

879308  
8

**UNIVERSIDAD LASALLISTA  
BENAVENTE  
ESCUELA EN CONTADURIA**

**CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA  
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO  
CLAVE: 8793-08**

**“ IMPUESTOS DIFERIDOS ”**

**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN CONTADURIA**

**P R E S E N T E:**

**CLARA VALDERRAMA FLORES**

**ASESOR:  
C.P. JOSÉ S. QUEVEDO RAMÍREZ**

**CELAYA, GTO. 2002**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

**A Dios**  
Por todas las bendiciones...

... a la Dirección General de Bibliotecas de la  
UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el  
contenido de mi trabajo recepcional.  
NOMBRE: Clara Valderama  
Fleza  
FECHA: 31-05-2007  
FIRMA: [Firma]

**A mi hermana y hermano**  
Por su apoyo...

**Y en especial a mis Padres**  
por sus consejos y apoyo...  
y por estar siempre ahí...  
...Gracias

# INDICE

## Introducción

### Capítulo I. LOS IMPUESTOS Y SUS ELEMENTOS

1.1 Reseña histórica.....	2
1.2 Definición.....	5
1.3 Naturaleza de los impuestos diferidos.....	9
1.4 Importancia de los impuestos diferidos.....	10
1.5 Tipos.....	11
1.6 Diferencias permanentes o definitivas.....	12
1.7 Diferencias temporales.....	15

### Capítulo II. LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE

#### ACEPTADOS Y LOS ESTADOS FINANCIEROS

2.1 Definición de los Principios de Contabilidad Generalmente	
Aceptados.....	18
2.2 Series de los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados.....	19
2.3 Clasificación de los Principios de Contabilidad Generalmente	
Aceptados.....	22
2.4 Definición de los estados financieros.....	23
2.5 Tipos de estados financieros.....	25

2.6 Presentación de los estados financieros.....	27
--------------------------------------------------	----

### Capítulo III. FUNDAMENTOS DEL METODO DIFERIDO

3.1 Fundamentos de los impuestos diferidos.....	37
3.2 Impuestos diferidos como activos y pasivos.....	37
3.3 Pasivos por impuestos diferidos.....	38
3.4 Activos por impuestos diferidos.....	40
3.5 Método para el procedimiento de los impuestos diferidos.....	48
3.5.1 Método pasivo.....	48

### Capítulo IV. METODOS Y ELEMENTOS DE LA DETERMINACIÓN DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

4.1 Métodos y elementos de su determinación.....	53
4.2 Reconocimiento contable.....	53
4.3 Presentación y revelación.....	55
4.4 Notas a los estados financieros.....	60

### Capítulo V. Caso práctico

5.1 Estado de resultados.....	70
5.2 Resultado fiscal.....	71
5.3 Conciliación contable-fiscal.....	72
5.4 Diferencias temporales.....	73

Conclusión

Bibliografía

## **INTRODUCCION**

Ante la penosa necesidad contable de reflejar una congruencia financiera entre la utilidad presentada en el estado de resultados y la utilidad presentada para fines fiscales, la profesión ha desarrollado un método llamado "impuestos diferidos", el cual no tiene nada que ver con la presentación de las declaraciones de impuestos ni con el calculo correcto de los importes que han de pagarse conforme a las leyes fiscales. Mas bien el método de impuestos diferidos pretende dar las bases de cuantificación para el registro correcto efecto fiscal de las transacciones que se reflejan en los estados financieros, es decir, considera el problema del importe del impuesto sobre la renta que ha de presentarse en el estado de resultados como un gasto.

Precisamente, el objetivo de este estudio es definir que son los impuestos diferidos y determinar su evaluación y elementos que los conforman, con el propósito de tener el mayor conocimiento sobre ellos y señalar la importancia que tienen para el desarrollo de las funciones del contador publico.

Actualmente los impuestos diferidos son una importante herramienta de planeación financiera, sin embargo es poco conocido y empleada en las empresas, por ellos, se ha considerado importante este tema de tal forma que sea comprendida por todos. El objetivo del capitulo I es conocer los impuestos diferidos, su definición, tipos, naturaleza, historia e importancia, con el fin de que se tenga un conocimiento mas amplio de los mismos. Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y los estados financieros se tratan en el capitulo II, lo que servirá de base en el estudio y presentación de los impuestos diferidos. El capitulo III incluye la explicación de los fundamentos de los impuestos diferidos, así como su trato en forma de pasivo y activo, para conocer sus bases y participación dentro de dichos rubros. El capitulo IV se dan a conocer los métodos existentes y elementos para diferir los impuestos, así como su presentación y revelación, con el objeto de conocer su correcta aplicación y

**presentación en los estados financieros. Finalmente, en el capítulo V, se da a conocer en forma practica como calcular los impuestos diferidos, con el fin de comprender el manejo de los mismos.**

**Debido a los beneficios que tienen los impuestos para las empresas, el propósito de este trabajo es dar a conocer esta herramienta financiera.**

**CAPITULO I**  
**LOS IMPUESTOS DIFERIDOS**  
**Y SUS ELEMENTOS**



## **1.1 Reseña histórica**

Los impuestos diferidos fueron discutidos en los años cincuenta en los Estados Unidos. En junio de 1953 se publicó el Boletín 43 por el Comité sobre Procedimientos Contables referente a procedimientos diferentes.

En dicho documento se menciona el método basado en el impuesto causado, el método de diferido, el método de pasivo y el método de neto del impuesto.

El método basado en el impuesto causado consiste en reconocer como gasto por impuesto sobre la renta del periodo, el que proviene de la declaración fiscal relativa al mismo.

El método diferido es un procedimiento en el que los efectos por diferencias temporales entre ISR causado y el devengado se difieren y se asignan a periodos futuros donde se estima se revertirán. Se considera que los saldos de impuestos diferidos no representan derechos u obligaciones a realizar o liquidar y, por tanto, no se ajustan para reflejar cambios en lo referente a tasa o nuevos gravámenes.

Bajo el método de pasivo, los efectos esperados de impuestos sobre diferencias temporales se determinan y presentan como pasivos de impuestos por pagar o activos por pagos anticipados y, consiguientemente, se ajustan por cambios en tasas y nuevos impuestos que entren en vigor.

El método neto de impuestos considera que la asignación de los impuestos debe dar reconocimiento explícito al hecho de que la gravación y deducibilidad fiscal son factores en la valuación de activos, pasivos, junto con sus ingresos y gastos relacionados.

En aquellos años las normas contables como la práctica misma resultaban inconsistentes en el tratamiento de los problemas semejantes.

Fue hasta 1973 que se constituyó en los Estados Unidos el Comité de Normas de Contabilidad Financieras (FASB por sus siglas en inglés), el cual realizó una profunda investigación sobre el modelo de contabilización, lo que representó una década de trabajo de revisión por parte del FASB.

Dicha revisión culminó con la emisión de la declaración FAS-96 en diciembre en 1987.

En México no fue sino hasta diciembre de 1987 cuando la Comisión de Principios de Contabilidad emitió por primera vez una disposición normativa sobre impuesto diferidos, la cual se le denominó boletín D-4, "Tratamiento Contable del Impuesto sobre la Renta y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad", que hablaba de un panorama parcial de los impuestos diferidos, conocido actualmente como el método de pasivo parcial.

Bajo este método de pasivo parcial se reconocían únicamente pasivos por ISR diferido y PTU diferida, por las diferencias temporales en los activos y pasivos en que puede identificarse su periodo de reversión y que no sean remplazadas por otras de la misma naturaleza (no recurrentes). Prácticamente no se reconocían activos por impuestos diferidos, eran, en la mayoría de los casos, prácticamente inexistentes.

Sin embargo, el FASB emitió en febrero de 1992 la declaración de FAS-109, Contabilización del Impuesto sobre la Renta, el cual reemplazó al FAS-96, depurando y mejorando la metodología plasmada en el método de pasivo.

El método de pasivos con el FAS-109, en 1992 se convierte en Estados Unidos como el único principio de contabilidad generalmente aceptado para resolver estos problemas, por los conceptos fundamentales de los principios de contabilidad, lo sencillo de su aplicación y su confiabilidad debido a que es un sistema complejo que asegura la inclusión de todos los impuestos diferidos, que se reflejan en los estados financieros.

En México, se publica en 1999 el nuevo Boletín D-4, Tratamiento contable del impuesto sobre la renta, del impuesto al activo y de la participación de los trabajadores en la utilidad, sustituyendo al Boletín D-4 de 1987.

El nuevo Boletín D-4, con vigencia a partir del 1° de enero del año 2000, por contener una norma compleja e importante por sus efectos en los estados financieros de las entidades, ha requerido dos circulares: la circular 53 referente a la Definición de la Tasa Aplicable para el Reconocimiento Contable del ISR y la circular 54, Interpretación al Boletín D-4 "Tratamiento contable de Impuesto sobre la renta (ISR), del Impuesto al activo (IA) y la Participación de los Trabajadores en la Utilidad (PTU)".

Puede decirse que el tema (no el problema) es relativamente nuevo en México ya que la técnica de los impuestos diferidos es poco utilizada por los contadores. Sin embargo en los últimos años los impuestos diferidos han tomado interés para efectos de planeación financiera.

El diferimiento en materia fiscal se origina en el momento en que la LISR autoriza la deducción de partidas diferentes a los costos y gastos que manejan la contabilidad financiera.

## 1.2 Definición

Para entrar al estudio de los impuestos diferidos es importante conocer el significado de las palabras que componen en tema de estudio.

El impuesto:

“(del latín *impositus*) p.p. irregular de imponer, tributo o carga”.<sup>1</sup>

El diferir:

“(del latín *differre*) tr. Dilatar, retardar o suspender la ejecución de una cosa”<sup>2</sup>

Ahora analizaremos los conceptos anteriores:

La definición de impuestos nos habla de que es una carga o imposición, lo cual se entenderá para el estudio de las obligaciones fiscales a que está sujeta una entidad.

---

<sup>1</sup> *Diccionario Durván de la Lengua Española*, 14ª ed., México, D.F., Editorial Porrúa, 1998, p.28

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2 señala la siguiente definición:

“Artículo 2. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

- I. Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.“
- II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.
- III. Contribuciones de mejora son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.
- IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en Ley Federal de Derechos. También son

---

<sup>2</sup> *Ibidem*, p.16

derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son los accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1.

Del artículo anterior se puede aclarar que existen varios impuestos de los que una entidad puede ser sujeto, pero para que el tema que nos ocupa sobre la técnica contable de los impuestos diferidos solamente es importante uno: el impuesto sobre la renta (ISR), cabe aclarar que en el caso de México también lo serán la participación de los trabajadores en las utilidades (PTU) y el impuesto al activo (IMPAC), debido a la relación que guardan con el ISR.

