

# Consideraciones sobre el IETU diferido de 2007

Por Elsa Beatriz García Bojorges  
Investigadora y Miembro del Consejo Emisor del CINIF.

Con base en la INIF 8, Efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Única, las entidades que se identifiquen con aquellas que esencialmente pagan IETU deben determinar el IETU diferido en los estados financieros cuya fecha esté entre el 1 de octubre y el 31 de diciembre de 2007.

Las principales partidas que provocan IETU diferido en el año 2007 son los inventarios y una parte de los activos fijos. Por la importancia de este efecto para muchas entidades, explicamos a continuación la forma de determinar dicho impuesto diferido en apego tanto a la Ley del IETU como a la NIF D-4, Impuestos a la utilidad.

El tratamiento establecido en la Ley del IETU para los inventarios y activos fijos adquiridos hasta el 31 de diciembre de 2007 es el siguiente:

| Tipos de activos                                                                                     | Deducible/ No deducible                       | Crédito de IETU                                                                   |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Inventarios.                                                                                      | No deducibles.                                | Tienen crédito de IETU = (costo por deducir * tasa IETU) * 6% anual, por 10 años. |
| 2. Depreciables y adquiridos con anterioridad a enero de 1998.                                       | No deducibles.                                | No tienen crédito de IETU.                                                        |
| 3. Depreciables y adquiridos entre el 1 de enero de 1998 y el 31 de agosto de 2007.                  | No deducibles.                                | Tienen crédito de IETU = (costo por deducir * tasa IETU) * 5% anual, por 10 años. |
| 4. Depreciables, no nuevos y adquiridos entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de 2007.       | No deducibles.                                | Tienen crédito de IETU = (costo por deducir * tasa IETU) * 5% anual, por 10 años. |
| 5. Depreciables, nuevos, adquiridos y pagados entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de 2007. | Deducibles entre 2008 y 2010, en 1/3 por año. | No tienen crédito de IETU.                                                        |
| 6. Terrenos.                                                                                         | No deducibles.                                | No tienen crédito de IETU.                                                        |

Por su parte, la NIF D-4 establece que el impuesto diferido para estos activos debe determinarse por las diferencias temporales y los créditos fiscales.

## IETU diferido por diferencias temporales

En primer lugar, debe determinarse el impuesto diferido derivado de las diferencias temporales; para ello, debe compararse el valor contable y el valor fiscal de los inventarios y activos fijos (método de activos y pasivos). En este caso, con base en el párrafo 12 a) de la NIF D-4, el valor fiscal es igual que el importe por deducir de los activos. Por lo tanto, se estará a lo siguiente:

| Tipos de activos                                                                               | Valor fiscal a dic 2007 | Diferencia temporal acumulable                           | Pasivo por IETU diferido                         |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|----------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|
| 1. Inventarios.                                                                                | Cero.                   | Sí, por el total del valor en libros que no se deducirá. | Sí, aunque se disminuirá con el crédito de IETU. |
| 2. Depreciables y adquiridos con anterioridad al mes de enero de 1998.                         | Cero.                   | Sí, por el total del valor en libros que no se deducirá. | Sí.                                              |
| 3. Depreciables y adquiridos entre el 1 de enero de 1998 y 31 de agosto de 2007.               | Cero.                   | Sí, por el total del valor en libros que no se deducirá. | Sí, aunque se disminuirá con el crédito de IETU. |
| 4. Depreciables, no nuevos y adquiridos entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de 2007. | Cero.                   | Sí, por el total del valor en libros que no se deducirá. | Sí, aunque se disminuirá con el crédito de IETU. |



|                                                                                          |                                   |                                                                      |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|----------------------------------------------------------------------|-----|
| 5. Depreciables, nuevos y adquiridos entre el 1 de octubre y el 31 de diciembre de 2007. | Costo de adquisición reexpresado. | No, aunque después puede haber, por tasas de depreciación distintas. | No. |
| 6. Terrenos.                                                                             | Cero.                             | Sí, por el total del valor en libros que no se deducirá.             | Sí. |

Por lo que observamos en este cuadro, el no tener la posibilidad de deducción de los inventarios y activos fijos, salvo por los mencionados en el numeral 5, provoca un pasivo por impuesto diferido.

