

65



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO**  
**FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN**

**ANÁLISIS DE CONGRUENCIA DEL BOLETÍN D-4 "TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, IMPUESTO AL ACTIVO Y DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LA UTILIDAD" CON LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.**

**TESIS PROFESIONAL**

**QUE PRESENTA:**

**SERGIO SALGADO OLVERA**

**ASESOR:**

**MAESTRO Y C.P. ARTURO DÍAZ ALONSO**



**MÉXICO, D.F.**

**2002**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

## RECONOCIMIENTOS

Me es grato reconocer y agradecer la cuidadosa y esmerada guía que el C.P. Arturo Díaz Alonso, Director y maestro estimado de esta de nuestra Facultad, me hubo proporcionado a lo largo del desarrollo de este trabajo, a pesar de sus múltiples ocupaciones y cargos distinguidos que día a día lleva a cabo en forma destacada sin olvidar la noble vocación de maestro.

También me es grato reconocer y agradecer los atinados señalamientos que el C.P. Luis Cruz, investigador de nuestra Facultad, hiciera en vísperas de la impresión de este trabajo y que le implicó el tener que realizar un esfuerzo adicional debido a esta circunstancia.

Agradezco en general, sin que por ello sea menos sentido, a la Máxima Casa de Estudios la formación profesional que me fue impartida a través de un camino que empezó desde tiempo ha, en su bachillerato.

En particular, agradezco a mi madre Rosa María Olvera Herrera su apoyo incondicional en incontables ocasiones, así como a mi familia.

Por último, para reflejar ese agradecimiento a vosotros, una última frase:

**Universitario, por siempre.**

## **INDICE**

<b>Introducción</b>	<b>I</b>
<b>1. Análisis del objetivo del boletín D-4 y exposición de sus definiciones.</b>	
1.1. Análisis del objetivo del boletín D-4	1
1.2. Exposición de sus definiciones	3
<b>2. Correlación del boletín D-4 con los principios de contabilidad generalmente aceptados.</b>	
2.1 Serie A. Principios contable básicos	18
2.2 Serie B. Principios relativos a estados financieros en general	43
2.3 Serie C. Principios aplicables a partidas o conceptos específicos.	69
<b>3 Caso práctico.</b>	<b>82</b>
<b>Conclusiones.</b>	<b>103</b>
<b>Bibliografía</b>	<b>105</b>
<b>Anexos</b>	
A) Esquema de boletines de P.C.G.A. vigentes.	106
B) Protocolo de investigación.	109

## INTRODUCCIÓN

Toda normatividad contable emitida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos debe ser, en primer lugar, útil al garantizar una adecuada y razonable presentación para la comunidad que hace uso de la información financiera vertida en los estados financieros.

El nuevo boletín D-4 es de particular importancia por que viene a complementar la reglamentación existente para el tratamiento de los impuestos en México, su aparición desde luego, está basado en los P.C.G.A. previamente emitidos, lo que es más, los hace plenamente vigentes.

La presente tesis tiene como objeto analizar al nuevo boletín D-4 y establecer si es o no congruente con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y, si la condición de si es útil o no, lo establecerá, en mi opinión, el tiempo y la aceptación que le dé el público usuario de los estados financieros.

## **1. ANÁLISIS DEL OBJETIVO DEL BOLETÍN D-4 Y EXPOSICIÓN DE SUS DEFINICIONES.**

Para un estudio útil y adecuado considero que es necesario analizar de manera conjunta el actual boletín D-4 –vigente desde el 1º. de enero del 2000-, con el anterior boletín D-4, que a pesar de haber dejado de ser vigente, constituye un antecedente sólido y propicio para el estudio y el establecimiento del objetivo del boletín D-4 y la exposición de sus definiciones.

### **1.1 ANÁLISIS DEL OBJETIVO DEL BOLETÍN D-4.**

Podemos concluir, del análisis de los dos boletines D-4, que el objetivo del antiguo D-4 está vigente y es procedente considerarlo dentro de la problemática que plantea el tratamiento contable del impuesto al activo<sup>1</sup>. Desde luego, el antiguo establece que: “Este boletín tiene como propósito establecer reglas de observancia general para el tratamiento contable del I.S.R. y de la P.T.U., en la elaboración de estados financieros”, por lo que si queremos tener un objetivo consolidado y actualizado de ambos boletines podemos incluir dentro del encomillado que también tiene como propósito establecer reglas de observancia general para el tratamiento contable del impuesto al activo en la elaboración de estados financieros.

---

<sup>1</sup> Dicho impuesto nació a iniciativa del gobierno de Carlos Salinas de Gortari y empezó a causarse a partir del ejercicio de 1989, por ello el antiguo boletín D-4 no habla de ello al ser anterior a dicho impuesto ya que su normatividad estuvo en vigor a partir de 1987.

El objetivo expuesto en el nuevo boletín no está en contra del objetivo que hemos establecido en el párrafo anterior incluyendo el IMPAC y, como creo que es menos concreto y para el que no está compenetrado en el tema le sería de momento difícil entenderlo de éste que hemos ampliado como válido en nuestro estudio.

Además, dentro del antiguo boletín D-4 pueden encontrarse a la manera de objetivos secundarios más ilustrativos, de lo que la Comisión de Principios de Contabilidad pretende al establecer normas sobre el tratamiento de los impuestos diferidos, vigentes a la actualidad, claro está, bajo el entendimiento ampliado al tratamiento contable del impuesto al activo. Ellos son: (párrafo 14 del antiguo D-4)

- “Contribuir a que los usuarios dispongan de información suficiente sobre impactos favorables o desfavorables de carácter fiscal que surtirán efectos legales en el futuro.”<sup>1</sup>
- “Lograr un mejor enfrentamiento de ingresos y costos en el estado de resultados”<sup>2</sup>  
Aquí la comisión reconoce que es imperativo establecer lo que dentro de los estados financieros debe ser reconocido como un ingreso o como un gasto como consecuencia del diferimiento o la anticipación de la causación de los impuestos; a fin de cumplir con el boletín A-1 que establece: “...En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen.”<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Antiguo Boletín D-4, párrafo 14

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup> Esquema de la teoría básica..., párrafo 41

- “Determinar más adecuadamente el costo fiscal asignable a los distintos ejercicios.”<sup>1</sup> Esto es fundamentado por el Boletín A-3 “Realización y periodo contable” que establece que se deben realizar estimaciones y provisiones que aún cuando se desconozca su monto exacto y se calculen aproximadamente, se refieran a ciertos costos y gastos devengados.
- “Evitar el reconocimiento de efectos favorables en los resultados cuando exista incertidumbre de que se materialicen en el futuro.”<sup>2</sup> Ello, ante el criterio prudencial que debe observarse según el boletín A-1.
- “Facilitar la estimación de los impactos esperados en el flujo de efectivo de la entidad derivados de la carga fiscal.”<sup>3</sup>
- “Reflejar en el balance general aquellas partidas que, con certeza razonable, afectarán los resultados de futuros ejercicios.”<sup>4</sup>
- “Promover la comparabilidad en la información de una entidad con otras entidades semejantes.”<sup>5</sup> Este último objetivo, busca satisfacer una necesidad manifestada en el boletín A-7 “Comparabilidad” anteriormente denominado “Consistencia”.

## 1.2 EXPOSICIÓN DE SUS TERMINOS.

Procederé de manera breve a mencionar los términos definidos por el boletín D-4 y en algunos casos haré comentarios sobre los mismos, ya que dentro del siguiente capítulo

---

<sup>1</sup> Antiguo Boletín D-4, párrafo 14

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup> Idem.

<sup>4</sup> Idem.

<sup>5</sup> Idem.



se habrá de analizar la congruencia de dicho boletín con los demás boletines de P.C.G.A. en donde se habrán de mencionar de manera reiterada dichos términos, por lo cual es pertinente tener presente sus definiciones.

Impuestos diferidos.- En el nuevo boletín D-4 no se define este concepto, a diferencia del anterior en el que si se hizo, sin embargo emplea tal término en los párrafos 2, 17, 20 y 21 a manera de ejemplo.

Los impuestos diferidos eran definidos como los efectos de I.S.R. y P.T.U. atribuibles a ciertas diferencias temporales que constituyan un activo o un pasivo.

Poco acertado era definir así a los impuestos diferidos y poco representativo era dicho concepto para el contenido de la definición otorgada, ya que al hablarse de efecto se entiende éste como el monto de la diferencia existente entre el impuesto causado y el impuesto devengado que habrá de reflejarse en el estado de resultados, siendo que el término de impuestos diferidos tiene un contenido más amplio ya que engloba incluso los efectos históricos acumulados reflejados en el balance.

Es de reconocer que es difícil dar una definición que de primer momento nos permita comprender lo que son los impuestos diferidos. Aún con ello, nos es imperativo establecerla, la cual es posible entresacarla del párrafo 17 del actual boletín D-4:

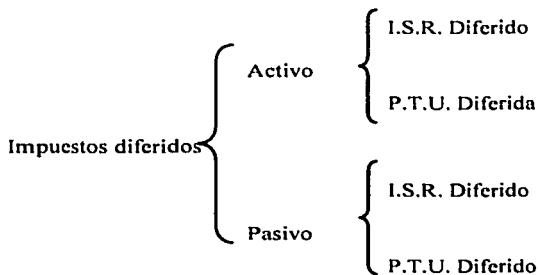
“Los impuestos diferidos son el resultado de multiplicar las diferencias temporales por la tasa fiscal correspondiente y los montos de I.S.R recuperables en ejercicios futuros respecto de pérdidas fiscales por amortizar y créditos por impuestos no usados.”

### Efecto diferido del ejercicio

Con respecto al problema de falta de representatividad del concepto empleado para el contenido de la definición anterior, el nuevo boletín D-4 da un nuevo concepto que lo subsana denominado "efecto diferido el ejercicio". Además, reelabora la definición sintetizándola en forma sencilla e inequívoca:

"Es la modificación durante un ejercicio en el I.S.R. y de la P.T.U. diferida"<sup>1</sup>

Del contenido del boletín multicitado, podemos establecer la siguiente clasificación de los impuestos diferidos:



Es de destacar que aunque la P.T.U. no es propiamente un impuesto, desde el primer boletín D-4 se la ha dado el tratamiento contable similar al I.S.R. diferido ya que en primera instancia, para determinar la P.T.U. se determina una utilidad o base de reparto

<sup>1</sup> Actual Boletín D-4, párrafos 10 y 41.

distinta a la contable, cosa que también acontece con el Impuesto Sobre la Renta al determinarse, dentro de la mecánica de su cálculo, una utilidad fiscal (sobre la cual se aplica el gravamen tributario) distinta comúnmente a la utilidad contable.

Cabe agregar, que las diferencias entre las utilidades para I.S.R. o P.T.U. con la utilidad contable pueden ser de dos tipos, temporales o permanentes, las cuales habremos de tratar más adelante.

### **Activos por impuestos diferidos**

**“Activo por I.S.R. diferido.**- Son los montos de I.S.R. recuperables en ejercicios futuros respecto de:

- a) Diferencias temporales deducibles
- b) Perdidas fiscales por amortizar
- c) Créditos por impuestos no usados”<sup>1</sup>,

**“Activo por P.T.U. diferida.**- Son los montos de I.S.R. recuperables en ejercicios futuros respecto a diferencias temporales deducibles”<sup>2</sup>

Kieso y Weygandt señalan un concepto genérico de activo diferido útil para nuestro análisis: <sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Actual boletín D-4, párrafo 5.

<sup>2</sup> Idem., párrafo 36.

<sup>3</sup> A pesar de que dichos autores se encuentran bajo principios contables estadounidenses, a mi parecer no hay problema alguno para considerar su definición como válida y aplicable a nuestro medio teórico, cuanto más, que es de reconocer que nuestros principios se han formado de la experiencia contable de los Estados Unidos de Norteamérica y, en la actualidad nos encontramos en un proceso globalizador que incluye, además de aspectos económicos y políticos, la armonización entre los distintos países de las normas y disposiciones jurídicas, sociales y disciplinarias o del ejercicio profesional.

“..., un activo por impuesto diferido representa el aumento en impuestos reembolsables en años futuros como resultado de diferencias temporales deducibles que existen al terminar el presente ejercicio”<sup>1</sup>

Dichas definiciones establecen una recuperación de flujos de efectivo erogadas en el pago de I.S.R. y de la P.T.U., y que habrán de materializarse en el futuro. Lo anterior, es requisito indispensable para asegurarnos de la existencia de un activo ya que el boletín A-11 establece que un activo es “el conjunto o segmento, cuantificable, de los beneficios económicos futuros fundamentalmente esperados...”<sup>2</sup> representado, en este caso, en un derecho originado por transacciones pasadas o por el acontecimiento de ciertos eventos. Dichas transacciones o acontecimientos están consideradas y definidas en la ley tributaria y en la Ley Federal del Trabajo<sup>3</sup> en combinación con la técnica y principios contables

### **Pasivos por impuestos diferidos**

“Pasivo por I.S.R. diferido.- Son los montos de I.S.R. pagaderos en ejercicios futuros respecto a diferencias temporales gravables”<sup>4</sup>.

“Pasivo por P.T.U. Diferido.- Son los montos de P.T.U. pagaderos en ejercicios futuros respecto a diferencias temporales gravables”<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Kieso y Weydant, pág. 1164

<sup>2</sup> Boletín A-11, párrafo 11

<sup>3</sup> El estudiar la parte que fiscalmente o legalmente contribuye a la identificación de dichos eventos desborda nuestro tema. Pero de manera breve ello se explica que dentro de la ley tributaria se establece una serie de presupuestos de hecho de determinado impuesto que, ante la ocurrencia de alguno de ellos se convierte en un hecho generador de una obligación tributaria.

<sup>4</sup> Actual Boletín D-4, párrafo 14.

<sup>5</sup> Idem., párrafo 43.

Nuevamente, citando a Kieso y Weydant, ellos definen en forma general a los pasivos diferidos como:

“... un pasivo por impuestos diferidos representa un aumento en la cantidad de impuestos a pagar en años futuros como resultado de las diferencias temporales gravables que existen al final del presente ejercicio”<sup>1</sup>

Las definiciones establecen que son cantidades pagaderas en ejercicios futuros por lo que concuerda con de la definición de pasivo establecido en el boletín A-11 párrafo 31 que en resumen, estipula que el pasivo o obligación presente de una entidad debe tener el carácter de virtualmente ineludible y que dicha obligación consistirá en transferir -entre otras cosas- efectivo en el futuro a otras entidades –léase gobierno- como consecuencia de transacciones o eventos pasados. Dichas transacciones o eventos, como lo habíamos comentado en el caso de los activos, deberán estar enmarcados dentro de los hechos generadores del tributo o bien, dentro de aquellas realizadas según la técnica y principios contables.

#### Diferencias permanentes

Aquí reproduzco tanto la definición del antiguo boletín como del actual ya que a continuación comento algo al respecto:

Definición del antiguo boletín:

---

<sup>1</sup> Kieso y Weydant, pág. 1160.

“Es la discrepancia entre el resultado contable y el fiscal resultante de transacciones y eventos que son determinantes exclusivos ya sea del resultado contable o del resultado fiscal, pero no de ambos”<sup>1</sup>

Definición del actual boletín:

“Son las que derivan de discrepancias entre los criterios contables y los fiscales y que permanecen como tales no obstante el paso del tiempo. También son conocidas como ‘diferencias definitivas’”<sup>2</sup>

Además, el actual boletín agrega una definición particular sobre diferencias permanentes por P.T.U.:

“Son las que derivan de discrepancias entre los criterios contables y los utilizados en la determinación de la renta gravable para P.T.U., que permanecen como tales no obstante el paso del tiempo. También son conocidas como ‘diferencias definitivas’”<sup>3</sup>

Con respecto a las definiciones relativas a I.S.R., es de reconocer que la antigua definición es más precisa porque el nuevo boletín no es claro acerca de que tipo de criterios contables o fiscales se refiere. Además, el propio término “criterio” empleado por el mencionado boletín conlleva la noción de arbitrariedad y en cambio sí sabemos de qué

---

<sup>1</sup> Antigua Boletín D-4, párrafo 15.

<sup>2</sup> Actual Boletín D-4, párrafo 6.

<sup>3</sup> Idem, párrafo 37.

discrepancias hablamos cuando aludimos a los conceptos de resultado contable y el resultado fiscal –o base de P.T.U.–, cuanto y más utilizados en la jerga de nuestra profesión diariamente y definidos también en el propio boletín D-4.

La existencia de partidas que representan diferencias permanentes son de gran importancia para los inversionistas y empresarios debido a que determinan en gran medida, la tasa real de impuesto que habrán de pagar con motivo de las ganancias que obtengan de sus negocios. Sí, ya que por definición dichas partidas son aquellas que 1) entran en la utilidad financiera, ya sea como un ingreso o como un gasto, pero nunca en la utilidad gravable (sea para I.S.R., IMPAC o P.T.U.), en su equivalente a ingreso acumulable o deducción o 2) entran en la utilidad gravable, en su forma correspondiente, pero nunca en la utilidad financiera, en su forma equivalente por principios contables.

Sobre ello, Kieso y Weygant hablan al referirse a la situación que existe en los Estados Unidos, cosa que también sucede en otros países como el nuestro:

“El Congreso ha puesto en vigor varias disposiciones legales en un esfuerzo para alcanzar ciertos objetivos políticos, económicos y sociales. Algunos de esos ordenamientos excluyen del gravamen ciertos ingresos. Limitan la posibilidad de deducción de ciertos gastos y permiten la deducción de otros en exceso de los costos en que se incurrió. Una compañía que tienen utilidades exentas de impuestos, gastos deducibles o deducciones permitidas en exceso de los costos, tiene una tasa de impuesto efectiva que es diferente a de la establecida (normal)”<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Kieso y Weygant: Contabilidad Intermedia, página 1170.

## **Diferencias temporales**

Tanto en el anterior como en el actual boletín D-4, definen este concepto de distinta manera, siendo la del primer boletín la siguiente: “Es aquella que surge debido a la discrepancia entre el criterio contable y el fiscal respecto al momento de su reconocimiento”<sup>1</sup>

Y dentro del nuevo boletín se citan a continuación las correspondientes definiciones para I.S.R. y P.T.U., respectivamente:

“Son las diferencias entre el monto en libros de un activo o pasivo en el balance y su valor fiscal”<sup>2</sup> y

“Son las que surgen debido a las discrepancias entre los criterios contables y los utilizados en la determinación de la renta gravable para P.T.U. respecto del momento de su reconocimiento”<sup>3</sup>

Podemos volver a notar que la definición dada en el antiguo boletín es más clara que las dadas en el nuevo para efectos del I.S.R. como para la P.T.U. ya que el nuevo sólo menciona, dentro de la definición correspondiente al I.S.R., que existe una diferencia, pero no indica su carácter temporal, y dentro de la definición relativa a P.T.U. si se establece

---

<sup>1</sup> Antiguo Boletín D-4, párrafo 16

<sup>2</sup> Actual Boletín D-4, párrafo 7.

<sup>3</sup> Idem., párrafo 38.



este carácter pero al decir que ésta, proviene de discrepancias entre los criterios contables y los utilizados en la determinación de la renta gravable para P.T.U., deja en duda, de qué tipo de criterio contable o legal se refiere. Sin embargo, en un esfuerzo propio podemos definirla como:

Una diferencia temporal es la que existe entre la base de impuesto de un activo o pasivo y su importe declarado en el estado de situación financiera y que con el transcurrir de los ejercicios sociales dicha diferencia, con un alto grado de certidumbre, habrá de incorporarse a los resultados de la entidad.