En lo sucesivo se hará referencia únicamente al ISR, sin embargo, también se deberá entender a la PTU, a menos que se indique lo contrario.

Analizando ahora el concepto de diferimiento podemos decir que desde el punto de vista estrictamente conceptual significa en el tiempo el cumplimiento de una obligación, o si lo analizamos desde el punto de vista estrictamente contable significa aplicar hacia el futuro gastos o ingresos realizados en el presente.

Una vez explicadas las diferentes definiciones podemos definir a los impuestos diferidos.

Podemos citar diferentes definiciones referentes a los impuestos diferidos, los cuales serán descritos por diferentes autores, por lo cual podemos citar algunas emitidas por el C.P. Javier Cocina Martínez:

“Las diferencias entre la utilidad contable y la utilidad fiscal de un periodo que son diferencias temporales deducibles, multiplicadas por la tasa de ISR, representan una partida activa por impuestos diferidos.”<sup>3</sup>

Pero la definición más adecuada es la citada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos:

“Son los efectos del ISR y PTU atribuibles a ciertas diferencias temporales. Para lograr un mejor enfrentamiento de ingresos contra gastos, se distribuyen el efecto fiscal provocado por ciertas diferencias temporales en los periodos en que dichas diferencias revierten. Esto provoca necesariamente el reconocimiento de un activo o pasivo en el balance, resultante de la diferencia entre el monto del ISR y PTU causado y la cantidad que por concepto de ISR y PTU se presenta en el estado de resultados.”<sup>4</sup>

Las diferencias temporales son el origen de los impuestos diferidos. Dichas diferencias se dan por la discrepancia existente entre las normas contables que se encuentran contenidas en los Principios de contabilidad Generalmente Aceptados y las normas

---

<sup>3</sup> En su obra *Impuesto sobre la renta, fundamentos y aplicaciones prácticas*, México, D.F. Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 2001, p.20

<sup>4</sup> *Principios de contabilidad generalmente aceptados*, 14° ed., Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 1999. p.320. Boletín D-4

fiscales que se encuentran previstas en la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.

Estas diferencias temporales pueden ser consideradas en un periodo para sus efectos contables y en otro periodo diferente para efectos fiscales, provocando repercusiones futuras, por lo que es necesario el registro de un impuesto diferido con el fin de cumplir con los principios de realización y periodo contable, dando origen al registro de una activo o un pasivo por impuestos diferidos

### **1.3 Naturaleza de los impuestos diferidos**

El criterio general seguido por la Comisión en la formula del Boletín emitido en 1987 es el conocido como el método de pasivo con un enfoque de aplicación parcial, bajo la cual los impuestos diferidos que se registran son solo aquellos provenientes de diferencias temporales de naturaleza no recurrente, cuyo efecto puede estimarse razonablemente en un periodo determinado.

Este criterio referente a su naturaleza no coincide con pronunciamientos recientes, por lo cual se han despertado varios cuestionamientos, lo cual ha permitido que se hayan emitido varios boletines de principios de contabilidad cuyas disposiciones son diferentes a las fiscales, así como algunas regulaciones fiscales que no existían al promulgar el Boletín D-4; es por ello que se han presentado dudas del tratamiento contable.

Sin embargo se han manifestado dudas en relación con el reconocimiento de efectos diferidos relacionados con la participación de los trabajadores en la utilidad ya que,



como sabemos no es un impuesto, su tratamiento contable debe ser de acuerdo a sus características particulares.

Anteriormente fueron promulgadas las circulares números 30, 33 y 35, aclarando ciertas situaciones referentes a su naturaleza., las cuales ya no están vigentes.

Así como la circular 30 hacia referencia del tratamiento contable del impuesto sobre la renta y de la participación de los trabajadores en la utilidad.

En cuanto a la circular 33 daba a conocer lo referente a los criterios de la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) relativos al tratamiento contable del IAE.

Y por ultimo la circular 35 la cual da a conocer los criterios de la Comisión de Principios de contabilidad (CPC), relativos al tratamiento contable del impuesto sobre dividendos.

#### **1.4 Importancia de los impuestos diferidos**

La importancia de los impuestos diferidos del Impuesto sobre la Renta (ISR) y la participación de los trabajadores (PTU) radica en el hecho de que constituyen uno de los renglones más importantes en la determinación de la utilidad neta, ya que la información que contengan los estados financieros y en las declaraciones de impuestos sirven para fines distintos; por consiguiente, es necesario que cada uno de ellos se formule aplicando reglas que no son iguales.

Actualmente se dan tratamientos contables diferentes a cada uno de los impuestos diferidos, ya que se considera que el monto de dichos impuestos que se presentan en los estados financieros debe ser lo mismo que el de la declaración de impuestos; pero existen diversas opiniones contrarias a esto.

Esto trae como consecuencia que la comparabilidad entre los resultados de las empresas se vea afectadas.

Lo anterior hace evidente la necesidad de establecer guías que aminoren las prácticas que se han llevado a cabo respecto al tema.

## 1.5 Tipos

A continuación se enlistan los impuestos diferidos:

1. I. S. R (Impuesto sobre la Renta).
2. I. M. P. A C (Impuesto al activo).
3. P. T. U (Participación de los Trabajadores en las Utilidades).

Se comenzará con el ISR, el cual “es la cifra calculada de acuerdo a las disposiciones legales aplicables para la declaración del ejercicio.”<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> *Principios de contabilidad generalmente aceptados*, 14° ed., México, D.F., Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos.,1999, p. 322, párrafo 12. Boletín D-4.

El IMPAC “es aquel que se tiene que enterar bajo este concepto mediante pagos provisionales y la declaración anual correspondientes al ejercicio”.<sup>6</sup> Este debe registrarse como anticipo del impuesto sobre la renta a su valor estimado de recuperación a la fecha de los estados financieros, es complementario del ISR.

La PTU la podemos definir como: “Un porcentaje de la utilidades de las empresas en que se prestan sus servicios.”<sup>7</sup>

Dichos impuestos son los que se pueden diferir; más adelante se explicará el método para diferirlos.

## **1.6 Diferencias permanentes o definitivas**

Debido a las diferencias entre la utilidad contable y la utilidad fiscal es necesario la elaboración de una conciliación, la cual se conoce con el nombre de conciliación contable-fiscal.

Como sabemos la conciliación son los pasos a seguir para determinar las partidas que originan la diferencia entre la utilidad contable antes de impuestos y la utilidad fiscal.

Dicha conciliación parte de la utilidad contable antes de impuestos para llegar a la utilidad fiscal.

---

<sup>6</sup> *Ibidem* . p.324, párrafo 32

<sup>7</sup> *Idem*, párrafo 34

A continuación se muestra el procedimiento para conciliar la utilidad contable con la utilidad fiscal:

	<b>UTILIDAD (PERDIDA) CONTABLE ANTES DE ISR</b>
<b>(+)</b>	<b>INGRESOS FISCALES NO CONTABLES</b>
<b>(+)</b>	<b>DEDUCCIONES CONTABLES NO FISCALES</b>
<b>(-)</b>	<b>INGRESOS CONTABLES NO FISCALES</b>
<b>(-)</b>	<b>DEDUCCIONES FISCALES NO CONTABLES</b>
	<hr/>
	<b>UTILIDAD (PERDIDA) FISCAL</b>

Los ingresos y deducciones señaladas en la conciliación como podemos ver, provocan diferencias entre la utilidad contable y la utilidad fiscal, las cuales se deben como ya se mencionó a que algunas partidas que se consideran según los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, no se consideran conforme a la Ley de Impuesto sobre la Renta, o también a que algunas partidas que se consideran en algún momento específico en la contabilidad financiera, influyen en algún otro momento específico para efectos fiscales.

Por ello las diferencias que existen entre la utilidad contable y la utilidad fiscal se clasifican en dos grupos: las diferencias permanentes y las diferencias temporales.

Una vez aclarado de donde provienen dichas diferencias se puede decir que las diferencias permanentes son:

“Ciertas partidas de ingresos, de costos o de gastos que entran ya sea en la utilidad gravable o en la utilidad contable sin afectar nunca el cálculo del otro”.<sup>8</sup>

“Es la diferencia entre el resultado contable y fiscal resultante de transacciones y cuentas que son determinantes exclusivos ya sea del resultado contable o del resultado fiscal pero no de ambos”.<sup>9</sup>

Este tipo de diferencias son definitivas porque no existen consecuencias fiscales que surjan en el futuro.

Para una mejor comprensión de estas diferencias a continuación se tratarán algunos ejemplos y sus consecuencias:

a) Gastos no deducibles

Este concepto representa un gasto financiero para efectos contables, ya que no reúnen con requisitos fiscales (artículo 31 de la LISR), fue realizado por la empresa, por lo que contablemente es reconocido como tal.

---

<sup>8</sup> **Contabilidad Financiera**. Spiller Jr. Earl Gosman Martínez. México. D.F.. Ed. McGraw-Hill, 1993, pág.83

<sup>9</sup> **Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados**, 14ª ed. México, D.F.. Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 1999, p.320, párrafo 15. Boletín D-4.

b) Utilidad contable en venta de activo fijo

Este concepto representa un ingreso para efectos contables, ya que para que se considere fiscalmente se deberá determinar conforme al artículo 37 de la LISR. Esta diferencia es considerada también como definitiva, ya que nunca pasara como ingreso en la determinación del resultado fiscal, por lo que no tendrá consecuencias fiscales futuras

### 1.7 Diferencias temporales

Algunos conceptos de diferencias temporales son los siguientes:

“Es aquella que surge debido a la discrepancia entre el criterio contable y el fiscal respecto al momento de su reconocimiento”.<sup>10</sup>

“Algunos acontecimientos son informados para propósitos contables y fiscales pero en diferentes periodos contables”.<sup>11</sup>

Con base en los dos conceptos anteriores se puede decir que las diferencias temporales son transacciones que afectan tanto al resultado contable como al resultado fiscal, pero en periodos distintos.

Algunos ejemplos de diferencias temporales son:

---

<sup>10</sup> **Idem**, párrafo 16

<sup>11</sup> **Idem**

**a) Deducciones Autorizadas.**

**-Gastos deducibles condicionados al pago.**

**- Seguros.**

**b) Ingresos.**

**- Ventas a plazos.**

Concluyendo, las diferencias permanentes solamente tienen repercusiones fiscales en el periodo en que se presentan, mientras que las diferencias temporales si tienen repercusiones futuras, ya que su reconocimiento contable o fiscal se da en periodos posteriores.

**CAPITULO II**

**LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE**

**ACEPTADOS Y LOS ESTADOS FINANCIEROS**



## **2.1 Definición de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados**

Existen diversas definiciones de Principios de Contabilidad, a continuación se hará mención de algunas de ellas:

“Los Principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros.”<sup>12</sup>

“Son guías de acción y no verdades fundamentales a las que se adjudica poder explicativo y de predicción.”<sup>13</sup>

Se puede decir que los Principios es un concepto que tiene un nivel jerárquico en la teoría básica de la contabilidad financiera.

