Universidad Nacional Autónoma de México

FACULTAD DE COMERCIO Y ADMINISTRACIÓN

Algunas Consideraciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en Relación [illegible] Principios de Contabilidad.

Universidad Nacional Autónoma de México
UNAM
Biblioteca Central
Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

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.

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE COMERCIO Y ADMINISTRACION

Algunas Consideraciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en Relación con los Principios de Contabilidad.

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

CONTADOR PUBLICO

P R E S E N T A

RAMON GAITAN CONTRERAS

MEXICO, D. F., 1971

A mis padres:

Señor Vicente Gaitán V.

Señora Josefina C. de Gaitán

con cariño y gratitud

A mis hermanos:

Javier
María del Carmen
Celia
Fernando
Josefina
María Guadalupe
María Eugenia
Rosa María
Vicente
Juan Carlos

Al señor Armando del Barrio Alba, C. P.

Al señor Fernando Sánchez Quiroz, C. P.

Al señor Alberto Parás Pagés, C. P.

A mis maestros:

Alfonso Louzau Pérez, C. P.

Alfonso Stransky Forcada, C. P.

I N D I C E.

INTRODUCCION p. 1

CAPITULO I

SERVICIOS PROFESIONALES DEL CONTADOR PUBLICO Y LA IMPORTANCIA DE SU PREPARACION EN EL ASPECTO FISCAL " 4

Profesional Independiente " 6
Funcionario de Empresa Privada " 6
Funcionario Público " 6

CAPITULO II

LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD Y SU RELACION CON LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA " 37

Generalidades " 38
El negocio como una entidad independiente o principio de la unidad contable " 44
El período contable " 46
La continuidad del negocio " 48
La consistencia " 49
Principio del costo " 54
Principio conservador " 57
Las partidas de poca importancia " 59
El principio monetario " 61
El principio de la realización de los ingresos " 63

CAPITULO III

LAS PRINCIPALES CONTRAPOSICIONES ENTRE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD Y LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SUS EFECTOS p. 66

Depreciaciones y Amortizaciones " 68
Pérdidas de ejercicios anteriores " 79
Inventarios " 91
Cuentas incobrables " 95
Pasivos Contingentes - Creación o incremento de reservas para pensiones o jubilaciones del personal, etc. " 98
Participación de Utilidades " 100
Dividendos " 104
Utilidad Contable y Fiscal " 115
Pago del Impuesto sobre la Renta " 117
Efectos de las contraposiciones. Impuestos Diferidos " 118
Presentación en los Estados Financieros " 121

CONCLUSIONES " 126

BIBLIOGRAFIA " 130

INTRODUCCION.

Es indudable que en todas las épocas ha habido cambios constantes en todas las actividades desarrolladas por el hombre. En los últimos años el desarrollo económico, industrial y técnico ha ido en constante aumento, pues de otra manera dado el tremendo incremento de la población, el hombre no hubiera podido obtener los satisfactores necesarios para cubrir sus necesidades.

Debido al desarrollo económico se han creado grandes empresas con considerables capitales con objeto de dedicarse a determinada actividad comercial, industrial, etc., pero siendo siempre la finalidad de los inversionistas obtener utilidades.

Desde el principio de la civilización se ha sentido la necesidad de la función contable y el desarrollo económico ha dado origen en forma paralela a la necesidad de formar profesionales como el contador público, ya que están preparados para desempeñar ciertas funciones consideradas como especiales, pues debido a lo complejo de las leyes fiscales y al fuerte impacto económico que representan las tasas impositivas, así como a la necesidad de la información contable, es casi inconcebible el querer planear alguna actividad comercial, industrial o financiera o simplemente tomar alguna decisión, si no se conocen las repercusiones fiscales que tal acción pueda tener.

La presente tesis tiene como principales finalidades comentar la importancia de la preparación del contador público en el aspecto fiscal e indicar la relación y diferencias entre algunas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y los Principios de Contabilidad, así como sus efectos. Las discrepancias dan origen a la determinación de utilidades diferentes, es decir, de utilidad contable y utilidad gravable.

La actividad del contador público tiene repercusiones de tipo social, de ahí que además de su capacidad técnica, su actuación debe estar basada en principios morales, de honradez y de ética profesional.

C A P I T U L O I.

SERVICIOS PROFESIONALES DEL CONTADOR PUBLICO Y LA IMPORTANCIA DE SU PREPARACION EN EL ASPECTO FISCAL.

Profesional Independiente

Funcionario de Empresa Privada

Funcionario Público

En el presente capítulo se comentarán algunos de los servicios - que puede prestar el contador público como profesional; no se pretende demostrar que dichos servicios son limitativos, sino meramente enunciativos.

Lo que es de hacer notar es que en cada uno de los servicios -- que presta el contador público en forma independiente o dependiente, debe - contar con la preparación necesaria tanto contable como fiscal, a fin de que el resultado de su trabajo esté basado en principios de contabilidad y en --- "principios fiscales".

La necesidad de especialización profesional del contador público en materia fiscal es innegable y ésto se debe a la complejidad de los sistemas impositivos y a la íntima relación que éstos tienen con la técnica contable, como veremos en el capítulo segundo de la presente tesis.

Además de leyes fiscales, existen reglamentos, circulares, criterios, precedentes y disposiciones varias, cuya finalidad es la de regla--- mentar cada uno de los renglones de ingreso contenidos en la Ley de Ingresos de la Federación.

A continuación se comentarán algunas actividades o funciones --

que puede desempeñar el contador público como profesional, dándole principal importancia al aspecto fiscal por ser el tema de estudio que nos ocupa, pero relacionado éste con la técnica contable.

COMO PROFESIONAL INDEPENDIENTE	Auditor externo Consultor Financiero Consultor Fiscal Perito Contable en asuntos fiscales Comisario de sociedades
COMO FUNCIONARIO DE EMPRESA PRIVADA	Funcionario Financiero Contralor Auditor interno Contador general Contador de costos
COMO FUNCIONARIO PUBLICO	

A U D I T O R E X T E R N O.

Una de las actividades que desarrolla el contador público como profesional independiente, es la auditoría externa y se le considera a ésta como la actividad clásica del mismo.

En la obra "Terminología del Contador" de Mancera Hermanos Contadores Públicos, se define a la auditoría como: "El examen de los libros de contabilidad, de los registros, documentación y comprobación correspondiente, de una persona, de un fideicomisario, de una sociedad, de -

una corporación, de una institución, de una empresa, de una sucesión, de una oficina pública, de una copropiedad o de un negocio especial cualquiera y llevado a cabo con el objeto de determinar la exactitud o inexactitud de las cuentas respectivas y de informar y dictaminar acerca de ellas".

Además de la definición anterior, existen muchas otras, pero puede considerarse en términos generales que una auditoría es el examen, revisión, análisis, verificación, comprobación y estimación de todas las operaciones realizadas por alguna empresa, con el fin de conocer los resultados durante el período que abarca la revisión y determinar la situación financiera de la misma a una fecha determinada.

La obra citada anteriormente define al auditor externo en los términos siguientes: "El que trabaja como profesionista independiente y no es funcionario o empleado de la empresa cuyas cuentas examina, la cual es cliente del auditor".

Existen diferentes clases de auditorías, por lo que antes de llevar a cabo alguna, debe determinarse el objetivo o causa que la motivaron.

La auditoría externa se puede definir como sigue: La que lleva a cabo un contador público que no tiene ingerencia en la administración del negocio cuyas cuentas examina ni es funcionario ni empleado interno de ella.

Sin duda alguna la posición financiera de las empresas interesa a un sinnúmero de personas, para muy diversos fines u objetivos; es por és

to que la profesión del contador público ha tenido gran aceptación, destacando el examen de los estados financieros, así como el dictamen correspondiente; el contador público al dictaminar estados financieros está aplicando una técnica especial y a la vez está aceptando una responsabilidad pública.

El contador público al dictaminar debe basarse en las: "normas de auditoría generalmente aceptadas", las cuales son aquellos requisitos mínimos de orden general, que deben observarse para el desempeño de un trabajo de auditoría de calidad profesional.

Las normas de auditoría se clasifican en tres grupos, las que a su vez se subclasifican como sigue:

1. Normas Personales	Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional. Cuidado y Diligencia Profesionales. Independencia Mental.
2. Normas de Ejecución del Trabajo.	Planeación y Supervisión. Estudio y Evaluación del Control Interno. Obtención de Evidencia Suficiente y Competente.
3. Normas de Dictamen e Información	Aclaración de la Relación con los Estados Financieros y la Responsabilidad asumida respecto a ellos. Aplicación de Principios de Contabilidad generalmente aceptados. Consistencia en la Aplicación de los Principios de Contabilidad Suficiencia de las Declaraciones Informativas. Salvedades. Negación de Opinión.

Precisamente de la observancia de las normas de auditoría generalmente aceptadas y al aplicar ciertos procedimientos de revisión, es lo que hace posible que se tenga un grado de certeza razonable sobre las cifras que forman los estados financieros; además su observancia es lo que hace posible la comparación de estados financieros de un ejercicio a otro, o entre diversas empresas.

Se considera necesario que quede asentado que el resultado final del trabajo del auditor es el informe que el profesional suscribe respecto de los estados financieros que examinó y que el contador público es responsable únicamente del contenido de su informe y que los estados financieros, así como las notas aclaratorias a los mismos, son declaraciones de la empresa y en consecuencia la responsabilidad directa de la presentación de los estados financieros y de su contenido es la propia empresa; el contador público expresa su opinión de lo razonable o no, de los estados financieros.

Ahora bien, el contador público al emitir un dictamen como el que ha venido comentándose, lógicamente se sobre-entiende la expresión de que los estados financieros presentan la posición financiera en todos los renglones, inclusive en lo relativo al cumplimiento de todas las obligaciones fiscales a cargo de la empresa, es decir, el contador público al dictaminar para efectos fiscales, no dictamina las declaraciones de impuestos de las empresas, sino que su dictamen se refiere a los estados financieros y éstos se ven afectados por los impuestos.

Sin embargo, a lo anterior podemos agregar que una de las tareas más importantes en la administración fiscal, es difundir la conciencia fiscal entre los ciudadanos y en este particular está el contador público por poseer los conocimientos técnicos adecuados, además de que el prestigio que ha ganado la profesión, se ha debido indudablemente a la ética profesional, al buen desempeño de trabajo profesional, a su preparación técnica y a la buena experiencia de las autoridades fiscales y público en general.

Ya se dijo que la estructura técnica de la actividad profesional del contador público se pone al servicio de la colectividad, pero por primera vez se incorpora al sistema tributario al crearse la Auditoría Fiscal Federal según Decreto Presidencial del 21 de abril de mil novecientos cincuenta y nueve publicado en el Diario Oficial del 30 de abril del mismo año.

El dictamen fiscal es una opinión profesional sobre todos los renglones de los estados financieros, inclusive el de cumplimiento de las obligaciones fiscales y para poder emitir dicho dictamen el contador público debe tener conocimiento sobre las leyes en general, además de saber interpretar y conocer la repercusión de las mismas en cada caso en concreto.

Se hace notar que una de las normas de auditoría relativas a las normas de dictamen e información, se refieren a la "Aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", ciertamente, hay ocasiones en que existen discrepancias con algunas disposiciones fiscales, pero en

este caso el contador público las debe tomar en cuenta para determinar la base gravable del Impuesto Sobre la Renta.

El artículo lo. del Decreto del 21 de abril de mil novecientos — cincuenta y nueve dice: "Se establece la Auditoría Fiscal Federal como órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes".

Para poder llevar a cabo lo anterior la Auditoría Fiscal Federal está facultada para ordenar que se practiquen auditorías, visitas, investigaciones o verificaciones en la documentación, contabilidad y bienes de — los causantes y de las personas relacionadas con ellos según lo establece el artículo 4o. del propio Decreto.

Sin duda alguna a raíz del Decreto del 21 de abril de mil novecientos cincuenta y nueve, la actuación del contador público ha tenido mayor aceptación o confianza entre el público en general y entre las empresas mismas, pues aun cuando el artículo 7o. del mencionado Decreto establece que los causantes con ingresos anuales de diez millones de pesos o mayores, están obligados a utilizar los servicios de contadores públicos registrados con el objeto de que éstos dictaminen para efectos fiscales, los balances y declaraciones de sus negocios; hay causantes con ingresos anuales -- menores de diez millones de pesos que optan por este procedimiento en cuyo caso ya no se les practicarán las auditorías fiscales, desde luego con los derechos que se reservan las autoridades.

El artículo 8o. del Decreto establece que la Auditoría Fiscal -- podrá ordenar la realización de las pruebas selectivas para comprobar si - los dictámenes, se ajustaron a las disposiciones legales aplicables y a los principios generalmente aceptados por la técnica contable. Aun cuando --- existe esta disposición el causante se siente seguro del cumplimiento de -- las obligaciones fiscales y en cierta forma hay una mayor estabilización entre los causantes y las autoridades. La tendencia de esta disposición es hacer las aclaraciones a través del contador público que dictaminó para efectos fiscales, con el objeto de que las autoridades en todo caso enfoquen la - revisión a causantes que no dictaminan sus estados financieros, ya que en - todo caso son los que podrían estar al margen de la Ley.

El dictamen fiscal subsiste más fuerte que nunca según lo de--- muestra el hecho de haber sido incorporado legalmente en el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación.

La incorporación del dictamen del contador público al Código -- Fiscal del 1o. de abril de mil novecientos sesenta y siete, sin duda alguna - se debe a la buena experiencia que la Secretaría de Hacienda y Crédito Pú-- blico ha tenido con motivo del dictamen de estados financieros practicado -- por contador público.

El Código Fiscal en su artículo 85 dice: Los hechos afirmados - en los dictámenes que formulen contadores públicos sobre los estados financieros y su relación con las declaraciones fiscales, se presumirán ciertos -

salvo prueba en contrario, si se reúnen los siguientes requisitos:

I. Que el contador público que dictamine esté registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Se inscribirá para estos efectos a las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.

II. Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones fiscales y, en su defecto, conforme a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cerciorarse mediante revisión y pruebas selectivas del cumplimiento de esta fracción.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes no obligan a las autoridades fiscales, las que podrán ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación sobre los sujetos pasivos o responsables solidarios y expedir las liquidaciones de impuestos omitidos que correspondan.

Por otra parte el Artículo 9o. de la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone que las declaraciones, no serán objeto de calificación y que las autoridades tienen facultad para revisar las declaraciones de los causantes, a fin de verificar los datos que consignan.

Como podrá observarse y de acuerdo con lo escrito anteriormen

te, tanto el Decreto de Auditoría Fiscal Federal hace mención de los principios generalmente aceptados por la técnica contable en su artículo 8o., como el Código Fiscal en el artículo 85 fracción II se refiere a que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones fiscales y, en su defecto, conforme a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados. Se considera que no es propósito de las autoridades fiscales dictar normas sobre técnica contable, pero si llegara a haber discrepancia entre éstas y las fiscales el contador público deberá apegarse a las fiscales, a fin de que se puedan otorgar los efectos legales previstos en el Código Fiscal al dictamen del contador público.

Por lo que respecta a la Dirección de Auditoría Fiscal Federal y aun cuando el Decreto se derogó de acuerdo con la disposición del artículo 2o. Transitorio fracción IV del Código Fiscal existe el firme propósito de que esa dependencia subsista y siga realizando las mismas funciones que ha efectuado a la fecha, es decir, las de vigilancia. Dichas funciones las llevará a cabo de acuerdo al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el que se precisará entre otras las de vigilancia que ha realizado la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, mientras tanto, las disposiciones hasta ahora emitidas continuarán en vigor. Prácticamente el artículo 85 del Código Fiscal incorpora básicamente las disposiciones del Decreto del 21 de abril de mil novecientos cincuenta y nueve, siendo ésto una realización o triunfo de la profesión independiente.

A continuación se transcribe el Dictamen contenido en el Bole--

tín número 21 de octubre de mil novecientos sesenta y cuatro de la Comi-- sión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores- Públicos.

He examinado el balance general de la compañía "X", S.A., al _____ y los estados de resultados y de utilidades acumuladas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas- y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y - los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan presen— tan razonablemente la posición financiera de la compañía "X", S.A., al --- _____ y el resultado de sus operaciones del año que ter-- minó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad general-- mente aceptados que fueron aplicado sobre bases consistentes con las del — año anterior.

De lo anterior se desprenden tres afirmaciones de las cuales el contador público es responsable:

En el primer párrafo llamado del alcance el contador público de clara haber examinado los estados financieros, de acuerdo a las normas de la profesión y todos los procedimientos de auditoría que consideró necesa-- rios en las circunstancias.

En el segundo párrafo llamado de la opinión el contador público, opina si los estados financieros presentan razonablemente la posición financiera a una fecha determinada y los resultados de operación por un período de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y si dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes con los del período anterior.

Como puede observarse el cuerpo del propio dictamen hace mención expresa de los principios de contabilidad y las normas de auditoría, los cuales son de suma importancia en el desarrollo de la profesión del contador público.

El contador público al dictaminar para efectos fiscales propiamente está actuando como supervisor de la propia Secretaría de Hacienda, descargando en esta forma cantidad de trabajo que debiera ejecutar personal que dependiera directamente de la misma; además, es motivo de satisfacción para la profesión los logros que ha obtenido ante las autoridades fiscales y público en general, aun cuando el triunfo definitivo de la profesión sería cuando su dictamen gozara de fe pública.

CONSULTOR FINANCIERO.

Otra de las actividades que puede desarrollar el contador público como profesional independiente es el de "consultor financiero".

En el segundo párrafo llamado de la opinión el contador público, opina si los estados financieros presentan razonablemente la posición financiera a una fecha determinada y los resultados de operación por un período de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y si dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes con los del período anterior.

Como puede observarse el cuerpo del propio dictamen hace mención expresa de los principios de contabilidad y las normas de auditoría, los cuales son de suma importancia en el desarrollo de la profesión del contador público.

El contador público al dictaminar para efectos fiscales propiamente está actuando como supervisor de la propia Secretaría de Hacienda, descargando en esta forma cantidad de trabajo que debiera ejecutar personal que dependiera directamente de la misma; además, es motivo de satisfacción para la profesión los logros que ha obtenido ante las autoridades fiscales y público en general, aun cuando el triunfo definitivo de la profesión sería cuando su dictamen gozara de fe pública.

CONSULTOR FINANCIERO.

Otra de las actividades que puede desarrollar el contador público como profesional independiente es el de "consultor financiero".

La Comisión de Consultoría en Administración de Empresas -- del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su "Informe de la Investigación de la Práctica en la Consultoría" expresa lo siguiente: "La consultoría es la actividad que consiste en opinar, después de realizar un estudio técnico-científico, respecto a cualesquiera de las funciones de una empresa, con el propósito de buscar la mejor forma de estructurarla y operarla, teniendo como mira el aumento de la productividad".

Actualmente la actividad del contador público ha sido enfocada - hacia la auditoría de estados financieros, diseño e implantación de sistemas contables y a la asesoría en aspectos fiscales y al emitir su opinión -- profesional en tal o cual sentido está actuando como consultor.