Las diferencias temporales pueden ser gravables o deducibles –en el futuro-, y de ahí que el nuevo boletín los defina tanto para efectos de I.S.R. como para la P.T.U. Sin embargo, considero que las definiciones correspondientes a la P.T.U. son equiparables y aún absorbibles por las correspondientes a las del I.S.R., y por lo tanto, por ser práctico sólo habré de reproducir a éstas últimas con el entendido de que las estoy utilizando de manera general.

Diferencias temporales deducibles.- “Son diferencias temporales que darán como resultado cantidades que son deducibles al determinar la utilidad gravable (pérdida fiscal) en ejercicios futuros cuando el monto en libros del activo o pasivo se recupere o se liquida respectivamente”<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Actual Boletín D-4, párrafo 8.

Diferencias temporales gravables. “Son diferencias temporales que darán como resultado cantidades gravables en ejercicios futuros cuando el monto en libros del activo o pasivo se recupere o se liquide, respectivamente”<sup>1</sup>

No debemos confundir que al decir en las de dos definiciones anteriores que estas diferencias determinarán cantidades gravables o deducibles en ejercicios futuros cuando el monto en libros del activo o pasivo se recupere o se liquide se habla de activos o pasivos por impuestos diferidos, tales como el activo por I.S.R. diferido o el pasivo por I.S.R. diferido, sino que la Comisión de Principios se refiere a cualquier activo o cualquier pasivo cuyo valor en libros difiera con su valor fiscal.

La Comisión de forma pertinente también definió lo que es el valor fiscal de los activos y de los pasivos, conceptos nuevos que facilitan la adopción del método del pasivo para el tratamiento contable de los impuestos diferidos dejando a un lado el método de diferido que estaba soportado en el anterior boletín y que dificultaba la identificación completa de todas las diferencias temporales<sup>2</sup>.

#### Valor Fiscal de un Activo

“Es el monto que será deducible para fines de impuestos contra cualesquier beneficios económicos gravables que fluyan a una empresa, cuando esta recupere el valor en libros del

---

<sup>1</sup> Idem., párrafo 9.

<sup>2</sup> Ver el análisis del Boletín B-1 “Objetivos de los estados financieros”, dentro del siguiente capítulo.

activo. Si dicha recuperación no será gravable, el valor fiscal del activo es igual a su valor en libros"<sup>1</sup>

Ejemplo de lo anterior lo tenemos con la deducción de inversiones cuando la tasa empleada es menor a aquella empleada para fines de determinar la depreciación. Al irse depreciando el activo va al mismo tiempo coadyuvando a la generación de un ingreso, con lo cual la entidad va recuperando su valor en libros; el valor fiscal del activo desde el final del primer año es necesariamente mayor a su valor en libros.

En este orden de ideas se estaría pagando anticipadamente impuesto sobre la renta ya que al ingreso generado por el activo que se va consumiendo contablemente, fiscalmente se está deduciendo por menor cantidad dando por ende una utilidad fiscal mayor, que multiplicada por la tasa del I.S.R. da un mayor impuesto del que resultaría de ser igual el monto de dicha deducción con el monto de depreciación correspondiente al año aplicable.

Pero la entidad al recuperar íntegramente el valor en libros del activo seguirá teniendo el beneficio de deducir el activo hasta por el remanente de su valor fiscal invirtiéndose la situación contra cualesquier ingreso gravable que obtenga la entidad ya que ahora deducirá en un monto equis en comparación a una depreciación igual a cero y causará a partir del ejercicio en que ocurra tal circunstancia un impuesto menor. De este modo teníamos, pues, una **diferencia temporal deducible** que llegado hasta este punto del planteamiento se está revertiendo o cancelando.

---

<sup>1</sup> Actual Boletín D-4, párrafo 15

Pero también puede acontecer que la tasa empleada para fines fiscales sea mayor que para fines contables, lo cual originaría que el valor fiscal fuera desde el final del primer año menor a la contable. Se estaría pagando menos impuesto al deducirse en monto mayor a lo que es el monto de depreciación contable ante los ingresos que el consumo del activo va coadyuvando a generarle a la entidad. Pero, al terminarse de deducir por completo el activo, ante los nuevos ingresos que la entidad tuviera, no podría deducir cantidad alguna por lo que tendría, a partir de ese año, que pagar más impuestos. Aún cuando el activo no se ha consumido contablemente, para las autoridades fiscales, sí. Estaríamos en este punto ante una **diferencia temporal gravable** que se está realizando.

Sin embargo, en ambas circunstancias el valor fiscal del activo es el monto que será deducible contra cualesquier ingreso acumulable que fluya a la entidad cuando ésta recupere (1er. Caso) o vaya recuperando (1º. y 2º. Caso) el valor en libros del activo.

#### Valor fiscal de un pasivo

“Es su valor en libros, menos cualquier monto que será deducible para fines de impuestos respecto de dicho pasivo en ejercicios futuros. En el caso de beneficios económicos que se reciban por adelantado, el valor fiscal del pasivo resultantes es su valor en libros, menos cualquier cantidad que no será gravable en ejercicios futuros”<sup>1</sup>

Un ejemplo del valor fiscal de un pasivo lo tenemos en los anticipos de clientes, los cuales constituyen un pasivo de acuerdo a los P.C.G.A. y son gravables cuando se reciben. Cuando dichos pasivos son cubiertos mediante la entrega de mercancías o la prestación de

---

<sup>1</sup> Actual boletín D-4, párrafo 16

servicios, los ingresos correspondientes ya no serán gravados. El I.S.R., pagado en el período en que se recibieron los anticipos, será recuperado cuando el ingreso contable se reconozca y se registre el I.S.R. que le corresponde. Se trata de una **diferencia temporal deducible**.

Como se ha expuesto, pueden existir activos cuyo valor fiscal sea mayor que su valor en libros, por lo que se hace obvio, que pueda existir pasivos cuyo valor fiscal sea mayor que su valor en libros, sin embargo, es difícil pensar en la existencia de un pasivo fiscal sin la existencia de un pasivo contable. De ello, cabe hacer siguiente cita textual:

“Las diferencias temporales deducibles son frecuentes en los pasivos, en cambio las diferencias temporales gravables son escasas, dado que se trata de pasivos fiscales mayores a los contables. En realidad los pasivos fiscales pueden darse cuando hay pasivos contables, empero la clasificación es válida y podría incluir ingresos contables que pudieran reconocerse fiscalmente en periodos futuros”<sup>1</sup>

Cabe señalar una situación importante. No se definen los valores fiscales para un activo y para un pasivo dentro del Boletín D-4, con motivo del tratamiento contable de los efectos diferidos de la P.T.U. Ello acontece debido a que el método no es el de “pasivo” sino que según lo declara en su párrafo 47, el método a utilizar para el mismo será el de “diferido”.

“... se deberá dar tratamiento contable de P.T.U. diferida solamente a las diferencias temporales que surjan de la conciliación entre la utilidad neta del ejercicio (contable) y la renta gravable para P.T.U., sobre las cuales se pueda presumir

---

<sup>1</sup> Boletín D-4, Impuesto sobre la Renta; Fundamentos y aplicaciones ... página 62.

razonablemente que van a provocar un pasivo o un beneficio y no exista algún indicio de que vaya a cambiar esa situación, de tal manera que los pasivos o los beneficios no se materialicen”<sup>1</sup>

Dicho método se establece por ser el más conveniente, a la manera de ver de la Comisión, sin que ello implique que no sea válido teóricamente extender la aplicación del método de pasivo al tratamiento contable de la P.T.U. diferida y, por consiguiente, considerar extendidas las correspondientes definiciones establecidas en el boletín D-4 de valor fiscal de un activo o de un pasivo al susodicho caso.

---

<sup>1</sup> Actual Boletín D-4, párrafo 47.

## **2. CORRELACIÓN DEL BOLETÍN D-4 CON LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.**

Todo nuevo boletín que se pretenda incorporar al marco de los principios contables debe cumplir con ser de utilidad para la profesión para que ésta pueda elaborar estados financieros que satisfagan al usuario común. La congruencia del boletín con los ya existentes es esencial a fin de garantizar, en parte, este cumplimiento. Cabe destacar que, sin embargo, el hecho de que no exista ninguna incongruencia con los boletines anteriores no significa que el boletín vaya a ser de utilidad o incluso puede darse el caso de ser un elemento que obstaculice el elaborar estados financieros sobre los cuales el usuario común pueda tomar algún juicio razonablemente correcto sobre la situación financiera de la entidad económica.

Al existir incongruencias entre los boletines, los nuevos deberán ser analizados nuevamente a fin de eliminar dichas incongruencias, y si no es posible, entonces desecharlos definitivamente, hasta que nuevos estudios, experiencias y necesidades financieras, sociales, legales o de otra índole hagan posible dar a luz nuevas normatividades contables.

Más difícil, por otra parte, es asegurar si un nuevo boletín que no presenta incongruencias con el conjunto de boletines existentes, y es más, que presenta diversas interrelaciones conceptuales, normativas y aún complementarias sea en verdad de una gran utilidad sobre una necesidad presente no satisfecha. En el peor de los casos tendríamos simplemente un extracto selectivo de diversos boletines presentado como uno nuevo, cosa

completamente inútil. Salvo este particular comentado, en que la obviedad salta, es difícil como mencionamos, establecer la utilidad de un nuevo boletín congruente con los anteriores principios y normatividades contables establecidos y sólo en la práctica se podrá saber ello. Con el tiempo, posiblemente, se dará el caso de una modificación o inclusive, su reemplazo. Lo mencionado no es sólo una reflexión teórica ya que es conocido que es un proceso continuo a que han estado sometidos los boletines emitidos por la Comisión de Principios, ejemplo de ello, está el del boletín B-10, el cual ha tenido hasta la fecha más de cinco revisiones y con ello, adecuaciones relevantes.

### SERIE A. PRINCIPIOS CONTABLES BÁSICOS.

#### **Boletín A-1. Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera y su Addendum**

Este boletín es importantísimo ya que ningún boletín puede de alguna manera ir en contra de él. Aún cuando la Comisión reconoce que tiene una posición teórica de que “los Principios de Contabilidad son guías de acción y no verdades fundamentales a las que se adjudica poder explicativo y de predicción”<sup>1</sup>, y aún va más allá al asegurar –dentro del boletín A-1, otra vez- que la estructura básica de la contabilidad “es una base susceptible de ser modificada y adaptada o cambiada cuando se considere que entorpece el avance de la contabilidad”<sup>2</sup> <sup>3</sup>; dicha Comisión declara en el boletín en particular ya referido, que éste

---

<sup>1</sup> Boletín A-1 “Esquema de la Teoría Básica...”, párrafo 5

<sup>2</sup> Boletín A-1 “Esquema de la Teoría Básica...”, párrafo 26

<sup>3</sup> Dicha estructura está conformada por “Principios”, “Reglas particulares” y “Criterio prudencial de aplicación de Reglas Particulares”.



“presenta la base general sobre la que se formularán los boletines que traten sobre cada uno de los conceptos que integran los estados financieros”<sup>1</sup> (¿?!).

Con ello nos queda claro dos situaciones importantes:

- 1) El boletín A-1 será la base sobre la cual se formularon y seguirán formulándose los boletines sobre Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y,
- 2) Las aseveraciones del boletín A-1 y los mismos principios contables no son verdades fundamentales inamovibles ni menos, acabados.

¿Cómo entonces se puede partir de algo así, sobre le cual se construya todo lo demás?

¿Se puede desechar, modificar o reemplazar elementos o conceptos integrantes de la teoría básica de contabilidad?

¿No es contradictoria la actitud de la Comisión con la aseveración de que el A-1 es la base general de todo lo demás que se promulgue?

En mi opinión, debe reconocerse el boletín A-1 como su nombre lo da a entender -esquema de la teoría básica de la contabilidad- como algo básico y fundamental que debe darse como válido y cierto a manera de un postulado y los demás boletines que se han ido incorporando, cuanto más probados y confirmados por el paso del tiempo, considerarlos como un marco teórico sólido e igualmente válidos.

---

<sup>1</sup> Boletín A-1 “Esquema de la Teoría Básica...”, párrafo 7

Es por esta opinión,<sup>1</sup> por la cual confronto el boletín nuevo D-4 con los anteriores boletines existentes, con el ánimo de buscar si es o no congruente con dichos boletines pudiendo con ello encontrarme con dos cosas:

- 1) No es congruente.- El boletín D-4 al no ser congruente atenta contra la armonía del conjunto de los PCGA y debe ser modificado o rechazado y será inútil para la práctica contable.
- 2) Es congruente.- Ello nos puede llevar a decir tan solo que no afecta la armonía aludida, pero ello no nos permite aseverar si está bien o es útil para la práctica contable. Sin embargo, es un indicador de solidez que deja un ánimo de confianza.

Por último, para terminar con este boletín, ya dado que se hizo importantes señalamientos a mi parecer, cabe decir que se irá confrontando el boletín D-4 con los principios señalados en el boletín A-1 a través de los boletines específicos emitidos sobre dichos principios que en apartados posteriores se habrá de ir realizando en el proceso mismo de análisis e investigación.

#### Boletín A-2 "Entidad".

Este boletín tiene una importancia fundamental ya que nos identifica y delimita la ente económico que como unidad sujeta de derechos y obligaciones con organización

---

<sup>1</sup> Si no fuese así, esta tesis no tendría razón de ser

propia y sujeta a una administración tiene la necesidad de emitir información financiera diversa entre los cuales están los estados financieros.

La entidad económica debe reconocer los impuestos diferidos que le son propios teniendo en cuenta que ella es o puede formar parte de una, dos o tres circunstancias a la vez, las cuales son:

- Ser una entidad con reconocimiento legal (fundamentado por el Código Civil o en Leyes Mercantiles).
- Ser una entidad sujeta a consolidación fiscal (fundamentado por la legislación fiscal).
- Ser una entidad bajo consolidación financiera (fundamentado por principios contables)

En el análisis del boletín B-8 se tratará sobre el tercer supuesto ya que nos interesa en este trabajo analizar el boletín D-4 bajo los otros principios contables.

#### **Boletín A-3 “Realización y Periodo contable”**

Las operaciones y eventos tales como el impuesto causado así como sus efectos –los impuestos diferidos- se identifican con el periodo en que ocurren, independientemente de la fecha en que se paguen (adaptación del párrafo 12 del nuevo boletín D-4)

Tal aseveración se fundamenta en la normatividad establecida en el boletín A-3 “Realización y Periodo Contable”, ya que:

1.-“En el estado de resultados se debe incluir estrictamente los ingresos, costos y gastos que se han devengado”<sup>1</sup>. Al respecto cabe comentar que el I.S.R. a cargo de las entidades si bien representa para ellas un gasto no quiere decir que sea el gasto por I.S.R. que debe reconocerse en el estado de resultados.

2.- “Que al realizarse un ingreso se reconozca paralelamente los costos y gastos que le sean inherentes, independientemente de cuando se liquiden”<sup>2</sup>. También en forma inversa, todo costo debe ser identificado con el ingreso que produjo. En forma certera el Centro de Investigación en Contaduría Pública expresa al respecto:

“Cada costo o gasto que se aplica al estado de resultados tiene implícito un beneficio fiscal y cada ingreso que se reconoce en el mismo tienen implícito un costo fiscal, a menos que se trate de partidas permanentes que nunca serán reconocidas para efectos fiscales”<sup>3</sup>

De esta forma, si el ingreso, costo o gasto deben ser reconocidos en el estado de resultados por virtud de los P.C.G.A., entonces, por lógica, se deben reflejar conjuntamente sus correspondientes efectos fiscales, sin importar la fecha en que se causen o se recuperen los propios impuestos devengados.

3.- “Que se establezcan estimaciones y provisiones que aún cuando se desconozca su monto exacto y se calculen aproximadamente, se refieran a ciertos costos y gastos

---

<sup>1</sup> Boletín A-3 “Realización y periodo contable”, últimas líneas del párrafo 23.

<sup>2</sup> Boletín A-3 “Realización y periodo contable”, párrafo 24.

<sup>3</sup> Boletín D-4 Impuesto sobre la renta diferido; Fundamentos y... página 31.

devengados”<sup>1</sup> El boletín D-4 cumple con esta normatividad al reconocer, por ejemplo que las cuentas por cobrar por impuestos diferidos aún cuando se desconozca la tasa real sobre la cual se vayan a recuperar, deberán ser reconocidas bajo las condiciones existentes al momento de su registro contable, y

4.- “Que se ajusten en periodos contables subsecuentes las diferencias entre las cifras definitivas y las contabilizadas previamente”. Aquí también el boletín D-4 cumple con ello, ya que establece la necesidad de efectuar revisiones periódicas y ajustar a los activos por impuestos diferidos que se hayan reconocido en los estados financieros a fin de reflejar de manera razonable su importe recuperable.

#### Boletín A-5 “Revelación suficiente”

La revelación suficiente se refiere concretamente al grado de detalle con que se manifiesta la información, con el fin de evitar que se desvirtúe su interpretación.

Para cumplir con el principio de revelación suficiente, la Comisión enumera algunas políticas contables que deben ser reveladas a través de las notas a los estados financieros, entre las cuales, se encuentra la del tratamiento contable del efecto del impuesto sobre la renta. Dicha normatividad debe entenderse ampliada a todos los impuestos diferidos ya que es conducente hacerlo.

Dentro del análisis de la congruencia del boletín B-1 “Objetivos de los estados financieros” se muestra un ejemplo de una revelación a través de nota a los estados financieros de una

---

<sup>1</sup> Boletín A-3 Realización y periodo contable, párrafo 25

circunstancia que amerita su revelación, según el boletín D-4, y que es cuando los conceptos y montos por los que la suma del impuesto causado y el impuesto retenido del periodo difiera sustancialmente de la tasa real aplicable.<sup>1</sup>

#### Boletín A-6 “Importancia relativa”.

El principio de importancia relativa debe distinguirse del de revelación suficiente – definido en líneas arriba-, en que a diferencia de aquél, éste principio se refiere a la cualidad de seleccionar los elementos que mejor permitan al usuario asimilar el significado de la información. A través de la aplicación del principio de importancia relativa se procura equilibrar el detalle y la multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

El principio de importancia relativa se enfoca, en esencia, al efecto que tienen las partidas en la información financiera y, en este sentido, toda partida cuyo monto o naturaleza tenga significación debe ser procesada y presentada, a fin de salvaguardar los objetivos que pretende la información financiera.

Y volviendo al tema de estudio, el efecto o impacto que tenga los impuestos diferidos sobre la situación financiera de una entidad en particular debe ponderarse en importancia considerando los parámetros que la Comisión ha establecido en el boletín A-6 referente al principio del cual en este momento nos hallamos hablando. Las orientaciones, que a mi

---

<sup>1</sup> Para su mayor comprensión se recomienda remitirse a la nota aludida.

manera de ver, son aplicables a nuestro tema para determinar dicha ponderación de manera razonable, se enumeran a continuación:

En atención al monto de la partida:

- 1 Es posible determinar la significación del efecto contable de los impuestos diferidos atendiendo a su monto y a la capacidad económica de la entidad ya que un determinado monto puede ser importante en el contexto de una empresa pequeña y no tener importancia relativa en el marco de una empresa de gran magnitud. Se puede además, notar que dicho efecto podrá ser importante o no en relación a otras partidas o conceptos, tal como el I.S.R. causado en el ejercicio o las cuentas por cobrar de la entidad.
- 2 De lo anterior, resulta fundamental escoger las bases adecuadas para llevar a cabo las evaluaciones correctas. Al respecto, las siguientes orientaciones, dadas por el boletín, podrán ayudar a definir tales criterios:
  - a) La proporción que guarden las partidas resultantes del tratamiento contable del efecto dentro de los estados financieros en conjunto, o bien, con relación al monto del elemento básico integrante del estado financiero correspondiente –estado de posición financiera o estado de resultados- al que pudiera pertenecer –activo, pasivo, ingreso, gasto, etcétera-.