---

<sup>12</sup> **Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera**, México, D.F., Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2002, párrafo 9, Boletín A-1

<sup>13</sup> **Principios de contabilidad generalmente aceptados**, 14<sup>o</sup>ed., México, D.F., Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1999, p. 3, párrafo 5

## **2.2 Series de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados**

En este apartado se hablará de cómo están estructurados los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, y se hará mención de las diferentes series de boletines.

Primeramente, se verá que está conformado de la serie A hasta la serie D, así como las circulares.

### **SERIE A:**

Esta serie es referente a los principios contables básicos que consta de los siguientes boletines:

*A-1* Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera.

Addendum al Boletín A-1.

Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera.

*A-2* Entidad.

*A-3* Realización y periodo contable.

*A-5* Revelación suficiente.

*A-6* Importancia relativa.

*A-7* Comparabilidad.

*A-8* Aplicación supletoria de las normas internacionales de contabilidad.

*A-11* Definición de los conceptos básicos integrantes de los estados financieros.

**SERIE B:**

Se enfoca a los principios relativos a estados financieros, esta serie consta de los siguientes boletines:

**B-1** Objetivos de los estados financieros.

**B-3** Estado de resultados.

**B-4** Utilidad Integral.

**B-8** Estados financieros consolidados y combinados y valuación de inversiones permanentes en acciones.

**B-9** Información financiera a fechas intermedias.

**B-10** Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera(Documento integral).

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

**B-13** Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros.

**B-14** Utilidad por acción.

**B-15** Transacciones en moneda extranjera y conversión de estados financieros de operaciones extranjeras.

**SERIE C:**

Habla de los principios aplicables a partidas o conceptos específicos. Esta consta de los siguientes boletines:

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

**C-2 Instrumentos financieros.**

**C-3 Cuentas por cobrar.**

**C-4 Inventarios.**

**C-5 Pagos anticipados.**

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

**C-8 Intangibles.**

**C-9 Pasivo.**

**C-11 Capital Contable.**

**C-12 Contingencias y compromisos.**

**C-13 Partes relacionadas.**

**SERIE D:**

Trata de problemas especiales de determinación de resultados; consta de los siguientes boletines:

**D-3 Obligaciones laborales (revisado).**

**D-4 Tratamiento contable del impuesto sobre la renta del impuesto al activo y de la participación de los trabajadores en la utilidad.**

**D-5 Arrendamientos.**

**D-7 Contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital.**

En cuanto a las circulares, es información complementaria para las diferentes series.

## **2.3 Clasificación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados**

A continuación se hará mención de cuáles son los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, este tema se toca para conocer la estructura de dichos principios, puesto que esto es básico en la carrera de Contaduría; por lo tanto, se debe tener un conocimiento de ellos, así como la definición de cada uno

Los principios básicos son los siguientes:

- Entidad.
- Realización.
- Periodo contable.
- Valor histórico original.
- Negocio en marcha.
- Revelación suficiente.
- Importancia relativa.
- Comparabilidad.
- Dualidad económica.

## 2.4 Definición de los estados financieros

Los estados financieros son aquellos que sirven para:

“Informar sobre la situación financiera de la empresa en cierta fecha y los resultados de operación y los cambios en su situación financiera por el periodo contable terminado en dicha fecha.”<sup>14</sup>

Dicha necesidad de informar, es de gran utilidad e interés de los que empiezan un negocio, y principalmente a la gerencia de la misma, y por supuesto al usuario externo.

Las características de los estados financieros deben ser las que corresponden a la información contable, como lo indica el boletín A-1 que son:

### 1) Utilidad

Su contenido informativo debe ser significativo, relevante, veraz y comparable, y deben, además, ser oportunos.

### 2) Oportunidad

La oportunidad de la información contable es el aspecto esencial de que llegue a manos del usuario cuando éste pueda usarla para tomarse sus decisiones a tiempo para lograr sus fines.

---

<sup>14</sup> *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*. 14º ed., México, D.F. Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1999, p. 52, párrafo 9. Boletín B-1

### **3) Estabilidad**

Indica que su operación no cambia en el tiempo y que la información que produce ha sido obtenida aplicando las mismas reglas para la captación de los datos, su cuantificación y su presentación

### **4) Objetividad-Imparcialidad**

El sistema al operar objetiva e imparcialmente y al satisfacer la característica de veracidad de la información obtiene la equidad de ésta, de tal manera que no se afecten los intereses de los usuarios de la información.

### **5) Verificabilidad**

Permite que pueda ser duplicado y se apliquen pruebas para comprobar la información producida, sus reglas de operación son explícitas, la captación de datos, transformación, arreglo y combinación de datos, clasificación y presentación de la información.

### **6) Confiabilidad**

Deben ser estables (consistentes), objetivos, y verificables.

### **7) Provisionalidad**

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

### **8) Costo-Beneficio**

La relación entre beneficio y costo es una limitación más que una característica de la información contable, los beneficios de la información contable deben exceder el costo de obtenerla, la evaluación de beneficios y costos es sustancialmente un proceso de juicio.

La característica esencial de los estados financieros es el de contener la información que permita al usuario de evaluar el futuro de la empresa y tomar decisiones de carácter económico sobre la misma.

Por lo tanto, los estados financieros serán la parte esencial en la información financiera que se genera dentro de la empresa.

## **2.5 Tipos de estados financieros**

En este punto se hablará de los diferentes tipos de estados financieros, los cuales podemos mencionar:

Los estados financieros básicos que se enuncian a continuación:

### **A) Estado de resultados**



- B) Balance General.
- C) El estado de variaciones en el capital contable.
- D) El estado de cambios en la situación financiera.

Los estados financieros complementarios son:

- A) El estado de info-social del valor agregado neto.
- B) El estado de información social de participación de los beneficiarios.
- C) Estado de participación de la entidad en las tareas sociales
- D) Estado de flujo de efectivo.
- E) Estado de tesorería.
- F) Estado de ejercicio presupuestado.

Enseguida se define cada uno de ellos de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Se define al ESTADO DE RESULTADOS como: "... aquel que muestra los ingresos, costos y gastos y la utilidad o pérdida resultante en el periodo."

El BALANCE GENERAL: "Es aquel que muestra los activos, pasivos y el capital contable a una fecha determinada."

El ESTADO DE VARIACIONES EN EL CAPITAL CONTABLE: "Es aquel que muestra los cambios en la inversión de los propietarios durante el periodo."

**EL ESTADO DE CAMBIOS DE LA SITUACION FINANCIERA:** “Es el que indica cómo se modifican los recursos y obligaciones de la empresa en el periodo.”

También en los estados financieros se deben incluir notas referentes a información complementaria.

## **2.6 Presentación de los estados financieros**

A continuación se muestra el formato de cada uno de los estados financieros básicos con el objeto de conocer cada uno de sus conceptos y la forma de presentación correcta, el objetivo en sí es, además de conocer cómo se encuentran estructurados los principios de contabilidad generalmente aceptados, conocer los estados financieros.

<b>COMPAÑÍA XYZ, S.A. DE C.V.</b>			
<b>ESTADO DE RESULTADOS</b>			
<b>DEL 1 DE ENERO AL 31 DE</b>		<b>(millones de pesos)</b>	
<b>DICIEMBRE DE 1999.</b>			
<b>Ventas</b>			
<b>Menos:</b>		0	
<b>Desc. S/vta</b>	0		
<b>Dev. S/vta</b>	0	0	
<b>Ventas netas</b>		0	
<b>Costo de lo vendido</b>		0	
<b><i>Utilidad Bruta</i></b>			0
<b>Gastos de operación:</b>			
<b>Gtos de vtas</b>		0	
<b>Gtos de admon</b>		0	
<b><i>Utilidad de operación</i></b>			0
<b>Otros gastos</b>			0
<b><i>Utilidad antes de imptos</i></b>			0
<b>ISR diferido</b>		0	
<b>PTU diferido</b>		0	0
<b><i>Utilidad neta o pérdida neta</i></b>			0

**COMPAÑÍA XYZ, S.A DE C.V**  
**BALANCE GENERAL**  
**DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1999.**  
**(MILLONES DE PESOS)**

	<b>1999</b>
<b><i>ACTIVO</i></b>	
<b>Circulante</b>	0
<b>Efectivo</b>	0
<b>Inversiones temporales</b>	0
<b>Cuentas por cobrar</b>	0
<b>Inventarios</b>	0
<b><i>Total de activo circulante</i></b>	<b>0</b>
<b>Fijo</b>	
<b>Terreno</b>	0
<b>Equipo de transporte</b>	0
<b>Depreciacion</b>	0
<b>Neto</b>	0
<b>Total activo fijo</b>	0
<b>Total activo</b>	<b>0</b>
<b><i>PASIVO</i></b>	
<b>Prestamos a corto plazo</b>	0
<b><i>Proveedores</i></b>	0
<b>prestamos a largo plazo</b>	
<b>PTU por pagar</b>	
<b>ISR por pagar</b>	0
<b><i>Total pasivo</i></b>	<b>0</b>

<b><i>Capital contable</i></b>	0
<b>Capital social</b>	0
<b>Utilidades retenidas</b>	0
<b>Resultado del ejercicio</b>	0
<b>Insuficiencia en la actualización del capital contable</b>	0
<b><i>Total Capital Contable</i></b>	0
<b>Total pasivo y Capital</b>	0

**COMPAÑÍA XYZ, S.A DE C.V**  
**ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA**  
**DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1999.**  
**(MILLONES DE PESOS)**

<b>Operación</b>		
Utilidad neta	0	
<b>Partidas aplicables a resultados que no requirieron la utilización de recursos:</b>		
Depreciación	0	
ISR diferido		
PTU diferida		
Disminución de ctas por cobrar	0	
Aumento en inventarios	0	
Disminución de proveedores	0	
<b>Recursos generados por la operación:</b>	0	
<b>Financiamiento</b>	0	
Emisión de obligaciones	0	
Amortización de términos reales de oblig.	0	
Amortización de terminos reales prestamos	0	
Pago de dividendos		
<b>Recursos utilizados en actividades de financiamiento:</b>	0	
Inversión	0	
Adquisición de activo fijo	0	

<b>Recursos utilizados en actividades de inversión:</b>		
	0	
Aumento de efectivo	0	
Efectivo al inicio de ejercicio	0	
Efectivo al final de ejercicio	0	

<b>COMPAÑÍA XYZ, S.A. DE C.V.</b> <b>ESTADO DE VARIACIONES EN EL CAPITAL CONTABLE</b> <b>DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1999</b>						
<b>(Millones de pesos)</b>			<b>(Pesos de cierre de ultimo ejercicio)</b>			
<b>CONCEPTO</b>	<b>CAPITAL SOCIAL</b>	<b>UTILIDADES RETENIDAS</b>	<b>DEL AÑO</b>	<b>INSUFICIENCIA EN LA ACTUA. DEL CAPITAL CONTABLE</b>	<b>EFFECTOS ACUMULADOS POR EFFECTOS DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS</b>	<b>TOTAL DE INVERSION</b>
Saldo al 1 de enero de 1999.	0				0	
Variaciones:						
Aplicación de cifras del retanm del año					0	0
Utilidad del año			0			0
Saldos al 31 de dic. De	0	0	0	0		



1999					
Variaciones:					
Aplicación de utilidad del ejercicio por 1999.		0	0		
Dividendos decretados		0			0
Actualización de cifras del retanm del año				0	
Utilidad del año			0		0
Saldos al 31 de diciembre del 2000.	0	0	0	0	0

**Por lo anterior se concluye que la presentación de los estados financieros es donde se vera reflejados la presentación de los impuestos diferidos.**

**CAPITULO III**  
**FUNDAMENTOS DEL METODO DIFERIDO**

### **3.1 Fundamentos de los impuestos diferidos**

En el capítulo I se habló sobre los impuestos diferidos, con el objeto de conocerlos más clara y explícitamente..

