



REPORTE TÉCNICO 53

RT 53, Efectos contables del decreto que regula la subcontratación laboral

RT 53

16 de junio de 2021

Este documento
no es normativo

En este número:

RT 53, Efectos contables del
decreto que regula la
subcontratación laboral

Centro de Investigación y Desarrollo

Directora

C.P.C. Elsa Beatriz García Bojorges

Investigadores

C.P.C. William Alan Bese Decker

C.P.C. Luis Antonio Cortés Moreno

C.P.C. Juan Mauricio Gras Gas

Edición

L.C.F. Claudia Hurtado Lemus

Boulevard de Orizaba 188, Piso 9
Col. Bosques de las Lomas
11700 Ciudad de México

tel: 55 5998-5200
E-mail: contacto.cinif@cinif.org.mx



© 2021 (en trámite para el Consejo Mexicano
de Normas de Información Financiera, A. C.
(CNIF).

Para uso individual y exclusivo del Suscriptor.

Se prohíbe la distribución total o parcial por
cualquier medio electrónico o mecánico sin
autorización escrita del CNIF.

Antecedentes

Decreto que regula la subcontratación laboral

El 23 de abril de 2021 fue publicado por parte del Gobierno Federal un decreto (el Decreto) para regular la subcontratación laboral, entendiéndose por esta, cuando una persona física o moral proporciona o pone a disposición trabajadores propios en beneficio de otra persona. Con dicho Decreto se reforman, adicionan y derogan diversas leyes con objeto de:

- prohibir la subcontratación de personal para actividades que forman parte del objeto social y de la actividad económica preponderante de una entidad;
- permitir la subcontratación de servicios y obras especializadas que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante, siempre que se cumplan ciertos requisitos y considerando que la entidad contratante tiene responsabilidad solidaria ante los trabajadores que prestan los servicios especializados; y
- modificar el cálculo de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad (PTU) a la cual cada trabajador tiene derecho.

Las reformas, adiciones y derogaciones derivadas del Decreto tienen vigencia como sigue:

- de la *Ley Federal del Trabajo*, de la *Ley del Seguro Social*, de la *Ley del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores*, a partir del día siguiente de su publicación;
- del *Código Fiscal de la Federación*, de la *Ley del Impuesto Sobre la Renta* y de la *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, a partir del 1 de agosto de 2021;
- del resto de las leyes federales modificadas, las cuales se refieren a la subcontratación por parte de los órganos de gobierno, a partir del 1 de enero de 2022.

A partir de la fecha de publicación del Decreto, se otorga un plazo de 90 días naturales para que las empresas lleven a cabo las transferencias de empleados necesarias para estar en apego a las disposiciones del Decreto.

Principales consecuencias del Decreto

Una de las consecuencias más importantes del Decreto es que muchas entidades tendrán que reestructurarse. Por una parte, están las entidades que solían subcontratar servicios laborales y que ahora, como consecuencia del Decreto, tendrán que contratar directamente al personal que les proporcione los servicios requeridos; por otra parte, están las empresas prestadoras de servicios de personal, las cuales probablemente tendrán que modificar su plantilla de empleados, pues su giro de negocio ha cambiado. Por lo tanto, se prevé que las entidades que antes del Decreto prestaban los servicios en un esquema de subcontratación laboral transferirán a dichos empleados a las entidades que directamente recibían los servicios subcontratados.

Otro cambio relevante es que se modifica el cálculo de la PTU a la cual cada trabajador tiene derecho.

Objetivo

El objetivo de este Reporte Técnico 53 (RT 53) es dar guías para el reconocimiento de los principales efectos del Decreto en los estados financieros de las entidades.

Este RT 53 está dirigido a las entidades que:

- a) hayan transferido o estén en proceso de transferir empleados a otra entidad;
- b) hayan recibido empleados o estén en proceso de recibir empleados de las entidades que antes del Decreto les prestaban servicios en un esquema de subcontratación laboral; y/o
- c) están obligadas al pago de la PTU.