- b) La proporción que guarde el efecto contable de dichos impuestos con otras partidas relacionadas. Como ya se ejemplificó, se puede comparar con el I.S.R. causado en el ejercicio o las cuentas por cobrar de la entidad.
- c) Puede darse el caso de efectuar una conclusión errónea al aseverarse que el monto de las partidas derivadas del efecto contable de los impuestos diferidos del presente año no son representativos, o en otras palabras no tienen importancia relativa como para ser presentados dentro de los estados financieros; sin embargo, para una adecuada conclusión se tiene que tomar en cuenta la proporción que guardan las partidas con los montos correspondientes a años anteriores y la cantidad que se estima representarán en años futuros. Ello es perfectamente aplicable a nuestro objeto de estudio, ya que se puede obtener en un futuro inmediato, a través de una adecuada planeación fiscal un efecto contable-financiero favorable al realizarse esfuerzos para disminuir diferencias permanentes tales como gastos no deducibles y acrecentar aquellas diferencias temporales favorables aprovechando incentivos fiscales tales como la deducción inmediata o acelerada de inversiones o bien, darse el caso inverso de que en el futuro inmediato se pueda observar, debido a la realización de una mala planeación fiscal o incluso su ausencia, un efecto contable financiero negativo, como ejemplo, al acrecentarse las diferencias permanentes, disminuirse las diferencias temporales favorables y al aumentar las diferencias temporales desfavorables. Bien



podiera incrementarse la tasa efectiva del impuesto sobre la renta por tasas por encima del ¡50!.

- d) El importe del efecto acumulado de los impuestos diferidos, que se tenga a la fecha.

“Es muy común que en el curso normal de las operaciones de una empresa se vayan eliminando o dejando de registrar situaciones por su poco monto o efecto en la información financiera. Sin embargo, si estas partidas se evalúan en conjunto pueden llegar a ser importantes”<sup>1</sup>

- e) De conformidad con las reglas de revelación suficiente, tanto el I.S.R. diferido como la P.T.U. diferida será cada una de ellas, según el caso, una cuenta por pagar o por cobrar y, deberá mostrarse como una sola cifra en el balance general. Es decir, por ejemplo, el I.S.R. diferido puede ser por cierta cantidad un activo y por otra, un pasivo; pero habrán de compensarse a fin de presentarse como una sola de determinada naturaleza (deudora o acreedora), dentro de los estados financieros. Empero, no podrá compensarse el I.S.R. diferido contra la P.T.U. diferida ya que por las mismas reglas deberán presentarse en forma separada. Ello es importante ya que:

---

<sup>1</sup> Boletín A-6 “Importancia relativa”, párrafo 19.

“La evaluación de la importancia relativa en estos casos debe hacerse considerando las partidas de forma separada o compensada, según sea el caso, para evitar errores de apreciación”<sup>1</sup>

Lo anterior se concluye con el estudio de los párrafos 20 del boletín A-6 “Importancia relativa” y de los párrafos 20, 21, 22, 50, 51, 64, 66 y 69 del nuevo boletín D-4.

Cabe señalar que el IMPAC por considerarse un pago anticipado, deberá ser compensado contra el I.S.R. diferido, y el resultado de ello, objeto de valuación para determinar su relevancia con respecto a las bases apropiadas que se hayan escogido.

3. Los porcentajes son parámetros útiles para evaluar la importancia que tengan las partidas resultantes del efecto contable de los impuestos diferidos: “... dependiendo de las circunstancias, siempre y cuando se tomen las bases adecuadas de comparación, las partidas menores del 5% podrían ser consideradas como no importantes, del 5% y hasta el 10% algunas podrían considerarse importantes y otras no, y por último arriba del 10% generalmente podrían tener un impacto significativo en la información financiera”<sup>2</sup>

En atención a la naturaleza de la partida:

---

<sup>1</sup> Boletín A-6 “Importancia relativa”, párrafo 20.

<sup>2</sup> Boletín A-6 “Importancia relativa”, párrafo 21.

Bajo este criterio, el efecto contable de los impuestos diferidos adquiere relevancia ya que:

- a) Influyen sensiblemente en la determinación de los resultados del ejercicio;
- b) están sujetos a hechos futuros en gran medida pero con alto grado de certidumbre<sup>1</sup>;
- c) pueden considerarse que no afectan cuantitativamente por el momento, pero en el futuro con seguridad afectarán en algún grado perceptible;
- d) su origen obedece a leyes, reglamentos y disposiciones oficiales.

Todo lo anterior constituye sólo guías, ya que no puede establecerse reglas precisas para evaluar la importancia relativa de cada partida o concepto, indistintamente pertenezca o no, a nuestro tema de estudio, es decir, al efecto contable de los impuestos diferidos. En la práctica profesional el juicio personal y el sentido común dada por la experiencia habrá de ser la mejor base que con dichas guías habrán de posibilitar una adecuada decisión sobre aspectos de "importancia relativa".

#### **Boletín A-7 "Comparabilidad".**

La aplicación del boletín D-4 en la elaboración de estados financieros originará una afectación de la comparabilidad con aquellos estados financieros que las entidades hayan

---

<sup>1</sup> Sólo hay cierta incertidumbre en la utilización del beneficio que proporcionan las pérdidas fiscales para "aplicarlas" contra futuras utilidades fiscales a fin de disminuir éstas en su oportunidad y tener una base de impuesto menor, ya que puede ocurrir que no existan tales utilidades y prescriba el plazo de diez años para su empleo.

elaborado antes del 2000 en cualquiera de las dos circunstancias posibles: 1) que hayan empleado total o parcialmente las disposiciones contenidas en el anterior boletín D-4 o 2) no hayan aplicado dichas disposiciones.

En el segundo caso mencionado el grado de comparabilidad será mayormente afectado y ello lo reconoce el actual boletín D-4 dentro de sus transitorios:

“Debido al impacto potencial que la adopción inicial de los lineamientos establecidos en este Boletín producirá entre las sociedades o entidades afectadas, se ha considerado prudente que el efecto neto acumulado inicial (tanto del impuesto sobre la renta como el de impuesto al activo) sea reconocido en los estados financieros afectando la cuenta denominada efecto acumulado de I.S.R. Sin embargo, se podrá distribuir el saldo de dicha cuenta en las cuentas correspondientes de capital contable”<sup>1</sup>

El boletín continúa disponiendo dentro de sus transitorios que los saldos en el balance de P.T.U. diferida que se tengan registrados a la fecha de la aplicación inicial del actual boletín no deben eliminarse, salvo que proceda su eliminación con base en lo establecido por el propio boletín; es decir, con motivo de que las entidades al revisar su situación de P.T.U. diferida al final de cada periodo, determinen saldos diferidos que deben mantenerse o reducirse en consideración a las evidencias más recientes disponibles. En el caso de reducirse algunas partidas, sus efectos deben reconocerse en el estado de resultados del periodo en que ello ocurra.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Actual Boletín D-4, párrafo 79.

<sup>2</sup> Interpretación conjunta de los párrafos 80 y 56 del Actual Boletín D-4.

Finalmente, los transitorios disponen que aquellas partidas que se integren para crear la recién mencionada cuenta de "efecto acumulado de I.S.R." y que de no haberse incorporado a ésta hubiesen tenido que afectar los resultados del ejercicio, deberán considerarse como pasadas por resultados, implicando con ello que sus posteriores efectos diferidos deban integrarse también dentro del capital contable. <sup>1</sup>

Siendo que un cambio de una regla particular por una nueva disposición normativa como es el caso del reemplazo del antiguo boletín D-4 por el nuevo D-4 origina una falta de comparabilidad; el último boletín, como lo comentamos líneas arriba, ha dispuesto el tratamiento y la manera de revelar tal circunstancia cumpliendo con ello, con lo establecido en el boletín A-7 que actualmente estamos sometiendo a análisis. Dicho boletín dice:

"Cuando la Comisión de Principios de Contabilidad emita nuevas disposiciones normativas o modificaciones a las vigentes, establecerá en las mismas las reglas de tratamiento y revelación, siguiendo el criterio señalado en el párrafo 24"<sup>2</sup>

Dicho criterio, sin embargo, no es aplicable a la falta de comparabilidad originado por el tratamiento inicial de los impuestos diferidos bajo la nueva normatividad ya que es aplicable, a mi manera de ver, a aquella falta de comparabilidad originada por el nacimiento de un efecto financiero con motivo de cambios sobre reglas particulares que habrá de presentarse en el estado de resultados antes de la utilidad antes de impuesto y P.T.U.

---

<sup>1</sup> Interpretación de los párrafos 81, 23 y 52 del Actual Boletín D-4.

<sup>2</sup> Boletín A-7, párrafo 25.

## Boletín A-8 “Aplicación supletoria de las normas internacionales de contabilidad”

La parte medular de este boletín viene dada por la siguiente cita:

“Las NIC aprobadas y emitidas por el IASC son, supletoriamente, parte de los principios de contabilidad generalmente aceptados en México...”<sup>12</sup>

Esto viene a representar de que si existe algún problema sobre el tratamiento contable que se debe de dar a una circunstancia particular no prevista en el cuerpo de los P.C.G.A. se debe recurrir a las NIC, y si ésta tampoco tiene prevista la resolución, entonces, de manera supletoria se recurrirá al cuerpo de principios de contabilidad que se considere más adecuado por ejemplo, el del país de la compañía controladora a la que se reporta. Lo anterior siempre y cuando se cumpla con los dos siguientes requisitos: 1°. Dicho cuerpo provenga de un conjunto de reglas formal y reconocido y, 2°. El mencionado cuerpo no contravenga con la filosofía y conceptos generales de los boletines emitido por el I.M.C.P.

Para el caso de nuestro estudio, ante cuestiones muy particulares que no se hallen reglamentadas por el boletín D-4 y ni en las circulares pertinentes emitidas por el I.M.C.P., deberá recurrirse a la NIC-12 “Revisada”, es decir, a aquella emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en el año de 1996. Hay que tener presente que en

---

<sup>1</sup> Boletín A-8, párrafo 11.

<sup>2</sup> Las siglas mencionadas, significan respectivamente: Normas Internacionales de Contabilidad e International Accounting Standard Committee.

la actualidad esta produciéndose nuevas disposiciones ya que en las Normas Internacionales de Contabilidad, durante el año 2000, se han producido dos interpretaciones y un documento para discusión. La SIC-21 ISR Recuperación de Activos No Depreciables Revaluados, la SIC-25 ISR-Cambios en la Situación Fiscal de una Entidad o sus Accionistas y el Borrador para discusión E-68, ISR sobre Dividendos”<sup>1</sup>

Aunque sería interesante su análisis, desborda el alcance de estudio que me he propuesto en la presente tesis, ya que como lo manifesté dentro del protocolo de investigación no analizarán las regulaciones que sobre la materia de impuestos diferidos halla en otros países o internacionalmente en apego al marco teórico de investigación establecido:

“Marco Teórico: El marco teórico que se utilizará son los principios de contabilidad generalmente aceptados emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ya que estos constituyen el punto de partida y de referencia en que se debe analizar y justificar cualquier nueva normatividad emitida por dicho Instituto”<sup>2</sup>

#### A-11. “Definición de los conceptos básicos integrantes de los estados financieros”

Dentro de este apartado habré de confrontar diversos términos establecidos en el boletín D-4 con definiciones tales como las de activo y pasivo, establecidos en el boletín A-11 “Definición de los conceptos básicos integrantes de los estados financieros”.

---

<sup>1</sup> Boletín D-4... Centro de Investigación de la Contaduría Pública, pág. 12.

<sup>2</sup> Ver página 1 del protocolo de la tesis.

Los impuestos diferidos, a decir del boletín D-4, constituyen un activo o un pasivo a favor o a cargo de las entidades. Pasemos, pues a analizar cada circunstancia.

## ACTIVO

En el caso de que fueren un activo, dichos impuestos deben cumplir con la definición contable de activo y por consiguiente deben representar beneficios económicos futuros adquiridos, identificables y cuantificables, esperados con fundamento, derivados de transacciones o eventos pasados. Textualmente el boletín A-11, conceptúa al activo como: "El conjunto o segmento, cuantificable, de los beneficios económicos fundadamente esperados y controlados por una entidad, representados por efectivo, derechos, bienes o servicios, como consecuencia de transacciones pasadas o de otros eventos ocurridos"<sup>1</sup>

Por otra parte, del análisis efectuado en el capítulo anterior, se puede definir al activo por impuestos diferidos como el monto de impuestos reembolsables en años futuros como resultado de diferencias temporales deducibles, pérdidas fiscales por amortizar o créditos por impuestos no usados que existen al terminar el presente ejercicio.

Si existen tales diferencias deducibles, pérdidas o créditos que vayan a constituir razonablemente en el futuro una recuperación de flujos de efectivo erogados en el pago de I.S.R., I.A. o de la P.T.U. o bien, vayan a implicar un beneficio al disminuir los flujos de

---

<sup>1</sup> Boletín A-11 "Definición de conceptos básicos,..." , párrafo 11.



efectivo que se tengan que crogar en dichos pagos, no hay problema alguno al reconocerse dichos flujos de efectivo recuperables o por “ahorrarse” como activos.

Empero, no porque existan diferencias temporales deducibles, pérdidas fiscales por amortizar o créditos por impuestos no usados puede considerarse suficiente para afirmar la existencia de activos por impuestos diferidos, ya que se necesita una razonable probabilidad de que ellas puedan revertirse, amortizarse o aplicarse en el futuro.

El boletín D-4 acertadamente, consideró el requisito recién comentado y dado que los activos por I.S.R. diferido provenientes de diferencias deducibles cuando los activos contables son menores a los activos fiscales, carecen de sustento ya que en algún momento no habrá un activo contable que ayudé a generar un ingreso y a que, las pérdidas fiscales para ser amortizadas necesariamente requieren utilidades fiscales futuras que en mucha de las ocasiones pueden ser inciertas<sup>1</sup> y a que, además, los créditos fiscales tienen limitaciones similares a la amortización de pérdidas fiscales, limitó su reconocimiento contable por medio de su párrafo 28, agregando también por razones similares una limitación en el reconocimiento de activos por P.T.U. diferida en su párrafo 57.

Tales párrafos dicen textualmente:

Párrafo 28:

“Solamente se deben reconocer activos por ISR diferidos por el monto en que:

---

<sup>1</sup> Y ello, cuanto más si la entidad tiene un largo historial de pérdidas contables.

- a) Existan diferencias temporales gravables relativas a la misma autoridad tributaria y a la misma entidad gravable, que se espera se reviertan en el mismo ejercicio que la reversión esperada de la diferencia temporal deducible, o que se revertirán en ejercicios en los cuales puede aplicarse retroactiva o prospectivamente la pérdida fiscal originada por la deducción de la diferencia temporal deducible.
- b) Una vez efectuado el análisis anterior cualquier remanente de diferencias temporales deducibles, más las pérdidas fiscales por amortizar y los créditos fiscales no utilizados, deben ser reconocidos, cuando exista una alta probabilidad de que habrá utilidades gravables futuras suficientes”<sup>1</sup>

**Párrafo 57:**

“Los saldos deudores correspondientes a PTU diferida se deben mantener sólo cuando se estime que van a poder recuperarse en periodos futuros”<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Actual Boletín D-4, párrafo 28.

<sup>2</sup> Actual Boletín D-4, párrafo 57.

## PASIVO

Los pasivos por impuestos diferidos para cumplir con los requisitos de la definición contable deben consistir en sacrificios de beneficios económicos en el futuro identificables y cuantificables, virtualmente ineludibles, como consecuencia de transacciones o eventos pasados. Textualmente el boletín A-11 establece que el pasivo “es el conjunto o segmento, cuantificables, de las obligaciones presentes de una entidad particular, virtualmente ineludibles, de transferir efectivo, bienes o servicios en el futuro a otras entidades, como consecuencia de transacciones o eventos pasados”<sup>1</sup>

Por ende, los pasivos son adquiridos por las entidades a través de transacciones ocurridas en el pasado, los cuales pueden derivarse en la adquisición de activos o servicios que habrán de liquidarse en el futuro o de reclamaciones u obligaciones de carácter jurídico o de naturaleza semejante que representarán un sacrificio de beneficios económicos futuros. Conviene, sin embargo, distinguir la diferencia entre una obligación jurídica para una entidad y un pasivo contable en términos generales. Al respecto, el Centro de Investigación de la Contaduría Pública expresa lo siguiente:

“Un pasivo contable nace cuando ha ocurrido una transacción o un evento que implica un sacrificio de beneficios económicos futuros, aun cuando jurídicamente no se haya perfeccionada la reclamación del tercero. Por ejemplo, el pasivo por energía eléctrica nace en el momento del consumo de los kilovatios y la reclamación jurídica del pago surge cuando la empresa

---

<sup>1</sup> Boletín A-11 “Definición de conceptos básicos...”, párrafo 31.

eléctrica hace la factura, la entrega para su cobro y otorga un plazo corto para su pago.

Contablemente, cada vez que se hacen estados financieros, se debe incluir el pasivo por consumo de energía eléctrica, puesto que ya ocurrió el consumo, puede cuantificarse razonablemente y se tienen la seguridad de que será reclamado o reconocido a favor de la empresa eléctrica, independientemente de la facturación y gestión de cobro por parte del acreedor.”<sup>1</sup>

Dichos pasivos son llamados obligaciones constructivas o pasivos estimados e incluyen a los pasivos por impuestos diferidos. Dichos pasivos nacen por diferencias temporales gravables que representan impuestos no pagados atribuibles a activos fiscales consumidos, que no sean consumido contablemente.

Del análisis del capítulo anterior, se concluye que los pasivos por impuestos diferidos son impuestos a pagar en años futuros como resultado de las diferencias temporales gravables que existen al final del presente ejercicio.

Por lo que puede hacerse notar que las definiciones de activo y pasivo por impuestos diferidos son congruentes con las definiciones de activo y pasivo establecidas en el boletín A-11 y que además, los impuestos diferidos cumplen con los requisitos establecidos en dicho boletín para ser considerados como activos o como pasivos respectivamente en combinación con las limitaciones establecidas en los párrafos 28 y 57 del boletín D-4.

---

<sup>1</sup> Boletín D-4, Impuesto sobre la renta diferido. Fundamentos y aplicaciones... pág. 88 y 89.

## CAPITAL CONTABLE

El multicitado boletín A-11, define al capital contable como “el derecho de los propietarios sobre los activos netos que surge por aportaciones de los dueños, por transacciones y otros eventos o circunstancias que afectan una entidad y el cual se ejerce mediante reembolso o distribución”<sup>1</sup>

La aplicación del boletín D-4 coayuda a determinar adecuadamente el importe del capital contable al determinar adecuadamente la utilidad neta del ejercicio como a continuación analizaremos.

## UTILIDAD NETA

La utilidad neta se define como “la modificación observada en el capital contable de la entidad, después de su mantenimiento, durante un periodo contable determinado, originada por las transacciones efectuadas, eventos y otras circunstancias, excepto las distribuciones y los movimientos relativos al capital contribuido”<sup>2</sup>

La Comisión de Principios de Contabilidad en los últimos años se ha inclinado por el criterio de mantenimiento de capital conocido como “financiero” que es aquél que trata de conservar al capital a lo largo del tiempo con el mismo poder adquisitivo de cuando fue constituido o aportado.