### IETU diferido por créditos de IETU

En segundo lugar, debe determinarse el IETU diferido por los créditos fiscales. En los casos de los activos mencionados en los numerales 1, 3 y 4, si bien la Ley del IETU no permite su deducción de la base del IETU, sí permite determinar un crédito fiscal por dichos activos, el cual se estima con base en la fórmula que se muestra en la última columna del primer cuadro que presenta.

Los créditos de IETU se restarán del IETU de los próximos 10 años, en un importe anual equivalente al 6% del crédito, si se trata de inventarios, y al 5% si se trata de activos fijos. Por tal razón, los créditos de IETU dan lugar a reconocer un activo por IETU diferido. Cabe señalar que en los años en los que no se genere IETU no se podrá restar el crédito de IETU atribuible a esos periodos, por lo que dicho beneficio se perderá, cuestión que es importante analizar para evaluar la probabilidad de materialización de este activo por impuesto diferido.

### IETU diferido neto

El IETU diferido neto de inventarios y activos fijos al 31 de diciembre de 2007 será el importe que resulte de restarle al pasivo por IETU diferido derivado de diferencias temporales, el activo por IETU diferido derivado de los créditos de IETU, en los casos en los que sea procedente.

Por lo anterior, podría surgir el siguiente cuestionamiento: ¿es válido que en lugar de hacer la determinación del IETU diferido en dos pasos, se haga en uno solo? Esto, de acuerdo con lo siguiente:

En la aplicación del método de activos y pasivos, en lugar de presentar cero como valor fiscal de los activos de los numerales 1, 3 y 4, podría asignárseles el valor que sirve de base para el crédito de IETU; surgiría entonces una diferencia temporal y, al aplicarle a ésta la tasa de IETU, se obtiene el pasivo neto del que se habla en el párrafo anterior. Por ejemplo: en el caso del inventario, su valor fiscal sería el importe equivalente al 60% del inventario; consecuentemente, surge una diferencia temporal por el 40% del inventario, que provocaría un pasivo igual al pasivo neto al que hace alusión el párrafo anterior.

La respuesta es que, aunque por ambos caminos, algebraicamente, se puede llegar a cifras semejantes, se considera que lo más adecuado es llevar a cabo el primer procedimiento debido a que, para la Ley, el inventario es estrictamente una partida no deducible aunque, al mismo tiempo, exista la posibilidad de aplicar un crédito fiscal; los importes no deducibles afectan la determinación de la base de IETU, mientras que los créditos de IETU no afectan a dicha base, sólo al IETU causado, es decir, tienen diferentes repercusiones.

Aunque algebraicamente resulte lo mismo, podría no ser lo mismo para efectos de la medición de los niveles de probabilidad de materialización del diferido en uno y otro enfoque. ❁

# GUÍA 404, ¿cambio real o sólo de aspecto?

\*Por Curtis C. Verschoor.

En diciembre de 2006, tanto la SEC como el PCAOB emitieron, para comentarios, la guía para evaluar el control interno sobre los reportes financieros *Management Report y Control Interno Relativo a Reportes Financieros (release No. 33-8762)*, la cual está diseñada para que la administración la use en un método de valuación de arriba-abajo basado en el riesgo.

Un objetivo principal de la propuesta SEC es proporcionar orientación a las compañías públicas que sea menos prescriptiva y mejor alineada con los objetivos de la Ley Sarbanes-Oxley (SOX), Sección 404. La contraparte (PCAOB *release No. 2006-007*) es un reemplazo de *Accounting Standard No 2, an Audit of Financial Control over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements*, emitida para complementar a un público ansioso de un enfoque totalmente nuevo a la auditoría externa del control interno sobre reportes financieros.

La propuesta SEC permite a la administración escalar y adaptar sus procedimientos de evaluación para adaptarse a los hechos y circunstancias de una organización particular. Esto resultaría en menos esfuerzo y menor costo de cumplimiento en comparación con la práctica existente, la cual consiste en seguir los estándares externos de auditoría que aparecen para adaptarse sólo a las mayores corporaciones públicas. Se requerirá menos esfuerzo para enfocarse únicamente en los cambios anuales sobre riesgos y controles, en vez de seguir la práctica anual de identificar todos los riesgos de reportar y evaluar los controles relacionados.