Tratamiento contable de los efectos del Decreto

Este RT 53 guía en el reconocimiento contable de los siguientes efectos derivados del Decreto:

- a) transferencia de empleados;
- b) modificación del cálculo de la PTU;
- c) otros efectos derivados de los dos anteriores.

Transferencia de empleados

Para efectos de este RT 53, la transferencia de empleados se refiere al traspaso de estos de una entidad (*entidad transferente*) a otra (*entidad receptora*); normalmente, la transferencia se lleva a cabo de una entidad que prestaba servicios laborales bajo un esquema de subcontratación a la entidad que recibía dichos servicios.

La normativa que sirve de base para el reconocimiento de los efectos contables de las transferencias de empleados es la siguiente:

Entidad transferente

La entidad transferente (ET) al transferir a los empleados a la *entidad receptora (ER)*, debe cancelar, con efecto en la *Utilidad o Pérdida Neta (UPN)* del periodo, cualesquier pasivos laborales asociados con los empleados transferidos a la *ER*, de los cuales quede liberada; en términos generales, esto debe tratarse como una *Liquidación Anticipada de Obligaciones (LAO)* con base en:

NIF C-9, Provisiones, contingencias y compromisos

Párrafo 43.2

"Una provisión debe revertirse en el periodo en que se considere que ya no es probable que haya salidas de recursos económicos para liquidar la obligación."

NIF D-3, Beneficios a los empleados

Párrafo 45.6.17

"Cuando ocurre una LAO una entidad debe reconocer como parte del costo del servicio en los resultados del periodo las ganancias o pérdidas derivadas de la LAO de un plan de beneficio definido..."

Párrafo 45.6.16

"La ganancia o pérdida de una LAO es la diferencia entre:

- a) *la Obligación por Beneficios Definidos (OBD) a la fecha de liquidación; y*
- b) *el precio de liquidación, incluyendo los Activos del Plan (AP) transferidos y los pagos realizados directamente por la entidad en relación con la liquidación."*

Párrafo 45.6.20

"Para reconocer un Costo Laboral de Servicios Pasados (CLSP) y una ganancia o pérdida de una LAO, debe procederse de acuerdo con lo siguiente:

- a) Debe reconocer directamente en resultados el CLSP o la ganancia o pérdida de una LAO; así como, el monto proporcional de las partidas pendientes de reciclar correspondientes a las remediones por Ganancias y Pérdidas del Plan (GPP) atribuibles; esto significa que:*
 - i. Por CLSP que implica una disminución de la OBD, deben reciclarse las Ganancias o Pérdidas Actuariales en Obligaciones (GPAO) en la misma proporción en que se disminuye la OBD y, en su caso, deben reciclarse las Ganancias o Pérdidas en el Retorno de los Activos del plan (GPRA) en la misma proporción en que se disminuyen los AP;*
 - ii. Por LAO que implica una eliminación del beneficio, parcial o total, deben reciclarse las GPAO totales atribuibles al plan o beneficio del plan que se está liquidando y, a su vez. Deben reciclarse las GPRA en la misma proporción en que se disminuyen los AP; ..."*

Cuando la transferencia de empleados se lleve a cabo entre entidades bajo control común, también debe tomarse en cuenta el párrafo siguiente:

NIF D-3

Párrafo 45.2.13

"Un traspaso de personal entre entidades bajo control común con reconocimiento de antigüedad ...para la entidad que traspasa el plan es una LAO. En los estados financieros consolidados los traspasos de personal no tienen efecto, salvo que se cambien los beneficios al momento del traspaso."

Entidad receptora

La ER es quien estaría recibiendo y contratando como propios a los empleados transferidos, por lo que debe reconocer en la UPN del periodo de la transferencia cualquier pasivo laboral por servicios pasados que le haya transferido la ET; esto se hará con base en:

NIF D-3,

Párrafo 45.6.6

"El Costo Laboral del Servicio Pasado (CLSP) es el incremento o decremento en la Obligación por Beneficio Definido (OBD) por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, procedente de:

- a) una Modificación al Plan (MP) que, a su vez, incluye el efecto retroactivo de beneficios a empleados por:*
 - i. la introducción de un nuevo plan de beneficios,*
 - ii. los beneficios asumidos por el traspaso de empleados,*
 - iii. el retiro de un plan de beneficios, o*
 - iv. los cambios subsecuentes de los beneficios por pagar en un plan de beneficios ya establecido; y*
- b) una Reducción de Personal (RP)."*

Párrafo 45.6.11

"Cuando surja un CLSP una entidad debe reconocer como parte del costo del servicio en los resultados del periodo el CLSP de un plan de beneficio definido..."