---

<sup>1</sup> Boletín A-11 “Definición de los conceptos básicos...”, párrafo 40.

<sup>2</sup> Boletín A-11, “Definición de los conceptos básicos...”, párrafo 51

Lo anterior se comenta porque hay que tener presente que el capital es el punto de partida lógico en el proceso de medición de la utilidad, debido a que éste no podrá existir si el capital no se conservó intacto, claro está sin considerar movimientos en el capital por nuevas aportaciones o reembolsos.

Como se mencionó anteriormente, la aplicación del boletín D-4 contribuye a determinar adecuadamente la utilidad neta del ejercicio ya que el método que se emplea para la identificación de las diferencias temporales, conocido como método del pasivo, es mayormente inclusivo que el método de diferido. Dentro del análisis del boletín B-1 "Objetivos de los estados financieros" se hace un extenso análisis de esta importante característica.

## INGRESO

El ingreso se define como "el incremento bruto de activos o disminución de pasivos, experimentado por una entidad, con efecto en su utilidad neta, durante un período contable, como resultado de las operaciones que constituyen sus actividades primarias o normales"<sup>1</sup>

El incremento o disminución de los activos o pasivos por impuestos diferidos tienen repercusión en el estado de resultados al registrarse en él, el efecto diferido del ejercicio de dichos impuestos representando con ello, un ingreso para la entidad.

---

<sup>1</sup> Boletín A-11 "Definición de conceptos básicos...", párrafo 64.

## GASTO

El boletín A-11 define al gasto como: "el incremento bruto de activos o incremento de pasivos experimentado por una entidad, con efecto en su utilidad neta, durante un periodo contable como resultado de las operaciones que constituyen sus actividades primarias o normales y que tienen por consecuencia la generación de ingresos"<sup>1</sup>

El decremento de activos o el incremento de pasivos por impuestos diferidos tiene repercusión en el estado de resultados en el periodo en que ello acontece, a través del reconocimiento del efecto diferido de dichos impuestos; que constituye un gasto para la entidad, la que habrá de confrontarlo con los ingresos contables del periodo por los cuales se pagó anticipadamente en ejercicios pasados el impuesto.

Para concluir, los conceptos de activo y pasivo por impuestos diferidos y el efecto diferido por impuestos diferidos del ejercicio, ya sea ingreso o gasto, deberán satisfacer en todas sus partes los elementos integrantes de la definición del concepto correspondiente como lo obliga el párrafo 85 del boletín A-11.

---

<sup>1</sup> Boletín A-11 "Definición de conceptos básicos...", párrafo 73.

## SERIE B. PRINCIPIOS RELATIVOS A ESTADOS FINANCIEROS EN GENERAL.

### Boletín B-1. Objetivos de los estados financieros.

El Boletín B-1 puede ser confrontado con el boletín D-4 ya que tiene como ámbito de aplicación el sector privado con fines de lucro, siendo éste sujeto por excelencia, al pago del impuesto sobre la renta al enmarcarse dentro de la ley como contribuyente de éste.

La evaluación de la congruencia entre éstos dos boletines será a mi manera de ver, de orden "teórico" ya que no nos conduce a nada analizar esa congruencia a nivel de párrafo<sup>1</sup>. Siendo además que el boletín B-1 más que normativo, es de orden descriptivo o enumerativo al definir los objetivos, características y limitaciones en el uso de los estados financieros.

El objetivo de los estados financieros declarado en el boletín B-1 está acorde a una definición de orden formal; sin embargo, ese objetivo declarado no nos auxilia en nuestro estudio, por lo cual habremos de considerar como tales, las siguientes declaraciones formuladas dentro del mismo boletín sujeto a análisis:

"Se entiende que se satisface al usuario general de la información, si los estados financieros son suficientes para que una persona con adecuados conocimientos técnicos, pueda formarse un juicio, entre otros sobre:

---

<sup>1</sup> Recordemos que los boletines están estructurados en párrafos numerados.



- a) El nivel de rentabilidad;
- b) la posición financiera, que incluye su solvencia y liquidez;
- c) la capacidad financiera de crecimiento;
- d) el flujo de fondos

Por medio de esta información y de otros elementos de juicio que sean necesarios, el usuario general podrá evaluar el futuro de la empresa y tomar decisiones de carácter económico sobre la misma”<sup>1</sup>

Omitiendo los primeros incisos por su generalidad, y mejor centrándonos en los dos últimos podemos interpretarlos de la siguiente forma:

La capacidad financiera de crecimiento que el usuario y en particular el inversionista perciba, será en considerable grado, afectada por la tasa impositiva real que el negocio en cuestión tenga que reconocer dentro de su estado de resultados. Recordemos que aparte de la tasa establecida en la ley o “tasa normal” –término que se empleará en la tesis- existe otra tasa denominada “real” que viene dada por la existencia de partidas como las no deducibles y que originan que las entidades paguen sobre una tasa impositiva mayor que la prevista en la ley. Esta tasa, como lo comentan Kieso y Weygandt<sup>2</sup>, puede ser también determinada por cuestiones tales como ingresos exentos.

---

<sup>1</sup> Boletín B-1, párrafo 13 y 14

<sup>2</sup> Sobre este comentario, remítase a la página 10.

La aplicación del Boletín D-4 permite obtener al usuario general y en particular al inversionista el conocimiento de esta tasa real ya que a través de las notas a los estados financieros se deberá revelar, entre otras cosas, "los conceptos y montos por los que la suma del impuesto causado y el impuesto retenido del periodo difiera sustancialmente de la tasa real aplicable"<sup>1</sup>

Para una mejor comprensión de lo comentado, reproduzco el siguiente ejemplo dado por el Centro de Investigación de la Contaduría Pública sobre tasa contable de I.S.R. distinta a la tasa legal:<sup>2</sup>

*El I.S.R. devengado en el año por 45,500, como se muestra en el estado de resultados, equivale a 45.5% respecto a la utilidad contable antes de impuestos. La tasa nominal de I.S.R. es de 35% y la diferencia se explica como sigue*

	<i>Base</i>	<i>I.S.R.</i>	<i>Tasa</i>
<i>Utilidad contable</i>	<i>\$ 100,000</i>	<i>\$ 35,000</i>	<i>35.0%</i>
<i>Gastos no deducibles</i>	<i>10,000</i>	<i>3,500</i>	<i>3.5%</i>
<i>REPOMO no deducible</i>	<i>20,000</i>	<i>7,000</i>	<i>7.0%</i>
<i>S U M A</i>		<i>----- \$ 45,500 -----</i>	<i>----- 45.5% -----</i>

Los estados financieros básicos apegados a la normatividad del boletín D-4 permiten al usuario de los mismos, formarse un juicio sobre el flujo de fondos que tendrá la

<sup>1</sup> Actual Boletín D-4, párrafo 71.

<sup>2</sup> Boletín D-4... Centro de Investigación de la Contaduría Pública, pág.227.

entidad en el futuro, porque a través de las partidas activas o pasivas por impuestos diferidos se determinan los flujos de efectivo que habrán de ahorrarse o erogarse en el futuro por concepto de impuestos causados.<sup>1</sup>

Uno de los principales objetivos provenientes desde el anterior boletín D-4 está relacionado con dicha determinación de los flujos de efectivo que una entidad pueda tener en el futuro, en concreto con aquellos de índole fiscal. Al respecto dentro del Título I “Exposición del objetivo del boletín D-4 y análisis de sus definiciones” se hace la siguiente cita textual en alusión a dicho objetivo comentado del Boletín D-4:

“Facilitar la estimación de los impactos esperados en el flujo de efectivo de la entidad derivados de la carga fiscal”<sup>2</sup>

El boletín B-1 establece que las características que deben tener los estados financieros deben ser las que corresponden a la información contable que establece el boletín A-1, “Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera”, que son: <sup>3</sup>

1. Utilidad.- Su contenido informativo debe ser significativo, relevante, veraz y comparable, y deben además ser oportunos.
2. Confiabilidad.- deben ser estables (consistentes), objetivos y verificables

---

<sup>1</sup> Los flujos fueron explicados al analizar dentro del capítulo I, los activos y pasivos por I.S.R. y P.T.U. diferidos.

<sup>2</sup> Antiguo Boletín D-4, párrafo 14.

<sup>3</sup> Boletín B-1, párrafo 15.

3. Provisionabilidad.- Contienen estimaciones para determinar la información, que corresponde a cada periodo contable.

Pasemos a analizar cada una de estas características bajo el interés de los impuestos diferidos:

#### Utilidad

Con respecto a la primera característica, no está al alcance de la presente tesis establecer si el nuevo boletín D-4 tiene una utilidad real para que el usuario pueda tomar adecuadamente un juicio razonable sobre la situación financiera de la entidad económica; sin embargo, puede vislumbrarse dentro de lo comentado en el análisis del presente boletín de la serie B que es útil, al menos, para dar una idea acerca de los flujos de fondos o mejor denominados flujos de efectivo que en el futuro podrá erogarse o ahorrar una entidad con motivo de impuestos. Sería pertinente recordar lo dicho en el sentido de que aún dando por cierto que existe una plena congruencia del marco teórico (los P.C.G.A.) con el boletín D-4 no constituye garantía de utilidad.<sup>1</sup>

#### Confiabilidad

Por lo que respecta a la característica de Confiabilidad, en opinión del Centro de Investigación de la Contaduría Pública "el método de pasivo es un método integral que

---

<sup>1</sup> Véase el segundo párrafo del Capítulo Iº. "Correlación del Boletín D-4 con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

proporciona mayor confiabilidad respecto a la omisión de impuestos diferidos importantes y es sencillo, tanto en su implantación como en su desarrollo”<sup>1</sup>

Dicho Centro de Investigación explica por qué concluye que el método adoptado por el actual Boletín D-4 proporciona una mayor certidumbre de que no exista omisión de impuestos diferidos importantes. A continuación reproduzco de forma íntegra dicha disertación a la cual me acojo por el grado de fundamentación y razonabilidad de la misma:

*Extracto tomado de Boletín D-4 "Impuesto sobre la Renta Diferido (Fundamentos y aplicaciones prácticas) publicado por el Centro de Investigación de la Contaduría Pública. Páginas 51 y 52.*

“4.2 Las diferencias temporales del método de pasivo son mayormente inclusivas.

Todas las diferencias temporales que surgen en el método de diferido del estado de resultados son diferencias temporales en el método de pasivo, en cambio, existen diferencias temporales derivadas de cuentas de activos o pasivos cuyos efectos pueden afectar a una cuenta distinta de la de resultado del periodo. Por ejemplo, el resultado por tenencia de activos no monetarios.

<b>Conjunto Diferencias Temporales en Método de Pasivos</b>	
<b>Subconjunto</b>	<b>Subconjunto</b>
Diferencias temporales en el método del estado de resultados	Diferencias temporales en cuentas del balance por otras transacciones.

<sup>1</sup> Boletín D-4... Centro de Investigación de la Contaduría Pública, pág. 52.

El mayor poder inclusivo de las partidas temporales del balance sobre las partidas del estado de resultados, se debe a dos circunstancias: la primera, las diferencias temporales en la conciliación entre la utilidad contable y la utilidad fiscal, por virtud de la partida doble, se reflejan siempre como diferencias temporales ente los activos y pasivos contables y los fiscales.

La segunda, existen otros impuestos diferidos derivados de cuentas distintas a las de resultados o de otra clase de transacciones, tales como: la compra de una subsidiaria, en que los valores contables asignados a los activos y pasivos en la controladora son distintos a los de la subsidiaria, así mismo, pueden surgir resultados asignados a las cuentas del capital contable sin pasar por los resultados del periodo, tales como: pasivo mínimo por obligaciones laborales, ajuste a resultados de ejercicios anteriores y el exceso o insuficiencia en las cuentas de capital.

...

Es posible calcular los impuestos diferidos, ubicados en otras cuentas distintas a la del resultado del ejercicio, adaptando el método de diferido. No obstante, esto puede resultar en un trabajo bastante complejo, con la incertidumbre de omisiones de algún impuesto diferido importante”

----- Termina cita textual -----

### Provisionalidad

También es cierto que el actual boletín D-4 considera que la información que derive de su aplicación está sujeta a la característica de “provisionalidad”. Es considerable el número de párrafos dentro del boletín multicitado en que se menciona el tratamiento contable y de presentación de las diversas estimaciones que habrán de realizarse con la aplicación de dicha normatividad. Es fácil percatarse de que comunes son los vocablos dentro del boletín

D-4 de estimación, previsión y hecho o circunstancia esperada, así como probabilidad o certeza.

En mi opinión, esto pudiera convertirse en un factor que altere el grado de aceptación y de utilización de parte del usuario general para tomar decisiones basándose en los nuevos estados financieros apegados a la normatividad sobre impuestos diferidos.

Por último, el boletín establece que como limitación de los estados financieros, entre otras cosas, está precisamente ese carácter estimativo de algunas cifras que los integran, y que dichos estados no pretenden presentar cuál es el valor del negocio, sino únicamente presentar el valor para el negocio, de sus recursos y obligaciones cuantificables que determinan el patrimonio de la entidad.

#### **Boletín B-3. “Estado de Resultados”.**

Este boletín es importante por que tiene el propósito de incrementar la comparabilidad entre las entidades de la información comprendida en el estado de resultados que emiten. Pero en este boletín no se cubren específicamente los aspectos relacionados con empresas no lucrativas ni aspectos relativos a inversiones permanentes en acciones en asociadas y subsidiarias; reconocimiento de ingresos, costos y gastos ni con aspectos específicos de impuestos.

La última exclusión que hace referencia el boletín B-3 debe tenerse en cuenta dada la materia de estudio en el cual nos encontramos, pero no por ello, considero que no deba confrontarse con el boletín objeto de esta tesis, ya que el primero alude en su exclusión a aspectos específicos de impuestos, mas no de aspectos generales que son de su injerencia dado su arbitrio como parte medular de los "principios relativos a estados financieros en general".

A través del estado de resultados se obtiene la determinación de la utilidad neta y la identificación de sus componentes, lo que permite ponderar los logros alcanzados y los esfuerzos desarrollados por una entidad durante el período consignado en dicho estado.

A decir de la Comisión "esta información es útil principalmente para que, en combinación con la de los otros estados financieros básicos se pueda:

- ☞ Evaluar la rentabilidad de una empresa.
- ☞ Estimar su potencial de crédito
- ☞ Estimar la cantidad, el tiempo y la certidumbre de un flujo de efectivo.
- ☞ Evaluar el desempeño de una empresa.
- ☞ Medir riesgos.
- ☞ Repartir dividendos"<sup>1</sup>

Si duda, el estado de resultados conjuntamente con los otros tres estados financieros básicos permite obtener tales evaluaciones y mediciones; pero habrá de considerarse el efecto

---

<sup>1</sup> Boletín B-3, párrafo 7.



diferido de los impuestos diferidos aplicable al ejercicio, el cual, a decir del párrafo 25 del boletín D-4, constituye y debe registrarse como un gasto o como un ingreso por impuestos del periodo dentro del cuerpo del estado de resultados.

### **La validez de la definición de utilidad neta**

Bajo el criterio de la Comisión de Principios de Contabilidad para determinar la utilidad neta debe incluirse lo siguiente:

- ⇒ Ingresos y gastos normales y recurrentes
- ⇒ Ganancias y pérdidas anormales y no recurrentes

Dicho criterio se le conoce como de “Todo Incluido” y sobre ella esta la Comisión establece que “para la determinación de la utilidad neta se deben incluir todos los ingresos, ganancias y gastos y perdidas experimentados por una entidad durante un periodo determinado, excepto aquéllos donde exista una regla contable concreta en contrario, emitida por esta Comisión”<sup>1</sup>

En efecto, el boletín D-4 prevé la existencia de algunas partidas de impuestos diferidos que pueden afectar directamente el capital contable (es decir, que no pasen por resultados) como se puede constatar en sus párrafos 23 y 52 y 79 y 81 de sus transitorios y ante la excepción establecida en la explicación del criterio de “Todo Incluido” este hecho no representa algo que vulnere su definición de utilidad neta.

---

<sup>1</sup> Boletín B-3, párrafo 13

El criterio además, es congruente, como lo señala el actual boletín sujeto a análisis, con el boletín A-11 (párrafos 51 y 52), donde define la utilidad neta como el cambio incremental entre el capital contable al inicio y al final de un periodo determinado sin incluir los movimientos relativos al capital contribuido. Existe también congruencia con lo señalado por el Boletín A-7 (párrafo 11) respecto a que “el resultado neto del ejercicio de una entidad debe reflejar todos los ingresos, costos y gastos realizados durante el periodo o derivados de acontecimientos ocurridos durante el mismo”

### **Estructura del Estado de Resultados**

Ante el cuestionamiento de que en donde debe ser colocado el gasto o ingreso por impuesto diferido dentro del estado de resultados, las definiciones otorgadas por el boletín D-4 de gastos (ingreso) de I.S.R. y P.T.U. dejan entrever que deben estar antes de lo que el boletín B-3 establece como “Operaciones Discontinuas” dentro de un apartado que pudiera denominarse “Impuesto sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidades”<sup>1</sup>

Bien pudiese denominarse tal apartada también como I.S.R. devengado o P.T.U. devengada del ejercicio el cual comprendería la parte causada y la parte diferida aplicable al ejercicio<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Véase los párrafos aludidos y el párrafo 16 y 27 del boletín B-3

<sup>2</sup> Concluido lo anterior de la exposición del tema hecha por el Centro de Investigaciones de la Contaduría Pública en Boletín D-4, Impuestos sobre la renta diferido página 31.

Para tener un panorama de la estructura de dicho estado se reproduce a continuación el párrafo 16 del boletín B-3:

- A Operación
- B No operación
- C Impuesto sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en las Utilidades (ISR y PTU).
- D Operaciones discontinuas
- E Partidas Extraordinarias
- F Efecto Acumulado al Inicio del Ejercicio por Cambios en Principios de Contabilidad
- G Utilidad por Acción

Analizando el punto C que viene a representar un punto de interés para nuestro tema por su relación con los impuestos diferidos, el boletín B-3 establece:

“En esta sección se reportan el Impuesto sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades, correspondientes al neto de las partidas de las dos secciones anteriores. Cada una de estas dos partidas (Impuesto sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en las Utilidades) se presentan por separado.

A la utilidad (pérdida) por operaciones continuas antes de I.S.R. y P.T.U. se le resta el Impuesto sobre la renta y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades para determinar así la utilidad (pérdida) por operaciones continuas”<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Boletín B-3, párrafos 28 y 29.

De la lectura integral de los párrafos 30 al 32 se determina que las secciones D (Operaciones discontinuas), E (Partidas Extraordinarias) y F (Efecto acumulado al inicio del ejercicio por cambios en principios de contabilidad) deben presentarse **netas** del I.S.R. Y P.T.U.

Con lo anterior se concluye el análisis del boletín B-3 el cual guarda congruencia con el boletín -D-4, objeto de nuestra tesis; sin embargo, quiero dejar dentro de este mencionado análisis la siguiente cita textual, a fin de aclarar un poco la cuestión de si el efecto diferido de los impuestos aplicables a resultados es en realidad bien sea un gasto o un ingreso en términos contables.

--- empieza extracto textual -----

(Ver referencia al final del extracto y en la bibliografía)

### **El I.S.R. como gasto devengado**

Que el I.S.R. a cargo de las empresas sea considerado como un gasto por la comunidad en los negocios, no quiere decir necesariamente que el I.S.R. causado anualmente sea el gasto de I.S.R. que debe reconocerse en el estado de resultados en las entidades.