No obstante, el ISR diferido de acuerdo con PCGA debe ser consistente con los conceptos básicos de la contabilidad financiera y probarse que conforme a ellos debe reconocerse en el estado de resultados como un gasto (o ingreso) del periodo y como un pasivo ( o activo) en el balance general.

Es por ello que los cálculos que más adelante se presentarán conforme al método diferido o estado de resultados, nos darán predicciones y evaluaciones de manera más relevante y confiable de las utilidades que se presenten en el periodo.

### **3.2 Impuestos diferidos como activos y pasivos**

#### ***Concepto de activo y pasivo***

Si se pretende presentar a los activos y pasivos por impuestos diferidos en el balance, dichos activos y pasivos deben de cumplir cabalmente con su definición, conforme al Boletín A-11 de la Comisión de Principios de Contabilidad:

“**Activo** es el conjunto o segmento, cuantificable de los beneficios económicos futuros fundadamente esperados y controlados por una entidad, representado por efectivo, derechos, bienes o servicios, como consecuencia de transacciones pasadas o de eventos ocurridos”.<sup>15</sup>

“**Pasivo** es el conjunto o segmento, cuantificable de las obligaciones presentes de una entidad particular, virtualmente ineludible, de transferir afectivo, bienes o servicios en el futuro a otras entidades, como consecuencia de transacciones o eventos pasados”.<sup>16</sup>

Una vez definido cada concepto, a continuación se definirán los pasivos por impuestos diferidos y activos por impuestos diferidos.

### 3.3 Pasivos por impuestos diferidos

El saldo de impuestos devengados no cubiertos como causados en el periodo se refiere, a los impuestos diferidos del periodo contable que se convertirán causados en el largo plazo, cuando se liquiden en efectivo.

Sin embargo, puede ocurrir que en el año de reversión de las diferencias temporales gravables no se presente ISR causado por falta de ingresos fiscales o exceso de deducciones fiscales; por lo tanto, no habrá liquidación del ISR diferido.

En este caso, como el ISR diferido por pagar se lleva a resultados como beneficio fiscal, habrá una distribución al costo fiscal en los diferentes periodos de la vida de

---

<sup>15</sup> *Principios de contabilidad generalmente aceptados*, 14ª ed., México, D.F., Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1999, p.43, párrafo 11, Boletín A-11

una entidad. Pero queda la duda de si el ISR diferido por pagar es realmente un pasivo, debido a que las autoridades fiscales no reconocen el concepto de impuestos diferidos.

Según la teoría del método diferido, los pasivos y activos originados por aplicaciones a resultados de los impuestos diferidos se consideran como gastos o beneficios fiscales que se deben aplicar a los resultados de periodos futuros; esto trae como consecuencia la necesidad de reconocer en el balance los activos y pasivos por impuestos diferidos; no obstante, se consideraron como “activos diferidos” (pasivos diferidos).

El enfoque del método diferido puede considerarse como el primer escalón a la teoría del método pasivo que se define de la siguiente manera:

“Consiste en comparar los activos, pasivos y cuentas de capital, conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, contra los activos, pasivos y cuentas de capital reconstruidos como las bases fiscales”

Es decir, se prueba que los pasivos activos y pasivos por impuestos diferidos pueden ser cuentas por cobrar y por pagar que reúnan las condiciones de las definiciones de activos y pasivos.

En las Normas Internacionales de Contabilidad y el Boletín D-4, se requiere que el impuesto causado y los impuestos diferidos del año, es decir, los saldos deudores y acreedores, aparezcan en el estado de resultados y en forma separada en el balance general, los saldos de impuestos causados y de diferidos, que es adecuado para efectos de revelación pero puede prestarse a confusión en su entendimiento.

---

<sup>16</sup> *Ibidem*, párrafo 31

### **3.4 Activos por impuestos diferidos**

Para registrar un activo por impuestos diferidos es muy importante, si es posible, evaluar su recuperación futura, con el fin de no desvirtuar la realidad financiera de la empresa.

Conforme al Boletín A-11 de los PCGA del IMCP, la entidad al registrar sus activos espera recibir en un futuro recursos que le van a ayudar a su operación y crecimiento. El registro de dichos activos debe estar apoyado en criterios sólidos y perspectivas razonables.

Para que el activo por impuestos diferidos cumpla con lo señalado en el Boletín A-11, es necesario que exista una base gravable en los periodos futuros, cuando dicha diferencia se revierta.

Este método se explicará a través de un ejemplo que pueda ser entendible de manera fácil y sencilla.

**EJERCICIO**

Si la depreciación contable de los dos primeros años fuera de \$50,000 y la depreciación fiscal fuera de \$20,000, en los cinco años, tendríamos los siguientes resultados:

<b>ESTADO DE RESULTADOS RECONOCIENDO IMPUESTOS DIFERIDOS</b>							
<b>CONCEPTO</b>		<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>TOTAL</b>
<b>INGRESOS</b>	\$	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	250,000
<b>DEPRECIACION</b>		50,000	50,000	0	0	0	100,000
<b>UTILIDAD ANTES ISR</b>	\$	0	0	50,000	50,000	50,000	150,000
<b>ISR CAUSADO</b>	\$	10,500	10,500	10,500	10,500	10,500	-52,500
<b>ISR DIFERIDO</b>		10,500	10,500	7,000	7,000	7,000	0
<b>TOTAL ISR</b>	\$	0	0	17,500	17,500	17,500	52,500
<b>UTILIDAD NETA</b>	\$	0	0	32,500	32,500	32,500	97,500
<b>TASA ISR</b>				35%	35%	35%	35%

En la anterior tabla se presenta el estado de resultados donde se muestra el ISR causado y diferido, los cuales se registrarán en el diario y cada una de las tablas mostrará el desglose de dicho impuesto.



La siguiente tabla denota los resultados obtenidos anteriormente como son: la utilidad contable, la utilidad fiscal, el ISR devengado así como el ISR causado:

AÑO	UTILIDAD CONTABLE	UTILIDAD FISCAL	ISR DEVENGADO	ISR CAUSADO
1	0	30,000	0	10,500
2	0	30,000	0	10,500
3	50,000	30,000	17,500	10,500
4	50,000	30,000	17,500	10,500
5	50,000	30,000	17,500	10,500
	<u>150,000</u>	<u>150,000</u>	<u>52,500</u>	<u>52,500</u>

Aquí se muestra el cálculo del ISR devengado, que se obtiene del ISR causado de la tabla anterior disminuido del ISR diferido sustraído del estado de resultados:

<b>AÑO</b>	<b>ISR CAUSADO</b>	<b>ISR DIFERIDO</b>	<b>ISR DEVENGADO</b>
1	10,500	-10,500	0
2	10,500	-10,500	0
3	10,500	7,000	17,500
4	10,500	7,000	17,500
5	10,500	7,000	17,500

A continuación se muestra el diario con los asientos correspondientes a cada año; dichas cantidades son resultados del ISR causado (ISR por cobrar o pagar) y el ISR devengado (gasto por ISR).

AÑO 2	CONCEPTO	CARGO	ABONO
1	ISR POR COBRAR O PAGAR  BANCOS	10,500	10,500
AÑO 3	2	10,500	10,500
3	GTO POR ISR  ISR POR COBRAR O PAGAR	17,500	17,500
AÑO 4	4	10,500	10,500
	ISR POR COBRAR O PAGAR  BANCOS		

AÑO 5	5 GTO POR ISR  ISR POR COBRAR O PAGAR	17,500	17,500
	6 ISR POR COBRAR O PAGAR  BANCOS	10,500	10,500
	<b>CONCEPTO</b>	<b>CARGO</b>	<b>ABONO</b>
AÑO 6	7 GTO POR ISR  ISR POR COBRAR O PAGAR	17,500	17,500
	8 ISR POR COBRAR O PAGAR  BANCOS	10,500	10,500

En las siguientes tablas se muestra el mayor, destacando que los números con negritas es el asiento al que corresponde.

<b>AÑO</b>		<b>ISR POR O PAGAR</b>	<b>COBRAR</b>		<b>SALDO</b>
<b>2</b>	<b>1</b>	10,500			10,500
<b>3</b>	<b>2</b>	10,500	17,500	<b>3</b>	3,500
<b>4</b>	<b>4</b>	10,500	17,500	<b>5</b>	-3,500
<b>5</b>	<b>6</b>	10,500	17,500	<b>7</b>	10,500
<b>6</b>	<b>8</b>	10,500			0

<b>BANCOS</b>		<b>AÑO</b>
	10,500	<b>1</b>
	10,500	<b>2</b>
	10,500	<b>3</b>
	10,500	<b>4</b>
	10,500	<b>5</b>
	10,500	<b>6</b>

<b>AÑO</b>	<b>GTOS</b>	<b>POR</b>
	<b>ISR</b>	
1	0	
2	0	
3	1	17,500
4	5	17,500
5	7	17,500

Se destaca que en este problema existe un impuesto diferido activo en los primeros años, el cual se revierte en los años posteriores y desaparece en su totalidad en el quinto año. Sin embargo, no son reconocidos por las autoridades fiscales tanto el activo por ISR diferido como el pasivo por ISR diferido.

Ya que el único fundamento para justificar en el balance un activo por ISR diferido, que nos proporciona la teoría del método de diferido, es que es aplicable a los resultados de periodos posteriores, lo cual es insuficiente, es decir, para que un activo pueda ser reconocido en el balance deberá representar beneficios económicos por recibir en el futuro.