Cuando la transferencia de empleados se lleve a cabo entre entidades bajo control común, también debe tomarse en cuenta el párrafo siguiente:

Párrafo 45.2.13

"Un traspaso de personal entre entidades bajo control común con reconocimiento de antigüedad, implica reconocer en los estados financieros individuales de la entidad que recibe el personal, el efecto retroactivo de una Modificación al Plan equivalente a una introducción de un nuevo plan..."

Los efectos contables de las transferencias de empleados derivadas del Decreto están relacionados con la forma legal que la ET y la ER hayan elegido para llevar a cabo esta transacción; a continuación, se mencionan las formas más comunes de estas transacciones y se da una guía para su reconocimiento contable:

1. Transferencia de empleados y de obligaciones laborales por servicios pasados sin precio de liquidación

Entidad transferente (ET)	Entidad receptora (ER)
<p><i>Transferencia de empleados</i></p> <p>La ET transfiere a la ER los empleados, así como las obligaciones relacionadas con los servicios pasados de los mismos, por lo que la ET se libera de la obligación de pago.</p> <p>Al no haber precio de liquidación, se asume que no hay AP o, si los hubiera, se decidió no transferirlos.</p>	<p><i>Contratación de empleados</i></p> <p>La ER contrata a los empleados recibidos asumiendo ante ellos, las obligaciones de pago por servicios pasados que le fueron transferidos.</p>
<p><i>Reconocimiento contable</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Dar de baja el pasivo por OBD, así como cualquier otro pasivo laboral transferido, afectando la UPN. ▪ Reciclar a la UPN, el Otro Resultado Integral (ORI) por las GPAO del pasivo por OBD dado de baja. ▪ Dar de baja cualquier saldo de PTU diferida afectando la UPN. ▪ <i>(Ver ejemplo al final de este RT)</i> 	<p><i>Reconocimiento contable</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Reconocer el pasivo por OBD y cualquier otro pasivo laboral, asumidos, con efecto en la UPN. <p>Si la transferencia es entre entidades bajo control común, finalmente, en los estados financieros consolidados la transacción se elimina.</p>
<p><i>Observaciones</i></p> <p><i>PTU causada</i></p> <p>La ET tendrá la obligación de pago de la PTU causada hasta antes de la transferencia. Por lo tanto, no transfiere este pasivo a la ER y lo dará de baja hasta el momento del pago a los trabajadores en los términos de ley.</p> <p><i>PTU diferida</i></p> <p>La PTU diferida se elimina porque a la fecha de la transferencia todavía no está ganada por los empleados y, al transferirlos, jamás se realizará dicha PTU diferida.</p>	<p><i>Observaciones</i></p> <p><i>PTU causada</i></p> <p>La ER sólo está obligada al pago de la PTU sobre sus propios resultados.</p> <p><i>PTU diferida</i></p> <p>La ER no reconoce la PTU diferida de la ET, dado que ese monto fue determinado por las diferencias temporales de la ET. La ER reconoce PTU diferida con base en sus propias diferencias temporales.</p> <p><i>Afectación a la UPN</i></p> <p>Atendiendo al párrafo 45.6.11 de la NIF D-3 citado anteriormente, el efecto de asumir el costo de servicios pasados de cualesquier pasivos laborales debe afectar la UPN de la ER y no los resultados de periodos anteriores.</p>