Los servicios de consultoría son tan amplios, como los propios problemas que se presentan en la administración de toda empresa.

En la II Convención Nacional de Contadores celebrada en Monterrey en noviembre de 1959 se trató en mesa redonda el tema de: "La consultoría en administración de empresas, como servicio del contador público".

De dicha convención se destacan las conclusiones tres y cuatro. La número tres dice: "En toda empresa se presentan cuatro áreas de la administración, a saber: investigación y desarrollo, producción, mercados - y finanzas y control. Normalmente, todas las actividades del contador pú-

blico se localizan en el área de finanzas y control".

La número cuatro, dice: "El contador público debe de extender sus servicios de consultoría a las áreas de financiamiento, control y asuntos fiscales y sólo previa preparación específica adecuada abordará otros aspectos de la administración".

Por otra parte la Comisión de Consultoría en Administración, especifica que el contador público tiene derecho de abordar cualquier aspecto o tema para el cual sea idóneo, pero se debe distinguir aquella actividad para la cual todo contador público se supone preparado y que es característica de la profesión, de aquélla en la que en lo personal sea un experto, pero no es característica de la profesión.

La importancia de las finanzas deriva del hecho de que todas las funciones administrativas tienen repercusiones financieras.

Con lo expresado anteriormente no se pretende que el contador público cubra todas las áreas administrativas, pero es necesario destacar el hecho de que la consultoría es una función propia de los contadores públicos y que para lograr tal objetivo es indispensable contar con la preparación técnica, capacidad y experiencia adecuada, como pueden ser conocimientos generales o especiales sobre producción, ventas, finanzas, administración de personal, etc.

El contador público al hacer el examen de los estados financie-

ros, conoce la organización, política interna y la estructura financiera de-la misma, lo que representa una ventaja para ampliar sus servicios de consultoría, basado como ya se dijo en la experiencia y capacitación adicional.

El contador público al actuar como consultor financiero debe -- opinar, no sugerir o promover, por lo que ante tales circunstancias no es - responsable de los resultados de las empresas a las que asesora por no ser el encargado de llevar a cabo tal o cual plan, pero sí es responsable como - profesional.

Es necesario hacer notar que la consultoría no es en sí una profesión, sino una actividad particular que puede prestar cualquier profesio-- nal.

Como corolario podemos deducir que es conveniente que el contador público conjunte su trabajo con otros profesionales, a fin de estar en-condiciones de poder prestar un mejor servicio sobre consultoría.

C O N S U L T O R F I S C A L.

El tema que ahora nos ocupa queda enmarcado dentro de los servicios que puede prestar el contador público como consultor financiero; sin-embargo, al desarrollar este tema se comentó en forma general dichos servicios de consultoría, por lo que ahora se comenta este servicio en forma -

especial; además es tema principal de este capítulo hablar sobre la importancia de la preparación del contador público en el aspecto fiscal.

Por la gran cantidad de disposiciones de tipo fiscal y por la --- compleja estructura y difícil interpretación de las leyes, el contador público al prestar sus servicios como consultor fiscal prácticamente está de--- sempeñando una especialización en dicho ramo, pues el contador público -- que se especializa en este ramo es la persona más idónea para poder hacer la revisión o formulación de las declaraciones al cierre del ejercicio, o -- bien emitir su opinión e interpretación en las diferentes disposiciones de tipo legal para la correcta aplicación de las leyes.

Dentro de la preparación académica y práctica del contador público, no se ha descuidado el aspecto fiscal y ésto no podía ser en otra forma, ya que la base para el pago de los impuestos está en íntima relación a- la técnica contable, pues sin ésta sería imposible determinar las bases para el pago de los impuestos.

En relación a los servicios profesionales prestados por el con-- tador público en materia fiscal, se dice que éste invade las actividades del- Licenciado en Derecho y viceversa, pero se considera que esta actividad -- puede verse desde dos puntos de vista:

1. Desde el punto de vista legal o jurídico y que en todo caso - este campo corresponde al Licenciado en Derecho por poseer los conoci--

mientos necesarios.

2. Desde el punto de vista contable y que es el que aplica el -- contador público al determinar las bases para el pago de dichos impuestos.

Entre los servicios prestados por el contador público como asesor fiscal pueden figurar los siguientes:

1. Revisión o preparación de declaraciones.

2. Investigación y planeación de las operaciones del cliente desde el punto de vista fiscal.

3. Resolución de consultas sobre problemas concretos planteados por el cliente.

En lo que se refiere al punto número uno se considera sale sobrando cualquier aclaración al respecto, aun cuando desde luego al formularla se determina la utilidad gravable base del impuesto. La diferencia entre la utilidad contable y gravable es originada por las partidas no deducibles o ingresos no acumulables, lo que proviene de la discrepancia entre -- las disposiciones contables y del impuesto sobre la Renta, algunas de las cuales serán comentadas en el capítulo III de la presente tesis.

En lo que respecta al punto número dos el contador público al actuar como consultor fiscal, debe procurar que su cliente pague sus impuestos correctamente en todas las operaciones que realiza, teniendo espe-

cial cuidado en que éstos no se paguen ni en exceso ni en defecto, a fin de evitar complicaciones futuras. En este caso es conveniente hacer un minucioso estudio a fin de determinar los impuestos a que está sujeto el causante y también es conveniente formular un calendario de obligaciones fiscales a fin de evitar cualquier olvido.

Dentro del tercer grupo podrían incluirse determinados problemas concretos originados por operaciones que pueden considerarse como especiales en el desarrollo de toda empresa, como por ejemplo, fusión de sociedades, liquidación de sociedades, etc.

El contador público ante cualquier problema de tipo fiscal actúa como profesional y como tal emitirá su interpretación a las Leyes Fiscales, opinión que será muy personal y en la que en todo caso deberá hacer notar a su cliente el resultado que se obtendría ante tal interpretación. Es más, habrá ocasiones en que quizá haya dos alternativas y en todo caso el contador público deberá hacer notar los resultados o consecuencias de las dos posibles soluciones.

En otras ocasiones el contador público prestará su servicio profesional, solicitando a las autoridades fiscales la interpretación a las leyes ante un problema concreto, pues existen situaciones no previstas ni en la ley, ni en circulares o disposiciones relacionadas con las mismas.

Es más, ante situaciones no previstas expresamente por la ley,

las resoluciones por parte de las mismas autoridades pueden ser diferen-- tes, como por ejemplo bastaría que dos directores del Impuesto sobre la Renta tuvieran criterios distintos o diferentes puntos de vista.

PERITO CONTABLE EN ASUNTOS FISCALES.

La actuación del contador público como perito contable en asuntos fiscales siempre es a solicitud de alguna de las partes que integran "X", juicio iniciado ante autoridad competente, como el Tribunal Fiscal de la Federación.

El Tribunal Fiscal de la Federación es un cuerpo colegiado que- tiene competencia para conocer respecto a la aplicación de las leyes fisca-- les. Las decisiones del Tribunal no son definitivas, por cuanto pueden ser- recurridas ante las autoridades judiciales federales competentes.

La mayoría de las disposiciones de tipo fiscal en una forma u — otra se relacionan con la técnica contable; es más, algunas disposiciones - legales hacen mención expresa a los principios de contabilidad y normas de auditoría, tal como queda asentado en alguno de los temas tratados en la presente tesis.

Hay peritajes de diversa índole, entre otros se pueden mencio--

nar los peritajes que tienen por objeto determinar responsabilidades en caso de robo, quiebras, – determinando en su caso si se trata de una quiebra fortuita, quiebra culpable o quiebra fraudulenta –, peritajes para resolver conflictos obrero-patronales, peritajes por fraudes fiscales, etc.

En los peritajes señalados anteriormente, desde luego deben intervenir profesionales con los conocimientos técnicos necesarios para poder emitir una opinión que esté acorde a la ética profesional y a la técnica o materia que se trate.

El tema que nos ocupa es el que se refiere a peritajes de índole contable en asuntos fiscales que puede desarrollar el contador público, los cuales se derivan al suscitarse controversias entre el fisco y los causantes, mismas que pueden originarse por diferencias de criterio en la interpretación de disposiciones legales, o bien por ignorancia o mala fe por parte de los contribuyentes.

El contador público, al fungir como perito contable en asuntos fiscales, prácticamente desarrolla una auditoría de tipo especial, pues para rendir su informe tendrá que hacer la revisión de documentos necesarios, los cuales deberán estar registrados de acuerdo a los principios fiscales y contables. El informe deberá ser presentado por el contador público en una forma clara y precisa, teniendo especial cuidado de externar únicamente su opinión, ya que a quien corresponde juzgar es a las autoridades competentes.

En este tipo de actividad el contador público emite su opinión - aplicando la técnica en la que se considera experto, es decir, la contable - referida a asuntos fiscales y al abogado corresponde juzgar y hacer los -- trámites de carácter legal, ya que es su especialidad; en esta forma el -- contador auxilia al abogado y viceversa, siendo ésta una de las actividades en que la labor conjunta de contadores y abogados es de vital importancia - para unos y otros.

COMISARIO DE SOCIEDADES.

En realidad los comisarios constituyen un órgano especial de -- control de la gestión de los administradores (Ascarelli); y como dentro de la gestión de los administradores se encuentra el aspecto administrativo y - para poder lograr ésto, entre otras cosas, se requiere de cierta informa-- ción contable y dentro de las obligaciones de los comisarios el artículo 166 de la Ley General de Sociedades Mercantiles menciona expresamente entre otras las siguientes: Exigir a los administradores una balanza mensual de comprobación de todas las operaciones efectuadas; examinar, una vez al - mes por lo menos, los libros y papeles de la sociedad, así como la existen- cia en caja; intervenir en la formación y revisión del balance anual, en los términos que establece la Ley y en general vigilar ilimitadamente y en cual quier tiempo las operaciones de la sociedad, etc.

En vista de lo antes expuesto y aun cuando ninguna disposición -

de carácter legal expresa que el comisario de una sociedad anónima deba - ser contador público, se considera que por ser una persona con conocimientos contables, fiscales, mercantiles, etc., sea la persona más avocada para poder cumplir con las facultades y obligaciones que señala la Ley General de Sociedades Mercantiles en los artículos del 164 al 171 inclusive, por- tener estas disposiciones una íntima relación con la técnica contable y fis-- cal.

El Comisario desde luego cuida los intereses de la sociedad, pero a la vez se constituye en agente de terceras personas como son el fisco, acreedores, etc., y nadie mejor que el contador público por su independencia de criterio, su preparación técnica en el aspecto contable, fiscal y mercantil ya mencionados anteriormente, para que cumplan con las funciones - que le corresponden; las irregularidades que encuentre el comisario, tanto en las operaciones en general como en el aspecto fiscal, deberá informar- las al consejo de administración, o a la asamblea de accionistas, a fin de -- que unos u otros tomen las medidas necesarias, evitando en esta forma irregularidades que podrían ocasionar problemas serios a las empresas.

Los comisarios en sí vigilan las operaciones de la sociedad y la actuación de los administradores de la misma; en caso de incumplimiento - son solidariamente responsables de las obligaciones que fijan las leyes, la escritura social, los estatutos y las resoluciones de la asamblea de accio-- nistas, según lo disponen los artículos 160, 169 y 171 de la Ley General de - Sociedades Mercantiles.

FUNCIONARIO FINANCIERO.

Una de las actividades que puede desarrollar el contador público como profesional dependiente es el de funcionario financiero.

Al tratar el tema relativo a: "El contador público como consultor financiero", se anotaron las siguientes cuatro áreas de la administración: investigación y desarrollo, producción, mercados, y finanzas y control.

Cada una de las áreas señaladas puede subdividirse en varias funciones y sub-funciones, pero ratificando lo que se comentó al desarrollar el tema señalado en el párrafo anterior, se considera que el área administrativa en la que pueden aplicarse con más facilidad los conocimientos del contador público es finanzas y control.

El área financiera con frecuencia se divide en dos "funciones": la de "tesorería", que se encarga de prever, planear, organizar, integrar y dirigir las finanzas de la empresa, y la de "contraloría", que se encarga de vigilar el funcionamiento de la misma en su actividad financiera.

Las finanzas influyen, complementan e integran otras funciones del área administrativa, de lo que se desprende que en ocasiones no es posible delimitar con exactitud el terreno financiero; es más, las finanzas abarcan tantos aspectos que la clasificación que se haga depende del punto -

de vista del autor o de las necesidades de cada empresa.

A continuación se presenta una clasificación del área de finan-- zas y control, cuyas actividades de cada una de ellas podrían ser las si--- guientes:

GERENTE DE FINANZAS

FINANCIAMIENTO (TESORERO)	CONTROL (CONTRALOR)
1. Planeación financiera	1. Contabilidad
2. Administración de Impuestos	2. Control interno (sistemas y — procedimientos).
3. Relaciones financieras	3. Auditoría interna
4. Custodia de fondos	4. Presupuestos
5. Crédito y Cobranzas	
6. Seguros y Fianzas.	

La función financiera consiste en la obtención de los fondos necesarios para su operación al costo mínimo, la inversión de los fondos sobrantes en las mejores condiciones posibles y el mantenimiento de una situación económica desahogada que redunde en crédito y solvencia del propio orga--- nismo, o en otras palabras, las finanzas constituyen la actividad por la cual su administración prevé, planea, organiza, integra y dirige la inversión de- fondos y la obtención de sus recursos materiales.

Al control corresponde la responsabilidad de estructurar y lle--

var los registros necesarios de las operaciones para fines de información interna, para cumplir con las disposiciones legales y fiscales correspondientes, corresponde también determinar la situación financiera de la empresa y los resultados de operación, así como con base en dicha información permitir a los administradores planear y controlar las actividades de la empresa.

Es de hacer notar el hecho de que en México, aún no está muy generalizada la labor de tesorería - solamente en grandes empresas - por lo que es muy común encontrar a contadores públicos actuando tanto en funciones que se consideran propiamente de tesorería como en funciones propias de contraloría.

C O N T R A L O R.

La función de contraloría debe adaptarse a las necesidades de cada empresa, pero en una forma u otra se relacionan con la técnica contable. En empresas de gran envergadura el contralor se auxilia entre otros, de los siguientes departamentos: contabilidad general, contabilidad de costos, auditoría interna, departamento de impuestos y departamentos específicos para estudios especiales, como pueden ser departamento de ventas, de producción, de compras, etc.

La labor del contralor es la de dirigir, coordinar y supervisar

las actividades de los jefes o supervisores de cada departamento, con objeto de controlar las operaciones de la empresa según las necesidades y las políticas establecidas por la misma.

La importancia de la actividad del contralor en el aspecto fiscal es muy importante, debido a la extensa legislación en materia impositiva, pues el contralor debe planear en forma adecuada el registro de las operaciones a fin de poder cumplir con las disposiciones fiscales a que esté sujeta la empresa; el Instituto Mexicano de Finanzas, A.C., hace referencia a las finalidades y responsabilidades del contralor y en lo que toca al aspecto fiscal en el punto número cuatro y cinco nos menciona que es responsabilidad del contralor "Establecer y ejecutar los sistemas y procedimientos fiscales" y "Supervisar y coordinar la preparación de los informes a dependencias gubernamentales".

Para ratificar lo anterior y con objeto de no abundar en una serie de consideraciones, baste agregar que el contralor es el responsable de que se cumpla con todas las disposiciones de tipo fiscal que se relacionen con la técnica contable.

A U D I T O R I N T E R N O.

El contador público, al actuar como auditor interno, debe llevar a cabo su trabajo de acuerdo con los principios de contabilidad y procedi---

mientos de auditoría, al igual que el auditor externo, pero el auditor interno debe tener especial cuidado en que la política contable de la negociación sea fielmente seguida.

Aun cuando hay muchas definiciones de auditoría interna, consideramos para nuestro estudio las siguientes:

La auditoría interna es la evaluación de las operaciones contables, financieras y de otra naturaleza, realizada independientemente por empleado de la misma empresa, con la finalidad de prestar un servicio a la administración.

Entre otros, los objetivos generales de la auditoría interna consisten en prestar ayuda a todos los funcionarios de la administración para el buen desempeño de sus obligaciones, proporcionándoles análisis, evaluaciones, críticas y sugerencias pertinentes.

En el aspecto fiscal el auditor interno aplica dichos conocimientos al llevar a cabo una auditoría de balance, o bien una auditoría especial, pero precisamente aplicada al renglón de impuestos; los impuestos a cargo de una empresa pueden representar un renglón importante en el desarrollo de la misma y por ser de índole tan variada algunos de ellos influyen en los resultados y por lo tanto en la situación financiera de la empresa; otros se aplican directamente contra la utilidad de las empresas, como es el caso del impuesto sobre la renta, razón por la cual el auditor interno al llevar a

cabo alguna auditoría de las mencionadas anteriormente, es necesario tenga los conocimientos necesarios desde el punto de vista fiscal para el buen desempeño de su trabajo.

El auditor interno nunca puede dictaminar los estados financieros de la empresa en la cual trabaja como funcionario o empleado, precisamente por no tener independencia mental, ya que se considera no puede tenerla por depender económica y administrativamente de dicha empresa, por lo que sus informes por regla general sólo son útiles a la administración.

CONTADOR GENERAL.

Los servicios prestados por un contador público como contador-general de alguna empresa, son muy valiosos; en la actualidad toda empresa o negocio que se emprende, debe basarse en cierta información, con el objeto de que los administradores o gerentes puedan tomar las decisiones adecuadas para el buen funcionamiento de la empresa.

El contador público, al proporcionar la información de que se habla en el párrafo anterior, se basa en el registro de las operaciones, en el que aplica su criterio, notándose en esta forma que está actuando como verdadero profesional, pero a la vez debe tomar en cuenta los conocimientos técnicos, basándose en los principios de contabilidad generalmente aceptados para que así al formular los estados financieros, éstos reflejen razo-

nablemente la situación financiera de la empresa a una fecha determinada.

El contador general de una empresa debe contar con una preparación técnica adecuada para el buen desempeño de sus funciones; además de elaborar los estados financieros de acuerdo a los principios de contabilidad, actualmente hay una serie de disposiciones de carácter fiscal, mercantil, laboral, etc., que en una forma u otra se relacionan con la técnica contable, por lo que es necesario las conozca el contador público, a fin de cumplir con las disposiciones en la forma en que lo señalen las leyes, para así evitarse sanciones que pueden ser perjudiciales para el buen funcionamiento de las empresas.

CONTADOR DE COSTOS.

Por el gran desarrollo e incremento que ha tenido nuestro país en el aspecto industrial, es de primordial importancia la actividad del contador público como contador de costos, pues ésta viene siendo prácticamente una especialización, que requiere de los conocimientos técnicos, en cuanto a la aplicación de sistemas, estudio de métodos de producción, fijación de precios, presupuestos, etc.

Para la aplicación de costos el contador público debe basarse en los principios de contabilidad generalmente aceptados, pues los costos no son otra cosa, más que una rama de la contabilidad, pues simplemente al

aplicar diferentes métodos de valuación de un ejercicio a otro de las materias primas y materiales diversos que intervienen en la elaboración de los artículos, o al aplicar diferentes métodos en la distribución de gastos indirectos o diferentes porcentajes en las depreciaciones de activos fijos, etc., se obtendrían costos diferentes y en consecuencia éstos afectaría los resultados del ejercicio.