El boletín SEC también dirige a los auditores externos a expresar sólo una opinión sobre el control interno de un cliente de los reportes financieros, en vez de la práctica actual de expresar una opinión del sistema de control y la evaluación

del sistema por la administración. Para ello se consideran cuatro áreas específicas:

- Identificación de riesgos de reportes financieros confiables y el control relacionado que la administración ha implantado para considerar esos riesgos.
- Evaluación de la efectividad de controles operativos.
- Reportes de los resultados totales de la evaluación administrativa.
- Documentación.

## Nueva orientación

La omisión más crítica de la nueva orientación SEC es cualquier énfasis sobre qué tanto es importante, en un clima ético corporativo, la efectividad de los controles internos. El presupuesto estándar PCAOB falla en enfatizar la importancia del control ambiental –incluyendo valores de integridad y valores éticos– para un control efectivo sobre el control interno.

Aunque el PCAOB nota que las propuestas están diseñadas primeramente para enfocar la auditoría sobre los asuntos más importantes al control interno, esto está expresado para dirigir las pruebas del auditor a los “controles más importantes sobre las transacciones y no al ambiente de control”.

Mientras se pretende enfocar la atención del auditor sobre cuestiones más importantes a los controles internos, el estándar PCAOB, de hecho, se basa en probar detalles de transacciones de rutina. El enfoque sobre aseveraciones de estados financieros específicos, aun considerando niveles de controles de compañía, resulta evidente:

“En un enfoque de arriba hacia abajo, si los niveles de control de la compañía son fuertes y se enlazan directamente a los controles de nivel de proceso (énfasis añadido) ...el auditor será capaz de reducir la prueba de controles al nivel de proceso”. Esto parece contradecir la posición pública del PCAOB de “enfatar” la compañía?

A pesar de la reducción prometida en la prueba detallada en transacciones de rutina, el nuevo método parece revertirse al

La propuesta de la SEC permite a la administración escalar y adaptar sus procedimientos de evaluación para adaptarse a los hechos y circunstancias de una organización particular.



viejo estándar de probar los controles de proceso de la transacción desde una perspectiva de abajo hacia arriba. El párrafo 19 del nuevo estándar afirma que el auditor externo debe evaluar el ambiente de control de la compañía. Aparecen los listados que el auditor tomará para hacer la evaluación.

Este requerimiento se encuentra en la sección del estándar, involucrando la identificación de controles que el auditor externo deberá documentar y después probar, en vez de hacerlo en la sección que prescribe métodos de control de prueba. Con relación a la prueba de diseño de controles, el párrafo 48 del borrador estándar observa que el auditor ordinariamente realiza procedimientos suficientes para evaluar la efectividad del diseño durante el examen físico de su trabajo.

“El objetivo principal de su trabajo es seguir una transacción desde su origen a través de los procesos de la compañía, incluyendo los sistemas de información, hasta que aparezca asentado en los registros financieros de la compañía”, se indica. Por lo que la naturaleza prescriptiva del nuevo estándar contempla escasamente la prueba del diseño de una

compañía, en cuanto a los controles a nivel compañía, incluyendo el ambiente de control.

### ¿De arriba hacia abajo?

Con respecto a probar la efectividad operacional de controles internos, el párrafo 49 del borrador estándar observa que “el auditor deberá probar la efectividad operativa de un control si la operatividad de un control está funcionando tal como fue diseñado y si la persona que realiza dicho control posee la autoridad y competencia necesaria para realizar efectivamente el control”.

Parece que el nuevo estándar contempla que la mayor prueba de los controles se involucra en los procesos de rutina de transacciones y no en el enfoque de arriba hacia abajo de todos los controles de una compañía.

El párrafo 55 del borrador PCAOB describe la naturaleza de la prueba de los controles. Observa que las pruebas físicas consisten generalmente de una combinación de preguntas, observación, inspección de documentación relevante y refuncionamiento de un control. ▶▶

Nuevamente, esta orientación falla en requerir que se utilicen técnicas diseñadas para determinar la condición del clima ético u otros elementos del control ambiental. El estándar sugeriría el uso de entrevistas, encuestas a los empleados, la presencia y objetividad de líneas telefónicas de ayuda, reportes de una actividad de auditoría interna competente, independiente y con recursos apropiados, así como la valuación de una vigilancia de calidad proporcionada por el comité de auditoría del consejo de directores.