### **3.5 Método para el procedimiento de los impuestos diferidos**

#### ***3.5.1 Método pasivo***

Se puede decir que este método se basa en la idea de que el gasto por impuesto sobre la renta se obtiene de las operaciones realizadas de un periodo, debe ser igual al impuesto a pagar en dicho periodo, el cual se ve afectado por las diferencias temporales surgidas en ese periodo, lo que trae como consecuencia el pago o reducción del impuesto futuro.

Con este método, el impuesto diferido que habrá de ser pagado en el futuro, representa un pasivo, es decir una obligación que surge como consecuencia de:

- a) Ingresos considerados en los registros contables, antes del periodo en que son considerados para efectos de la utilidad fiscal.
- b) Deducciones consideradas para efectos de la utilidad fiscal del período en que son registrados contablemente.

Por el contrario, el impuesto diferido que habrá de ser reducido en el futuro representa un pago anticipado, es decir, un derecho que surge como consecuencia de:

- a) Ingresos considerados para efectos de utilidad fiscal, antes del periodo en que son registrados contablemente.
- b) Deducciones consideradas en los registros contables antes del periodo en que son considerados para efectos de la utilidad fiscal.

Cabe mencionar que una de las características de este método es que se ajusta los saldos de impuestos diferidos a las tasas más recientes.

La Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su Boletín D-4 "Tratamiento Contable del Impuesto sobre la Renta y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad" señala en sus párrafos 24, 25 y 26, lo siguiente con relación a este método:

"Para dar cumplimiento particularmente a los principios de contabilidad de periodo contable, realización y revelación suficiente, ésta comisión considera que se debe adoptar el sistema de impuestos diferidos bajo el método de pasivo"

"Para tal fin se deberá dar tratamiento contable de impuestos diferidos a todas las diferencias temporales importantes sobre las que razonablemente se pueda presumir que van a provocar, dentro de un periodo de tiempo, que surja un pasivo o un beneficio fiscal y no exista algún indicio de que vaya a cambiar esa situación, de tal manera que los pasivos a los beneficios no se materialicen".

"Al final de cada periodo la empresa debe revisar su situación de impuestos diferidos tomando en consideración las evidencias más recientes, para determinar que saldos de impuestos diferidos se deben emplear, mantener o eliminar. En el caso en que se deban crear o eliminar algunas partidas sus efectos se deben reconocer en el estado de resultados del periodo que esto suceda"

En la circular número 30 la citada Comisión aclara e interpreta los dos párrafos anteriores señalando lo siguiente:



“Los impuestos diferidos que se registran son solo aquellos provenientes de diferencias temporales de naturaleza no recurrente , cuyo efecto puede estimarse razonablemente en un periodo determinado. Para los efectos de esta circular, se deberá interpretar que las diferencias temporales de naturaleza no recurrente son aquellas cuya materialización se puede identificar claramente en el tiempo porque, al momento de su reversión, no serán sustituidas por partidas de la misma naturaleza y de “montos semejantes” ya que, en caso contrario, los efectos de la creación y reversión de impuestos diferidos, se deberá considerar que la mención “montos semejantes” esta referida a cifras expresadas con un poder de compra equivalente”.

“La comisión consideró que el método integral no era el adecuado en nuestras circunstancias actuales debido a la inflación y al elevado numero de partidas que se están generando y revirtiendo año con año y a que algunas de éstas, provenientes de la actualización de los estados financieros, no tienen un impacto en el estado de resultados, pero si en el capital contable de las empresas, y por tanto, era poco práctico y de poco significado para el balance general el reconocer impuestos diferidos por todas las diferencias temporales. Hacerlo por las recurrentes, bajo el esquema de negocio en marcha, implicaría, en realidad, una indefinida posposición del pago o de la recuperación del activo registrado”

“Lo expuesto anteriormente se puede simplificar tomando como modelo los inventarios y las compras. En el nuevo régimen fiscal las compras son deducibles en el ejercicio en que se efectúen. Bajo el concepto de negocio en marcha, y mientras las disposiciones fiscales no tengan modificaciones importantes en ese sentido, consideramos que esta partída temporal, derivada de diferente tratamiento contable y fiscal de las compras de inventarios, es recurrente y, por lo tanto que no da lugar a impuestos diferidos.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

No obstante, si la diferencia en un ejercicio determinado involucra características especiales, como puede ser en que se efectúen compras superiores a las tradicionales efectuadas (en valores constantes) y, por tanto se estima que una porción importante de su efecto no será compensada por la diferencia que por éste concepto se genere en el siguiente ejercicio, la Comisión considera que, bajo estas circunstancias y bajo el principio de importancia relativa, se deben reconocer impuestos diferidos por la porción que se considera no recurrente”.

“...En cada periodo en que se preparan estados financieros, se debe evaluar si las diferencia temporales que han dado lugar a impuestos diferidos y por las que no se han reconocido, deben continuar siendo tratadas como inicialmente fueron consideradas, o bien, ajustadas en los términos del propio Boletín”

El Boletín D-4 señala en sus párrafos 27 y 28 que los “saldos deudores correspondientes a impuestos diferidos se deben mantener solo cuando exista una certeza prácticamente absoluta de que van a recuperarse en periodo futuros”.

“Cuando en un determinado ejercicio el resultado contable o fiscal sea una pérdida, puede presumirse sin ser determinante, que existe duda con respecto a la futura recuperación de los saldos deudores de impuestos diferidos”.

“Para la determinación del efecto del diferimiento del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en la utilidad se debe aplicar la tasa vigente al cierre del ejercicio al que se refiere los estados financieros”.

**CAPITULO IV**  
**MÉTODOS Y ELEMENTOS DE LA DETERMINACIÓN**  
**DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS**

#### **4.1 Métodos y elementos de su determinación**

La determinación de impuestos diferidos debe hacerse bajo el método de activos y pasivos que compara los valores contables y fiscales de los mismos, bajo estas diferencias surgen diferencias temporales a las que se le aplicara la tasa fiscal correspondiente.

En la determinación de dichas diferencias, deben considerarse las partidas que tienen valor fiscal pero que no están dentro de los activos y pasivos en el balance.

En el caso de la PTU y considerando las características, se concluye que no es conveniente la utilización del método de activos y pasivos, para su determinación, y en consecuencia se dará tratamiento contable a la PTU diferida solamente a las diferencias temporales que surjan, sobre las cuales se puede presumir que se va a provocar un pasivo o un beneficio y no algún indicio de que vaya a cambiar dicha situación, de manera que los pasivos o los beneficios no se materialicen.

#### **4.2 Reconocimiento contable**

La cuenta de los impuestos diferidos tiene los siguientes movimientos contables:

1. El ISR y PTU causado debe cargarse a resultados y representa el pasivo exigible a plazo de menor de un año.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

2. Un pasivo por impuesto diferido debe reconocerse por todas las diferencias temporales gravables.
3. Un activo por impuestos diferidos debe reconocerse para todas las diferencias temporales deducibles, por las pérdidas fiscales por amortizar y los créditos fiscales no usados.
4. Cuando de acuerdo con la normatividad contable se registren partidas relacionadas con diferencias temporales directamente en el capital contable, sin pasar por los resultados del ejercicio, los efectos diferidos de impuestos se deben registrar directamente en dicho capital contable.
5. Cuando exista un régimen fiscal que reconozca parcial o totalmente los efectos de la inflación y esto cause que el efecto de ISR diferido y PTU derivado de las partidas temporales que le dieron origen se actualice, es necesario reconocer que dicha actualización compensa también parcial o totalmente el Resultado por Posición Monetaria (REPOMO) originado por la cuenta por cobrar o por pagar de ISR y PTU diferido.
6. Para determinar el efecto diferido del ejercicio aplicable a resultados, se tomará el saldo del ISR o PTU diferido a final del ejercicio y se comparará con el saldo al principio del ejercicio (actualizar en pesos constantes), a esta diferencia, se le restará algebraicamente el monto que se registro directamente en el capital contable, así como el incremento durante el ejercicio en el saldo del ISR y la PTU provocado por la inflación. El resultado, representa el efecto diferido del ejercicio que debe registrarse como gasto (ingreso) del ISR y la PTU del mismo.

7. El incremento durante el ejercicio en el saldo tanto del ISR como la PTU diferidos provocado por la inflación deberá incluirse dentro del Repomo del ejercicio.
  
8. En la determinación del ISR y la PTU se deben aplicar las tasas vigentes al cierre del ejercicio al que se refieren los estados financieros, excepto que hubiese una modificación aprobada a la fecha de los estados financieros y que entren en vigor al momento en que se estima que los activos y pasivos por impuestos diferidos se recuperarán o liquidarán.

### 4.3 Presentación y revelación

En el estado de situación financiera esta cuenta se presenta:

- a) Dentro de los créditos diferidos cuando su saldo es acreedor representando un impuesto por pagar en periodos futuros.

<b>BALANCE GENERAL</b> <b>EMPRESA "X", S.A.</b> <b>AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001</b>	
<b>ACTIVO</b>	<b>PASIVO</b>  CIRCULANTE NO CIRCULANTE <b>Creditos            diferidos</b> ISR Diferido

- b) Dentro de los cargos diferidos cuando su saldo es deudor representando un impuesto por recuperar en periodos futuros.

<b>BALANCE GENERAL</b> <b>EMPRESA "X", S.A.</b> <b>AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001</b>	
<b>ACTIVO</b>	<b>PASIVO</b>
Circulante	
Fijo	
<b>Cargos diferidos</b>	
ISR diferido	

En el estado de resultados se tiene que presentar el efecto de los impuestos diferidos después de la cuenta "utilidad antes de la provisión para impuesto sobre la renta y participación de utilidades al personal".

Las diferentes formas de presentación en el estado de resultados son:

- a) Porción diferida presentada por separado, ya sea en la misma suma de las provisiones para el impuesto sobre la renta y participación de utilidades al personal, o después de dicha suma.

**ESTADO DE RESULTADOS**  
**EMPRESA "X", S.A.**  
**DEL 1 ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DEL**  
**2001**

UTILIDAD ANTES DE ISR 0

MENOS:

PROVISION ISR 0

ISR CAUSADO 0

ISR DIFERIDO 0

UTILIDAD NETA 0



b) Analizando por separado el impuesto sobre la renta y la participación de las utilidades que le corresponde a la parte diferida.