La función de costos, tratándose de empresas industriales y en relación con el aspecto fiscal, es decisiva para poder determinar los resultados de las mismas, porque tanto el costo de producción, como la valuación de la producción en proceso y de los inventarios en general influyen en el resultado del ejercicio, siendo éste - el resultado - el que sirve de base para el cálculo del Impuesto sobre la Renta.

COMO FUNCIONARIO PUBLICO.

Uno de los objetivos que persigue todo país, es alcanzar el bienestar social de toda la población; para lograr tal objetivo intervienen varios factores, mismos que son determinantes para alcanzar el progreso y desarrollo; entre otros, pueden considerarse factores de orden social, económico, técnico y político.

Ahora bien, para lograr el bienestar social, es necesario se conjuguen y complementen los factores señalados en el párrafo anterior, ya

que no puede existir uno, si no concurren los demás.

El crecimiento de una empresa, ya sea pública o privada, depende de la utilización eficiente de los recursos de que se dispone – materiales, humanos, etc. –.

De lo anterior podemos desprender que el estado es una gran empresa y que por lo tanto al igual que las empresas privadas, necesita que todas sus actividades sean planeadas, organizadas, dirigidas y controladas.

Todo el conjunto de personas físicas o morales son las que marcan la dinámica económica de un país; el estado puede considerarse como una gran empresa que obtiene sus recursos de personas físicas o morales por concepto de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos; por lo tanto, para la obtención de tales recursos, el estado resuelve sus problemas en forma similar a las comentadas en puntos anteriores, ya que propiamente se está actuando en alguna de las áreas administrativas.

De lo comentado anteriormente podemos deducir la importancia que tiene el contador público dentro del sector público, ya sea en el gobierno federal, estatal, municipal, o en empresas descentralizadas o de participación estatal.

Es de hacer notar – y ratificando lo comentado al desarrollar los temas de consultor financiero y funcionario financiero – que el conta-

dor público en el campo que mejor puede desarrollarse por su preparación, es finanzas y control, pero no debe descartarse la posibilidad de que pueda prestar algún otro servicio, tal y como se comentó anteriormente.

El mejor comentario que puede hacerse a la buena aceptación que ha tenido el contador público como funcionario público, es el hecho de que varios miembros de la profesión ocupan puestos importantes dentro de la administración pública.

Una de las características más marcadas de la administración pública es que por un lado debe cumplir que sus ingresos y gastos estén acordes a las disposiciones legales y por otro debe vigilar que los causantes cumplan con todas las disposiciones establecidas por las leyes a que están sujetos.

Quizá una de las medidas más acertadas por parte de la administración pública y con objeto de cumplir con lo señalado en el segundo punto del párrafo anterior, fue la creación de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, algunas cuyas funciones le competen ya fueron comentadas anteriormente. En esta Dirección prestan sus servicios profesionales un gran número de contadores públicos.

Para concluir con este tema puede decirse que el contador público al actuar como funcionario público, puede considerarse que está actuando como profesional dependiente y que las actividades desarrolladas por el mismo y enumeradas en la presente tesis no deben considerarse como limitativas, sino meramente enunciativas.

C A P I T U L O II.

LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD Y SU RELACION CON LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Generalidades

El negocio como una entidad independiente o principio de la unidad contable.

El período contable

La continuidad del negocio

La consistencia

Principio del costo

Principio conservador

Las partidas de poca importancia

El principio monetario

El principio de la realización de los ingresos.

G E N E R A L I D A D E S.

En el desarrollo del primer capítulo se mencionó que los principios contables tienen una íntima relación con las disposiciones del Impuesto sobre la Renta, a las que bien podría llamarse principios fiscales, por lo que en el desarrollo del presente capítulo se mencionará la relación entre unos y otros.

El objetivo de la contabilidad es conocer la situación financiera de una empresa y el resultado de las operaciones de la misma; para lograr tal objetivo el contador requiere de bases para registrar las operaciones y así poder presentar la "situación financiera" y los "resultados" que son inherentes a un determinado período. Esas bases de registro en que se apoya el contador, son los que se denominan "principios de contabilidad generalmente aceptados".

A pesar de los numerosos estudios que se han llevado a cabo en lo referente a principios de contabilidad - pero en forma aislada - no se ha logrado la unificación del término; para algunos contadores las bases en que se apoyan al formular los estados financieros se denominan "principios

de contabilidad", para otros no son más que postulados, convencionalismos, normas, reglas, etc.

Aun cuando los llamados principios de contabilidad han sido tema de estudio por parte de los contadores, por ser el problema en primer lugar de orden económico, ¿deben los contadores atraer la atención de otros especialistas e interesados en los Estados Financieros, como los banqueros, los inversionistas, los economistas, los hombres de negocios, etc.? Sin duda alguna es muy importante la concurrencia de más especialistas e interesados en los Estados Financieros aparte del contador público, porque su intervención en la apreciación de la situación financiera y en el resultado de las operaciones existen diversos factores en los que es necesaria la concurrencia de los mismos.

Principios de contabilidad generalmente aceptados es una expresión que por el arraigo que tiene se considera aconsejable no modificar; el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través del Boletín número 3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría de diciembre de mil novecientos cincuenta y seis, si bien no da una definición de principios de contabilidad al hablar de los mismos, establece que éstos se pueden considerar como:

A) Ciertos postulados o hipótesis básicas subyacentes, que uniforman los criterios de contabilización y preparación de estados financieros.

B) Las reglas que permiten la solución concreta de problemas comunes o generales.

C) Los procedimientos de aplicación de las reglas generales y las reglas para la presentación de estados financieros.

La comisión, al hablar de principio, se refiere a postulados, reglas generales y procedimientos de aplicación concreta y de presentación, y aun cuando no los concreta se desprende que se refieren a toda la doctrina contable.

Para reafirmar lo anterior baste agregar que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en la III Convención Nacional de Contadores celebrada en Hermosillo, Son., en el año de mil novecientos sesenta y uno, dijo:

"El significado que los contadores públicos dan a la expresión principios de contabilidad generalmente aceptados, comprende los postulados, reglas y procedimientos de aplicación, que integran la doctrina de la contabilidad".

De acuerdo a lo expuesto en el primer capítulo de la presente tesis al desarrollar el tema de "El contador público como auditor externo y su dictamen de los estados financieros para efectos fiscales", se recordará que se hizo mención de los Principios de Contabilidad en relación con:

Las normas de Dictamen e Información; el Decreto de Audito--

ría Fiscal Federal; el Código Fiscal de la Federación y el Dictamen de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, de lo que se concluye que tanto los contadores públicos como las autoridades fiscales reconocen pública y oficialmente la existencia de dichos principios, aun cuando no ha habido concordancia en su determinación cualitativa y cuantitativa de los mismos.

El Señor C.P. Ricardo Mora Montes, en su conferencia "Fondo en los Estados Financieros", mencionó que: "Los principios de contabilidad generalmente aceptados no son otra cosa que el reconocimiento, en una frase modernísima, de las mejores prácticas de los contadores más aptos".

Los principios o normas que se comentarán no deben considerarse como limitativos, sino en una forma enunciativa, ya que el propio Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en el mismo dictamen, menciona tácitamente en el segundo párrafo tal situación al indicar:

En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de la Compañía "X", S.A., al _____ de _____ de 19____, y el resultado de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior; si el dictamen indicara de conformidad con los principios de contabilidad estaría denotando calidad y cantidad en los mismos, pero no se establece tal afirmación.

Los principios contables han de satisfacer las necesidades de las personas con derecho a la información financiera, tales como gerentes, inversionistas, acreedores y organismos gubernamentales.

La consideración suprema que determina si una práctica contable ha de elevarse a la categoría de principio, es la de que debe hacer frente a las necesidades importantes de muchos de estos grupos. Otras cualidades que ayudan a determinar si una práctica particular llegará a ser reconocida como un principio son:

1. Ha de ser razonable y práctica en su aplicación.

2. Ha de producir resultados equitativos y comprensibles.

3. Ha de ser aplicable bajo circunstancias variantes.

4. Ha de ser capaz de poderse observar consistentemente.

5. Ha de producir resultados comparables de período a período y entre compañías.

6. Ha de ajustarse a las suposiciones generalmente aceptadas que sustentan los principios de la contabilidad en general. (Carman G. Blough. Capítulo XVII del C. P. A. Hand Book).

A lo anterior podemos agregar que los principios de contabilidad constituyen las formas más adecuadas, que no deben considerarse como inmutables, sino por el contrario son flexibles, están en constante evolución

y de acuerdo a la época y al avance de los negocios y de la profesión.

Por otra parte se agrega generalmente aceptados porque la contabilidad tiene una proyección social y precisamente la profesión se debe a la sociedad y a la necesidad de información, por lo que al usar el término citado se busca que el público tenga confianza en la información de la contabilidad.

El artículo número 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dice:

La base del impuesto de los causantes mayores será el ingreso global de la empresa, que es la diferencia entre los ingresos acumulables durante un ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley.

De lo anterior se deducen una serie de consideraciones, ya que para poder determinar el ingreso global de las empresas hay que emplear la técnica contable, por lo que existe una íntima relación entre los llamados principios de contabilidad y las disposiciones del Impuesto sobre la Renta; la diferencia entre unos y otras da origen a la determinación de utilidades diferentes, es decir, utilidad contable y utilidad gravable.

A continuación se comentarán algunos de los principios de contabilidad y su relación con las disposiciones del Impuesto sobre la Renta.

EL NEGOCIO COMO UNA ENTIDAD INDEPENDIENTE O PRINCIPIO DE LA UNIDAD CONTABLE.

Al referirnos a unidad contable bien podemos relacionarla con una entidad económica y ésta es equivalente de empresa, la que puede ser persona física o persona moral, teniendo ambas personas personalidad jurídica propia; en el primer caso la empresa la forma una sola persona y en el segundo la forman varias personas, pero la persona moral tiene personalidad propia diferente a la de los socios que la forman.

Esto quiere decir que los bienes y derechos con que cuenta la empresa es el total de recursos de que dispone y que dichos recursos pueden ser recursos ajenos y recursos propios de la empresa, proviniendo los primeros de los acreedores en general, equivalente al pasivo de la misma, y los segundos de los inversionistas, únicamente que estos recursos se registran en el renglón de capital.

Para poder aplicar la contabilidad, necesariamente tenemos que referirnos a un ente económico o empresa; de las operaciones efectuadas se desprenden cambios en los activos y pasivos y por lo tanto en los resultados del ejercicio, trayendo como consecuencia que su capital disminuya en caso de pérdida, o bien se incremente en caso de utilidad; el resultado así obtenido se reflejará en la contabilidad del ente económico, pasando

a afectar el patrimonio de los socios hasta en tanto no se acuerde la aplicación parcial o total de los resultados.

En relación con el Impuesto Sobre la Renta el artículo primero dice: El Impuesto Sobre la Renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos. En los preceptos de esta ley se determina el ingreso gravable en cada caso.

De lo anterior deducimos que el artículo primero hace mención a -- los Ingresos gravables, que modifiquen el patrimonio del contribuyente y al considerarlo como tal, tratándose de ingresos provenientes de productos o rendi-- mientos del capital, o de capital y trabajo combinados tácitamente la ley está -- considerando al contribuyente como una empresa o entidad económica.

Por otra parte el artículo 16 menciona: "Son objeto del impuesto al - ingreso global de las empresas los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca" y a mayor abundamiento el artículo 17 dice: "Son -- sujetos del impuesto al ingreso global de las empresas, las personas físicas y - las morales que realicen actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca. Lo son igualmente las unidades económicas sin personali-- dad jurídica, cuando realicen dichas actividades".

Para concluir este punto se puede afirmar que la contabilidad debe - aplicarse a entes económicos, personas físicas o morales y que tanto los conta--

dores públicos, como las autoridades fiscales hacen referencia al mismo en -- los llamados principios de contabilidad y en las disposiciones del Impuesto So-- bre la Renta, y ésto es lógico ya que si no existiera el sujeto, es decir, el ente - económico, no tendría razón la contabilidad y precisamente el ente económico - necesita de la contabilidad para obtener la información veraz y útil para la -- consecución de sus fines.

EL PERIODO CONTABLE

Dentro de toda empresa y fuera de ella hay interesados en conocer la situación financiera y el resultado de las operaciones y para lograr - tal objetivo es necesario que la contabilidad proporcione información.

Sin embargo, para que la información sea útil y para que los interesados en la empresa estén en posibilidades de conocer el grado de avance, o bien para poder determinar los cambios habidos en la misma, es necesario que dicha información se divida en períodos regulares con el objeto de hacer comparaciones y así poder apreciar y juzgar si dichos cambios han sido favorables o desfavorables a la empresa.

Si no se hiciera una comparación de período a período no ten--- dría razón la contabilidad, ya que datos aislados no interesarían a persona - alguna. Automáticamente al hacer comparaciones y para que éstas sean útiles los ingresos deben aplicarse a los períodos en que se realicen y los cos-

tos deben distribuirse en función de los ingresos que generen.

La división de la vida de la empresa en períodos es útil tanto a-inversionistas, como a administradores, gerentes, acreedores, a las autoridades fiscales y al público en general, con objeto de poder hacer comparaciones entre la misma empresa a diferentes fechas, o bien comparar los resultados de una empresa con otras de la misma actividad.

De lo anterior se deduce que el principio del período prácticamente es un principio necesario para que la contabilidad cumpla con la función que le corresponde.

La relación entre este principio y la Ley del Impuesto Sobre la Renta la encontramos en el segundo párrafo del artículo 18 de la citada ley que dice:- El ejercicio regular abarcará siempre doce meses y el irregular un período menor.

Como se puede observar, la propia ley determina un período -- que sirve de base en relación a los resultados obtenidos para el pago de los impuestos y ya el artículo 38 se refiere expresamente al pago de impuestos en períodos en que cambien las tarifas y el artículo 39 en ejercicios irregulares; en ambos casos se pagará el impuesto en forma proporcional, de -- acuerdo a las tarifas y en función al tiempo; únicamente en caso de liquidación el impuesto no se calculará en forma proporcional.

Para fines contables se pueden comparar estados financieros -- mensuales, bimestrales, trimestrales, anuales, etc., pero desde el punto-

de vista legal generalmente sólo al inicio o al cierre de la empresa se producen ejercicios irregulares, es decir, menores a 12 meses.

LA CONTINUIDAD DEL NEGOCIO.

La idea del principio de "continuidad del negocio" consiste en que se debe considerar que la empresa está en marcha y su duración es indefinida salvo circunstancias especiales que determinen la terminación de la vida de la entidad.

Al presentar Estados Financieros de un ente económico a una fecha determinada se supone que la empresa está en marcha y que su balance presenta la situación financiera a la fecha determinada; en caso contrario, la situación financiera se vería sustancialmente modificada, ya que en esta última situación el balance debe presentarse a su valor de realización y liquidación, situación que debe hacerse notar expresamente en el encabezado del balance.

Para ratificar lo anterior, baste agregar que la finalidad de los inversionistas al constituir una empresa, no es con el fin de liquidarla; a ellos no les interesa saber si van a ganar en una liquidación, por el contrario, les interesa que su inversión obtenga buenos dividendos, les interesa que su empresa vaya en expansión y para lograr ésto, sólo cabe pensarse tratándose de empresas en marcha.

La relación que este principio pueda tener con la Ley del Impuesto sobre la Renta es obvia, pues únicamente ante una situación especial que -

es el caso de liquidación, la ley de hecho supone la existencia de un ente económico en marcha, pues precisamente el objeto de la misma es gravar a las empresas en marcha, además de que deben cumplir con todas las disposiciones cuando se coloquen en algunas de las situaciones previstas por la ley.

De lo anterior se desprende que de hecho la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en casi todas sus disposiciones, se refiere a empresas en marcha, aun cuando desde luego al liquidarse un ente económico deben tenerse presentes las disposiciones respectivas con objeto de que se determine el resultado de su ejercicio y en caso de utilidad se pague el impuesto correspondiente.

L A C O N S I S T E N C I A.

Los principios utilizados en contabilidad para una entidad determinada deben ser los apropiados, a fin de poder determinar su situación financiera y el resultado del ejercicio y los mismos deben ser puestos en práctica consistentemente de período a período.

El principio de la consistencia, llamado por algunos contadores "de la concordancia", para otros "de uniformidad", pero que nosotros seguiremos llamando de la consistencia por no ser tema de estudio el deliberar sobre el nombre correcto, es de incalculable valor para poder hacer apreciaciones de período a período y establece que la aplicación de los prin-

cipios contables no deben diferir en relación con los utilizados en el período anterior.

Sin embargo, ya indicábamos anteriormente que los principios de contabilidad son flexibles y al hacer tal afirmación prácticamente estamos ante una evidencia de que dicha afirmación está en contraposición a lo expresado en los dos párrafos anteriores.

Según lo expresado anteriormente, podrían surgir una serie de dudas, por lo que bien podríamos hacernos entre otras las siguientes preguntas: ¿Los principios contables son flexibles o inmutables? o, lo que es lo mismo, ¿Son flexibles o consistentes? y más concretamente - valga la redundancia - El principio de la consistencia, ¿si es flexible ya no es consistente?

Las anteriores preguntas ponen en vacilación lo antes dicho, pero para tratar de disipar dudas comentaremos lo siguiente: Toda técnica y toda ciencia está en constante evolución por las necesidades del hombre, por las necesidades de la sociedad, y siendo la contabilidad un producto de las necesidades de la sociedad, no podía la contabilidad ser la excepción.

Dicho en otra forma, la contabilidad en principio acepta cambios al aplicar los principios de contabilidad y aún en el de la consistencia, ya que al haber cambios en dichos principios se supone es con objeto de que los Estados Financieros presenten razonablemente la situación financiera a una fecha y el resultado de sus operaciones por un período determinado, co

mo es el caso del Balance y del Estado de Pérdidas y Ganancias.

Es lógico suponer que al haber alguna modificación en la aplicación de principios de contabilidad y más concretamente al modificar la aplicación del principio de la consistencia, los resultados obtenidos y la situación de cualquier empresa se reflejen sensiblemente en la determinación de ambos -resultados y situación - por lo que tal circunstancia debe hacerse notar en los Estados Financieros haciendo mención expresa de la forma enque se modificaron.

De lo anteriormente expuesto, podemos concluir que para que - la contabilidad sirva de instrumento administrativo en los negocios, es necesario cumplir con el principio de la consistencia a fin de que las comparaciones que se pretendan hacer tengan una base y por otra parte hay que tener presente lo que menciona el Boletín No. 3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos al afirmar que "Este requisito de consistencia, siendo como es, un requisito de conveniencia, puede ceder su lugar a razones de mayor importancia. La - aplicación indiscriminada del requisito de consistencia vendría a constituir una barrera infranqueable para el progreso general de la contabilidad y para el progreso particular de los sistemas y procedimientos de contabilidad dentro de cada empresa. No debe el requisito de consistencia detener las - posibilidades de progreso auténtico".