2. Transferencia de empleados y de obligaciones laborales por servicios pasados con precio de liquidación a la ER

Entidad transferente (ET)	Entidad receptora (ER)
<p><i>Transferencia de empleados</i></p> <p>La ET transfiere a la ER los empleados, así como las obligaciones relacionadas con los servicios pasados de los mismos, estableciendo un precio de liquidación a pagar a la ER para liberarse de su obligación con los empleados.</p> <p>El precio de liquidación puede conformarse por los AP, si los hubiera, y cualquier otra contraprestación adicional.</p>	<p><i>Contratación de empleados</i></p> <p>La ER contrata a los empleados transferidos y asume ante ellos las obligaciones de pago por servicios pasados, a cambio de un precio de liquidación pagado por parte de la ET.</p>
<p><i>Reconocimiento contable</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Dar de baja el pasivo por OBD, así como cualquier otro pasivo laboral transferido, y reconocer, una cuenta por pagar por el precio de liquidación acordado (la cual se liquida con los AP y/u otras salidas de efectivo) y afectando la UPN. ▪ Reciclar a la UPN, el ORI tanto por las GPAO del pasivo por OBD dado de baja, como por los GPRA de los AP transferidos. ▪ Dar de baja cualquier saldo de PTU diferida afectando la UPN. ▪ (Ver ejemplo al final de este RT) 	<p><i>Reconocimiento contable</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Reconocer la OBD y cualquier otra obligación laboral, asumidos, y reconocer una cuenta por cobrar por el precio de liquidación acordado (la cual se cobra con los AP y/u otras entradas de efectivo) y afectando por la diferencia la UPN. <p>Si la transferencia es entre entidades bajo control común, finalmente, en los estados financieros consolidados la transacción se elimina.</p>
<p><i>Observaciones</i></p> <p>PTU causada</p> <p>La ET tendrá la obligación de pago de la PTU causada hasta antes de la transferencia. Por lo tanto, no transfiere este pasivo a la ER y lo dará de baja hasta el momento del pago a los trabajadores en los términos de ley.</p> <p>PTU diferida</p> <p>La PTU diferida se elimina porque a la fecha de la transferencia todavía no está ganada por los empleados y, al transferirlos, jamás se realizará dicha PTU diferida.</p>	<p><i>Observaciones</i></p> <p>PTU causada</p> <p>La ER sólo está obligada al pago de la PTU sobre sus propios resultados.</p> <p>PTU diferida</p> <p>La ER no reconoce la PTU diferida de la ET, dado que ese monto fue determinado por las diferencias temporales de la ET. La ER reconoce PTU diferida con base en sus propias diferencias temporales.</p> <p>Afectación a la UPN</p> <p>Atendiendo al párrafo 45.6.11 de la NIF D-3 citado anteriormente, el efecto de asumir el costo de servicios pasados de cualesquier pasivos laborales debe afectar la UPN de la ER y no sus resultados de periodos anteriores.</p>

3. Transferencia de empleados previa liquidación de beneficios por servicios pasados pagada directamente al empleado

Entidad transferente (ET)	Entidad receptora (ER)
<p><i>Transferencia de empleados</i></p> <p>La ET transfiere a la ER los empleados previa liquidación directa al empleado de las obligaciones relacionadas con los servicios pasados.</p> <p>El pago al empleado puede ser con los AP y/o con otros pagos adicionales; asimismo, dicho pago podría ser por un monto diferente al pasivo laboral, dado que este se reconoció con base en probabilidades de pago; cualquier diferencia entre el pasivo por OBD dado de baja y el monto pagado debe afectar la UPN.</p>	<p><i>Contratación de empleados</i></p> <p>La ER contrata a los empleados transferidos sin asumir obligaciones por los servicios pasados.</p>
<p><i>Reconocimiento contable</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Dar de baja el pasivo por OBD y cualquier otro pasivo liquidado y reconocer el pago con AP o con cualquier otra contraprestación por la liquidación. ▪ Reciclar a la UPN, el ORI tanto por las GPAO del pasivo por OBD dado de baja, como por los GPRA de los AP. ▪ Dar de baja cualquier saldo de PTU diferida afectando la UPN. ▪ <i>(Ver ejemplo al final de este RT)</i> 	<p><i>Reconocimiento contable</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ No reconocer efectos de la transferencia en sus estados financieros.
<p><i>Observaciones</i></p> <p><i>PTU causada</i></p> <p>La ET tendrá la obligación de pago de la PTU causada hasta la fecha de la transferencia. Por lo tanto, no transfiere este pasivo a la ER y lo dará de baja hasta el momento del pago a los trabajadores en los términos de ley.</p> <p><i>PTU diferida</i></p> <p>La PTU diferida se elimina porque a la fecha de la transferencia todavía no está ganada por los empleados y, al transferirlos, jamás se realizará dicha PTU diferida.</p>	<p><i>Observaciones</i></p> <p><i>PTU causada</i></p> <p>La ER sólo está obligada al pago de la PTU sobre sus propios resultados.</p> <p><i>PTU diferida</i></p> <p>La ER no reconoce la PTU diferida de la ET, dado que ese monto fue determinado por las diferencias temporales de la ET. La ER reconoce PTU diferida con base en sus propias diferencias temporales.</p>