<b>ESTADO DE RESULTADOS</b>	
<b>EMPRESA "X", S.A.</b>	
<b>DEL 1 ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2001</b>	
<b>UTILIDAD ANTES DE ISR</b>	<b>0</b>
<b>MENOS:</b>	
<b><u>PROVISION ISR</u></b>	<b>0</b>
<b>ISR CAUSADO</b>	<b>0</b>
<b>PTU DIFERIDA</b>	<b>0</b>
	<b>_____</b>
<b>UTILIDAD NETA</b>	<b>0</b>

Las reglas de presentación conforme al Boletín D-4 dicen lo siguientes:

- El efecto diferido del ISR y de PTU relacionado con las cuentas del capital contable, debe mostrarse en la cuenta que le corresponde.
- El ISR por pagar se presentara en el pasivo circulante, neto de los anticipos efectuados. Su los últimos lo excedieran, el neto se muestra como activo circulante, neto de los anticipos efectuados.
- La PTU por pagar debe reconocerse como un pasivo circulante, neta de los anticipos pagados, pero sin que estos excedan el importe por pagar.
- El ISR diferido es una cuenta por pagar o cobrar no circulante y debe mostrarse como una sola cifra neta en el balance general. Los activos y pasivos de impuesto sobre la renta diferidos consolidados que no correspondan a la misma entidad gravada y la misma autoridad tributaria, no podrán ser compensados.
- La PTU diferida es una cuenta por pagar o cobrar no circulante y debe mostrarse como una sola cifra neta en el balance general.
- Deberá mostrarse en el cuerpo del estado de resultados o en las notas a los estados financieros la composición del ISR y la PTU causada y diferida.
- El IMPAC considerado como un pago anticipado de acuerdo a lo mencionado en este Boletín D-4, deberá compensarse contra el ISR diferido.

#### **4.4 Notas a los estados financieros**

El Boletín D-4 emitido por la CPC menciona algunas notas a los estados financieros sobre los impuestos diferidos que se comentan enseguida:

- Es conveniente revelar en notas a los estados financieros las partidas del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores, presentando por separado el importe causado, los importes diferidos y el gasto neto.
- Es importante también revelar en notas a los estados financieros las diferencias temporales que generaron los impuestos diferidos y las diferencias permanentes entre el resultado contable y el resultado fiscal.
- Se debe revelar la naturaleza y el monto acumulado del efecto de ISR y PTU sobre diferencias temporales por las que no se hayan registrado un activo o pasivo por impuestos diferidos en el balance general.

Así también cuando exista un cambio en la tasa de impuesto que afecte a los impuestos diferidos reconocidos, y el efecto que esto causará en los estados financieros.

Se debe revelar el monto de las partidas que se registren dentro del balance general que se estima que en el futuro generarán diferencias permanentes.

### 4.5 Efectos de las diferencias temporales en los estados financieros

1. Los efectos en los estados financieros del ingreso reconocido primero contablemente y después fiscalmente son los siguientes:

Con base en el siguiente esquema se analizan los efectos de este ingreso:

	CONTABLE		FISCAL		DIFERENCIA
UTILIDAD PREVIA	5,000		5,000		
INGRESO	1,000				1,000
UTILIDAD ANTES DE ISR	6,000		5,000		
35%	2,100		1,750		350
UTILIDAD NETA	3,900		3,250		

**IMPUESTO  
DIFERIDO  
A CARGO**

**Balance general:**

- a) En el activo no hay efecto ya que no se origina un impuesto diferido a favor.
- b) En el pasivo si hay efecto por el impuesto diferido a cargo que origina el ingreso considerado para fines contables
- c) El capital disminuye por las utilidades retenidas del ejercicio, ya que éstas se ven disminuidas por el ISR que originan el ingreso registrado contablemente.

**Estado de resultados:**

- a) El ISR es mayor por el ISR que causa el ingreso registrado contablemente.
- b) La utilidad neta es menor ya que se ve disminuida por el ISR que origina el ingreso registrado contablemente.

2. Los efectos de los estados financieros de la deducción que se reconoce primero fiscalmente y después contablemente son:

Con base en el siguiente esquema se analizan los efectos de esta deducción:

	CONTABLE		FISCAL		DIFERENCIA
UTILIDAD PREVIA	5,000		5,000		
DEDUCCION			2,000		2,000
UTILIDAD ANTES DE ISR	5,000		3,000		
35%	1,750		1,050		700
UTILIDAD NETA	3,250		1,950		

**IMPUESTO  
A CARGO  
DIFERIDO**

Balance general:

- a) En el activo no hay efecto, ya que no se origina un impuesto diferido a favor.
- b) En el pasivo sí hay efecto por el impuesto diferido a cargo que origina la deducción considerada para efectos fiscales.
- c) El capital disminuye por las utilidades retenidas del ejercicio, ya que éstas son menores.

Estado de resultados:

- a) El ISR es mayor ya que la utilidad contable no se ve disminuida como es el caso de la utilidad fiscal.
- b) La utilidad neta es menor al ser mayor el ISR.

3. Los efectos en los estados financieros del ingreso que se reconoce primero fiscalmente y después contablemente son:

Con base en el siguiente esquema se analizan los efectos de este ingreso:

	CONTABLE		FISCAL		DIFERENCIA
UTILIDAD PREVIA	5,000		5,000		
INGRESO			1,500		1,500
UTILIDAD ANTES DE ISR	5,000		6,500		
35%	1,750		2,275		525
UTILIDAD NETA	3,250		4,225		<i>IMPUESTO DIFERIDO A FAVOR</i>

**Balance general:**

- a) El activo se incrementa por el impuesto diferido a favor ya que por el ingreso registrado fiscalmente el impuesto fiscal es mayor.
- b) En el pasivo no hay efecto ya que no se origina un impuesto diferido a cargo.
- c) El capital se incrementa por las utilidades retenidas en el ejercicio.

**Estado de resultados:**

- a) El ISR es menor al no ser considerado el ingreso para fines contables.
- b) La utilidad neta es mayor al ser menor el ISR que se deduce de la utilidad.

4. Los efectos en los estados financieros de la deducción reconocida primero contablemente y después fiscalmente son:

Con base en el siguiente esquema se analizan los efectos de esta deducción:



	CONTABLE		FISCAL		DIFERENCIA
UTILIDAD PREVIA	5,000		5,000		
DEDUCCION	1,200				1,200
UTILIDAD ANTES DE ISR	3,800		5,000		
35%	1,330		1,750		420
UTILIDAD NETA	2,470		3,250		<i>IMPUESTO DIFERIDO A FAVOR</i>

**Balance general:**

- a) El activo se incrementa por el impuesto diferido a favor que origina la deducción registrada para efectos contables ya que se disminuye el impuesto por lo que éste es menor al fiscal.
- b) En el pasivo no hay efecto
- c) Ya que no se origina un impuesto diferido a cargo.
- d) En capital se incrementa por las utilidades retenidas del ejercicio.

**Estado de resultados:**

- a) El ISR es menor al disminuir la utilidad con la deducción registrada para fines contables.
- b) La utilidad neta es mayor al ser menor el ISR que se deduce de la utilidad.

**CAPITULO V**  
**CASO PRACTICO**

**DATOS GENERALES PARA EL CASO PRÁCTICO:**

El nombre de la empresa: Arrendamiento Mexicano, S.A. (Armex, S.A.)

El giro de la empresa es la prestación de servicios por lo que no se maneja costo de ventas.

Para la mejor comprensión de las diferencias temporales que aparecen en la conciliación contable-fiscal se analiza cada una de ellas por separado, suponiendo que no existen otras diferencias temporales ni permanentes.

El año de la conciliación-fiscal es del ejercicio 2000.

El año de reversión de las diferencias temporales en el ejercicio del 2001.

### 5.1 Estado de resultados

<b>ARMEX, S.A.</b> <b>ESTADO DE RESULTADOS</b> <b>DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DEL</b> <b>2000</b>		
Ingresos totales		\$924,020
Ingresos del giro de la empresa	\$913,700	
Utilidad no distribuida por la asociación bajo el metodo de participación.	\$10,320	
(-) Gastos de operación		\$640,913
Gtos generales	\$524,089	
gtos no deducibles	\$24,812	
Depreciación contable	\$40,929	
Intereses devengados a cargo	\$113,373	
Intereses devengados a favor	\$112,640	
Estimación para cuentas incobrables	\$50,350	
Utilidad antes de ISR		\$283,107

## 5.2 Resultado fiscal

<b>ARMEX, S.A.</b> <b>RESULTADO FISCAL</b> <b>DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DEL</b> <b>2000</b>		
Ingresos fiscales		\$1,573,884
Ingresos propios de la actividad	\$913,700	
Ganancia inflacionaria	\$655,184	
Anticipo de clientes	\$5,000	
(-) Deducciones autorizadas		\$1,594,640
Gtos generales	\$524,089	
Deducción de inversiones	\$20,007	
Deducción inmediata	\$130,332	
Perdida inflacionaria	\$875,222	
Utilidad fiscal		\$24,244
(-) Perdidas fiscales		0
Resultado fiscal		\$24,244
Tasa de impuesto		35%
ISR causado en el ejerc.		\$8,485

### 5.3 Conciliación contable-fiscal

<b>ARMEX, S.A.</b> <b>CONCILIACION CONTABLE FISCAL</b> <b>DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2000</b>		
Utilidad contable antes de ISR		<b>\$283,107</b>
<b>MAS:</b>		
Ingresos fiscales no contables		<b>\$660,184</b>
Ganancia inflacionaria	<b>\$655,184</b>	
Anticipo a clientes *	<b>\$5,000</b>	
<b>MAS:</b>		
Deducciones contables no fiscales		<b>\$224,464</b>
Depreciacion contable	<b>\$40,929</b>	
Intereses devengados a cargo	<b>\$113,373</b>	
Gastos no deducibles	<b>\$24,182</b>	
Estimación para cuentas incobrables *	<b>\$50,350</b>	
<b>MENOS:</b>		
Ingresos contables fiscales		<b>\$122,960</b>
Intereses devengados a favor	<b>\$112,640</b>	
Util. No dist, bajo el método de participación *	<b>\$10,320</b>	
<b>MENOS:</b>		
Deducciones fiscales no contables		<b>\$1,025,551</b>
Deducción de inversiones	<b>\$20,007</b>	
Perdida inflacionaria	<b>\$875,222</b>	
Deducción inmediata *	<b>\$130,322</b>	
Utilidad fiscal		<b>\$24,244</b>
Perdidas fiscales		<b>0</b>
Resultado fiscal		<b>\$24,244</b>
TASA		<b>35%</b>
ISR causado en el ejercicio		<b>\$7,750</b>

\* El tratamiento de ISR diferido se incluye en las siguientes páginas.

## 5.4 Diferencias temporales

### ANÁLISIS DE LAS UTILIDADES TEMPORALES Y SU REGISTRO CONTABLE

Para efectos de este caso práctico se realizaron individualmente los cálculos de Impuestos diferidos para todas las partidas temporales, presentadas en la conciliación contable-fiscal.

Es conveniente señalar que en un caso real se deberá realizar el calculo integral de manera que se registran y presentan como una sola partida.