La profesión de la contaduría pública acepta por lo tanto el prin

cipio de la consistencia y en las normas de auditoría relativas al Dictamen e Información hacen mención en una de ellas: "Aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" y en otra dice: "Consistencia en la Aplicación de Principios de Contabilidad", además en el cuerpo del propio Dictamen en el párrafo de la opinión dice: "En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de la compañía "X", S.A., al _____ y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior".

Tanto en las normas de auditoría indicadas como en el Dictamen, al mencionar de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, implícitamente está incluido el principio de la consistencia, pero en unas y otro hay redundancia al mencionar que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

El principio de la consistencia y su aceptación por parte de las autoridades fiscales podemos referirla recordando puntos tratados anteriormente en que tanto el Decreto de Auditoría de 21 de abril de 1959, en su artículo octavo, como el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 85 fracción II, hacen referencia a los principios de contabilidad y dentro de éstos está incluido el de la consistencia.

A lo anterior podemos agregar que automáticamente la Ley del -

Impuesto Sobre la Renta, al establecer los requisitos para las deducciones y al indicar las deducciones autorizadas, así como los ingresos acumulables prácticamente está indicando las normas que deben tomarse en cuenta en todas y cada una de las situaciones, por lo que de hecho está aceptando implícitamente el principio de la consistencia. Para corroborar lo dicho en el presente párrafo y como vía de ejemplo haremos referencia al artículo 21 de la citada ley en el que se fijan los porcientos anuales de Depreciación de los activos fijos tangibles y la Amortización de los intangibles y de los cargos diferidos; es más, la fracción II del mismo artículo dice: "Los porcientos elegidos por el causante serán fijos, constantes y obligatorios ...", con lo que se puede afirmar que la ley expresamente reconoce el principio de la consistencia.

También desde el punto de vista fiscal se puede hablar hasta cierto punto de la flexibilidad del principio de la consistencia. La Ley del Impuesto Sobre la Renta hasta el 31 de diciembre de 1970, indicaba que: "Los porcientos elegidos por el causante podían modificarse previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público..."; ahora la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta permite la deducción del porcentaje de depreciación que corresponda, según lo establece el artículo 21 en su fracción I, incisos b), c) y d).

Sin embargo, es importante destacar que el artículo segundo transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dejó sin efecto las autorizaciones otorgadas para utilizar factores de depreciación y amortización

mayores a los establecidos por la Ley, a partir del 1o. de enero de 1971; al mismo tiempo, hay que hacer notar que la Ley en vigor conserva el tratamiento especial por la depreciación acelerada.

PRINCIPIO DEL COSTO.

Este principio nos indica que la adquisición de bienes que no correspondan a moneda circulante, es decir, que sean en especie, deben registrarse a su costo en vista de que en esta forma la contabilidad puede ser fácilmente verificada, ya que se encuentra respaldada en forma objetiva.

Es decir, para que la contabilidad sea de utilidad todas las operaciones deben ser registradas al costo, por ser éste la base sólida para determinar la situación financiera y los resultados de una empresa determinada.

Lo expresado anteriormente no puede ser en otra forma, ya que el problema de valor o de determinación del costo de los bienes, es un problema de tipo económico, en el que intervienen diversos factores que pueden influir en el valor de los mismos y que entre otros podemos considerar como importantes la oferta y la demanda, el valor subjetivo, etc.

Mientras una empresa no realice sus bienes debe mostrarlos a precio de costo, ya que en caso de no existir ese principio además de que cada empresa valuaría a su arbitrio, no existiría ninguna base de compara-

ción con empresas del mismo giro, por lo que en esa situación la contabilidad no tendría utilidad alguna. Las empresas, al realizar sus bienes, hasta ese momento deben registrarlos y darlos de baja precisamente a precio de costo, indicando además el precio de venta para que en esa forma se determine la utilidad o pérdida del bien realizado y para que la empresa siga mostrando su situación financiera.

La relación que este principio pueda tener con la Ley del Impuesto Sobre la Renta podemos referirla a las siguientes disposiciones: El artículo 20 dice: De los ingresos acumulables podrán hacerse únicamente las siguientes deducciones:

... Fracción II. El costo de las mercancías o de los productos vendidos determinado de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.

Por lo que toca a las disposiciones reglamentarias podemos hacer mención a lo siguiente: El artículo 41 del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta hace referencia al costo de mercancías vendidas y el artículo 42 hace referencia al costo de mercancías compradas tratándose de causantes de lo que antes era cédula I y por otra parte el artículo 81 del propio Reglamento, establece el procedimiento que deberá seguirse para obtener el costo de lo vendido tratándose de causantes de lo que antes era cédula II - Industrias - y así sucesivamente establece el procedimiento a seguir por otros causantes.

Por otra parte, el artículo 26 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que las deducciones de los causantes mayores deberán reunir los siguientes requisitos:

... Fracción V. Que las compras de materias primas, materiales, mercancías o los pagos de servicios, se comprueben por medio de facturas, recibos o documentos que tengan las características señaladas en el Reglamento... y prácticamente dichos documentos contienen los costos de adquisición de los bienes y servicios.

Para concluir se puede afirmar que tanto las disposiciones del Impuesto Sobre la Renta como las contables hacen referencia al principio del costo y que ambas disposiciones aplican el mismo procedimiento para la determinación de costos, con la única salvedad de que para efectos fiscales la documentación debe de llenar ciertos requisitos para efectos de su deducibilidad.

A lo anterior baste agregar que para determinar el costo unitario de las mercancías existen los siguientes métodos:

a) Método denominado de "costos promedios".

b) Método denominado de "Primeras entradas, primeras salidas (PEPS).

c) Método denominado de "Ultimas entradas, primeras salidas" (UEPS).

Una vez adoptado un procedimiento no puede ser modificado sin previa justificación, ya que al haber modificación desde luego afecta el resultado del ejercicio y la situación financiera de la empresa. Si hubiera -- modificación en el método, desde el punto de vista contable debe hacerse -- mención expresa de la forma en que se afecten los resultados y desde el punto de vista fiscal, además de lo citado, no necesariamente se requiere autorización expresa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero en todo caso deben existir circunstancias que determinen la necesidad de la operación, según lo establece la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 19, fracción VI, inciso c).

PRINCIPIO CONSERVADOR.

Este principio se puede expresar en la forma siguiente: "Las — pérdidas se registran cuando se conocen y las utilidades cuando se realizan!"

Anteriormente se indicaba que la finalidad principal de los inversionistas era obtener dividendos por su capital invertido; sin embargo se — debe tener especial cuidado al determinar el resultado del ejercicio y al --- mostrar la situación financiera de las empresas con el objeto de no ir a repartir utilidades supuestas y que no hubieran sido obtenidas efectivamente.

Al aplicar el principio conservador, además de registrar los -- costos y gastos precisamente en el ejercicio en que se incurran, deben tener

se presentes todos los renglones del Balance a fin de que el mismo no contenga bienes o derechos de dudosa recuperación. En lo que toca a otros bienes y derechos y analizando el propio Balance, se mencionan los siguientes ejemplos:

1. Estimación de las cuentas incobrables.

2. Cancelación de los bienes obsoletos.

3. Valuación de los inventarios al precio de costo o de mercado, el que sea más bajo.

4. Registro de pérdidas tan pronto como se conozcan y se determine su importe.

5. Registro de productos por venta de bienes y servicios.

De los puntos mencionados en el párrafo anterior, la Ley del Impuesto Sobre la Renta hace mención a ellos, únicamente que para su deducibilidad se deben llenar ciertos requisitos establecidos en la propia Ley, siendo ésto lo que da origen a la determinación de utilidades diferentes, una contable y otra fiscal. Algunos de los puntos citados serán ampliados posteriormente.

Este principio debe ser utilizado en forma adecuada, ya que se corre el riesgo de caer en extremos peligrosos, como por ejemplo sobre-estimación de gastos y sub-estimación de ingresos, sobre-estimación del

BIBLIOTECA CENTRAL
U. A. N. L.

valor del pasivo y menosprecio del activo, etc.

LAS PARTIDAS DE POCA IMPORTANCIA.

A este principio también se le denomina de "La importancia relativa" y desde el punto de vista contable consiste en no darle importancia a partidas o cifras que por su monto no son significativas en los estados financieros y que precisamente un cambio en ellas, en su presentación, en su valuación o en su descripción no determinan un cambio substancial o radical en los propios estados financieros.

Claro está que este principio está en relación directa con la magnitud de la empresa, pero en última instancia el criterio de cada contador será el que finalmente resuelva si se trata de partidas de poca o de mucha importancia.

Desde el punto de vista de auditoría, este principio puede relacionarse con la norma de Obtención de Evidencia Suficiente y Competente en la que el Contador Público, al hacer la revisión de registros y documentos, debe encaminar dicha revisión a aquellas partidas que son significativas en los propios estados financieros.

Desde el punto de vista fiscal este principio puede relacionarse con el artículo 20, fracción VIII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta,

mismo que dice: De los ingresos acumulables podrán hacerse únicamente las siguientes deducciones: ... VIII. Los gastos normales y propios del negocio, y por otra parte el artículo 26 fracción I dice: Las deducciones a las que se refiere este capítulo deberán reunir los siguientes requisitos: -- Que sean las ordinarias y estrictamente indispensables para los fines del negocio, consecuencia normal del mismo, y estén en proporción con las operaciones del causante.

De acuerdo con las disposiciones anteriores se considera que dentro de las erogaciones efectuadas por las empresas existen partidas de poca importancia en relación con el volumen de operaciones de determinada empresa, como por ejemplo gastos de pasajes, correos, etc., y que precisamente por ser normales pueden considerarse como deducibles, aun cuando no se tenga documentación que reúna los requisitos fiscales.

Sin embargo, debe hacerse notar que habrá otros gastos normales y que aun cuando estén en relación con el volumen de operaciones de las empresas se requiere de la documentación comprobatoria para efectos de su deducibilidad, como es el caso de gastos de papelería, luz, teléfonos, -- etc.

En lo que toca a este principio se puede concluir que tanto desde el punto de vista contable como fiscal interviene el criterio del contador, y que tanto contadores como autoridades fiscales resuelven la situación planteada de una manera práctica.

EL PRINCIPIO MONETARIO.

El principio de la unidad monetaria se enuncia en la siguiente -- forma: "Las fluctuaciones que se operan en el poder adquisitivo de la moneda no deben tomarse en cuenta".

Ya hemos reiterado en varias ocasiones que el objetivo de los — Estados Financieros de una entidad económica es mostrar la situación financiera a una fecha y el resultado de sus operaciones por un período determinado.

Para lograr tal objetivo la contabilidad al registrar operaciones, utiliza la moneda por ser ésta la que sirve de instrumento de cambio y medida de valor.

El hecho de tomar a la moneda como unidad de medida es conveniencia de la sociedad, ya que su existencia es producto de las necesidades del hombre al querer conocer el valor para el cambio de bienes y servicios.

Aun cuando hay fluctuaciones en el poder adquisitivo de la moneda y en ocasiones son frecuentes e importantes en una forma u otra, la unidad monetaria al servir de medida en la contabilidad cumple con dicha función, ya que en todo caso, al indicar a qué clase de moneda se refiere, por ejemplo dólares, francos, libras, pesos, etc., en esa forma se pueden establecer bases de comparación entre estados financieros expresados en diferentes tipos de monedas, es decir, la contabilidad supone que la unidad --

monetaria es básicamente estable porque trata igual las unidades monetarias, independientemente de las diferencias en el poder adquisitivo de la moneda.

La relación de este principio con la Ley del Impuesto Sobre la Renta podemos referirla al artículo 2o., mismo que dice: Cuando el contribuyente no perciba el ingreso en efectivo sino en otros bienes, se tomará en consideración el valor de éstos en moneda nacional en la fecha de la percepción, según las cotizaciones o valores en el mercado, o en defecto de ambos el de avalúo.

El mismo artículo continúa diciendo: Los causantes que concierten operaciones en moneda extranjera, obtengan ingresos o hagan pagos en la misma moneda, registrarán en su contabilidad las operaciones, los ingresos o los pagos haciendo la conversión a moneda nacional al tipo de cambio oficial vigente en la fecha de la operación.

Y termina diciendo: Las obligaciones en moneda extranjera contraídas por los causantes, así como los créditos en dicha moneda, de que sean titulares, se registrarán en la contabilidad al tipo de cambio oficial en la fecha de cierre del ejercicio.

Por otra parte, el artículo 21 que se refiere a Depreciación y Amortización, en su fracción IX dice: Las operaciones con activos fijos y los gastos y cargos diferidos, en moneda extranjera, se registrarán en moneda nacional al tipo de cambio oficial vigente en la fecha en que se efectúe

la operación, aunque el de la época de pago sea diferente.

De lo anterior se concluye que para mostrar la situación financiera y el resultado durante un período determinado de una entidad, la contabilidad necesariamente tiene que tener una unidad de medida, que es precisamente la monetaria y que también la Ley del Impuesto Sobre la Renta — expresamente se refiere a la misma unidad y en el caso concreto nuestro — es el peso mexicano.

EL PRINCIPIO DE LA REALIZACION DE LOS INGRESOS.

Este principio considera que "El ingreso íntegro originado por una venta surge en el momento en que ésta se realiza".

Este principio puede tener semejanza hasta cierto punto con el principio conservador que dice: "Las pérdidas se registran cuando se conocen y las utilidades cuando se realizan".

Si analizamos el momento en que se hace una venta de un bien o un servicio, en ese preciso momento se está cediendo el derecho por la traslación de dominio del mismo; si la venta se hace en efectivo o a crédito por un lado disminuye el activo, pero a la vez se ve incrementado por el aumento al renglón de caja o bancos o a cuentas por cobrar.

A la vez que se registra la operación anterior, simultáneamente tiene que registrarse el costo por la venta efectuada a fin de que la contabilidad registre adecuadamente la operación realizada.

Las operaciones que se realizan en las empresas se reflejan -- por un lado en el Balance que nos muestra los bienes, derechos y obligaciones y por otro en el Estado de Pérdidas y Ganancias que nos muestra el resultado del ejercicio que es precisamente al que se refiere este principio.

Para relacionar este principio con la Ley del Impuesto Sobre la Renta podemos referirnos al artículo 18 de la misma que dice: La base del impuesto de los causantes mayores será el ingreso global de la empresa, -- que es la diferencia entre los ingresos acumulables durante un ejercicio y - las deducciones autorizadas por esta ley.

Por otra parte el artículo 19 de la mencionada ley dice: Son ingresos acumulables los señalados en los artículos lo. y 3o. de esta ley, de- acuerdo con lo siguiente:

I. Las sociedades acumularán la totalidad de dichos ingresos.

II. Las personas físicas y las unidades económicas acumularán los ingresos que tengan relación con la actividad de la empresa y los que -- provengan de bienes afectos, total o parcialmente, a dicha actividad.

III. Las sucursales o agencias establecidas en el país, de empresas extranjeras, acumularán los ingresos que tengan relación con las acti—

vidades de dichas dependencias.

Si observamos el artículo 18 hace mención a "ingresos acumulables" y por otra parte el artículo 19 en su fracción VI describe algunos ingresos acumulables, pero no los limita; la regla general está en las fracciones I, II y III del mismo artículo 19.

En temas tratados anteriormente se hacía mención de discrepancias entre las disposiciones contables y las fiscales y en lo que se refiere a ingresos no podía ser excepción, ya que hay ingresos para efectos contables, que no son acumulables para efectos fiscales, por lo que hay que tener presentes tales diferencias, como es el caso de los dividendos o utilidades pagados por toda clase de sociedades que operen en el país y por las mexicanas que operen en el extranjero siempre que correspondan al causante en su carácter de accionista o socio. - Artículo 19, V-.

A lo anterior se puede agregar que hay disposiciones de las autoridades fiscales que hacen mención expresa a los principios contables, por lo que en relación con el que ahora nos ocupa a falta de disposición fiscal expresa, se hará uso de principios contables.

Después de desarrollados todos y cada uno de los principios contables expuestos, se puede observar que éstos tienen una íntima relación con las disposiciones del Impuesto sobre la Renta; sin embargo, se comentó que también existen diferencias, por lo que algunas de ellas serán comentadas posteriormente, así como sus efectos en los Estados Financieros.

C A P I T U L O III.

L A S P R I N C I P A L E S C O N T R A P O S I C I O N E S E N T R E L O S P R I N C I P I O S D E C O N T A B I L I D A D Y L A S D I S P O S I C I O N E S D E L A L E Y D E L I M P U E S T O S O B R E L A R E N T A Y S U S E F E C T O S.

Depreciaciones y Amortizaciones

Pérdidas de ejercicios anteriores

Inventarios

Cuentas incobrables

Pasivos Contingentes – Creación o incremento de reservas para pensiones o jubilaciones del personal –, etc.

Participación de Utilidades

Dividendos

Utilidad Contable y Fiscal

Pago del Impuesto sobre la Renta

Efectos de las contraposiciones. Impuestos diferidos.

Presentación en los Estados Financieros

Ya se ha comentado en repetidas ocasiones que la finalidad de la contabilidad es registrar las operaciones para mostrar la situación económica de un ente económico y el resultado del ejercicio obtenido en un período determinado. También se ha comentado que dicha situación financiera interesa a varias personas o grupos de personas, mismas que no han logrado ponerse de acuerdo en cuanto a la determinación más acertada de los resultados de las empresas y en consecuencia de la situación financiera.

Para lograr la unificación de criterios en cuanto a la determinación de los resultados y de la situación financiera de un ente económico, sería necesario entre otras cosas, tener una base más sólida para el registro de operaciones y ésto tal vez podría lograrse mediante estudios concienzudos por parte de los grupos interesados en la información, como por ejemplo contadores públicos, por medio de los organismos representativos de la profesión, técnicos debidamente capacitados en las diferentes actividades, economistas, autoridades fiscales, etc.

A la fecha no se han obtenido los logros deseados en cuanto al registro de las operaciones, ya que en determinadas situaciones difiere la técnica contable, de la fiscal y viceversa, lo que da origen a la obtención de utilidades diferentes.

Al desarrollar el presente capítulo se comentarán algunos de los principales renglones o conceptos que dan origen a la determinación de resultados diferentes.

DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES.

El tema que ahora nos ocupa es uno en los que más se contraponen las disposiciones del Impuesto Sobre la Renta con las de la técnica contable.

Por depreciación se entiende la baja de valor que sufren los bienes de activo fijo tangible por el uso o desgaste, por el transcurso del tiempo, o bien por la obsolescencia. En otra forma puede decirse que la depreciación es la recuperación del valor de los activos fijos tangibles, a través de los cargos a resultados.

Por amortización se entiende la absorción gradual del costo de una inversión de activo fijo intangible por el transcurso del tiempo.

Entre otras, las causas de la depreciación pueden considerarse las siguientes:

1. Causas normales o físicas: Son aquellas que suceden por la naturaleza misma de los activos, por ejemplo, el uso y desgaste de operación, la acción del tiempo, etc.