4. Transferencia de empleados mediante la fusión de la ET por la ER

Entidad transferente (ET)	Entidad receptora (ER)
<p><i>Fusión (Fusionada)</i></p> <p>La ET es fusionada por la ER.</p>	<p><i>Fusión (Fusionante)</i></p> <p>La ER fusiona a la ET quedando la ER como responsable ante los empleados del pago del servicio pasado.</p>
<p><i>Reconocimiento contable</i></p> <ul style="list-style-type: none">La ET desaparece y tendrá que llevar a cabo los asientos de cancelación de saldos.	<p><i>Reconocimiento contable</i></p> <ul style="list-style-type: none">Reconocer los activos y pasivos fusionados, incluidos cualesquier pasivos o activos laborales.
<p><i>Observaciones</i></p> <p><i>PTU causada</i></p> <p>La ET tendrá la obligación de pago de la PTU causada hasta antes de la transferencia. Por lo tanto, no transfiere este pasivo a la ER y lo dará de baja hasta el momento del pago a los trabajadores en los términos de ley.</p> <p><i>PTU diferida</i></p> <p>La PTU diferida se elimina porque a la fecha de la transferencia todavía no está ganada por los empleados y, al transferirlos, jamás se realizará dicha PTU.</p>	<p><i>Observaciones</i></p> <p>La fusión entre entidades bajo control común está fuera del alcance la NIF B-7, <i>Adquisiciones de negocios</i>; no obstante, el CINIF considera que lo apropiado es reconocer los activos netos fusionados a su valor neto en libros con efecto en el capital contable y no en la UPN del periodo, lo cual es acorde a la tendencia internacional.</p> <p>En caso de que la fusión sea entre entidades que no están bajo control común, deberá atenderse a lo indicado en la NIF B-7.</p> <p><i>PTU causada</i></p> <p>La ER sólo está obligada al pago de la PTU sobre sus propios resultados.</p> <p><i>PTU diferida</i></p> <p>La PTU diferida debe ajustarse con base en la información derivada de la fusión.</p>

5. La entidad que prestaba los servicios de personal fusiona a la entidad que recibía tales servicios

Entidad que prestaba los servicios	Entidad que recibía los servicios
<p><i>Fusión (Fusionante)</i></p> <p>La entidad que prestaba los servicios de personal fusiona a la entidad que recibía tales servicios. Este escenario no implica propiamente una transferencia de empleados.</p>	<p><i>Fusión (Fusionada)</i></p> <p>La que recibía los servicios de personal es fusionada por la entidad que prestaba los servicios.</p>
<p><i>Reconocimiento contable</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Reconoce en su estructura financiera los activos y pasivos de la entidad a la que absorbe. 	<p><i>Reconocimiento contable</i></p> <ul style="list-style-type: none"> La entidad que recibía los servicios de personal desaparece y tendrá que llevar a cabo los asientos de cancelación de saldos.
<p><i>Observaciones</i></p> <p>La fusión entre entidades bajo control común está fuera del alcance la NIF B-7, <i>Adquisiciones de negocios</i>. No obstante, el CINIF considera que lo apropiado es reconocer los activos netos fusionados a su valor neto en libros con efecto en el capital contable y no en la UPN del periodo, lo cual es acorde a la tendencia internacional.</p> <p>En caso de que la fusión sea entre entidades que no están bajo control común, deberá atenderse a lo indicado en la NIF B-7.</p> <p><i>PTU causada y PTU diferida</i></p> <p>Deben ajustarse con base en la información derivada de la fusión.</p>	

En los casos mencionados anteriormente, las entidades de servicios y las operadoras, al tener cambios en su estructura financiera, deberán ajustar sus saldos de impuestos a la utilidad diferidos, con base en la NIF D-4, *Impuestos a la utilidad*.