#### 1. Ingreso se reconoce primero fiscalmente y después contablemente.

##### a) Anticipo a clientes \$5,000

	CONTABLE	FISCAL	DIFERENCIA
Utilidad previa	\$202,500	\$202,500	
Anticipo de clientes		\$5,000	\$5,000
Utilidad antes de ISR	\$202,500	\$207,500	
ISR 35%	\$70,875	\$72,625	\$1,750

Debido al ingreso por anticipos de clientes que se registra primero para efectos fiscales se puede observar una utilidad mayor a la utilidad contable, que multiplicadas por la tasa impositiva mayor a la utilidad contable; que multiplicadas por la tasa impositiva vigente del 35% nos da una diferencia de \$1,750.



Si multiplicamos la diferencia de \$5,000 por la tasa impositiva nos da dicha cantidad.

Esta diferencia entre ambas utilidades por \$5,000 se debe a que el ingreso por los anticipos a clientes se acumula fiscalmente antes de que se considere devengado razonablemente.

Se puede decir que se efectuó un pago anticipado de ISR ocasionado por la diferencia temporal.

Este tipo de diferencia temporal da lugar a la creación de un activo como se puede ver en el registro siguiente:

<b>REGISTRO DE ISR REAL 2000</b>	<b>CARGO</b>	<b>ABONO</b>
(Gasto) Provision ISR causado	\$72,625	
(Pasivo) ISR por pagar		\$72,625

<b>REGISTRO ISR DIFERIDO 2001</b>	<b>CARGO</b>	<b>ABONO</b>
(activo) ISR Diferido	\$1,750	
(Gasto) Provisión ISR diferido		\$1,750

En el balance general se registra un activo por impuestos diferidos.

<b>BALANCE GENERAL</b>		
<b>ACTIVO</b>		<b>PASIVO</b>
Circulante		
Fijo		
Diferido		
ISR diferido	\$1,750	

En el estado de resultados el ISR causado se vera disminuido por el ISR diferido causado por el anticipo de clientes al registrarlo primero fiscalmente.

La forma de como quedaria en el estado de resultados seria la siguiente:

<b>ESTADO DE RESULTADOS</b>		
Utilidad antes de ISR		\$202,500
Provision ISR		\$70,875
ISR causado	\$72,625	
ISR diferido	\$1,750	
Utilidad neta		\$131,625

Cuando se reinvierte la diferencia, es decir, cuando se devengue el ingreso para efectos contables en el periodo correspondiente se efectuara lo siguiente.

Suponiendo una utilidad en el periodo de reversión en el año del 2001.

	<b>CONTABLE</b>	<b>FISCAL</b>	<b>DIFERENCIA</b>
Utilidad previa	\$253,840	\$253,840	
Anticipo de clientes	\$5,000		
Utilidad antes de ISR	\$258,840	\$253,840	
ISR 35%	\$90,594	\$88,844	\$1,750

El asiento contable por el ISR causado en el ejercicio del 2001 por \$88,844 se registrara como en el año anterior:

<b>REGISTRO DE ISR REAL 2000</b>	<b>CARGO</b>	<b>ABONO</b>
(Gasto) Provision ISR causado	\$88,844	
(Pasivo) ISR por pagar		\$88,844

El asiento por el ISR diferido originado por la reversión de la diferencia temporal sería:

<b>REGISTRO ISR DIFERIDO 2000</b>	<b>CARGO</b>	<b>ABONO</b>
(Gasto) ISR Diferido	\$1,750	
(Activo) Provisión ISR diferido		\$1,750

De esta manera se elimina el saldo a favor por impuestos diferidos registrado en el activo dentro del balance general.

<b>BALANCE GENERAL</b>	
<b>ACTIVO</b>	<b>PASIVO</b>
Circulante	
Fijo	
Diferido	
ISR diferido	
0	

En el estado de resultados se aumenta la provisión de ISR diferido por la diferencia temporal registrada contablemente y con la cual se elimina el impuesto diferido.

<b>ESTADO DE RESULTADOS</b>		
Utilidad antes de ISR		<b>\$258,840</b>
Provision ISR		<b>\$91,594</b>
ISR causado	<b>\$89,844</b>	
ISR diferido	<b>\$1,750</b>	
Utilidad neta		<b>\$167,246</b>

**2. Gasto reconocido primero contablemente y después fiscalmente.**

**b) Estimación para cuentas incobrables \$50,350.**

	CONTABLE	FISCAL	DIFERENCIA
Utilidad previa	\$202,500	\$202,500	
Est. Para ctas incobrables	\$50,350		\$50,350
Utilidad antes de ISR	\$152,150	\$202,500	
ISR 35%	\$53,252	\$70,875	\$17,623

Al considerar la deducción de las cuentas incobrables primero para efectos contables se puede observar una utilidad menor a la utilidad fiscal que multiplicadas por la tasa impositiva vigente del 35% nos da una diferencia de \$17,623.

Si multiplicamos la diferencia temporal de \$50,350 por la tasa impositiva nos da dicha cantidad.

Esta diferencia entre ambas utilidades por \$50,350 se debe al gasto por la estimación para cuentas incobrables que para efectos contables se reconoció en este periodo,

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

**ESTA TESIS NO SALE  
DE LA BIBLIOTECA**

mientras para efectos fiscales se considerara hasta el periodo en el que se cumpla con lo establecido en la Ley, por lo que es necesario el registró del impuesto diferido por la consecuencia fiscal futura de ese gasto contable generándose de esta manera un beneficio fiscal, es decir un impuesto diferido a favor.

Esta diferencia se registra contablemente de la siguiente manera:

<b>REGISTRO DE ISR REAL 2000</b>	<b>CARGO</b>	<b>ABONO</b>
(Gasto) Provision ISR causado	\$70,875	
(Pasivo) ISR por pagar		\$70,875

<b>REGISTRO ISR DIFERIDO 2001</b>	<b>CARGO</b>	<b>ABONO</b>
(activo) ISR Diferido	\$17,623	
(Gasto) Provisión ISR diferido		\$17,623

Al igual que en el caso anterior en el balance general se registrará un activo por impuestos diferidos.

<b>BALANCE GENERAL</b>		
<b>ACTIVO</b>		<b>PASIVO</b>
Circulante		
Fijo		
Diferido		
ISR diferido	\$17,623	

En el estado de resultados el ISR causado se vera disminuido por el ISR diferido debido a que el gasto que origina la diferencia temporal provocara una deducción fiscal en el futuro.

La forma en que quedaria en el estado de resultados es igual que en el caso anterior:

<b>ESTADO DE RESULTADOS</b>		
Utilidad antes de ISR		\$152,150
Provision ISR		\$53,852
ISR causado	\$70,875	
ISR diferido	(\$17,023)	
Utilidad neta		\$98,298



El activo de impuestos diferidos a favor se aplicará cuando esta deducción sea reconocida fiscalmente en el periodo correspondiente para efectos de ISR. En esta situación el asiento contable sería el siguiente:

Suponiendo la siguiente utilidad de ISR en el ejercicio del 2001:

	<b>CONTABLE</b>	<b>FISCAL</b>	<b>DIFERENCIA</b>
Utilidad previa	\$253,840	\$253,840	
Estimación para ctas incob.		\$50,350	\$50,350
Utilidad antes de ISR	\$253,840	\$203,490	
ISR 35%	\$88,844	\$71,221	\$17,623

El asiento contable por el ISR causado en el ejercicio 2001 sería igual como en el año anterior.

<b>REGISTRO DE ISR REAL 2001</b>	<b>CARGO</b>	<b>ABONO</b>
(Gasto) ISR causado	\$71,221	
(Pasivo) ISR por pagar		\$71,221

El asiento por el ISR diferido originado por la reversión de la diferencia temporal sería:

<b>REGISTRO ISR DIFERIDO 2001</b>	<b>CARGO</b>	<b>ABONO</b>
(Gasto) Provision ISR diferido	\$17,623	
(Activo) ISR diferido		\$17,623

Con este asiento se elimina el activo por impuestos diferidos del balance general.

<b>BALANCE GENERAL</b>	
<b>ACTIVO</b>	<b>PASIVO</b>
Circulante	
Fijo	
Diferido	
ISR diferido	
0	

Se aumenta la provisión de ISR en el estado de resultados por la revisión de la diferencia temporal. Al considerarse para efectos fiscales, quedando cancelado el impuesto diferidos.

<b>ESTADO DE RESULTADOS</b>		
Utilidad antes de ISR		<b>\$253,840</b>
Provision ISR		<b>\$81,228</b>
ISR causado	<b>\$71,221</b>	
ISR diferido	<b>\$17,623</b>	
Utilidad neta		<b>\$164,996</b>

**3. Ingreso reconocido primero contablemente y después fiscalmente.**

**c) Utilidad no distribuida por la asociada bajo el método de participación**

**\$10,320**

	<b>CONTABLE</b>	<b>FISCAL</b>	<b>DIFERENCIA</b>
Utilidad previa	\$202,500	\$202,500	
Uti. No dist. Por la asociada.	\$10,320		\$10,320
Utilidad antes de ISR	\$212,820	\$202,500	
ISR 35%	\$74,487	\$70,875	\$3,612

Debido al ingreso obtenido bajo el método de participación registrado únicamente para efectos contables, se puede observar que la utilidad contable antes de ISR es mayor a la fiscal, lo cual provoca un impuesto diferido a cargo por \$3,612.

Si multiplicamos la diferencia temporal por la tasa impositiva nos da dicha cantidad.

Esta diferencia se registra contablemente de la siguiente manera:

<b>REGISTRO DE ISR REAL 2000</b>	<b>CARGO</b>	<b>ABONO</b>
(Gasto) Provision ISR causado	\$70,875	
(Pasivo) ISR por pagar		\$70,875

<b>REGISTRO ISR DIFERIDO 2000</b>	<b>CARGO</b>	<b>ABONO</b>
(activo) Provisión Isr diferido	\$3,612	
(Gasto) ISR diferido		\$3,612

En el balance general se registra un pasivo por impuestos diferidos:

<b>BALANCE GENERAL</b>	
<b>ACTIVO</b>	<b>PASIVO</b>
	Circulante
	A largo plazo
	Diferido
	ISR
	Diferido \$3,612

En el estado de resultados la provisión de ISR aumentara por el ISR pendiente de pago por dicho ingreso registrado contablemente.

La forma como quedaria en el resultado es la siguiente:

<b>ESTADO DE RESULTADOS</b>		
Utilidad antes de ISR		\$212,820
Provision ISR		\$74,487
ISR causado	\$70,875	
ISR diferido	\$3,612	
Utilidad neta		\$138,333

Este pasivo por impuesto diferidos de \$3,612 se aplicará cuando esta diferencia sea reconocida fiscalmente en el periodo correspondiente para efectos de ISR, para lo cual se deberá efectuar el siguiente registro.