2. Causas eventuales o funcionales: Son aquellas que no dependen de la naturaleza misma de ellas, sino que son debidas a hechos exteriores, como por ejemplo, la obsolescencia o antiguamiento, ya sea en el bien o en el producto, la disminución de la demanda, etc.

3. Causas extraordinarias o anormales: Son aquellas que son originadas por fenómenos naturales, negligencia o descuido humano, como tormentas, inundaciones, terremotos, incendios, ineptitud o descuido de los operarios, etc.

A continuación se hace mención de algunos métodos de depreciación:

1. Métodos proporcionales o de base fija
   a) Directo o de línea recta
   b) Horas de funcionamiento
   c) Por unidades producidas
   d) Duración media de la fábrica

2. Métodos de importes variables de modo uniforme
   a) De porcentaje fijo del valor decreciente
   b) De porcentaje variable sobre el costo menos valor residual, denominado también método de la adición de los períodos apreciativos de existencia.
   c) Arbitrarios de importes progresivos
   d) Arbitrarios de importes decrecientes

3. Métodos de interés compuesto	a) Fondo de amortización b) Anualidades c) Costo singular de producción
4. Métodos diversos	a) Sistema de entretenimiento b) Sistema de reposición o sustitución c) Sistema de cincuenta por ciento d) Sistema de tasación e) Sistema de entradas brutas

El método más comúnmente utilizado en nuestro medio es el de línea recta o directo debido a su sencillez y se basa en la suposición de que el bien sujeto a depreciación sufre un demérito igual en períodos iguales de tiempo durante toda su vida útil, es decir, considera al factor tiempo como definitivo.

Pero puede suceder que los cálculos técnicos para determinar la depreciación sean superiores o inferiores a las cuotas máximas globales y fijas que se autorizan en la Ley que grava las utilidades de las empresas.

Ante tales circunstancias es necesario hacer una conciliación entre las cantidades de la depreciación legal y las de la depreciación contable. Para lograr tal objetivo conviene registrar la depreciación técnica que afecta a los costos dentro de las cuentas respectivas de la contabilidad y la depreciación fiscal dentro de cuentas de orden que pueden ser: "activo de--

preciable fiscalmente", "activo por depreciar fiscalmente" y "activo depre preciado fiscalmente".

Desde el punto de vista contable, para el cálculo de la depre ciación además de tomar en cuenta el valor original del objeto y el tiempo - probable de duración, hay que tener presente el valor de desecho, es decir, desde el punto de vista contable el valor a depreciar se establece por la diferencia entre el costo original menos el valor de desecho, en tanto que la ley considera como valor depreciable el costo total de la inversión.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 20 nos dice que de los ingresos acumulables podrán hacerse únicamente las siguientes deducciones:

. . . III.- La depreciación de activos fijos tangibles y la amortización de activos fijos intangibles y de gastos y cargos diferidos.

Por otra parte, el artículo 21 de la propia Ley indica que la - depreciación de los activos fijos tangibles y la amortización de los intangi-- bles y cargos diferidos, se sujetarán a las siguientes reglas.

Fracción I.- No excederán de los siguientes porcientos anua les, sobre el monto original de la inversión respectiva: a) 5% para amortización de activos fijos intangibles y cargos diferidos; en el inciso b) ennume ra una serie de porcentajes que se permiten deducir por depreciación los -- cuales se refieren a determinados Bienes de activo fijo empleados normal-- mente por los diversos tipos de empresa en el curso de sus actividades; en -

el inciso c) ennumera una serie de porcentajes aplicables a maquinaria y - equipo, mismos que varían en función a la actividad industrial a la que se -- dedique la empresa; el inciso d) se refiere a determinadas actividades a-- gropecuarias y se aplica "X" porcentaje en función al tipo de actividad de que se trate; y por último el inciso e) se refiere a otras actividades no especificadas en los incisos precedentes a las que se aplicará el 10% de deducción.

Los porcientos elegidos por el causante serán fijos, constantes y obligatorios, pero podrán modificarse previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siempre y cuando el causante hubiere utilizado factores de depreciación menores que los señalados por la Ley, se-- gún lo indica la fracción II del propio artículo.

La fracción III nos dice que: "las deducciones respectivas podrán hacerse sólo para fines fiscales aún cuando no se efectuen contablemente. También podrán ser diferentes los porcientos utilizados para uno y otro fin".

Desde luego, la parte final del párrafo anterior, debe inter-- pretarse en el sentido de que la depreciación fiscal no debe exceder de los - porcentajes máximos permitidos por la Ley.

Sin embargo, insistiendo en lo ya comentado anteriormente, - cabe hacer notar que el mismo artículo 21-IV dice: "la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con fines de fomento económico podrá autorizar a las - empresas industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, para que efectúen -

depreciación acelerada de las inversiones en maquinaria y equipo, con arreglo a las siguientes bases":

a) "La autorización se hará mediante acuerdos de carácter general, que señalen las ramas de la producción que podrán gozar del beneficio, los métodos aplicables, el plazo de su vigencia y los requisitos que deban cumplir los interesados".

b) "La autorización señalará el porciento máximo del valor del activo que podrá depreciarse en forma acelerada y el período durante el cual debe efectuarse dicha depreciación".

c) "La depreciación acelerada sólo se referirá a inversiones que se efectúen con posterioridad a las resoluciones que las autoridades fiscales deberán emitir en cada caso".

d) "Las empresas interesadas deberán obtener el acuerdo concreto de las autoridades fiscales, para aplicar el método de depreciación acelerada".

Lo comentado anteriormente corresponde a la Ley en vigor a partir de Enero de 1971, pues en términos generales en relación con la Ley vigente hasta el 31 de Diciembre de 1970 los porcentajes de depreciación actuales, son menores en relación con los permitidos anteriormente; por otra parte, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ya no podrá autorizar porcentajes mayores a los establecidos por la Ley, a excepción de la Depre

ciación acelerada; ésto último constituye una desventaja para las empresas ya que la Ley actual es más rígida y la anterior era más flexible.

En lo que respecta a la depreciación acelerada, fue autorizada por primera vez a partir del lo. de Enero de 1962, por decreto de reformas a la Ley -Diario Oficial del 30 de Diciembre de 1961-, y aún cuando su aplicación con carácter general no ha sido reglamentada, se han expedido normas específicas para cada caso concreto a las empresas que lo han solicitado.

El hecho de cargar a los costos un porciento de depreciación mayor al que establece la Ley, como en el caso de la depreciación acelerada, tiene como consecuencia que la empresa va a pagar menos impuesto durante los primeros años, en tanto que en cuanto termine de depreciar pagará un impuesto mayor. Esto es considerado por algunas personas como un positivo estímulo a las inversiones en maquinaria y equipo, pero en algunos casos el beneficio inmediato podría resultar negativo a largo plazo, visto ésto último desde el punto de vista de pago de impuestos.

No obstante que la Ley se modificó, estableciendo un sinnúmero de porcentajes para depreciación, por otro lado, suprimió la autorización para emplear porcentajes superiores a los permitidos por la misma, hay que tener presente que desde el punto de vista técnico-contable para que la empresa refleje los resultados y la posición financiera ya tantas veces comentados es necesario que utilice el porciento adecuado a sus necesidades y en caso de

que haya discrepancia con los porcientos fiscales, será necesario determinar el impuesto sobre la utilidad contable, a fin de registrar correctamente el impuesto contable. Con objeto de que lo comentado en este párrafo quede más claro, más adelante se hará un ejemplo para poder apreciarlo en una forma más objetiva.

Hasta 1964 inclusive, la depreciación y amortización debían iniciarse en el ejercicio siguiente al de adquisición del activo -Artículo 87 y 89 del Reglamento-, pero la actual ley es más flexible en este aspecto, dejando esta alternativa a elección del causante; el mismo causante podrá iniciar la depreciación para efectos fiscales posteriormente a la contable, pero perderá el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos según los dispone el artículo 21, fracción VIII.

En lo referente a amortización aparte de la disposición general ya comentada anteriormente, la ley hace mención a las siguientes situaciones especiales:

Artículo 21-V- Los descuentos, primas, comisiones y demás gastos relacionados con emisión de obligaciones, se amortizarán anualmente en proporción a las obligaciones pagadas durante cada ejercicio. Esta disposición de la ley está en concordancia con lo que disponen los principios de contabilidad.

En el mismo artículo 21-VI- dice: Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en activos fijos tangibles, propiedad de --

terceros que, de conformidad con los contratos de arrendamiento o de concesión respectivos, queden a beneficio del propietario, se amortizarán durante el período de vigencia del contrato de arrendamiento o de la concesión. Si el contrato o la concesión fueren por tiempo indefinido, la amortización se hará en cinco anualidades salvo modificación autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En la última parte del párrafo anterior automáticamente la Ley está autorizando un 20% como deducción; en todo caso para que la Ley no estuviera en contradicción, se considera que en una situación similar sería más conveniente ajustarse a la disposición general, o sea, 5% anual, artículo 21, fracción I, inciso a). Desde el punto de vista contable habría que inclinarse por una solución que estuviera lo más apegada a la realidad.

Continuando con el tema de amortizaciones el artículo 21-VII dice: Las indemnizaciones pagadas a trabajadores en caso de separación, sólo son amortizables cuando la separación sea consecuencia de reajuste necesario para la reorganización de la empresa, y la amortización se hará por partes iguales en un plazo hasta de cinco años a partir del ejercicio en que se efectúe el pago. En esta situación la Ley al autorizar hasta cinco años, está autorizando una deducción hasta del cien por ciento en un solo año; desde el punto de vista contable habría que tener presente la experiencia obtenida por la empresa en cuestión, aún cuando la mayoría se ha inclinado por cargar a sus costos las cantidades pagadas en el propio ejercicio en que ocurren; ante esta situación al momento de presentar los estados --

financieros sobre todo al dictaminarlos es necesario comentar que existe - un pasivo contingente -generalmente indeterminado- por las indemnizaciones que la Empresa tuviera que pagar a su personal en caso de despido injustificado.

El artículo 21-IX- se refieren a operaciones en moneda extranjera y dice: Las operaciones con activos fijos y los gastos y cargos diferidos en moneda extranjera, se registrarán en moneda nacional al tipo de cambio oficial vigente en la fecha en que se efectúe la operación, aunque el de la época de pago sea diferente. Por otra parte el artículo 2o. hace mención a la fecha de operación y a la fecha de cierre del ejercicio. Al efecto y de acuerdo con el Decreto Presidencial del 30 de Junio de 1932 publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de Julio del mismo año, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está facultada para determinar y modificar, cuando sea necesario, la equivalencia de las monedas extranjeras - con la nacional, la cual debe publicarse en el Diario Oficial a más tardar, el día 15 del mes anterior al que debe entrar a regir dicha equivalencia.

Desde el punto de vista contable y de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, las inversiones en planta, propiedades y equipo de activo fijo tangible deberán valuarse al costo de adquisición, al de construcción o, en su caso, a su valor equivalente. Esta disposición también debe aplicarse en tratándose de amortización de los in-- tangibles y de los cargos diferidos.

Sin embargo, en el caso de pérdidas considerables del poder adquisitivo de la moneda, que afecten significativamente el valor del costo de los activos, se atenderá a lo que establezca, en boletines particulares que al efecto emita la Comisión de Principios de Contabilidad según lo expresa la propia Comisión en el Boletín No. 3 relativo al Activo Fijo, referente a Valuación.

Para concluir con el tema que ahora nos ocupa agregaremos que el artículo 21-XI se refiere a amortización de películas cinematográficas y el artículo 29 hace referencia a la depreciación y amortización de Empresas mineras.

Después de analizar las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta relativas a depreciaciones y amortizaciones podemos concluir que algunas de ellas concuerdan con los principios de contabilidad, otras -la mayoría- no están en concordancia con dichos principios -por haberse eliminado las autorizaciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público-.

La diferencia de lo anterior trae como consecuencia que al determinar utilidades diferentes, el Impuesto Sobre la Renta de una y otra utilidad lógicamente son diferentes, hecho que debe hacerse notar en los estados financieros, dando origen a los impuestos diferidos, tema que será comentado más adelante.

P E R D I D A S
DE EJERCICIOS ANTERIORES.

La actual Ley del Impuesto Sobre la Renta, en vigor a partir del lo. de enero de 1965, incorpora una de las innovaciones más acertadas y ésta es precisamente la deducción por amortización de pérdidas de operación de ejercicios anteriores.

Al efecto el artículo 20 señala: De los ingresos acumulables podrán hacerse únicamente las siguientes deducciones: ... IV. "La amortización de pérdidas de operación ocurridas en ejercicios anteriores".

Y ya el artículo 22 dice: "Podrán amortizarse las pérdidas de operación ocurridas en ejercicios anteriores, conforme a las siguientes reglas":

I. "Las pérdidas amortizables deberán ser tanto contables como fiscales. Si su monto fuere diferente sólo será amortizable la cantidad menor".

II. "La amortización de pérdidas deberá efectuarse tanto para efectos contables como fiscales".

III. "La pérdida ocurrida en un ejercicio sólo podrá amortizarse con cargo a las utilidades de los cinco ejercicios siguientes y hasta por el monto total de la utilidad que en cada uno de ellos llegare a obtenerse".

IV. "El derecho para amortizar pérdidas de operación ocurridas en ejercicios anteriores es personal del causante que las sufre. No podrá ser transmitido por acto entre vivos ni como consecuencia de fusión; pero si el causante es persona física podrá transmitirse el derecho a los herederos o legatarios que continúen la explotación de la empresa en la que ocurrieron las pérdidas".

"Las pérdidas que fueren consecuencia de fusión o liquidación de sociedades en las que el causante fuere socio o accionista, no son amortizables".

V. "No será amortizable la pérdida o parte de ella, que provenga de alguna de las siguientes causas":

a) "Realización de operaciones que eliminen o tiendan a eliminar competidores";

b) "Castigo de créditos incobrables";

c) "Creación o incremento de fondos de reserva para pensiones de personal, cuando éstas no se encuentren previstas en leyes, reglamentos o contratos colectivos de trabajo".

De lo anteriormente anotado se desprende que la recuperación de pérdidas de ejercicios anteriores se limita a una serie de consideraciones y requisitos, algunos de los cuales serán comentados en el desarrollo del tema que nos ocupa.

En relación con la fracción I del artículo 22 se puede comentar - que automáticamente al determinar resultados diferentes entre el contable - y el fiscal en tratándose de pérdidas, éstas son diferentes, pero sólo será - amortizable la cantidad menor, es más, habrá ocasiones en que las empresas obtengan utilidades reales como consecuencia de obtener ingresos no -- acumulables para efectos fiscales, como el caso de los dividendos y por --- otra parte tuvieran pérdida fiscal, en cuyo caso no se tendría el derecho para amortizar las pérdidas, en primer lugar porque la pérdida sería fiscal, - pero no contable y en segundo lugar porque la pérdida menor en el caso concreto no existe.

Por otra parte, al no haber amortización para efectos contables, no se llena el requisito de la fracción II que indica que deberá ser tanto para efectos contables como fiscales; además, a este repecto y en caso de -- pérdida contable de las sociedades mercantiles, pueden presentarse las siguientes situaciones por acuerdo de la Asamblea de Accionistas:

1. Aplicarla contra utilidades de ejercicios anteriores.

2. Aplicarla contra utilidades o reservas del mismo ejercicio, después de haber cubierto el Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los trabajadores.

3. Aplicarla contra el capital con objeto de disminuirlo.

4. Reintegrarlo en efectivo y proporcionalmente a las acciones

de cada socio.

Lo anterior sucede en múltiples ocasiones y ésto puede haberse originado por la decisión de los socios de mostrar una situación financiera más sana absorbiendo las pérdidas en alguna de las formas indicadas, lo que se traduciría en la desaparición de la pérdida desde el punto de vista contable y automáticamente se perdería el derecho para amortizar fiscalmente por no haberse cumplido el requisito de dicha fracción II; ante alguna de estas situaciones quienes absorben la pérdida serían los accionistas.

Con el objeto de que la Ley del Impuesto Sobre la Renta fuera más justa y equitativa y a fin de que los inversionistas no tuvieran que pagar impuesto por pérdidas anteriores reintegradas en algunas de las formas comentadas, convendría hacer algún estudio por parte de las autoridades fiscales o por parte de los contadores públicos a través de los organismos representativos o en forma conjunta a fin de determinar alguna modificación que fuera más razonable y más justa.

Respecto al punto III del artículo 22, aun cuando no existe concordancia plena con los principios de contabilidad, el legislador al menos reconoce en cierta forma el principio de equidad al aceptar la amortización de pérdidas con las limitaciones indicadas.

Desde el punto de vista financiero y económico se considera que las pérdidas de los primeros ejercicios, aun cuando no pueden ser inversiones, al menos sí son razonables para la obtención de utilidades de ejerci---

cios futuros. Tal vez por esta situación el legislador reconoció la amortización de pérdidas hasta los cinco ejercicios siguientes; sin embargo, como la amortización debe ser tanto contable como fiscal, se puede presentar el caso de que la pérdida contable se absorbiera en alguna de las formas comentadas al tratar la fracción II y automáticamente se perdería el derecho para deducirla fiscalmente.

Aun cuando tal disposición no es equitativa al cien por ciento, la deducción de pérdidas en ejercicios futuros puede constituir un aliciente para asumir los riesgos y las actividades correspondientes a operaciones económicas difíciles, que requieren de inversiones y que las utilidades se obtienen a largo plazo; con tal disposición al menos se ha logrado un avance desde el punto de vista fiscal, pero ante tal facilitad que se otorga a los causantes, no debe ser aprovechada para crear deliberadamente, situaciones de pérdida con el consiguiente daño de los intereses fiscales.

La disposición anotada en la fracción IV es lógica, ya que cualquier operación de un causante del Impuesto Sobre la Renta debe referirse necesariamente a un ente económico y si ese ente sufre alguna pérdida, únicamente a él le corresponde amortizar las pérdidas con utilidades futuras.

La Ley en el primer párrafo de la propia fracción que se comenta agrega: ... "No podrá ser transmitido por acto entre vivos ni como consecuencia de fusión...". Esto viene a afirmar lo anterior, es decir, que "El derecho para amortizar pérdidas de operación ocurridas en ejercicios

anteriores es personal del causante que las sufre...", de lo que se desprende que la Ley se refiere exclusivamente a pérdidas de operación ocurridas en ejercicios anteriores y que es personal del causante que las haya sufrido; es más, la Ley para ser más explícita menciona que "... ni como consecuencia de fusión, ...", pero a este respecto si la empresa que subsiste tiene pérdida se presume que la Ley autoriza su amortización ya que de hecho queda enmarcada dentro de lo que señala la Ley al decir: "... es personal del causante que la sufre..."; el caso contrario al comentado sería cuando la empresa que tiene pérdida sea la que desaparezca, precisamente en esta situación es cuando se presume que no es amortizable la pérdida por mencionarlo expresamente la Ley.

En el último caso comentado en el párrafo anterior, desde el punto de vista contable la empresa que desaparece transmite la pérdida a la empresa con la que se fusionó – si es que no hay disposición en contrario acordada por los accionistas de ambas compañías, ya que a este respecto – puede haber varias alternativas –, pero no es amortizable dicha pérdida.