En este capítulo intentaremos demostrar que el ISR anual o ISR devengado, puede registrarse en función del reconocimiento contable de ingresos y gastos, considerados como las causas inmediatas que generan el impuesto causado que debe pagarse a las autoridades fiscales.

El principio de periodo contable de nuestros PCGA señala en el Boletín A-1 que: "los efectos de las operaciones y eventos deben ser identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen".

Es decir, los costos y los gastos al aplicarse al estado de resultados del periodo deben incluirse con los ingresos que generaron. Cada costo o gasto que se aplica al estado de resultados tienen implícito un beneficio fiscal y cada ingreso que se reconoce en el mismo tiene implícito un costo fiscal, a menos que se trate de partidas permanentes que nunca serán reconocidas para los efectos fiscales.

Si el ingreso, costo o gasto, son reconocidos en el estado de resultados por virtud de los principios invocados, entonces, por necesidad lógica, deben revelarse conjuntamente los efectos fiscales de los mismos, independientemente de la fecha en que se paguen o se recuperen los propios impuestos devengados.

Desde el punto de vista doctrinal de los principios de contabilidad, los costos y gasto son los esfuerzos consumidos por la entidad en la generación de los ingresos. Deben identificarse unos con los otros y con el periodo contable en que se realizan, como condición necesaria para obtener la cifra de utilidad neta del periodo.

No obstante si el gasto por sí mismo y el ingreso que genera no tienen todos sus efectos cuantificables, la utilidad neta del periodo no estará de acuerdo con los PCGA. Por lo tanto, el impuesto sobre la renta relativo a cada ingreso y cada impuesto sobre la renta que conlleva cada gasto, deben registrarse en los resultados simultáneamente al momento de los ingresos y gastos.<sup>1</sup>

----- fin del extracto -----

---

<sup>1</sup> Boletín D-4 Impuesto sobre la renta diferido del Centro de Investigación de la Contaduría Pública, pág. 31 y 32.

**Boletín B-8: “Estados Financieros Consolidados y Combinados y Valuación de Inversiones Permanentes en Acciones”.**

Dando continuación a nuestro proceso de analizar el boletín D-4 con los boletines emitidos anteriormente, a fin de validar su congruencia con éstos, toca, en este momento, compararlo con un importante boletín, que en nuestros días cada vez va adquiriendo mayor importancia: el boletín B-8 Estados Financieros Consolidados y Combinados y Valuación de Inversiones Permanentes en Acciones debido al ímpetu, que se ha originado a través de la globalización de la economía y a la alta competencia, de la concertación de parte de empresas transnacionales de grandes fusiones y de adquisiciones de empresas locales.

En la formulación de estados financieros consolidados o combinados todas las operaciones efectuadas entre las compañías consolidadas o combinadas deben eliminarse. De aquí en adelante, cabe señalar, omitiré hablar de estados financieros combinados o de compañías combinadas entendiéndose que se hable de ellos o ellas, al hablarse únicamente de estados financieros consolidados o compañías consolidadas. Este criterio lo soporto con el párrafo 38 que dice:

“En la preparación de estados financieros combinados deben observarse las reglas establecidas en los párrafos 11 al 21 de este boletín para la preparación de estados financieros consolidados y las reglas de presentación a que se refiere el párrafo 25”<sup>1</sup>

Una situación que pudiera darse con frecuencia en compañías que consolidan es la venta entre compañías consolidadas de activos fijos, artículos terminados, así como cobro

---

<sup>1</sup> Boletín B-8, párrafo 38.

de intereses. Debido a que estas partidas deben de eliminarse con motivo de la elaboración de los estados financieros consolidados, se nos plantea una serie de situaciones que se deben considerar para el adecuado tratamiento y revelación de los impuestos diferidos de las entidades consolidadas. Acertadamente el boletín B-8 nos advierte de ello al manifestar que:

“Puede suceder que con motivo de las eliminaciones anteriores, surjan diferencias temporales de impuesto sobre la renta y participación de los trabajadores en la utilidad, las cuales deban ser reflejadas como impuestos diferidos si reúnen los requisitos establecidos en el boletín D-4 ‘Tratamiento contable del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en la utilidad’”<sup>1</sup> <sup>2</sup>

Por su lado el boletín D-4 señala:

“Cuando se prepare información consolidada, la determinación del efecto de impuestos diferidos además de calcularse en forma individual por la tenedora y cada una de las subsidiarias, debe considerar los efectos derivados de las eliminaciones del proceso de consolidación”<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Boletín B-8, párrafo 18 inciso e).

<sup>2</sup> El boletín B-8 menciona la anterior denominación del D-4 sin embargo solo es cuestión de que se reconozca la actual denominación, ya que el caso comentado, sigue siendo en el presente perfectamente válido, en el entendido de que también se hable de diferencias temporales del IMPAC.

<sup>2</sup> Boletín Actual D-4, párrafo 30.

<sup>3</sup> Boletín Actual D-4, párrafo 30.

A toda luz puede observarse la congruencia entre los dos párrafos citados del boletín B-8 y del D-4. Este último habla además sobre la denominada consolidación fiscal:<sup>\*</sup>

Diferimiento de impuestos por utilidades no realizadas.

Hay que tener en cuenta que cuando existen utilidades no realizadas por ventas de activos entre empresas de un mismo grupo, es claro que esta no realización únicamente se refiere a lo contable. El método de participación no es reconocido fiscalmente como válido para efectos del pago de los impuestos y de la P.T.U. correspondiente a esta utilidad

Para entender lo anterior, aclaremos que las ventas no realizadas entre empresas se da en el caso de ventas entre compañías que conforman una entidad económica, ya que no puede hablarse de que una entidad genere utilidades o pérdidas consigo misma.

Diferimiento de impuestos por el reconocimiento de utilidades no distribuidas por la asociada.

El autor Aureliano Martínez Castillo ya citado anteriormente, comenta al respecto del diferimiento de impuestos por el reconocimiento de utilidades no distribuidas por la asociada lo siguiente:

---

\* La consolidación fiscal es una figura impositiva, en el cual un grupo de intereses económicos comunes, representados por una sociedad controladora, pueden tributar como una sola entidad, para fines del I.S.R. e I.A.C. con independencia de la personalidad jurídica de cada sociedad (revista PAF de la 2ª. Quincena de diciembre de 1999, página 190).



“Por otra parte, la aplicación del método de participación implica el reconocimiento contable de utilidades que le corresponden a la asociada, originados por las operaciones del ejercicio. Este reconocimiento es independiente de que estas utilidades sean repartidas o no como dividendos a los accionistas.

La ley del Impuesto sobre la Renta, no reconoce como ingreso acumulable (y por lo tanto, sujeto al pago de impuestos) el generado por la aplicación del método de participación”<sup>1</sup>

Así tenemos, a decir del autor, que existe una situación contraria al diferimiento de impuestos por utilidades no realizadas, ya que con motivo del reconocimiento de utilidades no distribuidas por la asociada (dentro del método de participación), se efectúa un reconocimiento contable de ingresos que no se lleva a cabo fiscalmente.

Ahondando, como los inversionistas deben pagar los impuestos sobre el ingreso reconocido contablemente en el ejercicio en que sean pagados los dividendos nos hallamos ante una diferencia temporal gravable y en teoría debiera correrse un asiento: cargo a gastos por I.S.R. y P.T.U., que corresponden a los ingresos por participación con abono a pasivo por impuestos diferidos; sin embargo, según el citado autor Aureliano Martínez expresa que:

“Debido a la naturaleza recurrente de este reconocimiento de ingresos, se considera que no es recomendable la creación de un pasivo por impuestos diferidos, puesto que, en el

---

<sup>1</sup> Consolidación de Estados Financieros, página 75.

momento del cobro de los dividendos se genera la situación fiscal que revierte el efecto del impuesto diferido. Esto origina su cancelación parcial por la parte revertida”<sup>1</sup>

Empero, ello no es aplicable en la actualidad, debido a que el autor se fundamentó en el anterior boletín D-4, párrafos 25 y 26, vigente al momento en que escribe sobre el asunto. Dicho boletín decía en resumen que no deben reconocerse impuestos diferidos provenientes de diferencias temporales de naturaleza recurrente. Dicha restricción desaparece en el actual boletín ya que trata de dar un tratamiento contable más completo a los impuestos diferidos.

**Boletín B-9 “Información financiera a fechas intermedias”.**

Por el dinamismo de nuestros días, las entidades económicas requieren constantemente el tomar una serie de decisiones con mayor oportunidad. Ello origina, elaborar para la administración y para el usuario interesado, estados financieros por un periodo menor a un año, pudiendo ser mensuales, trimestrales o por cualquier otro periodo. La información emitida por estos estados financieros es una información financiera denominada “a fechas intermedias” y que se haya bajo la normatividad del Boletín B-9 titulado precisamente: “Información a fechas intermedias”.

Cabe señalar que es necesario que el plazo que medie entre la fecha a la que se refiere la información financiera y la fecha en que se emite sea razonable, ya que si es mayor, dicha información pierde su característica esencial de oportunidad.

---

<sup>1</sup> Consolidación de Estados Financieros, página 76.

En referencia a nuestro tema de estudio, dicho boletín señala que: “en la información financiera a fechas intermedias las provisiones del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en la utilidad deben determinarse conforme a las bases que se utilizan para el cálculo anual; las compañías deben efectuar su mejor estimación con base al impuesto sobre la renta y la participación de utilidades aplicables para todo el ejercicio”.<sup>1</sup>

La estimación que menciona la comisión, a mi entender no sólo es la de los impuestos causados sino el gasto de dichos impuestos, es decir, lo causado y lo diferido.

Lo anterior se respalda con la siguiente disposición establecida por el boletín B-9 al hablar éste de manera general, acerca de aquellos costos y gastos que se deben reconocer en el periodo parcial en que se informa (por ejemplo, estados financieros trimestrales).

“También pueden presentarse algunos costos y gastos que se determinan con precisión normalmente al cierre del ejercicio. En estos casos, se deben reconocer en forma estimada en los periodos parciales y ajustarse en el periodo en que se conozca su monto”.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Boletín B-9, párrafo 13 inciso c

<sup>2</sup> Boletín B-9, párrafo 10

## **BOLETÍN B-10 "RECONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS DE LA INFLACIÓN EN LA INFORMACIÓN FINANCIERA" Y SUS DIVERSOS DOCUMENTOS DE ADECUACIONES HASTA EL QUINTO DOCUMENTO MODIFICADO.**

El boletín B-10 "Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera" ha tenido diversas adecuaciones las cuales se han realizado a través de diversos documentos publicados, los que incluso modifican a su vez a documentos precesores. El último documento de adecuaciones es el denominado "Quinto Documento de Adecuaciones al Boletín B-10 (Modificado)" cuyas disposiciones entraron en vigor a partir del 1º. de enero de 1997.

El tratamiento contable de los impuestos diferidos, en México, se complica ante la circunstancia de que no existe igual tratamiento de parte de la legislación tributaria para el reconocimiento de los efectos inflacionarios en la información financiera de las empresas, que la que establece el boletín B-10 y sus adecuaciones.

La Comisión de Principios de Contabilidad ha buscado a través de dicho boletín y sus adecuaciones eliminar los efectos distorsionantes de la inflación a las cifras que son presentadas en los estados financieros.

Por otro lado, la legislación tributaria no ha reconocido plenamente tales efectos distorsionantes, siendo, además, el marco inflacionario fiscal inconsistente ya que a manera de ejemplo:

1. El componente inflacionario fiscal no se encuentra debidamente determinado con las condiciones de las bases fiscales de los activos y pasivos; difiriendo en consecuencia con el importe del Repomo fiscal "teórico"
2. El Repomo fiscal teórico es distinto al Repomo contable

Esta situación en la mayoría de las ocasiones viene a representar una tasa real por encima de la tasa nominal del impuesto.

Ante esta problemática, el reconocimiento y valuación de los impuestos diferidos requiere:

1. Distinguir los activos y pasivos por impuestos diferidos que se originan en el contexto de la declaración anual del I.S.R., de aquellas que originan fuera de dicho contexto con motivo de la valuación del capital fiscal, conforme a las disposiciones legales. Dicho capital fiscal estaría integrado por la CUCA, la CUFIN y la CUFIRE.
2. Aplicar a las diferencias temporales, determinadas en el contexto de la declaración, las normas establecidas en el boletín D-4 de impuestos diferidos.
3. Por las diferencias entre el capital contable y el capital fiscal se deberá emplear los procedimientos contables adecuados, de acuerdo a la teoría del método de pasivos y de otros PCGA que resulten aplicables.

Además, es conveniente tener presente estas consideraciones:

“La filosofía fiscal en México es tal que todos los ingresos antes de ser entregados como dividendos a los accionistas, deben haber cubierto la tasa del I.S.R. de la empresa. El procedimiento del capital fiscal es asegurar que los dividendos por los cuales no se haya pagado dicho I.S.R., sea debidamente pagado cuando resulten decretados”<sup>1</sup>

“De acuerdo al método de pasivo, los impuestos diferidos, activos o pasivos, deben ser recuperables y liquidables, en la marcha normal del negocio, sin estar condicionados a su pago como dividendos o procesos de liquidación”<sup>2</sup>

Sin tratar de resolver los distintos problemas que la legislación tributaria ha originado ante la falta del reconocimiento pleno de los efectos de la inflación, es menester dar algunas principales soluciones a esta problemática tan compleja.

El exceso en el Repomo contable con relación al Componente Inflacionario, constituye una partida no deducible que debe disminuirse de la cuenta de utilidad fiscal; es decir, es una diferencia que se encuentra fuera de la declaración anual.

En el caso de que el Componente Inflacionario sea mayor que el Repomo fiscal se origina un pasivo fiscal superior a pasivo contable y se han reportado utilidades contables por las cuales no se ha pagado el impuesto. Dicho pasivo es de carácter contingente ya que su existencia depende de que se decreten dividendos superiores a la utilidad fiscal o se liquide la compañía. Aquí también se trata de una diferencia fuera del contexto de la declaración fiscal de la entidad.

---

<sup>1</sup> Boletín D-4 “Impuesto sobre la Renta Diferido. Fundamentos...”, pág. 189.

<sup>2</sup> Boletín D-4 “Impuesto sobre la Renta Diferido. Fundamentos...”, pág. 189.

## **Partidas monetarias**

El boletín D-4 señala en su párrafo 61 que las cuentas por cobrar o por pagar por concepto de impuestos diferidos **deben considerarse como partidas monetarias**.

Este señalamiento precautorio del boletín es consecuencia de la naturaleza particular de estas partidas que para algunos estudiosos son consideradas como no monetarias.

El párrafo 24 del boletín D-4, establece que "cuando exista un régimen fiscal que reconozca parcial o totalmente los efectos de la inflación y esto cause que el efecto de I.S.R. diferido derivado de las partidas temporales que le dieron origen se actualice, será necesario reconocer que dicha actualización compensa también parcial o totalmente el Resultado por Posición Monetaria originado por la cuenta pro cobrar o por pagar de I.S.R. diferido"

Al respecto, en forma certera Sergio Hussein Rello comenta lo siguiente:

"Sin embargo, considerando que el Repomo es el importe neto de los costos y/o beneficios financieros de partidas monetarias en el balance que, al igual que los activos o pasivos de impuestos diferidos, tienen sus contrapartidas en el estado de resultados, parecería un exceso tener que realizar la reclasificación descrita en el párrafo anterior"<sup>1</sup>

Dicho tratamiento de las cuentas por cobrar o por pagar con motivo de impuestos diferidos es ratificado por los párrafos 25 y 26 de dicho boletín sin embargo ha controversia

---

<sup>1</sup> D-4 en Excel "Impuestos Diferidos", pág. 4.

sobre el asunto ya que estas cuentas pueden considerarse como no monetarias debido a que se recuperan o liquidan en periodos futuros contra el I.S.R. causado, el cual se deriva de partidas fiscales que ya reconocieron los efectos de la inflación. Recordemos que para determinar las diferencias temporales en activos y pasivos y calcular el I.S.R. diferido, deben compararse los valores contables y las bases fiscales **actualizados**.

**Boletín B-12 “Estado de cambios en la situación financiera”.**

El boletín B-12 “Estado de cambios en la situación financiera” fue promulgado después del antiguo Boletín D-4, que al igual que el actual, consideraba a las cuentas por cobrar o por pagar por impuestos diferidos como partidas monetarias.

De lo anterior habría quién los incluyese dentro del estado de cambios en la situación financiera dentro de la clasificación de partidas de operación, sin embargo el boletín B-12 establece que el resultado neto del periodo (o antes de partidas extraordinarias cuando las haya) se le deberá restar las partidas del estado de resultados que no hayan generado o requerido el uso de recursos tales como depreciación, cambios netos en impuestos diferidos a largo plazo, la participación en las utilidades de subsidiarias y asociadas disminuida de los dividendos cobrados en efectivo y las provisiones de pasivo a largo plazo.

Como en la actualidad los impuestos diferidos registrados en el balance son sólo a largo plazo, su importe deberá disminuir a la utilidad neta dentro del estado de cambios en atención a lo señalado por el párrafo 17 del boletín B-12.



## **Boletín B-13 “Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros”**

Este boletín se refiere a que debe hacerse del conocimiento del usuario de los estados financieros de eventos conocidos u ocurridos, entre la fecha a que se refieren dichos estados y la fecha de su aprobación y emisión, que repercutan de algún modo en la información contenida por éstos y que su omisión implicará que el usuario pudiera tomar una determinada decisión que conociendo tal circunstancia, muy probablemente no fuese esa.

Al respecto, el boletín D-4, establece que conociéndose una modificación en la tasa del impuesto a la fecha de los estados financieros y que entrará en vigor posteriormente, se utilizará la tasa que estará vigente al momento en que se estime que los activos y pasivos por impuestos diferidos se recuperarán o liquidarán.

Boletines B-14 y B-15 “Utilidad por Acción” y “Transacciones en moneda extranjera y conversión de estados financieros de operaciones extranjeras” respectivamente.

Dentro de los boletines B-14 y B-15 no se encontró ningún aspecto relacionado a nuestro tema de estudio que pudiera ser comentado.

## **SERIE C. PRINCIPIOS APLICABLES A PARTIDAS O CONCEPTOS ESPECIFICOS.**

A continuación procederemos a analizar cada uno de los boletines que integran la serie C denominada "Principios aplicables a partidas o conceptos específicos", muchos de los cuales, a pesar de que a primera instancia pareciera no tener ninguna relación a nuestro caso de estudio, se enuncian mencionando explícitamente esta falta de relación

### **Boletín C-1. Efectivo e inversiones temporales.**

Del análisis de este boletín se puede concluir que no existe ningún aspecto de interés sobre nuestro tema de estudio.

### **Boletín C-3. Cuentas por cobrar.**

Con respecto a este boletín, tenemos que a decir del boletín D-4: "El I.S.R. diferido es una cuenta por pagar o por cobrar no circulante, y debe mostrarse como una sola cifra neta en el balance general"<sup>1</sup>, en completo acuerdo con lo que el boletín C-3 establece: "Cuando existan cuentas por cobrar y por pagar a la misma persona física o moral, deberán, cuando sea aplicable, compensarse para efectos de presentación en el balance general, mostrando el saldo resultante como activo o pasivo según corresponda"<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Actual boletín D-4, párrafo 65

<sup>2</sup> Boletín C-3, párrafo 18.