Suponiendo la siguiente utilidad antes de ISR en el siguiente ejercicio de 2001, cuando se revierta la diferencia temporal:

	<b>CONTABLE</b>	<b>FISCAL</b>	<b>DIFERENCIA</b>
Utilidad previa	\$253,840	\$253,840	
Ut. No dist. Por la asociada		\$10,320	\$10,320
Utilidad antes de ISR	\$253,840	\$264,160	
ISR 32%	\$88,844	\$92,456	\$3,612

El asiento contable por el ISR causado en el ejercicio del 2001 sería igual al año anterior:

<b>REGISTRO DE ISR REAL 2001</b>	<b>CARGO</b>	<b>ABONO</b>
(Gasto) Provision ISR causado	\$92,456	
(Pasivo) ISR por pagar		\$92,456

El asiento por el ISR diferido originado por la reversión de la diferencia temporal sería:

<b>REGISTRO ISR DIFERIDO 2001</b>	<b>CARGO</b>	<b>ABONO</b>
(Gasto) ISR Diferido	\$3,612	
(Activo) Provisión ISR diferido		\$3,612

Con este asiento se salda el pasivo por impuestos diferidos que aparece en el balance general.

<b>BALANCE GENERAL</b>	
<b>ACTIVO</b>	<b>PASIVO</b>
	Circulante
	A largo plazo
	Diferido
	ISR Diferido
	<b>0</b>



En el caso del estado de resultados, la provisión de ISR se verá disminuida, por la reversión de la diferencia temporal al considerarse para efectos fiscales, quedando cancelado el impuesto diferido.

<b>ESTADO DE RESULTADOS</b>		
Utilidad antes de ISR		<b>\$253,840</b>
Provision ISR		<b>\$88,844</b>
ISR causado	<b>\$92,456</b>	
ISR diferido	<b>\$3,612</b>	
Utilidad neta		<b>\$164,996</b>

#### 4. Gasto reconocido primero fiscalmente y después contablemente

##### d) Dedución inmediata \$130,322

	CONTABLE	FISCAL	DIFERENCIA
Utilidad previa	\$202,500	\$202,500	
Deducion inmediata		\$130,322	\$130,322
Utilidad antes de ISR	\$202,500	\$72,178	
ISR 35%	\$70,875	\$25,262	\$45,613

Debido al gasto por la deducción inmediata deducida para efectos fiscales podemos observar una utilidad menor a la utilidad contable que multiplicada por la tasa impositiva vigente del 35% nos da una diferencia de \$45,613.

Si multiplicamos la diferencia temporal por la tasa impositiva nos da dicha diferencia.

Esta diferencia entre ambas utilidades por \$130,322 se debe a que la deducción inmediata solo se considero para efectos fiscales, por lo que es necesario reconocer un impuesto diferido a cargo por dicha deducción no reconocida contablemente.

El asiento que se debe efectuar es el siguiente:

<b>REGISTRO DE ISR REAL 2000</b>	<b>CARGO</b>	<b>ABONO</b>
(Gasto) Provision ISR causado	\$25,262	
(Pasivo) ISR por pagar		\$25,262

<b>REGISTRO ISR DIFERIDO 2000</b>	<b>CARGO</b>	<b>ABONO</b>
(activo) Provisión Isr diferido	\$45,613	
(Gasto) ISR diferido		\$45,613

En el balance general se registra un pasivo por impuestos diferidos.

<b>BALANCE GENERAL</b>	
<b>ACTIVO</b>	<b>PASIVO</b>
	Circulante
	A largo plazo
	Diferido
	ISR
	Diferido \$45,613

En el estado de resultados la provisión de ISR aumentara por la deducción aún no considerada para efectos contables.

La forma en que quedaría en el estado de resultados es la siguiente:

<b>ESTADO DE RESULTADOS</b>		
Utilidad antes de ISR		<b>\$202,500</b>
Provision ISR		<b>\$70,875</b>
ISR causado	<b>\$25,262</b>	
ISR diferido	<b>\$45,613</b>	
Utilidad neta		<b>\$131,625</b>

Este pasivo por impuestos diferidos de \$45,613 se aplicará cuando la diferencia temporal se revierta, es decir cuando se aplique contablemente, para la cual se deberá efectuar el siguiente asiento.

Suponiendo utilidad de ISR en el siguiente ejercicio del 2001 cuando se revierta la diferencia temporal:

	<b>CONTABLE</b>	<b>FISCAL</b>	<b>DIFERENCIA</b>
Utilidad previa	\$253,840	\$253,840	
Deducción inmediata	\$130,322		\$130,322
Utilidad antes de ISR	\$123,518	\$253,840	
ISR 35%	\$43,231	\$88,844	\$45,613

El asiento contable por el ISR causado en el ejercicio del 2001 sería igual al año anterior:

<b>REGISTRO DE ISR REAL 2001</b>	<b>CARGO</b>	<b>ABONO</b>
(Gasto) Provision ISR causado	\$88,844	.
(Pasivo) ISR por pagar		\$88,844

El asiento por el ISR diferido originado por la reversión de la diferencia temporal sería:

<b>REGISTRO ISR DIFERIDO 2001</b>	<b>CARGO</b>	<b>ABONO</b>
(Gasto) ISR Diferido	\$45,613	
(Activo) Provisión ISR diferido		\$45,613

Con este asiento se salda el pasivo por impuestos diferidos que aparece en el balance general.

<b>BALANCE GENERAL</b>	
<b>ACTIVO</b>	<b>PASIVO</b>
	Circulante A largo plazo Diferido ISR Diferido 0

En el estado de resultados la provisión de ISR se vera disminuida por la reversión de la diferencia temporal al considerarse contablemente, con lo cual se cancela el impuesto diferido.

<b>ESTADO DE RESULTADOS</b>		
<b>Utilidad antes de ISR</b>		<b>\$123,518</b>
<b>Provision ISR</b>		<b>\$43,231</b>
<b>ISR causado</b>	<b>\$88,844</b>	
<b>ISR diferido</b>	<b>\$45,613</b>	
<b>Utilidad neta</b>		<b>\$80,287</b>



## CONCLUSIONES

A través de esta investigación me pude dar cuenta que la técnica de los impuestos diferidos es poco conocida entre los contadores y por los mismo de no todas las empresas los aplican.

Existe poca información al respecto por lo que considero que esta investigación puede ser de gran ayuda para el conocimiento y aplicación de los impuestos diferidos.

Los impuestos diferidos surgen de las diferencias temporales, las cuales de las discrepancias que existen entre las normas contables contenidas en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las normas fiscales contenidas en la Ley del impuesto sobre la renta. Dichas diferencias temporales pueden ser consideradas en periodos distintos para efectos contables y fiscales, lo que originan que haya repercusiones futuras, por lo que es necesario el registro de un impuesto diferido ya sea a cargo o a favor.

La diferencia que existe entre los PCGA y la LISR se origina por las reglas que utiliza cada una para cuantificar los ingresos, gastos, costos o deducciones, ya que mientras la contabilidad financiera incluye todos los ingresos y gastos realizados por la empresa con base en los principios de contabilidad, las autoridades fiscales consideran solo aquellos ingresos y gastos que cumplen con los requisitos señalados como obligatorios en la LISR.

Mediante el uso de los impuestos diferidos se logra la cuantificación y el registro contable correcto del efecto fiscal que originan las diferencias temporales en los estados financieros.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

La mecánica contable del registro es muy sencilla, basada en el método del pasivo considerando por el Boletín D-4 emitido por la CPC como el mas apropiado para dar cumplimiento a los principios de contabilidad.

Anteriormente existían dos métodos para el registro de los impuestos diferidos llamados Método Diferido y el Método de Efecto del Impuesto de los cuales existen muy poca información y desconocimiento de los mismos por lo que en esta investigación se hace referencia al método del pasivo del cual existen bases claras para su aplicación, señalada en el Boletín D-4.

Mediante este método la presentación en los estados financieros, cuando las diferencias provocan un impuesto diferido a cargo se registra en el pasivo y cuando la diferencia temporal provoca un impuesto diferido a favor se registra dentro del activo.

Cabe aclarar que el impuesto que se debe pagar será siempre el que se determina, cuando la diferencia temporal provoca un impuesto diferido a favor se registra dentro del activo.

Es importante aclarar que para que se den los impuestos diferidos debe haber una razonabilidad de que se den acontecimiento para que se apliquen con posterioridad dicho impuesto diferido.

## GLOSARIO

<b>ISR</b>	Impuesto Sobre la Renta.
<b>PTU</b>	Participación de los Trabajadores.
<b>IMPAC</b>	Impuesto al Activo.
<b>LISR</b>	Ley del Impuesto sobre la Renta.
<b>CPC</b>	Comisión de Principios de Contabilidad.
<b>IMCP</b>	Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
<b>PCGA</b>	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
<b>RISR</b>	Reglamento del Impuesto sobre la Renta.
<b>CPC</b>	Comisión de Principios de Contabilidad.
<b>Util.</b>	Utilidad.
<b>Dist.</b>	Distribuida.

## BIBLIOGRAFÍA

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., **Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados**, Decimocuarta edición, México, D.F., Editorial Equus Impresores, Abril 1999, Boletín D-4.
  
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., **Boletín D-4 Impuesto sobre la renta diferido Fundamentos y Aplicaciones prácticas**, México, D.F., Editorial FOC, Abril 2001.
  
- Levis P. Van Daniker Redmon, **Introducción a la Contabilidad financiera**, México, D.F., Editorial Limusa, 1999, p.p 315.
  
- Martínez Castillo Aurelio, **Consolidación de Estados Financieros**, México, D.F., Editorial Mc.Graw-Hill, Abril 1998, p.p 220.
  
- Moreno Fernández Joaquín, **Contabilidad Intermedia 2**, México, D.F., Editorial McGra-Hill, 1999, p.p 315.
  
- Morrisey Leonard, **Teoría Contable de la Información Financiera**, México, D.F, Editorial Trillas, 1997, p.p 250
  
- Levis P. Van Daniker Redmon, **Introducción a la Contabilidad financiera**, México, D.F., Editorial Limusa, 1999, p.p 315.

- Paniagua Bravo Víctor M., **Presentación y Tendencia en los Estados Financieros**, México, D.F., Ediciones Contables y Administrativas, 1999, p.p 215.

**LEGISLACION:**

- **Prontuario Fiscal Correlacionado 2001**, Editorial ECAFSA.

**OTRAS FUENTES:**

- INTERNET:

[www.somaf.com/dife.htm](http://www.somaf.com/dife.htm)

[www.somaf.com](http://www.somaf.com)

[www.ayudacontador.cl/foro/disc/0000004.htm](http://www.ayudacontador.cl/foro/disc/0000004.htm)

[www.somaf.com/nhablar.htm](http://www.somaf.com/nhablar.htm)

[www.somaf.com/ndiseño.htm](http://www.somaf.com/ndiseño.htm)

MARTINEZ IBAÑEZ Francisco, "Impuestos Diferidos", en revista de Nuevo Consultorio Fiscal, vol. 292, Editorial Fonda, Octubre 2001, 9