La excepción para amortizar pérdidas por persona diferente al causante lo señala la Ley al indicar que "... si el causante es persona física podrá transmitirse el derecho a los herederos o legatarios que continúen la explotación de la empresa en la que ocurrieron las pérdidas...". Esta excepción se considera que la ley la autoriza, perecisamente porque la explotación de la empresa que fue la que dio origen a la pérdida continúa y esa situación fue provocada por un acto involuntario de la, o las partes here

dadas o legadas respectivamente, es decir, sería un acto que en ninguna situación podría presumirse de mala fe. En cambio, tratándose de personas morales podría haber mala fe, ya que empresas que tuvieran cuantiosas pérdidas acumuladas podrían fusionarse con otras que tuvieran cuantiosas utilidades, adquiriendo en esta forma el derecho para disminuir sus utilidades y por lo tanto eludir el pago de impuestos.

Ante tal situación el párrafo que antecede está en contraposición con uno de los comentarios anteriores, pero si aplicamos lo que dice textualmente la Ley, se presume que es lo que debe observarse.

Continuando con la disposición de la fracción IV, en el segundo párrafo la Ley se refiere a lo siguiente: "Las pérdidas que fueren consecuencia de fusión o liquidación de sociedades en las que el causante fuere socio o accionista, no son amortizables"; y el artículo 27 dice: No serán deducibles ... VIII. "Las pérdidas que deriven de fusión, reducción de capital o liquidación de sociedades en las que el causante hubiere adquirido acciones o partes sociales".

A este respecto la Ley discrepa de la técnica contable, lo que constituye otra de las causas en la obtención de resultados diferentes, uno fiscal y otro contable. Desde el punto de vista contable las operaciones se registran tal y como se realizan; desde el punto de vista fiscal habrá que tener presente lo expuesto anteriormente.

La disposición de la Ley comentada en el párrafo anterior tal

vez se deba a la misma razón que tuvo el legislador al tratar la amortiza-- ción de pérdidas de operación de ejercicios anteriores, es decir, habría -- ocasiones en que un causante adquiriera acciones de otra compañía a la par o sobre la par y que posteriormente al fusionarse o liquidarse su valor fue- ra bajo la par, lo que traería como consecuencia una pérdida, lo que servi- ría para disminuir sus utilidades y consecuentemente el pago de impuestos.

Hasta 1970, estas ganancias eran gravadas sólo parcialmente, - dependiendo del tiempo transcurrido entre la fecha de la adquisición de las acciones o partes sociales, y la fecha de la fusión o liquidación; la ganan-- cia se iba desgravando hasta llegar a no cubrir impuesto si el tiempo trans- currido era mayor de diez años.

De lo anterior se desprende que las pérdidas por fusión, liquida ción o reducción de capitales, no son deducibles ni amortizables, notándose en esta forma que dicha disposición no es equitativa, ya que si se obtiene -- utilidad por cualquiera de estos conceptos, ésta sí es gravable íntegramen- te, según lo dispone el artículo 19, fracción VI, inciso e).

Además de lo anterior, se considera de importancia comentar - algunos cambios que ha sufrido la fracción IV del artículo 22 de la Ley del - Impuesto sobre la Renta; la Ley hasta el 31 de diciembre de 1965, además - de referirse a pérdidas por fusión y liquidación, se refería a pérdidas por - venta en "inmuebles, maquinaria y equipo"; estas pérdidas no eran deduci bles, pero eran compensables con utilidades hasta de los cinco ejercicios -

siguientes y si aún quedaba ganancia por cualquiera de dichos conceptos, la ganancia y la pérdida se extinguían hasta el monto de la menor, y si aún quedaba utilidad, ésta se consideraba ingreso acumulable en la proporción que la Ley determinaba.

Además, la Ley hasta el 31 de diciembre de 1970 decía que no se acumularía la ganancia si el causante, dentro del año siguiente a la enajenación, invertía el importe obtenido por la misma en adquisición de activos fijos destinados a fines industriales, agrícolas, ganaderos o de pesca, previa autorización que otorgaba la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con base en las reglas generales que al efecto expedía.

La reforma en vigor a partir del primero de enero de 1966 y hasta el 31 de diciembre de 1970 consistió en suprimir las palabras "maquinaria y equipo", refiriéndose únicamente dicha disposición a los inmuebles; sin embargo, las reformas del 30 de diciembre de 1970, en vigencia a partir del primero de enero de 1971 considera gravada en su totalidad la utilidad que obtengan las empresas al vender los inmuebles que formen parte de su patrimonio dentro del renglón de activos fijos, por contra, considera como deducibles las pérdidas.

Los cambios anotados - referentes en un principio a maquinaria y equipo y posteriormente a inmuebles -, evitará en muchas ocasiones el tener como antes, discrepancias entre los resultados contables y fiscales, ya que anteriormente podían compensarse únicamente con utilidades

hasta de los cinco años siguientes.

El tratamiento que daba la Ley del Impuesto sobre la Renta a la maquinaria y equipo – hasta el 31 de diciembre de 1965 – y a los inmuebles – hasta el 31 de diciembre de 1970 – era un régimen especial que la misma denominaba "ganancias de capital"; dicho tratamiento difería del contable ocasionando ésto, otra de las causas en la determinación de resultados diferentes: el contable y el fiscal.

Sin embargo, el cambio habido en la Ley del Impuesto sobre la Renta en lo que se refiere al tema que nos ocupa y en relación con el tratamiento contable trae ventajas, ya que evitará en lo sucesivo el que haya discrepancias entre el resultado contable y el resultado fiscal.

Las modificaciones habidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin duda alguna y además de las razones expuestas, se deben a que el legislador considera ese tipo de operaciones como propias y normales, pero sin lugar a dudas la principal razón fue que había muchas ocasiones en que por ejemplo, la maquinaria y equipo había permanecido diez o más años en una empresa y como al venderse no se acumulaba utilidad alguna, automáticamente ésto daba origen a una revaluación del activo fijo, en cuya empresa en que se adquiría se tenía derecho a depreciar el bien; en igual forma operaba lo relativo a inmuebles hasta el 31 de diciembre de 1970; la actual Ley del Impuesto sobre la Renta, en el artículo 42, señala: Los causantes mayores del impuesto al ingreso global de las empresas, tienen además –

de las obligaciones señaladas en otros preceptos de esta Ley, las siguientes: ... VIII. "No dar efectos fiscales a las revaluaciones de su activo o de su capital.

Sin embargo, el artículo 11 transitorio reglamenta las revaluaciones autorizadas antes de 1965 y dispone que: Los causantes que con autorización expresa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hubieren revaluado su activo fijo o aumentado su capital con el mismo motivo y que hayan pagado o paguen el impuesto respectivo, continuarán dando efectos fiscales a dichas revaluaciones en los términos previstos en la Ley que se deroga -se refiere a la Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1953, en vigor del primero de enero de 1954 al 31 de diciembre de 1964 -; el artículo 235 de la Ley derogada reglamentaba las revaluaciones del activo fijo.

Parece que el nuevo régimen fiscal aplicable a la venta de inmuebles que formen parte del activo fijo no contribuye en nada al fomento y a la descentralización de la industria, ya que en la mayoría de los casos la venta de estos bienes origina una "utilidad", en algunas ocasiones muy elevada, que causará el impuesto sobre la renta. Sin embargo, esa diferencia entre el precio de adquisición y el precio de venta no necesariamente representa una utilidad, sino que una buena parte representa el reflejo de la disminución del poder adquisitivo de la moneda. Desde el punto de vista económico se considera que no se encuentra justificada la reforma, ya que era más equitativo no acumular las ganancias por dicho concepto.

Para concluir con el tema de amortización de pérdidas de ejercicios anteriores el artículo 22 dispone en su fracción V: No será amortizable la pérdida o parte de ella que provenga de alguna de las siguientes causas:

a) Realización de operaciones que eliminen o tiendan a eliminar competidores.

b) Castigo de créditos incobrables.

c) Creación o incremento de fondos de reserva para pensiones de personal cuando éstas no se encuentren previstas en leyes, reglamentos o contratos colectivos de trabajo.

La fracción que nos ocupa se adicionó por Ley del 28 de diciembre de 1967 y en lo que respecta al inciso a) se considera que el legislador la incluyó en virtud de que había ocasiones en que algunas empresas operaban deliberadamente con pérdidas para eliminar competidores, principalmente mediante la baja intencional de los precios de venta; sin embargo, una situación como éstas la propia Ley la reglamenta en el artículo 19, fracción VI, inciso c), que se refiere a ventas al costo o menos; el artículo 42, fracción III menciona que deberá practicarse inventario de existencias, de acuerdo a las disposiciones reglamentarias respectivas para practicar el balance, por lo que este inciso será desarrollado con mayor amplitud al tratar el tema relativo a inventarios.

En relación con el inciso b) y c) de la fracción V se considera - que su inclusión se debió a que había ocasiones en que las empresas se aprovechaban de tales prerrogativas castigando cuentas incobrables desproporcionadamente, o mediante creación de reservas para pensiones reducidas - en su aplicación y beneficios a los altos empleados y funcionarios, que en - ocasiones son los mismos accionistas, pero estos dos puntos la Ley los reglamenta, mismos que se comentarán posteriormente.

I N V E N T A R I O S.

La importancia que tiene el renglón de inventarios en las empresas es muy significativa, ya que cualquier error en su estimación se afecta doblemente, por un lado en la determinación de su posición financiera y por otra en el resultado de sus operaciones.

La valuación de los inventarios influye determinantemente en -- los resultados del ejercicio, de ahí que el objetivo principal en los inventarios sea por una parte el poder determinar en un momento dado, cuáles son los precios aplicables a los artículos en existencia, lo que representa propiamente el costo cargable en ejercicios futuros al realizar las ventas y por otra aplicar los costos correspondientes a las ventas efectuadas en un período o ejercicio determinado.

De lo anterior se desprende que los inventarios se reflejan tanto

en el Balance como en el Estado de Pérdidas y Ganancias.

El renglón de inventarios está regido por algunos de los principios de contabilidad generalmente aceptados, uno de los cuales establece -- que los inventarios deben ser valuados al precio de costo, o de me cado, el que sea menor.

Se entiende por costo – de adquisición o producción – todos -- aquellos gastos directos e indirectos que se incurren para comprar o fabricar un producto hasta tenerlo listo para su venta. Existen varios métodos - para determinar los costos, los cuales ya fueron enunciados anteriormente.

Por valor de mercado se entiende el costo de reposición de un – producto; sin embargo, la frase "costo o mercado, el menor", indica el – costo actual de reposición (por compras o reproducción, según el caso), excepto que el valor de mercado no debe exceder al valor neto de realización - – precio de venta de un artículo, menos el costo de venderlo, es decir, menos los gastos de venta aplicables sin incluir gastos generales y de administración –.

Desde el punto de vista contable es aconsejable la creación de reservas para valuación de inventarios, sobre todo cuando se manejan artículos que fácilmente se deterioran, o que están en constante renovación, por - lo que pasan a ser obsoletos, etc., evitando en esta forma serias fluctuaciones en los resultados del ejercicio, ya que debe tenerse presente que "las - utilidades deben registrarse cuando se realicen y las pérdidas cuando se co-

nozcan" y para lograrlo los inventarios deben ser valuados al costo o mercado, el que sea menor. Las reservas de inventarios no son deducibles para efectos del Impuesto sobre la Renta, lo que constituye otras de las diferencias en la obtención de resultados diferentes.

En lo que respecta a los inventarios hay una serie de disposiciones que aparentemente están en contraposición, como las siguientes: La valuación de los inventarios a su precio de costo o, en su caso, a valor de mercado, contravienen el principio de la consistencia; la valuación de los inventarios a su precio de realización contravienen el principio de la continuidad del negocio, ya que se está colocando a la empresa en posición de liquidación; sin embargo, si el inventario inicial se valoriza al costo y el final a precio de mercado o de realización no se contraviene el principio de consistencia, ya que se considera que éste no entraña el uso de la misma base de valuación de inventarios al principio y al fin del período, según el Instituto Americano de Contadores, a través de las obras "Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants" y de "A Statement of Accounting Principles" (*).

Desde el punto de vista fiscal la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 42 dispone: Los causantes mayores del impuesto al ingreso global de las empresas, tienen además de las obligaciones señaladas en otros preceptos de esta Ley, las siguientes: ... III... A la fecha del ba--

(*) De la obra Estudio Contable del Impuesto sobre la Renta, de Carlos Morales Felgueres. Primera edición, página 15.

lance deberá practicarse inventario de existencias, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.

Entre otras, una de las disposiciones que se relacionan la menciona el artículo 19, fracción VI, que dice: Entre los ingresos acumulables se encuentran comprendidos los siguientes: ... c) La diferencia entre el precio estimado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el obtenido por el causante por la venta de bienes o prestación de servicios al costo o a menos del costo. En estos casos el precio se estimará tomando en cuenta las operaciones normales del causante. No se hará la estimación a que este párrafo se refiere cuando el causante demuestre que la venta o la prestación de servicios se hizo al precio de mercado, en la fecha de la operación, o cuando a juicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público esté comprobado satisfactoriamente que los bienes han sufrido demérito, o existen circunstancias que determinen la necesidad de la operación.

Lo anterior fue incorporado al texto de la Ley en diciembre de 1965, ya que anteriormente se encontraba reglamentado en los artículos 45 y 46 del Reglamento, mismos que dicen que los inventarios deberán valuarse al costo, sea éste promedio, PEPS o UEPS, siempre en forma consistente. También dice que cuando el costo sea mayor que el valor de realización puede usarse este último siempre que se obtenga la autorización respectiva. Además, señala las pérdidas por obsolescencia, estableciendo como condición para aceptarlas, que las mercancías obsoletas sean destruidas en presencia de un representante de la Secretaría de Hacienda.

Además, ya indicábamos que los inventarios tienen una relación directa con el costo de ventas y al efecto la Ley en su artículo 20 nos dice - que de los ingresos acumulables podrán hacerse únicamente las siguientes - deducciones: ... II. El costo de las mercancías o de los productos vendi-dos, determinado de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.

Como podrá observarse, la Ley prohibe las ventas al costo o -- menos; sin embargo, cabe la posibilidad de que se hagan ventas en esas --- condiciones, según lo establece el artículo 19, fracción VI, inciso c); como podrá observarse, la Ley del Impuesto sobre la Renta en este aspecto es -- bastante elástica y de hecho coincide con lo que establecen los principios de contabilidad.

C U E N T A S I N C O B R A B L E S.

En algunas compañías el renglón de cuentas por cobrar representa una cifra muy significativa en relación con el total del activo de la misma.

Con objeto de que el Balance represente una posición financiera- de acuerdo a los principios de contabilidad, en lo que respecta a cuentas por cobrar, el mismo debe mostrar las cuentas y documentos por cobrar que -- efectivamente se espera sean recuperados en efectivo u otros bienes o ser-- vicios.

La experiencia ha demostrado que normalmente de las ventas -- efectuadas a crédito, existe un porcentaje que no se recupera, por lo que -- desde el punto de vista contable es necesario hacer una estimación de dichas cuentas incobrables, con objeto de que el balance muestre una situación fi-- nanciera lo más apegada a la realidad.

Para hacer la estimación de cuentas incobrables, existen los siguientes métodos: El procedimiento global, es decir, a base del saldo glo-- bal de las cuentas por cobrar; el de estudio individual de cada una de las -- cuentas; el de un porcentaje en función al volumen de ventas; el de un por-- centaje sobre cada saldo de cobro dudoso, etc. Al respecto cada compañía - empleará el método que más le convenga, de acuerdo a su política y a su experiencia.

Desde el punto de vista fiscal la Ley, en su artículo 20 autoriza como deducción: ... Fracción VI. Las pérdidas por créditos incobrables.

Sin embargo, dicha fracción está sujeta a las siguientes disposiciones: Artículo 24. Las pérdidas por créditos incobrables se considera-- rán realizadas cuando se consuma el plazo de prescripción que corresponda o antes, si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro. Si se lograre - la recuperación de un crédito cancelado por incobrable, la cantidad percibida se acumulará a los resultados del ejercicio en que se perciba el pago.

Por otra parte, el artículo 10 Transitorio de la actual Ley del - Impuesto sobre la Renta dispone que: a partir de la fecha de vigencia de es

ta Ley, no se constituirán reservas para pérdidas en cobro de créditos. -- Las pérdidas por créditos incobrables se aplicarán contra las reservas constituidas con anterioridad y cuando éstas fueren insuficientes se observará lo dispuesto en este ordenamiento.

Al efecto la Ley en vigor hasta el 31 de diciembre de 1964 estaba-- blecía la posibilidad de crear una reserva para cuentas incobrables hasta de uno al millar sobre las ventas netas y únicamente cuando no fuese suficiente se requería de documentación judicial comprobatoria de la pérdida sufrida.

La actual Ley del Impuesto Sobre la Renta permite la deducción- de pérdidas de créditos, lo cual representa una ventaja en relación con la - anterior Ley, únicamente que requiere que haya prescrito la acción de cobro del acreedor, o antes que prescriba la acción, si existe una notoria imposibilidad práctica de efectuar el cobro.

Ante las anteriores circunstancias nos encontramos que por un - lado la Ley no establece los plazos de prescripción, aunque se presume se - refiere a los establecidos en el derecho común - éste hace referencia en diversas leyes a prescripción y caducidad - y por otra parte, al decir: o antes si fuera notoria la..., es una interpretación muy subjetiva, ya que lo -- que para una persona resulta imposible, para la otra no lo puede ser; a este respecto, se considera que para evitar problemas en los que pudiesen resultar diferencias de impuestos a cargo del causante, es conveniente solicitar a las autoridades fiscales una solución ante un problema concreto.

Para terminar con este tema de cuentas incobrables, podemos concluir que la Ley del Impuesto Sobre la Renta al no aceptar la constitución de reservas para cuentas incobrables, difiere de los principios de contabilidad, lo cual constituye otra de las causas en la obtención de resultados diferentes.

PASIVOS CONTINGENTES - CREACION O INCREMENTO DE RESERVAS PARA PENSIONES O JUBILACIONES DEL PERSONAL.

Desde el punto de vista contable y en relación con las reservas para pensiones o jubilaciones, es necesario que cada empresa cuente con una política bien definida de acuerdo con estudios que al efecto se lleven a cabo; estos estudios desde luego los practicarían únicamente las empresas que tuvieran dicha prestación para su personal.

Para poder determinar la cantidad que debe considerarse como reserva para pensiones o jubilaciones, se requiere de una serie de cálculos en los cuales se emplea la técnica actuarial. Se hace notar que la generalidad de las empresas en México no tiene la prestación que nos ocupa, en virtud de que las pensiones y jubilaciones las reglamenta la Ley del Seguro Social.