Debe quedar claro a través de notas a los estados financieros la situación de las cuentas por cobrar tales como la del I.S.R. Diferido acerca de restricciones que afecten o condicionen a su posibilidad de recuperación. Ello lo considera la Comisión y lo manifiesta a través de las reglas de presentación y revelación de I.S.R., IMPAC (Impuesto al Activo) y P.T.U. deberán revelarse a través de dichas notas; así como revelarse en ellas, las cantidades del IMPAC por compensar y las pérdidas pendientes de amortizar con sus fechas de vencimiento para ejercer estos derechos.

#### **Boletín C-4. Inventarios**

A través análisis efectuado del boletín C-4 denominado "Inventarios" no encontré ninguna relación entre sus disposiciones con las del boletín D-4, por lo cual no es objeto de interés dentro de mi deserción sobre el tema de impuestos diferidos. Sin embargo, aún cuando el boletín C-4 no habla nada al respecto, es de reconocerse que los inventarios constituyen una importante partida que origina las denominadas diferencias temporales.

#### **Boletín C-5. Pagos anticipados.**

La Comisión de Principios establece que los pagos anticipados representan una erogación por la adquisición de servicios a recibir o por bienes que se van a consumir en el uso exclusivo de la entidad en operaciones distintas al proceso productivo. En la mayoría de los casos constituyen un bien incorpóreo, que implica un derecho o privilegio y para que

puedan reconocerse deberán ser capaces de generar beneficios o evitar desembolsos en el futuro; y por esto estos costos se habrán de aplicar contra resultados futuros<sup>1</sup>

Referente a nuestro tema de estudio, dentro del boletín D-4 se establece lo siguiente con respecto a pagos anticipados:

“El IMPAC causado en el ejercicio es aquel que se tienen que enterar bajo este concepto mediante pagos provisionales y la declaración anual correspondiente al ejercicio. El IMPAC causado, así como el que se tenga pendiente de compensar de ejercicios anteriores, debe registrarse como anticipo de impuesto sobre la renta a su valor estimado de recuperación a la fecha de los estados financieros”<sup>2</sup>

“En la medida en que disminuya o desaparezca la probabilidad de la generación de utilidades gravables suficientes para compensar o recuperar el impuesto, el monto reconocido hasta ese momento como activo, debe reducirse. Cualquier reducción debe revertirse en la medida en que vuelva a ser probable la existencia de utilidad gravable suficiente para recuperar el activo. Los efectos de la reducción y en su caso, de la reversión, deben reconocerse en los resultados del ejercicio”<sup>3</sup>

La Comisión establece dentro del boletín D-4 que el I.S.R. y la P.T.U. por pagar deben reconocerse dentro de los estados financieros como pasivos circulantes netos de los anticipos efectuados. Puede suceder que dichos anticipos excedan a estas obligaciones por pagar por lo que se deberá proceder de la siguiente manera:

---

<sup>1</sup> Interpretación de los párrafos 2 y 3 del boletín C-5.

<sup>2</sup> Párrafo, Actual boletín D-4.

<sup>3</sup> Párrafo, Actual boletín D-4.

- a) En el caso del I.S.R., el neto se muestra como activo circulante.
- b) En el caso de la P.T.U., a mi opinión, deberá el excedente presentarse como un pago anticipado.

Lo anterior lo interpreto de las reglas de presentación del boletín D-4, mismas que establece a manera de recordatorio que: “el IMPAC considerado como un pago anticipado de acuerdo a lo mencionado en este Boletín, deberá compensarse contra el ISR diferido”<sup>1</sup>

#### C-6. Inmuebles, maquinaria y equipo.

Las normas y declaraciones establecidas en el boletín C-6 denominado “Inmuebles, maquinaria y equipo” no tienen ninguna relación con las establecidas en el boletín D-4, sin embargo, cabe señalar que la deducción de inversiones en activos fijos que fiscalmente tienen derecho a realizar las empresas origina diferencias temporales ya que lo que contablemente se denomina depreciación de activos fijos tienen bases y formas de cálculo distintas a aquellas que sirven para determinar el monto de dichas deducciones. Sólo por ésto, reproduzco la siguiente cita del boletín C-6 referente a ello, dando por terminado este tema y pasando de inmediato al análisis del boletín C-8:

“Conviene recordar que las tasas de depreciación, establecidas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, no son siempre las adecuadas para distribuir el total a depreciar entre la vida de los activos fijos y que a pesar de aplicar la depreciación acelerada como incentivo fiscal,

---

<sup>1</sup> Párrafo 69, Actual boletín D-4

contablemente debe calcularse y registrarse la depreciación de acuerdo con la vida estimada de dichos activos”<sup>1</sup>

### Boletín C-8. Intangibles.

El boletín C-8 denominados “Intangibles” establece las reglas contables referentes a los activos intangibles de empresas comerciales e industriales y no incluye a las relativas a industrias extractivas, instituciones de crédito y organizaciones auxiliares y de seguros.

Ante el cuestionamiento de ¿qué tipo de activo es el activo por impuestos diferidos? y ¿dónde se pueden ubicar o enmarcar dentro de la serie de los boletines de la serie C de los principios de contabilidad generalmente aceptados?. La comisión dentro del Alcance del boletín C-8, además de establecer dicho alcance y de definir el concepto de activo intangible, deja entrever que el impuesto diferido es un activo intangible que no será tratado en el mismo:

“...El concepto de intangibles que se incluye en este boletín, normalmente se restringe a aquellos activos no circulantes que sin ser materiales o corpóreos son aprovechables en el negocio. Este boletín no trata sobre las reglas particulares de aplicación de los principios de contabilidad a activos intangibles por conceptos de impuestos diferidos, de crédito mercantil proveniente de la adquisición de empresas, y de pagos anticipados, ya que estos temas son materia de boletines específicos. Este Boletín tampoco trata sobre partidas diferidas que aparezcan en estados financieros intermedios, pero cuya aplicación a

---

<sup>1</sup> Párrafo 42, Boletín C-6.

resultados será hecha dentro del mismo ejercicio en que se originaron, mediante cargos mensuales”<sup>1</sup>

Al respecto el autor Alberto García Mendoza opina:

“El párrafo 1 puede conducir a los contadores a errores al citar los impuestos diferidos como activos diferidos. Conforme al boletín D-4, párrafo 48 se señala que los impuestos diferidos deben considerarse como cuentas por cobrar y cuentas por pagar y, por lo tanto, ser partidas monetarias. Si fueran activos intangibles o cargos diferidos serían partidas no monetarias”<sup>2</sup>

Cierto es que Boletín D-4”, citado por el autor, es aquél que se encuentra fuera de vigencia, sin embargo, dentro del nuevo boletín que lo vienen a reemplazar se considera como una partida monetaria a los activos o pasivos por impuestos diferidos, por lo cual se puede presuponer que la afirmación se encuentra todavía soportada. Actualmente, el sustento se encuentra en el siguiente párrafo:

“Cuando exista un régimen fiscal que reconozca parcial o totalmente los efectos de la inflación y esto cause que el efecto de I.S.R diferido derivado de las partidas temporales que le dieron origen se actualice, es necesario reconocer que dicha actualización compensa también parcial o totalmente el Resultado por Posición Monetario (REPOMO) originado pro la cuenta por cobrar o por pagar de I.S.R. diferido”<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Extracto del párrafo 1 del boletín C-8 Intangibles.

<sup>2</sup> Alberto García, “Principios de contabilidad”, pág. 60

<sup>3</sup> Actual Boletín D-4, párrafo 24

## **Boletín C-9: "Pasivo".**

Dentro del alcance del boletín C-9, se establece que no trata éste las reglas particulares de aplicación de los principios de contabilidad de pasivos de instituciones de crédito ni organizaciones auxiliares ni de seguros, así como de pasivos por concepto de impuestos diferidos, planes de pensiones o jubilaciones, indemnizaciones u otras prestaciones a empleados por concepto de despido, contingencias o compromisos de importancia ya que son materia de boletines específicos.

De lo anterior, se desprende que el boletín C-9 no tiene injerencia dentro de nuestro tema de estudio ya que en forma expresa dice que las reglas particulares de aplicación de los principios de contabilidad relativos a pasivos por impuestos diferidos serán materia de boletín específico, es decir, el boletín D-4.

Sin embargo, dentro del propio boletín se establece reglas particulares que bien pudieran aplicarse a conceptos excluidos dentro del alcance tales como los pasivos por impuestos diferidos. Se aúna a esta aseveración el hecho reiterado de regularse distintas circunstancias como la clasificación y presentación de los pasivos originados por impuestos que de alguna manera deberán reconocer la parte diferida del mismo.

Establece el boletín C-9 la necesidad del clasificar el pasivo de acuerdo con su fecha de liquidación o vencimiento, en pasivo a corto plazo y pasivo a largo plazo.



No existe dada su naturaleza I.S.R. o P.T.U. diferido a corto plazo ya que es ilógico pensar en ello porque sería una obligación de carácter ya debida<sup>1</sup> al cierre del ejercicio social –por el cual se emite los estados financieros- coincidente dentro de nuestro marco jurídico al cierre del ejercicio fiscal.

Acorde a este razonamiento y a la necesidad mencionada líneas arriba por el propio instituto, el boletín D-4 establece que el I.S.R. y la P.T.U. diferido son cuentas por pagar o cobrar no circulantes y que deben mostrarse cada una de ellas, como una sola cifra neta en el balance.<sup>2</sup>

En referencia a nuestro tema de interés encontramos lo siguiente:

“La participación de utilidades a los trabajadores correspondientes al periodo terminado en la fecha del balance representa una obligación contractual cuyo costo es aplicable a los resultados del periodo y por consiguiente el pasivo correspondiente debe registrarse a la fecha del balance”<sup>3</sup> y;

“Los pasivos por el impuesto sobre la renta y por la participación de utilidades a los trabajadores, deben mostrarse separadamente, en forma individual, en vista de que estos pasivos resultan de interés para varios lectores de los estados financieros. El pasivo por impuesto sobre la renta que aparece en el balance general deberá representar el neto entre la provisión total cargada al estado de resultados menos los anticipos efectuados. Si los

---

<sup>1</sup> O en otras palabras, impuesto causado

<sup>2</sup> Adaptación de los párrafos 65 y 66 del boletín D-4.

<sup>3</sup> Boletín C-9, párrafo 10

anticipos fuesen mayores que la provisión, el exceso deberá presentarse como cuenta por cobrar<sup>1</sup>

Todo lo anterior nos permite concluir que el boletín D-4 tiene congruencia con el boletín C-9 en materia de lo regulado por este último.

### **Boletín C-11 “Capital Contable”.**

En el Boletín C-11 “Capital Contable” establece en definitiva el criterio de mantenimiento de capital identificado como “financiero”, dejando a un lado el denominado “físico”, en plena concordancia con el Boletín B-10. Dichos criterios fueron mencionados por el Boletín A-11 al analizar éste la definición de capital contable, pero sin que se hubiese inclinado por alguno de ellos.

Lo anterior viene con oportunidad, ya que el párrafo 9 establece que con motivo del criterio elegido, el Resultado por Tenencia de Activos no Monetarios forma parte del capital ganado y por consiguiente al ser repartido se deberá considerar como reparto de utilidad, mismo criterio de las autoridades fiscales el cual, no lo enmarca como capital contribuido.

Se puede hablar, entonces, de que estamos ante un pasivo contingente por los impuestos que se habrán de pagar al ser repartido dicho RETANM, pero no es aplicable el

---

<sup>1</sup> Boletín C-9, párrafo 29

Boletín D-4 de impuestos precisamente por ese carácter contingente del pasivo. En el siguiente boletín habremos de explicar el por qué es contingente.

Fuera de este particular, a excepción de lo que a continuación se comentará, no existe ningún otro aspecto que afecte nuestro objeto de estudio.

Establece el Boletín C-11 la obligación de revelar en los estados financieros todas las características del capital contable y sus restricciones, tales como “el tipo de impuestos que están sujetas las distribuciones o dividendos”<sup>1</sup>

Este punto es necesario ya que el boletín D-4 no establece como deben de revelarse aquellos impuestos diferidos de carácter contingente.

#### Boletín C-12 “Contingencias y compromisos”

A pesar que el Boletín C-12 “Contingencias y compromisos” establece dentro de su “Alcance” que el tratamiento contable de contingencias o compromisos originados por cuestiones referentes, entre otras cosas, de las enlistadas por el mismo, al diferimiento del impuesto sobre la renta y la participación de empleados en las utilidades, son objeto de una discusión más amplia en boletines específicos, considero que es pertinente analizarlo ya que este último no reguló los aspectos contingentes de dichos impuestos.

---

<sup>1</sup> Boletín C-11 “Capital Contable”, párrafo 24.

## CONTINGENCIA

El concepto de contingencia establecido en el boletín C-12 es necesario tenerlo presente, el cual queda definido de la siguiente forma:

“Es una condición, situación o conjunto de circunstancias que involucran un cierto grado de incertidumbre, que puede resultar, a través de la consumación de un hecho futuro, en la adquisición o la pérdida de un activo o en el origen o cancelación de un pasivo y que generalmente trae como consecuencia una utilidad o una pérdida”<sup>1</sup>

Estas contingencias deberán revelarse en los estados financieros o a través de sus notas dependiendo de que puedan o no cuantificarse de manera razonable en términos monetarios.

Aún cuando dentro del alcance se excluye el tratamiento contable de contingencias originadas por el diferimiento del I.S.R. y de la P.T.U. , dentro de su párrafo 11 de manera anacrónica establece que es una contingencia el efecto probable, asignable a cada ejercicio del I.S.R. cuyo pago se difiere o se anticipa en virtud de diferencias compensables entre utilidad gravable y utilidad contable antes de este gravamen.

Es anacrónico, debido a que el Boletín D-4 establece que los activos y pasivos por I.S.R. no son contingentes ya que están soportados en que en el futuro se habrán de

---

<sup>1</sup> Boletín C-12, extracto del párrafo 9.

recuperar o de liquidar de manera respectiva, y no respectivamente en la adquisición o la pérdida de un activo o en el origen o cancelación de un pasivo.

Ello, se hace patente, debido a su anterioridad distanciada a la emisión de los dos boletines D-4 que han sido publicados y que por sí representa uno de los boletines más antiguos de los P.C.G.A.

Al analizarse los boletines B-10 y C-11 se estableció la existencia de pasivos previsible como consecuencia de impuestos a liquidar con motivo de la repartición de dividendos. Al respecto el Centro de Investigación en Contaduría Pública opina que los impuestos diferidos nacidos fuera del contexto de las declaraciones de impuestos y dentro del contexto de las cuentas integrantes del capital fiscal, tales como el crédito mercantil o la diferencia acreedora entre el Repomo Contable y el Fiscal contra el Componente Inflacionario, son pasivos contingentes ya que están subordinados al decreto de dividendos o a la liquidación del negocio.

Es más, el Centro de Investigación concluye que "Dicha obligación jurídica que da nacimiento al pago del impuesto, puede posponerse indefinidamente y, por tanto, la obligación no reúne los requisitos de un pasivo que deba incorporarse en las cifras de los estados financieros. Se trata pues, de un pasivo contingente que debe ser revelado en las notas a los estados financieros"<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Boletín D-4, Impuesto sobre la Renta...Centro de Investigación, pág. 208.

Por la existencia de este tipo de impuestos diferidos y ante su omisión dentro de la normatividad del presente Boletín D-4, en mi opinión, la circular # 35 "Impuestos sobre Dividendos", fuera de vigencia ante la publicación del actual Boletín D-4, presenta aún una solución factible al reconocimiento de estos impuestos diferidos en los estados financieros.

En concreto, la circular establece que no procede establecer un pasivo por el impuesto implícito de las diversas partidas del capital contable que no forman parte de la UFIN<sup>1</sup> <sup>2</sup>

Finalmente se debe revelar el monto de las utilidades libres del impuesto (o de las que serán gravables) y la tasa de impuesto correspondiente.

Boletín C-13 "Partes relacionadas".

No existe ningún comentario que hacer, con respecto a la congruencia que guarde el Boletín C-13 "Partes relacionadas" con el Boletín D-4 "Impuestos diferidos" ya que no tienen tema en común.

---

<sup>1</sup> Utilidad Fiscal Neta.

<sup>2</sup> Circular 35, párrafo 3.2

**CASO PRÁCTICO DE LA APLICACIÓN DEL  
BOLETÍN D-4.**

### 3. CASO PRACTICO

Se ejemplificará a continuación un caso práctico con el fin de mostrar tres cosas: 1) los datos necesarios para la determinación del efecto de los impuestos diferidos; 2) la mecánica general de los cálculos y su presentación de los estados financieros y 3) la repercusión que tienen los impuestos diferidos determinados en un año en el siguiente.

Con lo anterior, se pretende dar una utilidad práctica a la tesis, para que el estudioso pueda tener una guía general de cómo resolver algún otro posible caso que se le pudiera presentar en su trayecto profesional e inclusive, pueda ayudarle a enmarcar la normatividad del Boletín boletín D-4 dentro del conjunto de P.C.G.A. tales como los establecidos en el Boletín de Reexpresión (B-10).

#### ANTECEDENTES:

La compañía "N" presenta la siguiente situación financiera y fiscal al inicio del año "uno en donde se detalla además las partidas temporales existentes a dicha fecha.

#### BALANCE INICIAL AÑO 1

	Contable	Fiscal	Diferencia
<b>ACTIVO</b>			
Efectivo	3,000	3,000	
Clientes	30,000	30,000	
Cuentas incobrables	-3,000	0	-3,000
Inventarios	18,000	0	18,000
Inversión en subsidiarias	45,000	45,000	
Equipo	30,000	30,000	
Dep. Acum. de Equipo	-6,000	-12,000	6,000
	<u>117,000</u>	<u>96,000</u>	<u>21,000</u>



**PASIVO**

Pasivos diversos	6,000	6,000	
I.S.R. por pagar	3,000	3,000	
I.S.R. Diferido por pagar	7,350		7,350
	<u>16,350</u>	<u>9,000</u>	<u>7,350</u>

**CAPITAL CONTABLE**

Capital Social	85,350	85,350	
Utilidades acumuladas	15,300	1,650	13,650
Partidas de I.S.R. Diferido			
	<u>100,650</u>	<u>87,000</u>	<u>13,650</u>

**TOTAL PASIVO MAS C.C.**

	<u>117,000</u>	<u>96,000</u>	<u>21,000</u>
--	----------------	---------------	---------------

Por las anteriores partidas temporales, la compañía tiene registrado I.S.R. Diferido el cual fue determinado como a continuación se muestra:

**CALCULO DEL I.S.R. DIFERIDO**

	<u>Monto</u>	<u>I.S.R.</u>
I.S.R. por pagar		
Inventarios	18,000	6,300
Depreciación	<u>6,000</u>	<u>2,100</u>
	<u>24,000</u>	<u>8,400</u>
I.S.R. por cobrar		
Cuentas incobrable	<u>3,000</u>	<u>1,050</u>
Neto	<u>21,000</u>	<u>7,350</u>

Así también, la compañía "N" tiene la siguiente conciliación entre el capital contable y el fiscal al inicio del año:

**CONCILIACION ENTRE EL CAPITAL FISCAL Y EL CAPITAL  
CONTABLE AL INICIO DEL AÑO "UNO"**

<b>CAPITAL FISCAL</b>		<b>87,000</b>
Conformado de la siguiente forma:		
Capital social	85,350	
Utilidades que ya pagaron I.S.R.	<u>1,650</u>	
Más:		
Partidas que pagarán I.S.R.		
Diferencia temporal	21,000	
I.S.R. S/dif. Temp.	<u>-7,350</u>	13,650
Igual a:		
<b>CAPITAL CONTABLE</b>		<u><b>100,650</b></u>

La compañía tiene un capital contable de \$ 100,650 y para devolverlo totalmente a los accionistas tendría que liquidar \$ 7,350 de I.S.R. Sin embargo, no es el caso de la liquidación de la entidad, es decir, el negocio a lo largo del tiempo deberá pagar el I.S.R. de \$ 7,350.