Mientras el borrador estándar observa en el párrafo 79 que un ambiente de control no efectivo es un fuerte indicador de que existe una debilidad sustancial en el control interno, solamente se citan dos circunstancias como ejemplo:

1. Identificación de fraude de cualquier magnitud por parte de la administración principal.
2. Deficiencias significativas que han sido comunicadas a la administración y al comité de auditoría y que permanecen sin corregir después de un periodo razonable.

Se listan otros fuertes indicadores de una debilidad material, que aparecen listados, pero no están enlazados al control ambiental, el aspecto más importante del control interno. Estos indicadores no se enfocan tampoco sobre la significación de la ética y los sistemas de cumplimiento.

## Evaluación y comprobación del control interno

Parece que la SEC y el PCAOB han ignorado mayormente la orientación publicada en el 2006 por *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), que fue organizado para ayudar a la evaluación y comprobación del control interno sobre reportes financieros.

Enfatizando su orientación previa sobre control interno, la guía COSO titulada *Internal Control over Financial Reporting: Guidance for Smaller Public Companies* contiene nuevas percepciones diseñadas para evaluar y facilitar el control interno. De los 20 principios incluidos, siete involucran al control ambiental. Del control queda uno, tal vez el más importante de los cinco componentes de control ambiental que deben ser efectivos para que una organización y su control interno como un todo sean considerados efectivos, de acuerdo con la nueva orientación COSO. El control es la base sobre la cual se sustentan los otros componentes de control interno, además, fija el tono de la organización. Los nuevos siete principios COSO que afectan el control ambiental son:

**1. Integridad y valores éticos (particularmente de la administración principal, desarrollados y comprendidos).** Fijan el estándar de conducta para los reportes financieros.

**2. Consejo de Directores.** Comprende y ejercita vigilancia y responsabilidad relacionada con el control interno.

**3. Filosofía y estilo operacional de la administración.** Apoya el logro de un efectivo control interno sobre los reportes financieros.

**4. Estructura organizacional.** Soporta un efectivo control interno sobre los reportes financieros.

**5. Individuos competentes.** La compañía tiene para preparar reportes financieros y los relacionados con los roles de vigilancia; para ello requiere de capital humano.

**6. Auditoría y responsabilidad.** A la administración y los empleados le son asignados apropiados niveles de autoridad y responsabilidad para facilitar un efectivo control interno sobre reportes financieros.

**7. Recursos Humanos.** Las políticas y prácticas se diseñan e implantan para facilitar un efectivo control interno sobre los reportes financieros.

## Aciertos y fallas

En términos de expectativas, la nueva guía emitida por la SEC es probable que sea la más valiosa para las compañías públicas. Separa la valuación administrativa de control interno de las excesivas restricciones de auditoría fijadas por el PCAOB.

Pero la orientación propuesta por la SEC y el PCAOB falla en demostrar el liderazgo necesario para implantar las esperadas reformas que reconocen la importancia de la cultura ética en una organización y otros procesos de nivel superior en toda la compañía. El borrador de los reportes financieros PCAOB falla en considerar los excesivos costos de auditoría que “prueban” que existe un control interno efectivo sobre los muchos detalles del proceso de transacciones.

Tanto la SEC como el PCAOB solicitan comentarios sobre sus propuestas de orientación. Detalles de sobre cómo hacerlo están contenidos en sus respectivos *websites* en:

[www.sec.gov](http://www.sec.gov) y [www.pcaob.com](http://www.pcaob.com) 

**Texto original: 404 Guidance: Real Change or Just Window Dressing? Strategic Finance, Febrero 2007.**

**Traducción para el Colegio de Contadores Públicos de México por Antonio Berges C.**

\*Curtis C. Verschoor es Profesor del Instituto para Negocios y Ética Profesional en DePaul University, Chicago. Escolar de investigación en el Centro para Ética de Negocios en Bentley College, Waltham, Mass.