Desde el punto de vista fiscal la Ley en su artículo 20 dispone - que de los ingresos acumulables podrán hacerse únicamente las siguientes - deducciones: ... Fracción VII. La creación e incremento de reservas para pensiones o jubilaciones del personal, y ya el artículo 25 establece los - requisitos que se deben llenar para efectos de su deducibilidad y al efecto - el citado artículo dispone: La creación o incremento de la reserva para -- pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, se ajustarán a las siguientes reglas:

I. Deberán calcularse conforme a la técnica actuarial y repartirse uniformemente en varios ejercicios, independientemente de sus resultados, de acuerdo con las bases que apruebe la Secretaría de Hacienda y -- Crédito Público.

II. La reserva deberá invertirse cuando menos en un 30% en bonos emitidos por la Federación y el resto en valores aprobados por la Comisión Nacional de Valores como objeto de inversión de las reservas técnicas de las Instituciones de Seguros, o en adquisición o construcción de casas para trabajadores del causante, que tengan las características de vivienda de interés social, o en préstamos para los mismos fines, de acuerdo con las - reglas de carácter general que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

III. Los bienes que formen el fondo deberán afectarse en fideicomiso irrevocable, en Institución de Crédito autorizada para operar en la Re

pública.

IV. El causante no podrá disponer de los bienes y valores a que se refiere la fracción II de este artículo, sino para el pago de pensiones o jubilaciones al personal. Si dispusiera de ellos para fines diversos, cubrirá sobre la cantidad respectiva, impuesto a la tasa de 42%.

Además se puede agregar que el criterio número 29 emitido por la Dirección General del Impuesto Sobre la Renta relativo a Fondos para Pensiones y Jubilaciones considera una serie de bases para la deducibilidad de aportaciones para la creación o incremento de pensiones y jubilaciones.

En lo que se refiere a pensiones y jubilaciones, se puede concluir que la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece una serie de requisitos para su deducibilidad, mismos que generalmente difieren de la política contable de cada empresa, además de que hay disposiciones que financieramente no les conviene a las empresas.

PARTICIPACION DE UTILIDADES.

La incorporación de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas motivó en el ámbito nacional de la Contaduría Pública, interesantes comentarios y puntos de vista, sobre la forma y época en que debía contabilizarse el monto de las mismas.

De los comentarios llevados a cabo puede resumirse que destacaron las dos siguientes tesis:

a) Una sostenía como procedimiento adecuado y correcto que la porción repartible a los trabajadores debía ser cargada a los costos y gastos del ejercicio correspondiente.

b) La otra tesis sostenía que el registro contable de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas debería hacerse en el ejercicio siguiente a aquel en el que se hayan obtenido las utilidades de la empresa, en forma semejante a la aplicación que hacen las sociedades mercantiles de sus utilidades anuales.

Al respecto debemos recordar que: Los estados financieros que se formulan deben referirse a la unidad misma de la empresa, mostrando los resultados que se lograron con el conjunto de actividades organizadas que se realizaron y de los bienes patrimoniales que se invirtieron, pues si se pensara en presentar únicamente los resultados que corresponden al capital, los estados financieros no cumplirían correctamente con su función informativa y menos aún si se toma en cuenta que la información no es exclusivamente para los accionistas o dueños del negocio, sino para cualquier persona interesada.

De lo anterior podemos concluir que los estados financieros presentarán razonablemente su situación financiera en una forma u otra, pues bastará con que una empresa tenga una política bien definida al respecto y -

la aplique consistentemente de un ejercicio a otro; además en caso de elegir la segunda tesis anotada tendría que hacerse la provisión de pasivo por conocerse beneficiario y monto, pues dicho monto representa una cantidad que tendrá que erogarse sin depender de la voluntad de los accionistas; en estas circunstancias al distribuir las utilidades, la voluntad de los socios sería retroactiva.

A pesar del contenido de una resolución del Tribunal Fiscal de la Federación que, entre otros puntos, afirma que "los procedimientos de la técnica contable deben ajustarse a las disposiciones de las leyes y no las leyes a los procedimientos que aconseje la técnica contable", consideramos que las normas y procedimientos contables no deben ser establecidos y reglamentados por las autoridades, sino por la propia profesión.

Aun cuando se han comentado dos tesis, desde el punto de vista contable se ha aceptado en forma general lo dispuesto por el Boletín número 18 de mayo de mil novecientos sesenta y cuatro de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos relativo a "Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas", mismo que al referirse a la: Naturaleza contable y financiera de la participación nos dice: "La participación, desde el punto de vista contable y financiero, es una deducción a la utilidad de la empresa, ya que es una erogación que por disposición legal tienen que hacer las "empresas" cuando obtienen utilidades y, como tal, esta erogación reduce el rendimiento neto o "resultado (positivo) de sus operaciones". Esto, independientemente de lo que indi-

quen las disposiciones legales en cuanto a si la participación es o no deducible para la determinación de la utilidad gravable".

Entre otras cosas además el Boletín señala: "Los pasivos acumulados deben registrarse, cuando más tarde a la fecha del balance, afectando las cuentas de resultados necesarias". En otra de sus partes señala: "Puesto que la participación es una compensación adicional que se mide por las utilidades de un período y se paga en consideración a servicios rendidos en dicho período, se debe crear la provisión adecuada para este pago, cargándola a los resultados del ejercicio en que se obtienen esas utilidades".

En otra parte señala: "La participación de utilidades a los trabajadores es una deducción de los mismos resultados, de acuerdo con la técnica de contabilidad generalmente aceptada de registrar todos los costos relativos a los ingresos" y al respecto nos dice que "es recomendable que el cargo a resultados se haga en una cuenta especial distinta de las de los costos y gastos y se presente en el estado de resultados como una cantidad separada e individual en la sección final del mismo".

A continuación veremos las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en relación con el tema que ahora nos ocupa. Al respecto la Ley en su artículo 27 nos dice: No serán deducibles: ... Fracción II. "Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del causante o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que corres--

pondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros".

Por otra parte el artículo 13 transitorio de la Ley vigente dispone que "No obstante lo dispuesto por el artículo 2o. transitorio de esta Ley, para la aplicación de la Resolución del 12 de diciembre de mil novecientos sesenta y tres dictada por la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, y en tanto la misma resolución subsista, continuarán aplicándose para esos efectos las definiciones y disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 1964...".

En conclusión podemos considerar que la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas al no ser aceptada como deducción por la Ley del Impuesto Sobre la Renta puede considerarse como cualquier otra partida no deducible para ese objeto, lo que trae como consecuencia otra de las discrepancias entre la técnica contable y la Ley del Impuesto Sobre la Renta, siendo este renglón otra de las causas en la obtención de resultados diferentes.

D I V I D E N D O S.

Una vez comentadas las contraposiciones entre los principios de contabilidad y algunas deduciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se

comentarán las principales contraposiciones entre dichos principios en ingresos no acumulables para la citada Ley.

Desde el punto de vista contable los egresos de un período deben corresponder a los ingresos del mismo y viceversa, pero tratándose de ingresos por dividendos desde el punto de vista contable los mismos se obtienen hasta el momento en que son decretados por la Asamblea General Ordinaria de Accionistas, en tanto que desde el punto de vista fiscal la Ley no grava los dividendos en el impuesto al ingreso global de las empresas, pero dichos dividendos son objeto del impuesto sobre productos o rendimientos del capital y están sujetos a la retención en el momento en que las ganancias se distribuyan o susceptibles de distribuirse. La Ley en vigor hasta el 31 de diciembre de 1970 gravaba los ingresos por dividendos - en productos de capital - hasta el momento en que realmente se obtenían por persona física; sin embargo, ésta es una de las reformas que mayores comentarios ha suscitado; algunas serán comentadas en el desarrollo del presente tema.

En temas anteriores se indicó que las personas morales tienen personalidad jurídica propia y completamente diferente a la de los socios que la forman; ahora bien, el capital contable de una sociedad está formado por el capital social y por el déficit o bien por el superávit; en lo que se refiere al capital social y superávit ambos son propiedad de la sociedad y están bajo su control y para que pueda disponerse de ellos es necesario tener presentes y cumplir con una serie de disposiciones, que en el caso nuestro -

son reguladas por la Ley General de Sociedades Mercantiles y por la Escritura Constitutiva de la compañía.

Sin embargo, la participación de los accionistas en las utilidades de la sociedad y el derecho de retirarlas no existe hasta en tanto no es decretado y autorizado el reparto de dividendos por la Asamblea General Ordinaria de Accionistas y hasta ese momento el accionista adquiere el derecho como cualquier acreedor.

Al decretarse un dividendo debe mencionarse entre otras cosas la fecha y forma de pago, por lo que además de cumplir con todas las disposiciones a que está sujeta la sociedad deben tenerse presentes las repercusiones financieras que tuviera que solventar la empresa, tanto al pagar directamente a los accionistas, como en su caso al fisco, con motivo de las reformas de diciembre de 1970 en vigor a partir de enero de 1971.

El dividendo decretado se constituye en una deuda para la empresa, por lo que al igual que cualquier otra puede ser pagada en diversas formas y plazos.

Ahora bien, los dividendos pueden ser obtenidos por personas físicas y morales y ambas obtienen el ingreso desde el punto de vista contable hasta el momento en que son decretados dichos dividendos, como ya se dijo anteriormente, por lo que el registro contable debe hacerse en la fecha correspondiente; sin embargo, desde el punto de vista fiscal dicho ingreso está sujeto al régimen de Impuesto sobre Productos o Rendimientos del Ca-

pital, Capítulo II, Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta y al efecto el artículo 60 de dicha Ley establece: Son objeto del impuesto a que este Capítulo se refiere, los ingresos, en efectivo o en especie, que perciben como productos o rendimientos del capital, por los siguientes conceptos: ---- ...V. Ingresos procedentes de ganancias susceptibles de distribuirse o distribuidas por las empresas, en los siguientes casos:

a) De las ganancias que distribuyan toda clase de empresas establecidas en el país;

b) De las ganancias susceptibles de distribuirse cuando no se hayan invertido en activos fijos tangibles destinados directamente a actividades industriales, durante el ejercicio en que se hubiere generado la ganancia o durante el siguiente;

c) De las ganancias que deban distribuir las sucursales de empresas extranjeras establecidas en la República, así como de sus agencias.

De lo anterior se deduce que la Ley en cierta forma está en contraposición porque por un lado el artículo 60 en su primer párrafo establece que: Son objeto del impuesto a que este Capítulo se refiere, los ingresos en efectivo o en especie, que perciban como productos o rendimientos del capital, por los siguientes conceptos: ... etc. y por otra parte la fracción V del propio artículo indica que: ingresos procedentes de ganancias distribuidas o susceptibles de distribuirse.

Ahora bien, en lo que respecta al Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, la Ley establece en su artículo 19, fracción V. No serán ingresos acumulables los dividendos o utilidades pagados por toda clase de sociedades que operen en el país y por las mexicanas que operen en el extranjero, siempre que correspondan al causante en su carácter de accionista o socio.

Dichos dividendos o utilidades serán objeto del impuesto a que se refieren los artículos 60, fracción V, 73 y 74, de esta Ley.

Cuando la inversión del causante en acciones o partes sociales, computadas a su valor de adquisición, no exceda del 55% de su capital contable, las cantidades retenidas se compensarán con los adeudos que tenga por concepto de impuesto al ingreso global de las empresas o como retenedor del impuesto sobre ganancias distribuidas o bien, le serán devueltas. Si la inversión en acciones o partes sociales fuere superior al 55% de dicho capital, se causará el impuesto conforme a la tarifa del artículo 74, aplicada sobre el total de los diversos ingresos por dividendos o utilidades. La diferencia que resulte entre el impuesto que se debe cubrir y las retenciones efectuadas, la pagará el causante al presentar su declaración anual. El cómputo del 55% del capital contable y de la inversión en acciones o partes sociales de otras sociedades, se hará con base en el promedio mensual de los mismos, durante el ejercicio del causante.

No se causará el impuesto en los términos del párrafo que ante-

cede por los ingresos por dividendos o utilidades que perciban las sociedades y que se destinen: a cubrir sus gastos normales y propios, reuniendo los requisitos señalados en el artículo 26; a formar o incrementar su reserva legal; a ser distribuidos entre sus socios, accionistas o trabajadores; a ser invertidos, en el ejercicio que se perciban o en el siguiente, para fines industriales, agrícolas, ganaderos o de pesca o para amortizar pasivos asumidos para suscribir o pagar acciones de sociedades mexicanas que tengan dichos fines.

Y termina diciendo dicha fracción: Las instituciones de crédito, las de seguros y las sociedades de inversión con autorización o concesión para operar en el país no causarán el impuesto sobre los ingresos mencionados en esta fracción.

De lo escrito anteriormente se deduce que los dividendos no son acumulables para efectos del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas en ninguna circunstancia, pero pueden ser sujetos del Impuesto sobre Productos o Rendimientos del Capital en el caso previsto en la misma fracción V del artículo 19.

En cuanto a las retenciones del Impuesto sobre Productos o Rendimientos del Capital, el propio artículo 19 establece en su fracción IV: Los ingresos acumulables mencionados en este precepto no causarán impuesto conforme al Título III - relativo al ingreso de personas físicas - de la presente Ley, sino de acuerdo con las disposiciones de este Capítulo. Sin -

embargo, quedan sujetos, en su caso, a las retenciones previstas en dicho Título III y el impuesto retenido y pagado se acreditará al impuesto al ingreso global de la empresa correspondiente al ejercicio en que se hubieren acumulado los ingresos respectivos.

Si en un ejercicio no se causare el impuesto al ingreso global de la empresa, los citados impuestos retenidos se devolverán o compensarán al causante. Se exceptúan de lo dispuesto en las fracciones IV y V de este artículo, los dividendos o utilidades percibidos por agencias, sucursales u otras dependencias de empresas que tengan su domicilio fuera del país; pues dichos dividendos o utilidades causarán el impuesto a que se refiere el artículo 73 de esta Ley.

En el desarrollo del presente tema se ha hecho referencia a lo que disponen los artículos 73 y 74, por lo que se cree conveniente hacer mención expresa de cada uno de ellos. Al efecto el artículo 73 establece: El Impuesto a que se refiere la fracción V del artículo 60 se causará:

I. Tratándose de toda clase de sociedades mexicanas:

a) Sobre las utilidades distribuidas.

b) Sobre la diferencia entre las cuotas de reembolso que correspondan a los socios con motivo de la liquidación o de la reducción del capital de la sociedad y el monto de sus aportaciones. Cuando el reintegro del capital se haga en especie, se tomará en cuenta su valor comercial, de-

terminado por avalúo que practique una institución de crédito.

Para los fines de esta fracción las entregas de acciones o - aumentos de partes sociales a favor de los socios, por concepto de capitalización de reservas o pago de utilidades, no se considerarán dividendos en - especie y no causan impuesto conforme a esta ley, sino en los casos de reembolso o liquidación a que se refiere el inciso b) que antecede, o si tratándose de utilidades no se reinvierten en los términos del inciso c) de esta -- fracción.

c) Sobre las utilidades susceptibles de ser distribuidas -- por la empresa que no se repartan entre los socios o trabajadores ni se reinviertan en activos fijos tangibles destinados directamente a actividades - industriales, o al pago de pasivo que se contraiga para adquirir dichos activos.

II. Tratándose de agencias o sucursales de empresas extranjeras que operen en el país, sobre la diferencia que resulte de deducir del ingreso global gravable de dichos sujetos, el impuesto correspondiente de --- acuerdo con el título II de esta ley.

III. Sobre las participaciones que de la utilidad de la empresa - correspondan a obligacionistas u otros.

Y el artículo 74 establece: El impuesto a que se refieren las -- fracciones I y III del artículo anterior será el que resulte de aplicar al in--

greso gravable obtenido por cada sujeto del impuesto en un año de calendario, la siguiente:

T A R I F A

	Límite inferior M $ N		Límite superior M $ N	Cuota fija M $ N	Porcentaje para aplicarse sobre el excedente del límite inferior %
De	0.01	a	180 000.00		15.0
De	180 000.01	a	270 000.00	27 000.00	17.5
De	270 000.01		en adelante	42 750.00	20.0

El impuesto lo retendrán las sociedades o personas que hagan los pagos señalados en la fracción I y III del artículo que antecede, para lo cual llevarán una cuenta acumulativa de las entregas que realicen en el año de calendario a los socios o accionistas. Si el pago debiera hacerse en especie, no se hará entrega de la misma si el socio o accionista no provee a la sociedad de los fondos necesarios para hacer el pago del impuesto.

No se hará la retención del impuesto, ni se exigirá la provisión de fondos a que se refiere el párrafo anterior en los siguientes casos:

I. Cuando la misma persona que reciba la ganancia o dividendo, dentro de los treinta días siguientes la reinvierta en la suscripción y pago de aumento de capital en la misma sociedad; pero si el aumento de capital-

no se reinvirtiere como se indica en el inciso c) de la fracción I del artículo 73, o si la sociedad se disolviera o redujera su capital por reembolso a sus socios se deberá pagar el impuesto que no se hubiere cubierto en los términos de esta fracción;

II. Cuando la utilidad o el dividendo sean percibidos por cuenta propia en su carácter de socios o accionistas, por instituciones de crédito, de seguros o sociedades de inversión, con autorización o concesión para operar en el país;

III. Cuando la utilidad o el dividendo que se distribuyan ya hubieren pagado el impuesto sobre ganancias susceptibles de ser distribuidas. Para los fines de esta ley se considerará que se distribuyen en primer lugar las utilidades o ganancias por las que no se hubiese pagado dicho impuesto.

En el caso del inciso c) de la fracción I del artículo anterior el impuesto que resulte deberá pagarse junto con la declaración que presente la sociedad para los efectos del impuesto al ingreso global de la empresa correspondiente al ejercicio siguiente a aquel en que se hubiese generado la ganancia.

Las sucursales o agencias de empresas extranjeras que operen en la República, determinarán el impuesto aplicando sobre la base señalada en la fracción II del artículo anterior la tarifa contenida en éste artículo y lo cubrirán dentro de los tres meses siguientes a la fecha del balance de la agencia o sucursal que los arroje, aún cuando no haya pago de utilidades o

dividendos a los socios o accionistas.

Dentro del espíritu de la ley en vigor hasta el 31 de Diciembre de 1970 prevalecía la idea de no gravar los dividendos hasta en tanto no fueran efectivamente percibidos por una persona física. A partir de Enero de 1965 -que fue cuando entró en vigor la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta -Impuesto Global-, una de las ventajas, en relación con la Ley anterior, fue precisamente dar todo tipo de facilidades en este aspecto, con objeto de fomentar la creación de empresas inversionistas, sin embargo, las autoridades fiscales observaron que muchas empresas abusaron, al extremo de que hasta hubo compañías que se crearon exprofeso, o bien otras modificaron su escritura constitutiva para incluír dentro de la misma como objeto social la compra-venta de acciones o bien de cupones, para así poder cobrar los dividendos y como no eran acumulables para efectos del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, a dichas utilidades se les daba salida con otros conceptos.

En vista de lo anterior, el Fisco tuvo que reaccionar y reversó su política, por lo que las empresas realmente inversionistas y sobre todo las constituídas anteriormente a la fecha en que entró en vigor dicha Ley del Impuesto Sobre la Renta -lo./Enero/1965-, se vieron perjudicadas, en vista de que, lo que anteriormente era facilidad se convirtió en obstáculo.