Dicha compañía tiene las siguientes operaciones durante los años "uno" y "dos" que se enumeran a continuación:

**AÑO 1**

- 1.- Durante el año se cobran \$ 27,000 de la cuenta de clientes
- 2.- La compañía efectúa el pago del impuesto sobre la renta de \$ 3,000.
- 3.- Paga el total del adeudo que tiene con sus proveedores al inicio del "uno".
- 4.- En dicho año, realiza operaciones, que para fines prácticos, se considerarán cuantificadas a pesos de cierre. Éstas son:

- 1) Se vende mercancías por \$ 60,000 sin I.V.A. siendo a crédito \$ 42,000 y el resto en efectivo.

2) El movimiento anual resumido del almacén es como sigue:

Inventarios iniciales	18,000
(+) compras	24,000
(-) inventarios finales	18,000
(=) costo de venta	24,000

Las compras fueron pagadas al contado por la cantidad de \$ 13,200, quedando el resto a crédito

**Nota:** el inventario contable proviene de las compras del ejercicio, deducibles en su totalidad.

3) Se erogaron \$ 6,000 en gastos diversos los cuales fueron pagados en efectivo.

5.- Se registran \$ 6,000 de método de participación de la subsidiaria sobre los cuales ya pagó aquella I.S.R.

6.- Se obtiene un componente inflacionario en el ejercicio de \$ 1,200.

## **AÑO 2**

7.- Durante el año "dos" se cobran \$ 42,000 de la cuenta de clientes

8.- La compañía efectúa el pago del impuesto sobre la renta de \$ 7,770.

9.- Se cobran \$ 1,050 de dividendos de la subsidiaria.

10.- Se ajusta los inventarios en \$ 4,620 por costos de reposición a la fecha de cierre.

11.- En este año, realiza operaciones, que para fines prácticos, se considerarán también cuantificadas a pesos de cierre. Éllas son:

1) Se vende mercancías por \$ 66,000 sin I.V.A. siéndo a crédito \$ 42,000 y el resto en efectivo.

2) El movimiento anual resumido del almacén es como sigue:  
(sin considerar el ajuste de valuación)

Inventarios iniciales	18,000
(+) compras	30,000
(-) inventarios finales	<u>18,000</u>
(=) costo de venta	<u>30,000</u>

Las compras fueron pagadas al contado

**Nota:** el inventario contable proviene de las compras del ejercicio, deducibles en su totalidad.

3) Se erogaron \$ 6,600 en gastos diversos los cuales fueron pagados en efectivo.

### **INFORMACIÓN GENERAL:**

- 1.- La inflación de cada año es de 10%.
- 2.- La depreciación contable sobre el equipo es de 10% anual y la deducción de dicha inversión es del 20% anual.

## SOLUCION AÑO 1

Efectuando el registro de las operaciones y transacciones enunciadas en el planteamiento del problema, así como la actualización de las partidas correspondientes a la tasa del 10%, se obtiene el siguiente estado de resultados sin el reconocimiento de los efectos por impuestos diferidos y la correspondiente declaración anual del ejercicio "uno".

### ESTADO DE RESULTADOS DEL AÑO 1 (SIN EFECTOS DE IMPUESTOS DIFERIDOS DEL EJERCICIO)

	<u>Contable</u>	<u>Fiscal</u>	Diferencia	I.S.R.
Ventas	60,000	60,000	0	
Costo	25,800	24,000	1,800	630
Depreciación	3,300	6,600	-3,300	-1,155
Gastos	6,000	6,000	0	0
REPOMO	2,100	1,200	900	315
Participación en asoci	-6,000			
Utilidad antes I.S.R.	<u>28,800</u>	<u>22,200</u>	<u>-600</u>	<u>-210</u>
I.S.R. Causado	7,770	7,770		
Utilidad Neta	<u>21,030</u>	<u>14,430</u>		

El repomo contable y fiscal se obtuvo de la siguiente forma:

### RESULTADO POR POSICIONES MONETARIAS

	<u>Contable</u>	<u>Fiscal</u>
REPOMO		
Activos	30,000	33,000
Pasivos	9,000	9,000
Posición monetaria	21,000	24,000
Inflación 10%	2,100	2,400
(-) Componente inflacionario		1,200
Diferencia		<u>1,200</u>

La diferencia entre la componente inflacionario y el repomo fiscal "teórico" está integrada de la forma que se muestra a continuación:

Diferencias No Deducibles	900
más	
Diferencia entre el Repomo contable y el Repomo Fiscal.	300

Diferencia total en el Component 1200

Con las operaciones del año 1 la situación financiera y fiscal de la empresa al final del ejercicio sin los efectos de impuestos diferidos correspondientes a esta año es la siguiente; mostrándose además, sus correspondientes diferencias temporales.

**BALANCE AL TERMINO DEL AÑO 1  
(SIN EFECTOS DE IMPUESTOS DIFERIDOS DEL EJERCICIO)**

	<u>Contable</u>	<u>Fiscal</u>	<u>Diferencia</u>
<b><u>ACTIVO</u></b>			
Efectivo	19,800	19,800	
Clientes	45,000	45,000	
Cuentas incobrables	-3,000		-3,000
Inventarios	18,000	0	18,000
Inversión en subsidiari:	55,500	55,500	
Equipo	33,000	33,000	
Dep. Acum. de Equipo	-9,900	-19,800	9,900
	<u>158,400</u>	<u>133,500</u>	<u>24,900</u>
<b><u>PASIVO</u></b>			
Pasivos diversos	10,800	10,800	
I.S.R. por pagar	7,770	7,770	
I.S.R. Diferido por pag:	8,085		8,085
	<u>26,655</u>	<u>18,570</u>	<u>8,085</u>

### CAPITAL CONTABLE

Capital Social	93,885	93,885	
Utilidades acumuladas	16,830	1,815	15,015
Utilidad del ejercicio	21,030	14,430	6,600
<b>Actualización del capital</b>		-1,200	1,200
Participación en asociada		6,000	-6,000
	<u>131,745</u>	<u>114,930</u>	<u>16,815</u>

Con ésta información y teniendo presente el cálculo del I.S.R. diferido al inicio del año "uno" podemos determinar el efectos de los impuestos diferidos del periodo.

### **DETERMINACION DEL GASTO POR I.S.R. DIFERIDO DEL PERIODO Y EL SALDO DE LA CUENTA DE BALANCE POR I.S.R. DIFERIDO AÑO "UNO"**

	A Saldo inicial		Movimiento		Saldo final Monto
	Monto	I.S.R.	Monto	I.S.R.	
<u>I.S.R. por pagar</u>					
Inventarios	19,800	6,930	-1,800	-630	18,000
Depreciación	6,600	2,310	3,300	1,155	9,900
	<u>26,400</u>	<u>9,240</u>	<u>1,500</u>	<u>525</u>	<u>27,900</u>
<u>I.S.R. por cobrar</u>					
Cuentas incobrables	3,300	1,155	-300	-105	3,000
	<u>23,100</u>	<u>8,085</u>	<u>1,800</u>	<u>630</u>	<u>24,900</u>

A Los montos se hallan actualizados a la tasa del 10% sobre los montos presentados en el cuadro del I.S.R. Diferido al inicio del año 1.

Entonces, de lo que acabamos de ver, tenemos el siguiente cuadro a la manera de resumen:

**CALCULO DEL I.S.R. DIFERIDO  
AL FINAL DEL AÑO 1**

Saldo final	8,715
(24,900 x .035)	
 Saldo inicial actualizado	
(7,350 más 10%)	8,085
<b>Ajuste</b>	<b>630</b>

El registro contable quedaría como:

	Debe	haber
----- x -----		
Gasto por I.S.R. Diferido	630	
I.S.R. Diferido por pagar		525
I.S.R. Diferido por cobrar		105
<i>Ajuste por I.S.R. Diferido del año.</i>	630	630

La reexpresión de la cuenta por cobrar por impuestos diferidos por \$ 105 (300 x 0.35) se ajusta contra el gasto por I.S.R. Diferido y se compensa con la deducción del componente inflacionario (sin perjuicio de la diferencia del REPOMO Fiscal por \$ 1,200).

Ahora sí, ya podemos concluir que por el año 1 el estado de resultados con los efectos del I.S.R. diferido viene a quedar de esta forma:

**ESTADO DE RESULTADOS CON I.S.R. DIFERIDO  
DEL AÑO 1**

<b>Ventas</b>	60,000
Costo de Ventas	25,800
Depreciación	3,300
Gastos	6,000
Repomo	2,100
<b>Utilidad antes de I.S.R.</b>	<b>22,800</b>



Gasto por I.S.R. Causado	7,770
Gasto por I.S.R. Diferido	630
Total de gasto por I.S.R.	8,400

Participación en subsidiaria	6,000
<b>Utilidad neta</b>	<b><u>20,400</u></b>

**Tasa efectiva de I.S.R. 36.8%**

La tasa efectiva del I.S.R. es del 36.8% debido a la diferencia en el REPOMO Fiscal, y se explica como sigue:

**Tasa efectiva**

	<u>Base</u>	<u>I.S.R.</u>	<u>Tasa</u>
Utilidad antes de I.S.R.	22800	7980	35.0%
Diferencias en REPOMO Fiscal y el Componente Inflacionario	1200	420	1.8%
Tasa efectiva de I.S.R.			<u>36.8%</u>

La diferencia entre el REPOMO Fiscal y el componente inflacionario debe tratarse como una diferencia permanente que aumenta o disminuye el costo fiscal anual de la entidad y deberá disminuirse de la cuenta de utilidad fiscal.

**BALANCE CON IMPUESTOS DIFERIDOS  
AL TERMINO DEL AÑO 1**

	<u>Contable</u>	<u>Fiscal</u>	<u>Diferencia</u>
<b><u>ACTIVO</u></b>			
Efectivo	19,800	19,800	
Clientes	45,000	45,000	
Cuentas incobrables	-3,000		-3,000
Inventarios	18,000		18,000
Inversión en subsidiarias	55,500	55,500	
Equipo	33,000	33,000	
Dep. Acum. de Equipo	-9,900	-19,800	9,900
	<u>158,400</u>	<u>133,500</u>	<u>24,900</u>

**PASIVO**

Pasivos diversos	10,800	10,800	
I.S.R. por pagar	7,770	7,770	
I.S.R. Diferido por pagar	8,715		8,715
	<u>27,285</u>	<u>18,570</u>	<u>8,715</u>

**CAPITAL CONTABLE**

Capital Social	93,885	93,885	
Utilidades acumuladas	16,830	1,815	15,015
Utilidad del ejercicio	20,400	14,430	5,970
<b>Actualización del capital</b>		-1,200	1,200
Participación en asociada		6,000	-6,000
	<u>131,115</u>	<u>114,930</u>	<u>16,185</u>

Suma Pasivo + Capital C.	<u>158,400</u>	<u>133,500</u>	<u>24,900</u>
--------------------------	----------------	----------------	---------------

La diferencia entre el Repomo Fiscal y el componente inflacionario manifestada en la declaración del año "uno" es de \$ 1,200; misma que se refleja en la conciliación entre el capital contable y el capital fiscal, restándose a este último.

**CONCILIACION ENTRE EL CAPITAL FISCAL Y EL CAPITAL  
CONTABLE AL FINAL DEL AÑO "UNO"**

<b>CAPITAL FISCAL</b>		<b>114,930</b>
Conformado de la siguiente forma:		
Capital social	93,885	
Utilidades Acums. que ya pagarón I.S.R.	1,815	
Utilidad del ejercicio neta de I.S.R.	14,430	
<b>Diferencia con el Repomo</b>	<b>-1,200</b>	
Participación en asociada	<u>6,000</u>	
Más:		
Partidas que pagarán I.S.R.		
Diferencia temporal	24,900	
I.S.R. S/dif. Temp.	<u>-8,715</u>	16,185
Igual a:		
<b>CAPITAL CONTABLE</b>		<u><b>131,115</b></u>

O bien, otra manera de conciliar estos capitales pudiera ser la que sigue, la cual tiene la ventaja de utilizar terminos y procedimientos más familiares para quienes se dedican a efectuar cálculos fiscales en las empresas.

**CONCILIACION ENTRE EL CAPITAL FISCAL Y EL CAPITAL  
CONTABLE AL FINAL DEL AÑO "UNO"  
(ALTERNATIVO)**

<b>CAPITAL FISCAL</b>		<b>114,930</b>
Capital de aportación	93,885	
Utilidades fiscales		
De ejercicios anteriores	1,815	
Del año 1.		
Resultado fiscal	22,200	
I.S.R.	-7,770	
Partidas no deducibles	-900	
Diferencia en Repomo Fis	-300	13,230
Utilidad proveniente de subsidiaria	6,000	
Más:		
Partidas que pagarán I.S.R.		
Diferencia temporal	24,900	
I.S.R. S/dif. Temp.	<u>-8,715</u>	16,185
Igual a:		
<b>CAPITAL CONTABLE</b>		<b><u>131,115</u></b>

## SOLUCION AÑO 2

Esta resolución tiene la finalidad de mostrar el efecto de los impuestos diferidos en el siguiente año derivados del reconocimiento de dicho efecto en el año anterior, los cuales se dan por bien determinados, es decir, que todas las particularidades fiscales y contables fueron consideradas en forma íntegra y correcta.

Con el registro de las operaciones realizadas por la compañía "N" aunado a los de la depreciación contable, del impuesto causado del ejercicio y de los efectos por reexpresión tenemos el siguiente estado de resultados, sin el reconocimiento del efecto del ejercicio de los impuestos diferidos y, la correspondiente declaración de impuestos.

### ESTADO DE RESULTADOS DEL AÑO 2 (SIN EFECTOS DE IMPUESTOS DIFERIDOS DEL EJERCICIO)

	<u>Contable</u>	<u>Fiscal</u>
Ventas	66,000	66,000
Costo	31,800	30,000
Depreciación	3,630	7,260
Gastos	6,600	6,600
REPOMO	4,323	5,223
Utilidad antes I.S.R.	<u>19,647</u>	<u>16,917</u>
I.S.R. Causado	<u>5,921</u>	<u>5,921</u>
Utilidad Neta	<u><u>13,726</u></u>	<u><u>10,996</u></u>

El repomo contable y fiscal se obtuvo de la siguiente forma:

## RESULTADO POR POSICIONES MONETARIAS

REPOMO	<u>Contable</u>	<u>Fiscal</u>
Activos	61,800	64,800
Pasivos	18,570	18,570
Posición monetaria	43,230	46,230
Inflación 10%	4,323	4,623
(-) Componente inflacionario		5,223
Diferencia		<u>-600</u>

Con las operaciones del año dos la situación financiera y fiscal de la empresa al final del ejercicio sin los efectos de impuestos diferidos correspondientes a este año es la siguiente; mostrándose además sus correspondientes diferencias temporales:

### BALANCE AL TERMINO DEL AÑO 2 (SIN EFECTOS DE IMPUESTOS DIFERIDOS DEL EJERCICIO)

	<u>Contable</u>	<u>Fiscal</u>	<u>Diferencia</u>
<b><u>ACTIVO</u></b>			
Efectivo	42,480	42,480	
Clientes	45,000	45,000	
Cuentas incobrables	-3,000		-3,000
Inventarios	22,620	0	22,620
Inversión en subsidiarias	60,000	60,000	
Equipo	36,300	36,300	
Dep. Acum. de Equipo	-14,520	-29,040	14,520
	<u>188,880</u>	<u>154,740</u>	<u>34,140</u>
<b><u>PASIVO</u></b>			
Pasivos diversos	10,800	10,800	
I.S.R. por pagar	5,922	5,922	
I.S.R. Diferido por pagar	9,588		9,588
	<u>26,310</u>	<u>16,722</u>	<u>9,588</u>

**CAPITAL CONTABLE**

Capital Social	103,272	103,272	
Utilidades acumuladas	40,953	17,871	23,082
Utilidad del ejercicio	13,725	10,995	2,730
RETANM.	4,620		4,620
<b>Diferencia REPOMO AÑO 1</b>		-1,320	1,320
<b>Diferencia REPOMO AÑO 2</b>		600	-600
Participación en asociada		6,600	-6,600
	<u>162,570</u>	<u>138,018</u>	<u>24,552</u>

Con esta información y teniendo presente el cálculo del I.S.R. diferido al inicio del año "dos" podemos determinar el efecto de los impuestos diferidos del periodo:

**DETERMINACION DEL GASTO POR I.S.R. DIFERIDO DEL PERIODO Y  
EL SALDO DE LA CUENTA DE BALANCE POR I.S.R. DIFERIDO  
AÑO "DOS"**

	A Saldo inicial		Movimiento		Saldo final
	Monto	I.S.R.	Monto	I.S.R.	
<u>I.S.R. por pagar</u>					
Inventarios	19,800	6,930	2,820	987	22,620
Depreciación	10,890	3,812	3,630	1,271	14,520
	<u>30,690</u>	<u>10,742</u>	<u>6,450</u>	<u>2,258</u>	<u>37,140</u>
<u>I.S.R. por cobrar</u>					
Cuentas incobrables	3,300	1,155	-300	-105	3,000
	<u>27,390</u>	<u>9,587</u>	<u>6,750</u>	<u>2,363</u>	<u>34,140</u>

Ⓐ Los montos se hallan actualizados a la tasa del 10% sobre los montos presentados en el cuadro del I.S.R. Diferido al inicio del año 2.

Entonces, de lo que acabamos de ver, tenemos el siguiente cuadro a la manera de resúmen:

**CALCULO DEL I.S.R. DIFERIDO  
AL FINAL DEL AÑO 2**

Saldo final	11,949
(24,900 x .035)	
 Saldo inicial actualizado	
(7,350 más 10%)	<u>9,588</u>
<b>Ajuste</b>	<u><u>2,361</u></u>

El registro contable quedaría como:

	Debe	haber
----- x -----		
RETANM	1,617	
Gasto por I.S.R. Diferido	746	
I.S.R. Diferido por pagar		2,258
I.S.R. Diferido por cobrar		105
<i>Ajuste por I.S.R. Diferido del año.</i>	<u>2,363</u>	<u>2,363</u>

Si analizamos que ha estado pasando con la actualización del I.S.R. Diferido por cobrar derivado de las cuentas incobrables nos podemos percatar que dicha actualización ha sido compensada con el componente inflacionario en la declaración fiscal.

De esta forma, podemos concluir que por el año dos el estado de resultados con los efectos del I.S.R. Diferido viene a quedar de esta forma:

**ESTADO DE RESULTADOS CON I.S.R. DIFERIDO  
DEL AÑO 2**

<b>Ventas</b>	66,000
Costo de Ventas	31,800
Depreciación	3,630
Gastos	6,600
Repomo	<u>4,323</u>
<b>Utilidad antes de I.S.R.</b>	<b><u>19,647</u></b>
Gasto por I.S.R. Causado	5,921
Gasto por I.S.R. Diferido	746
Total de gasto por I.S.R.	6,667
<b>Utilidad neta</b>	<b><u>12,980</u></b>
<b>Tasa efectiva de I.S.R.</b>	<b>33.9%</b>

La tasa efectiva del I.S.R. es del 33.9% debido a la diferencia en el componente inflacionario y el Repomo fiscal como se indica enseguida:

<b>Tasa efectiva</b>			
	<u>Base</u>	<u>I.S.R.</u>	<u>Tasa</u>
Utilidad antes de I.S.R.	19,647	6,876	35.0%
Diferencias en REPOMO Fiscal y el Componente Inflacionario	-600	-210	-1.1%
Tasa efectiva de I.S.R.			<u>33.9%</u>

En estas circunstancias en que el Componente inflacionario es mayor que el Repomo Fiscal se origina un pasivo fiscal superior al pasivo contable. Los \$ 600 se encuentran incluidos en las utilidades contables y para las autoridades fiscales, no han pagado el I.S.R. correspondiente.