El último cambio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en relación con el tema que nos ocupa, lo encontramos en las Reformas de Diciembre 30 de 1970, en vigor a partir del lo. de Enero de 1971. Las disposiciones

actuales ya fueron ennumeradas anteriormente y ésto en cierta forma constituye un retroceso en materia de Impuesto Sobre la Renta, ya que al implantarse nuevamente el Impuesto de Ganancias Distribuibles se están gravando utilidades o ingresos aún no percibidos por el causante.

Para concluir, la Ley en su artículo 74, fracción II, establece ciertas excepciones a lo dispuesto en forma general, otorgando algunos beneficios y hasta cierto punto colocando en situación de privilegio a determinadas empresas por considerar que su función normal es canalizar los recursos de la propia empresa hacia la inversión en acciones, pero este argumento puede venirse abajo en virtud, de que las concesiones por dichas inversiones, en última instancia son aprovechadas directamente por los accionistas.

De lo analizado anteriormente, se puede concluir que, el hecho de que los ingresos por dividendos no sean acumulables a los ingresos de las empresas constituye una discrepancia más entre el resultado contable y fiscal.

UTILIDAD CONTABLE Y FISCAL.

En el desarrollo del presente trabajo se ha hablado en repetidas ocasiones de utilidad contable y utilidad fiscal y de los temas tratados anteriormente se puede deducir en que consisten cada una de ellas, sin embargo

y con objeto de ser más explícitos agreraremos lo siguiente.

En efecto, se ha hablado tanto de la relación, como de las contraposiciones entre los Principios de Contabilidad y las disposiciones del Impuesto Sobre la Renta y de las segundas, es decir, de las contraposiciones, resulta la obtención de utilidades o de resultados diferentes, el contay el fiscal.

Para determinar la utilidad o resultado contable, deben ser comparados los ingresos y gastos que se correspondan entre sí y esto se logra mediante la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.

Para determinar la utilidad o resultado fiscal, es necesario tener presente lo que dispone el artículo 18 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mismo que dice que la base del impuesto de los causantes mayores será los ingresos acumulables durante un ejercicio y las deducciones autorizadas por esta ley.

Al respecto el artículo 19 señala los ingresos acumulables y el artículo 20 menciona las deducciones autorizadas.

En la presente tesis se han comentado algunos ingresos y deducciones tanto desde el punto de vista contable como fiscal en cuanto a su relación o contraposición, por lo que es de hacer notar que de ninguna manera se ha pretendido comentar todas las partidas que se relacionan, ni todas las partidas que se contraponen.

PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El pago del Impuesto Sobre la Renta debe hacerse desde luego con base en la utilidad gravable tal y como lo establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 35, sin embargo, desde el punto de vista contable y al igual que cualquier otra deducción, debe determinarse el impuesto sobre la renta correspondiente a la utilidad contable, a fin de que dicho impuesto quede cargado al resultado del ejercicio que corresponda.

Desde el punto de vista fiscal la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece en su artículo 27. No serán deducibles:

I.- Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio causante o de terceros, ni los de otras contribuciones que originalmente correpondan a éstos últimos, conforme a las disposiciones legales relativas; II. . . .

Ahora bien, los impuestos son vistos desde diferentes puntos de vista, para unas personas el impuesto sobre la renta es un derecho que se paga al Estado, para otras, es la participación del Estado en las utilidades de los negocios, etc., pero la mayoría de opiniones coinciden, en que toda partida que disminuye las utilidades de las empresas debe considerarse como un gasto, por lo que el impuesto sobre la renta desde el punto de vista contable debe ser cargado a los resultados del ejercicio, aún —

cuando no coincida ésto con lo dispuesto por la Ley del Impuesto Sobre la -- Renta; esta discrepancia constituye otro de los renglones en la obtención de resultados diferentes.

Por otra parte, hay que hacer notar que la obtención de resultados diferentes proviene de los ingresos no acumulables, o bien de gastos no deducibles para efectos fiscales, lo que ocasiona diferencias en la determinación de impuestos sobre la renta, mismas que serán comentadas a continuación.

EFECTOS DE LAS CONTRAPOSICIONES. IMPUESTOS DIFERIDOS.

La obtención de impuestos sobre la renta diferentes puede provenir de partidas de diversa índole, mismas que pueden clasificarse como sigue:

Diferencias permanentes y

Diferencias de tiempo

Las diferencias en impuestos permanentes, puesto que ya no -- van a ser compensables deben afectar los resultados del ejercicio al que corresponden. Estas diferencias provienen de partidas de conciliación entre -

la utilidad gravable y la contable y se deben a operaciones que de acuerdo a las disposiciones de la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta no son acumulables -por ejemplo ingresos por dividendos-, ni deducibles -por ejemplo el propio impuesto sobre la renta a cargo del mismo causante o de terceros, etc. -; los ejemplos anotados ocasionan diferencias de impuestos -- permanentes, a no ser que se cambiara la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta. Por lo tanto estas partidas dan origen a un costo o un beneficio en el mismos ejercicio en que se hayan incurrido.

Por contra, los impuestos por diferencias en tiempo, no deben cargarse a los resultados del ejercicio, puesto que van a ser compensados. Estas diferencias provienen de partidas de conciliación entre la utilidad -- gravable y la contable y se deben a operaciones que de acuerdo a lo dispuesto por la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta son compensables con el — transcurso del tiempo, como por ejemplo diferentes porcientos de depreciación o amortización contable y fiscal, creación de reservas para cuentas — malas, reservas para inventarios, etc.

Estos últimos dan origen a los impuestos diferidos y desde el — punto de vista contable producen efectos contrarios a la forma en que se hayan afectado en el ejercicio en que se originaron; es decir, si para efectos - contables se deprecia a una tasa mayor a la fiscal, dicha operación dará origen a un cargo diferido; a la inversa, si para efectos contables se deprecia a una tasa menor a la fiscal, dicha operación dará lugar a un crédito di-

ferido.

De lo anterior se desprende que la técnica de los impuestos diferidos consiste en aplicar como gasto el impuesto sobre la renta a los ingresos que les sean correlativos.

A efecto de ser más claros, a continuación exponemos un ejemplo:

Suponiendo que una empresa obtiene una utilidad contable de $1.000,000.00 cada año durante diez; su inversión en activo fijo es de $500,000.00 la depreciación contable es al 20% y la fiscal al 10% anual, el resultado sería el siguiente: (Datos en miles de pesos)

	PRIMEROS 5 AÑOS		SEGUNDOS 5 AÑOS		TOTAL
	1er. año	5o. año	1er. año	5o. año	10o. año
UTILIDAD CONTABLE	2'000	10'000	2'000	10'000	20'000
DEPRECIAC. CONTABLE	100	500	0	0	500
DEPRECIAC. FISCAL	50	250	50	250	500
UTILIDAD FISCAL	2'050	10'250	1'950	9'750	20'000
Impuesto Sobre la Renta Sobre Utilidad Fiscal	861	4'305	819	4'095	8'400
Impuesto Sobre la Renta Sobre Utilidad Contable	840	4'200	840	4'200	8'400
Diferencia	21	105	(21)	(105)	0'000

TARIFA DEL ARTICULO 34 DE LA

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

(Impuestos sobre utilidad fiscal)

Sobre	$ 500	$ 210	Sobre	$ 500	$ 210
Sobre	1'550 x 42%	651	Sobre	1'450 x 42%	609
	2'050 x 42%	861	Sobre	1'950 x 42%	819
	=====	x 5		======	x 5
		4'305			4'095
		=====			=====

(Impuesto sobre utilidad contable)

Sobre	500	210	Sobre	500	210
Sobre	1'500 x 42%	630	Sobre	19'500 x 42%	8'190
	2'000 x 42%	840	Sobre	20'000 x 42%	8'400
	=====	x 5		======	=======
		4'200			
		=======			

Del ejemplo anotado anteriormente podrá observarse que al término de los cinco primeros años se pagó un total de $ 105 000.00 (ciento cinco mil pesos) de Impuesto sobre la Renta más, en relación con el determinado de acuerdo con la utilidad contable; sin embargo, en los cinco años siguientes la situación es exactamente la contraria, quedando al final del décimo año la diferencia totalmente compensada.

PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Si se tiene adoptada la técnica de los impuestos diferidos, en el-

momento de obtener utilidades diferentes – una contable y una fiscal – da como consecuencia determinación de impuestos desiguales, lo que ocasiona registrar dicho impuesto en determinada forma.

Tomando los datos del ejemplo insertado en el inciso anterior, - los asientos contables en cada año serían los siguientes: (datos en miles de pesos).

	IMPUESTOS DIFERIDOS				SIN IMP. DIFERIDOS			
	los. 5 años		2os. 5 años		los. 5 años		2os. 5 años	
Impuesto Sobre la Renta	840		840		861		819	
Cargos Diferidos I S R	21			21				
a) Provisión p/pago IS R		861		819		861		819

La presentación en los estados financieros al final de cada año - sería la siguiente: (datos en miles de pesos)

COMPAÑIA "Z", S.A.

ESTADO DE RESULTADOS

	IMPUESTOS DIFERIDOS		SIN IMP. DIFERIDOS	
	años 1 a 5	años 6 a 10	años 1 a 5	años 6 a 10
UTILIDAD CONTABLE	2'000	2'000	2'000	2'000
MENOS IMPUESTO S/RENTA	840	840	861	819
UTILIDAD NETA (POR C/AÑO)	1'160	1'160	1'139	1'181
	x 5	x 5	x 5	x 5
	5'800	5'800	5'695	5'905
UTILIDAD NETA TOTAL DE 1 A 10 AÑOS	11'600		11'600	

COMPAÑIA "Z", S.A.

BALANCE GENERAL

	IMPUESTOS DIFERIDOS		SIN IMP. DIFERIDOS	
	Año 1	Año 10	Año 1	Año 10
ACTIVO				
Cargos Diferidos I. S. R.	21	0	0	0
PASIVO				
Provisión p/pago I. S. R.	861	819	861	819
CAPITAL CONTABLE				
Utilidad del ejercicio	1' 160	1' 160	1' 139	1 181

En el ejemplo expuesto se supuso que la utilidad contable en todos los ejercicios fue la misma; el fin perseguido fue hacerlo más objetivo; lógicamente en la práctica no se presentan esos casos, por lo que habrá situaciones como por ejemplo gastos contables de un ejercicio que fiscalmente se deduzcan hasta el siguiente (reserva para indemnizaciones, etc.), en las cuales habrá que tener muy presentes la forma como se vean afectados los estados financieros.

Ahora bien, una vez comentada la técnica de los impuestos diferidos, conviene hacernos la siguiente pregunta ¿dicha política, cumple con la de los principios de contabilidad? ya decíamos anteriormente que la propia expresión -principios de contabilidad- ha sido tema de innumerables controversias, por otra parte se comentó que inclusive hay situaciones en que se contraponen los mismos, pero a la vez se indicó que no hay que perder de vista que los principios no son inmutables, sino elásticos, por lo que en

términos generales se puede expresar que al aplicar la técnica de los im---- puestos diferidos se está observando lo dispuesto por la técnica contable, ya que al aplicar dichos principios se pretende presentar razonablemente el resultado y la situación financiera de los entes económicos.

Desde luego, hay que hacer notar que hay opiniones en contra de la aplicación de la técnica de los impuestos diferidos, entre otras cosas argumentan que si en un momento dado se liquida o termina la vida de una empresa, ni los activos por este concepto serán recuperados, ni quizá los pasivos pagados al 100%, pero al respecto cabe recordar que la vida de un ente - debe considerarse como indefinida - continuidad del negocio - salvo prueba en contrario.

Al aplicar la política de "Impuesto sobre la Renta Diferido" surgen en el activo partidas de impuestos diferidos, que si bien no son realizables, sí representan costos pendientes de aplicar a ejercicios futuros, como cualquier otro gasto diferido, con la salvedad de que estos últimos se apli-- can al costo independientemente del resultado del ejercicio, en tanto que el - Impuesto sobre la Renta Diferido podrá aplicarse siempre y cuando haya resultados diferentes - uno contable y otro fiscal -, lo que da origen al re--- gistro de dicho impuesto en una u otra forma, de lo que se puede concluir -- que los impuestos diferidos deben aplicarse a empresas de gran envergadura, a fin de que éstas presenten una situación financiera razonable, precisamente por la significación que puede representar dicho renglón.

En México no está generalizada la aplicación del Impuesto sobre la Renta Diferido, por lo que su estudio sería de gran significación para la profesión de contadores públicos y del público en general.

C O N C L U S I O N E S .

1. Los servicios profesionales de los contadores públicos son muy amplios; las actividades que puede desarrollar, las puede hacer en forma dependiente e independiente al igual que cualquier otro profesional, bastará que tenga la preparación necesaria para que pueda desempeñar satisfactoriamente la actividad que se le encomienda.

2. La actividad que más ha destacado en la profesión de un contador público es cuando actúa como profesional independientemente, sin embargo, para ello y para poder desarrollar satisfactoriamente todas las actividades comentadas en la presente tesis es necesario conocer tanto las disposiciones contables, como las fiscales, siendo unas y otras generalmente del conocimiento de los contadores públicos.

3. Los contadores públicos por poseer los conocimientos anotados en la conclusión precedente y el hecho de conocer la situación financiera de las empresas mediante la interpretación de los estados financieros, se colocan en una situación ventajosa en relación con otros profesionales para poder ampliar sus servicios a otras áreas de la administración; generalmente el contador público ha actuado dentro de las áreas de Finanzas y Control y se considera que las finanzas intervienen en todas las áreas administrativas, motivo por el cual deben ampliar sus servicios a -

otras áreas administrativas a fin de que no se vean desplazados en una de las actividades en que se les ha considerado expertos - Finanzas y Control -.

4. El aspecto fiscal es considerado como una especialización del contador público; en México hay una serie de disposiciones - entre ellas "La Ley del Impuesto sobre la Renta" - que afectan tanto los resultados, como la situación financiera de las empresas, por lo que al presentar estados financieros debe hacerse de acuerdo a los "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", independientemente de lo que disponga la Ley del Impuesto sobre la Renta u otras leyes impositivas.

5. Indudablemente hay gran similitud o identificación entre algunos Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y algunas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pero ciertamente existen contraposiciones lo que da origen a la determinación de resultados diferentes - uno contable y otro fiscal -, siendo ésto la causa de la determinación de impuestos sobre la renta diferentes, mismas que en empresas de gran magnitud pueden ser de gran significación por lo que es conveniente hacer notar sus efectos en los estados financieros. Dichos efectos han dado origen a la técnica de los impuestos diferidos.

6. Es imposible que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados se ajusten - sean idénticos - a las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta o viceversa; sin embargo, a fin de que no hubiera tanta discrepancia en los resultados y el hecho de que los estados finan-

cieros interesan a un sinúmero de personas, sería conveniente hubiera un mejor entendimiento entre autoridades fiscales y demás grupos interesados en dichos estados financieros.

7. Es conveniente que los Contadores Públicos por medio de sus organismos representativos estudien la determinación de los Principios de Contabilidad; que se determine si la técnica de los Impuestos Diferidos se ajusta a dichos Principios y que en compañía de otros interesados en los Estados Financieros dialoguen e intercambien impresiones con las Autoridades Fiscales a fin de que no existan diferencias tan marcadas entre la técnica contable y la fiscal.

B I B L I O G R A F I A.

Alatriste Sealtiel, C.P. Técnica de los Costos.

Aramoni Shoucair Eduardo. Revisión de los Principios de Contabilidad. - Tesis Profesional 1966 de la UNAM.

Barragán Roberto. La Consultoría de Empresas.

Bennet C.L. Manual de Descripción de Puestos Ejecutivos.

Código Fiscal de la Federación.

Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.

Boletines I y II de 1967 sobre la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

Decreto Presidencial del 21 de abril de 1959. Creación de Auditoría Fiscal Federal.

De la Torre y Castilla Francisco. Comentarios sobre la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta. Tesis Profesional 1965 UNAM.

De Pina Vara Rafael. Elementos de Derecho Mercantil Mexicano.

Diep Diep Daniel. ¿Qué es la Contabilidad?. Tesis Profesional 1965 de la Universidad Autónoma de San Luis Potosí.

Galeazzi Mora Vladimiro, CP. Algunos Comentarios sobre los Principios de Contabilidad. Conferencia del 19 de Junio de 1959 editada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Gutiérrez Alfredo. Los Estados Financieros y su Análisis.

Hernández Saucedo Jesús, C.P. Participación de Utilidades a Trabajadores, Aspectos Contables y Aspectos Fiscales.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Como Iniciarse en los Servicios de Consultoría en Administración. Traducción de la Comi--

sión de Consultoría en Administración de Empresas del Instituto Mexicano de Contadores Públicos 1966. Boletín número 8.

El Concepto de Servicios Administrativos Prestados por Contadores Públicos por Carey John L. Traducción de la Comisión de Consultoría en Administración de Empresas del Instituto Mexicano de Contadores Públicos 1962. Boletín número 1.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Comisión de Principios de Contabilidad:

Boletín número 1 Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad.

Boletín número 2 Revaluaciones de Activo Fijo.

Boletín númer 3 Activo Fijo.

Boletín número 4 Inventarios.

Boletines de la Comisión de Procedimientos de Auditoría.

Comisión de Consultoría en Administración de Empresas. Boletines números 1, 2, 3 y 4.

Memorias de la II y III Convención Nacional de Contadores Públicos.

Kester Roy B. Contabilidad Teoría y Práctica.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley General de Sociedades Mercantiles.

Magaña Cárdenas Abelardo. Aspectos Fiscales de la Depreciación. Tesis Profesional 1967 UNAM.

Mancera Hermanos, C.P.T. Terminología del Contador.

Mariscal Torres Javier, C.P. La Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresas.

Morales Felgueres Carlos, C.P. Estudio Contable del Impuesto Sobre la Renta.

Mora Montes Ricardo, C.P. Conferencias sobre Temas de Contabilidad Editadas por Finanzas, Contabilidad y Administración. 1959.

Ojeda Carrión Pedro, C.P. La Función Financiera - Revista Finanzas y - Contabilidad de abril de 1969.

Parás Pagés Alberto, C.P. Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la - Renta de 1965. Revista Dirección y Control de Enero-Febrero - 1965.

Sixto Velazco Eugenio, C.P. Algunas Consideraciones sobre Principios de Contabilidad. Conferencia del 13 de Julio de 1961 Editada por el - Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Stransky Forcada Alfonso, C.P. y L.A.E. Apuntes de la Cátedra de Promoción y Organización de Empresas en la Facultad de Comercio-- y Administración de la UNAM 1964.

Wladislawoski Jorge, C.P. Impuestos Diferidos. Revista Finanzas y Contabilidad de Diciembre de 1968

Vázquez del MercadoM., C.P. Impuestos Diferidos. Revista Dirección y Control de Febrero y Marzo de 1970.

Vilchis Fernando, C.P. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Apuntes de la Cátedra de Auditoría 2o. Curso 1965.