Dicho pasivo es de carácter contingente ya que su exigencia depende de que se decreten dividendos superiores a la utilidad fiscal o se liquide la compañía. Esto es un impuesto diferido peculiar, ya que es uno, fuera del contexto de la declaración fiscal de la entidad.

**BALANCE CON IMPUESTOS DIFERIDOS  
AL TERMINO DEL AÑO 2**

	<u>Contable</u>	<u>Fiscal</u>	<u>Diferencia</u>
<b><u>ACTIVO</u></b>			
Efectivo	42,480	42,480	
Clientes	45,000	45,000	
Cuentas incobrables	-3,000		-3,000
Inventarios	22,620	0	22,620
Inversión en subsidiarias	60,000	60,000	
Equipo	36,300	36,300	
Dep. Acum. de Equipo	-14,520	-29,040	14,520
	<u>188,880</u>	<u>154,740</u>	<u>34,140</u>
<b><u>PASIVO</u></b>			
Pasivos diversos	10,800	10,800	
I.S.R. por pagar	5,922	5,922	
I.S.R. Diferido por pagar	11,951		11,951
	<u>28,673</u>	<u>16,722</u>	<u>11,951</u>
<b><u>CAPITAL CONTABLE</u></b>			
Capital Social	103,272	103,272	
Utilidades acumuladas	40,953	17,871	23,082
Utilidad del ejercicio	12,979	10,995	1,984
RETANM.	3,003		3,003
<b>Diferencia REPOMO AÑO 1</b>		-1,320	1,320
<b>Diferencia REPOMO AÑO 2</b>		600	-600
Participación en asociada		6,600	-6,600
	<u>160,207</u>	<u>138,018</u>	<u>22,189</u>
<b>Suma Pasivo + Capital C.</b>	<u>188,880</u>	<u>154,740</u>	<u>34,140</u>

**CONCILIACION ENTRE EL CAPITAL FISCAL Y EL CAPITAL CONTABLE  
AL FINAL DEL AÑO "DOS"**

<b>CAPITAL FISCAL</b>		<b>138,018</b>
Capital de aportación	103,272	
Utilidades fiscales		
De ejercicios anteriores	23,150	Ⓐ
Del año		
Resultado fiscal	16,917	
I.S.R.	-5,921	
<b>Diferencia con el Repom:</b>	600	11,596
Más:		
Partidas que pagarán I.S.R. Incluyendo el RETAMN		
Diferencia temporal	34,140	
I.S.R. S/dif. Temp.	<u>-11,951</u>	22,189
Igual a:		
<b>CAPITAL CONTABLE</b>		<u><b>160,207</b></u>

Ⓐ Se obtuvo de la siguiente forma:

Utilidades fiscales antes del año "uno".	1,815
Utilidad fiscal del año "uno" sin incluir la participación en subsidiaria	19,230
Suma	<u>21,045</u>
x factor de actualización.	1.10
= Utilidades fiscales actualizadas.	<u>23,150</u>

La compañía "N" tiene que pagar \$ 94.50 de I.S.R. por la diferencia total acumulada de Repomo Fiscal "Teórico" contra el componente inflacionario acumulado hasta el año "dos", siempre y cuando decidiera distribuir o devolver todas las utilidades contables.

	Diferencia con el Repomo del año "uno" actualizado al año "dos"	-330
<b>Más</b>	Diferencia con el Repomo del año "dos"	600
	Diferencia Acumulada	<u>270</u>
	x tasa	<u>35%</u>
	Impuesto a pagar	<u>94.50</u>

## CONCLUSIONES:

**El actual boletín D-4 es congruente con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados<sup>1</sup>**

Sin embargo; dentro de la propia normatividad del boletín D-4 se encuentran algunas imprecisiones, que bien pudieran erróneamente entenderse como incongruencias, las que explico continuación:

Al encontrarse el párrafo 22 dentro del título "reconocimiento contable" y al decir que un activo por impuestos diferidos debe reconocerse para todas las diferencias temporales deducibles, por las pérdidas fiscales por amortizar y los créditos fiscales no usados" y aún más cuando en referido título, el párrafo 20, establece que "para todas las diferencias temporales deben reconocerse impuestos diferidos ya sean pasivos (cuentas por pagar) o activos (cuentas por cobrar)", parece contraponerse al párrafo 28, también dentro del mismo título, que limita el reconocimiento de los activos por I.S.R. diferido que en su momento mencionamos que en forma certera lo limitaba en atención a la definición establecida en el boletín A-11 de que los activos son beneficios económicos futuros necesariamente fundamentamente esperados.

Creo que lo que debiese entenderse, es que el reconocimiento establecido en los párrafos 20 y 22 no son de orden contable sino de control, es decir, de registro no contable o de papel

---

<sup>1</sup> Vigentes antes de que entrará en vigor las disposiciones establecidas en el actual boletín D-4 (1º. de enero del 2000)

de trabajo, ya que el párrafo 29 del boletín multicitado establece revisiones periódicas que sólo serían posibles si se tienen completos todos los antecedentes de las partidas temporales existentes reconocidas o no en los estados financieros. El citado párrafo dice textualmente:

“El valor en libros de un activo por impuesto diferido debe revisarse en la fecha del balance y reducirse en su caso al grado en que se disminuya su valor de acuerdo con el párrafo 28. cualquier reducción debe revertirse en la medida en que vuelva a ser probable la existencia de utilidad gravable suficiente para recuperar el activo. Los efectos de la reducción y en su caso, de la reversión, deben reconocerse en los resultados del ejercicio”

## BIBLIOGRAFIA

- ⇒ “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”; IMCP, 14ª. Edición; México abril de 1999.
- ⇒ Kieso y Weygandt “Contabilidad Intermedia”; Limusa Wily México 1999; 2ª edición, 1680 págs.
- ⇒ “Boletín D-4 Impuesto sobre la renta diferido (Fundamentos y aplicaciones prácticas)”; Centro de Investigación de la Contaduría Publica. IMCP; 1ª reemp. de la 1ª. edición, México abril de 2001, 233 págs.
- ⇒ Sergio Hussein Rello Dabian “D-4 en Excel (Impuestos Diferidos)” Editor independiente, 1ª. Edición; México marzo de 2001, 111 págs. y disco de 3 ¼ con casos prácticos en Excel.
- ⇒ Alberto García Mendoza “Principios de Contabilidad”; Mc Graw-Hill, México 1998.
- ⇒ Aureliano Martínez Castillo “Consolidación de Estados Financieros” Mc Graw-Hill, 1ª. Edición; México febrero de 1996.
- ⇒ Artículo: “Consolidación fiscal” Revista PAF 2ª. Quincena de diciembre de 1999.

# ANEXOS

**ANEXO A**  
**ESQUEMA DE LOS BOLETINES DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD**  
**GENERALMENTE ACEPTADOS.**  
 (Considerados hasta la 14ª. Edición)

**Serie A. Principios Contable Básicos**

	<b>Fecha de Vigencia</b>
A-1 Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera Addendum al Boletín A-1	Ene.1974 Enc.1999
A-2 Entidad	Sep. 1975
A-3 Realización y periodo contable	Oct. 1975
A-5 Revelación suficiente	Jul. 1974
A-6 Importancia relativa	Oct. 1981
A-7 Consistencia	Jul. 1974
A-8 Aplicación supletoria de las normas internacionales de Contabilidad	Ene. 1995
A-11 Definición de los conceptos básicos integrantes de los Estados financieros	Oct. 1987

**Serie B. Principios relativos a estados financieros en general**

B-1. Objetivos de los estados financieros	Oct. 1981
B-3 Estado de resultados	Dic. 1995
B-8 Estados financieros consolidados y combinados y Valuación de inversiones permanentes en acciones	Ene.1992
B-9 Información financiera a fecha intermedias	Ene.1983
B-10 Reconocimiento de los efectos de la inflación en la Información financiera	Dic. 1984
Primer documento de adecuaciones al Boletín B-10	Dic. 1985
Segundo documento de adecuaciones al Boletín B-10	Enc. 1988
Tercer documento de adecuaciones al Boletín B-10	Enc. 1990
Cuarto documento de adecuaciones al Boletín B-10	Dic. 1991
Quinto documento de adecuaciones al Boletín B-10	Enc. 1996
Addendum al quinto documento de adecuaciones al Boletín B-10	Ene. 1997
Quinto documento de adecuaciones al Boletín B-10 (Modificado)	Ene. 1997
B-12 Estado de cambios en la situación financiera	Ene. 1990
B-13 Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros	Jun. 1995
B-15 Transacciones en moneda extranjera y conversión de Estados financieros de operaciones extranjeras	Ene. 1998



### **Serie C. Principios aplicables a partidas o conceptos específicos**

C-1	Efectivo e inversiones temporales	Ene. 1990
C-3	Cuentas por cobrar	Jul 1974
C-4	Inventarios	Ene. 1974
C-5	Pagos anticipados	Oct. 1981
C-6	Inmuebles, maquinaria y equipo	Jul. 1974
C-8	Intangibles	Abr. 1976
C-9	Pasivo	Ene. 1974
C-11	Capital contable	Ene. 1990
C-12	Contingencias y compromisos	Ene. 1974
C-13	Partes relacionadas	Abr. 1989

### **Serie D. Problemas especiales de determinación de resultados**

D-3	Obligaciones laborales (revisado)	Enc. 1999
D-4	Tratamiento contable del impuesto sobre la renta, del impuesto al activo y de la participación de los trabajadores en la utilidad	May. 1999
D-5	Arrendamientos	Enc. 1991

## **ANEXO B**

### **PROTOCOLO DE INVESTIGACIÓN.**

Problemas conceptuales y casos ilustrativos del boletín D-4 "Tratamiento Contable del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto al Activo y de la P.T.U.".

**Tema:** Evaluar dentro del marco de los principios de contabilidad vigentes la congruencia normativa del boletín D-4 mejor conocido como boletín de los impuestos diferidos.

**Problemática:** ¿La normatividad del boletín D-4 es congruente y presenta armonía con el sistema de principios de contabilidad generalmente aceptados?

**Hipótesis:** La normatividad del boletín D-4 presenta algunas incongruencias y conflictos con respecto al conjunto de principios de contabilidad

**Marco Teórico:** El marco teórico que se utilizará son los principios de contabilidad generalmente aceptados emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ya que estos constituyen el punto de partida y de referencia en que se debe analizar y justificar cualquier nueva normatividad emitida por dicho Instituto.

#### **Justificación del estudio.**

El estudio a realizar tiene dos justificaciones las cuales son: a) un análisis esencialmente teórico, y b) una aplicación práctica del boletín D-4.

Dentro de lo teórico, es importante que toda nueva normatividad propuesta o emitida por el IMCP sea cuestionada y analizada en base a los principios de contabilidad existentes a fin de guardar armonía con el conjunto de principios, conceptos, normas y criterios existentes para la emisión de información financiera a través de los estados financieros básicos.

Es de reconocer que el IMCP realiza investigaciones profundas, además de realizar consultas a la comunidad involucrada con los aspectos contables y/o financieros, sobre temas fundamentales de la normatividad de principios y del desarrollo de la teoría contable; sin embargo, es necesario que personas o entidades distintas a la Comisión de Principios realicen sus propias investigaciones, ya que estarán en una posición más crítica y objetiva al no pertenecer a dicha Comisión.

Las Universidades deben percatarse de su compromiso genésico de desarrollar y cargar con el peso mayoritario de la investigación, de la revisión, análisis, cuestionamiento y desarrollo de las diversas disciplinas, no tan sólo de las científicas sino de aquéllas que aún no teniendo tal carácter son disciplinas prometedoras dentro de la evolución humana y de la sociedad, como las denominadas disciplinas administrativas, que ante la falta de aceptación de ser consideradas científicas han pasado ser de pseudociencias a ser consideradas protociencias.

Quiero hacer destacar, la necesidad de llevar a cabo cualquier revisión acerca de una nueva normatividad propuesta o emitida por el referido Instituto sobre otras bases o fuentes teóricas y/o normativas que debieran estar en concordancia con los PCGA; cuanto más, sometida a revisión y análisis con los diversos tipos de pronunciamientos hechos por el

propio Instituto, como son:

Las Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Las diversas circulares emitidas por la Comisión de Principios de Contabilidad, y

La literatura publicada en el IMCP sobre el tema.

Sin embargo, como veremos más adelante dentro del apartado de "Alcance" no procederé a revisar el boletín D-4 bajo las normas de auditoría ni bajo la diversa literatura publicado sobre el tema por el Instituto por los motivos que en dicho apartado habré de explicar.

....

En cuanto a la motivación de la exposición de la aplicación práctica del boletín D-4, es porque considero que la tesis que pretendo llevar a cabo, sería más útil si se le ejemplificará al estudiante uno o dos casos prácticos a fin de ampliarle mejor su visión de lo que teóricamente se le ha expuesto. Cabe señalar que la utilidad de dicha motivación queda más que manifiesta cuando y más que las entidades tienen la obligación de aplicar las disposiciones contenidas en tan mencionado boletín reformado<sup>1</sup>, para los estados financieros de los ejercicios iniciados a partir del 1º. de enero de este año 2000.

**Objetivo general:** Hallar dentro del marco teórico establecido puntos que aludan y/ justifiquen a cuestiones normadas en el boletín D-4 procurando detectar cualquier incongruencia o conflicto con dicho marco teórico.

---

<sup>1</sup> El nuevo boletín D-4 sustituye al anterior cuyas normas entraron en vigor a partir de los ejercicios sociales que concluyeron al 31 de dic. de 1987. Aunque al igual que para con el nuevo boletín recomendó que su aplicación se hiciera con anticipación a su fecha de vigencia.

### **Objetivos específicos:**

- Hallar si es adecuada la solución que plantea el D-4 a las necesidades actuales de las entidades de obtener estados financieros más útiles.
- Señalar en su caso, cuáles podrían ser las confusiones que pudieran presentársele al usuario y al analista de los estados financieros que se hubiesen elaborado de acuerdo a la normatividad del D-4.
- Responder si es imperativo conceptualizar de modo distinto a aquello que entendemos como capital contable al hablar en torno al boletín D-4.
- Desarrollar un caso práctico ilustrativo de la aplicación del D-4.

### **Metodología**

Limites del problema:

La congruencia de la normatividad del boletín D-4 con los PCGA se sujetara al marco teórico señalado, es decir los PCGA. Aunque se puede vislumbrar que, información y conceptos relacionados con nuestro tema se pueden también hallar en:

Normas y procedimientos de auditoria generalmente aceptadas

Circulares emitida por la Comisión de Principios de Contabilidad

Literatura del propio IMCP en referencia al D-4

Literatura diversa sobre impuestos diferidos

A pesar de cómo dejó entrever en líneas arriba de la necesidad de analizar los nuevos pronunciamientos sobre no tan sólo los principios contables establecidos sino también sobre

otras bases o fuentes teóricas, particularmente sobre las que el propio Instituto haya emitido, mi intención principal se centra en comprobar la tesis expuesta al inicio de este trabajo, por lo cual no habré de considerar pronunciamientos que no sean aquellos que conformen el cuerpo de principios de contabilidad emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad.

Ahora bien, si durante el desarrollo de esta tesis el IMCP modifica el D-4 o, publica información relacionado con el tratamiento de los impuestos diferidos, se procurará incluir en el estudio y se hará la aclaración pertinente tanto en la introducción de la tesis como en el desarrollo de la misma.

No se consultara bibliografía publicada referente al tratamiento que en otros países den contablemente a los impuestos diferidos, ya que no es mi intención adentrarme en ello y menos a un el de efectuar comparaciones contra la propuesta por IMCP que ha hecho obligatoria.

La unidad de análisis - el boletín D-4 - primeramente será sujeto a la lectura de su conjunto, tanto en su versión antigua como en la actual, y se procederá a tomar notas de las diferencias existentes entre uno y otro, así como de cualquier observación pertinente.

Se realizara un esquema de los boletines vigentes al mes de agosto de 1999 conforme a la clasificación establecida por el IMCP. No se consideraran de entrada ninguna circular, salvo consideraciones posteriores que pudieran modificar dicha intención. En tal esquema se

incluirán columnas para ir señalando con alguna marca los boletines que de algún modo se hayan relacionados con el estudio del boletín de impuestos diferidos.

Del boletín D-4 actualmente vigente, analizar su objetivo, del por qué del mismo y si complementa, sustituye o modifica el objetivo establecido en el antiguo boletín. Establecer el objetivo de la existencia del boletín según el análisis efectuado desde el punto de vista de la motivación de cubrir una necesidad de información financiera más útil para la toma de decisiones.

Efectuar un estudio expreso de las definiciones establecidas en el boletín D-4 concordantes o similares en nombres o en contenido, además de subrayar su mutación y, con la idea preliminar de las lecturas integrales ya realizadas, se elaborará cuadros esquemáticos y aun ulteriores definiciones mas completas de dichas definiciones a fin de dar una más cabal comprensión de los conceptos utilizados dentro del estudio de nuestro tema

Se procederá a dividir, el último boletín D-4 en unidades de información (UI)<sup>1</sup> los cuales serán, cada uno de los párrafos que contengan dicho boletín. Y se indicara al lado derecho de cada párrafo el nombre y clasificación del boletín de principios de contabilidad que pudiera estar relacionado. Posteriormente se realizará el estudio de congruencias en cuatro fases.

---

<sup>1</sup> En lo sucesivo, para abreviar, se hablará de UI para referimos a unidades de información.

**FASE I:** Se procederá a la realización de resúmenes de cada uno de los boletines relacionados con el boletín D-4. dichos resúmenes, consistirá en una relación de párrafos que se refieran a cuestiones sujetos a nuestro estudio

**FASE II:** Se estudiará cada resumen para ver si, en cada unos de ellos, existen entre sí congruencias con su UI, señalándose éstas y tomando notas que sean pertinentes.

**FASE III:** la UI congruentes se analizaran a la luz del boletín respectivo, hallándose en su caso, nuevas incongruencias. Se procederá hacer anotaciones sobre aspectos no mencionados en el nuevo boletín D-4 que fueran pertinentes y ulteriores aclaraciones necesarias en la materia de impuestos diferidos con motivo del análisis comparativo efectuado. Dichas notas deberán contener las marcas y/o referencias idóneas para su cabal comprensión.

**FASE IV:** las UI incongruentes deberán de justificarse realizando el mismo proceso que la fase III, solo que se emplearan estas UI en vez de las congruentes.

De las notas tomadas, investigar cualquier inquietud sobre ellas con cualquier medio al alcance.

A este nivel de avance se procederá a cerrar la investigación con la realización de un estudio de todas las observaciones y se efectuará la conclusión final en observancia a la hipótesis formulada, al objetivo general y, en especial, a los objetivos específicos planteados; realizando, en dado caso, sugerencias para resolver la eventual contestación negativa del problema establecido en la primera hoja de éste protocolo de investigación.



Finalmente, se procederá a la realización de un caso hipotético que ejemplifique la aplicación del boletín de impuestos diferidos.