PTU – Modificaciones del cálculo

El Decreto modificó la forma de calcular el pago de PTU a los trabajadores. A continuación, se describen los pasos a seguir para su determinación, con base en lo establecido en la *Ley Federal del Trabajo (LFT)* y la *Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR)*:

1. La entidad debe aplicar a la utilidad fiscal base de PTU el 10%, con base en lo establecido en la LISR.
2. El monto determinado en el paso 1 debe asignarse a cada empleado con base en lo establecido en la LFT; no obstante, el monto asignado a cada empleado no podrá superar al mayor de los siguientes montos:
 - el equivalente a 3 meses del salario actual del empleado; o
 - el promedio de PTU recibida por el empleado en los tres años anteriores.
3. Si la PTU determinada en el paso 1 resulta mayor a la suma de la PTU asignada a todos y cada uno de los empleados según el paso 2, esta última debe ser considerada la PTU causada del periodo; con base en la LFT se considera que la diferencia entre ambos importes no genera obligación de pago ni en el periodo actual ni en los futuros.
4. Si la PTU determinada en el paso 1 resulta menor o igual a la determinada en el paso 2, la PTU del paso 1 debe ser la *PTU causada* del periodo.

PTU causada – Reconocimiento y valuación

El monto de la PTU causada debe ser el determinado con base en los pasos 3 y 4 mencionados en el párrafo anterior y debe reconocerse en los estados financieros como un pasivo y como un gasto en la UPN del periodo. La diferencia a la que se refiere el paso 3 no representa una obligación presente para la entidad, por lo cual no debe reconocerse en los estados financieros.

PTU diferida – Reconocimiento y valuación

La NIF D-3 establece que la PTU diferida debe determinarse aplicando el *Método de activos y pasivos* establecido en la NIF D-4 para el cálculo de los impuestos a la utilidad diferidos. Con base en dicho método, ante la existencia de diferencias temporales, la entidad debe determinar y reconocer la PTU diferida; no obstante, al haber cambiado la determinación de la PTU causada, probablemente la entidad deberá hacer ciertos ajustes en la forma de la determinación de la PTU diferida, particularmente en los casos en los que las entidades consideren que el pago de la PTU será menor que el 10% de la utilidad fiscal por estar este pago sujeto a los límites establecidos en la LFT.

En los casos en los que la entidad determine un activo o un pasivo por PTU diferida y considere que en periodos futuros no se recuperará o pagará al 100% por estar sujeta a los límites de ley antes mencionados, la entidad debe hacer la mejor estimación posible del monto de PTU diferida con base en sus proyecciones financieras; sin embargo, el CINIF considera que una entidad podría llevar a cabo la siguiente aplicación práctica para estimar la PTU diferida:

Aplicación práctica de PTU diferida

1. Determinar la *Tasa de PTU causada* del periodo: dividir la PTU causada entre la PTU determinada al 10% de la utilidad fiscal. El cociente obtenido debe multiplicarse por la tasa legal de PTU del 10%; el resultado es la *Tasa de PTU causada*. (Ver ejemplo al final de este RT).
2. Aplicar la *Tasa de PTU causada* a las diferencias temporales existentes a la fecha de los estados financieros. El resultado es el activo o pasivo de *PTU diferida*.
3. La entidad tendría que calcular la *Tasa de PTU causada* al cierre de cada ejercicio y determinar los saldos de PTU diferida aplicando dicha tasa; asimismo, esta tasa debería utilizarse en la preparación de estados financieros a fechas intermedias.

Otros efectos del Decreto

Análisis del negocio en marcha

Derivado de los cambios en la legislación mexicana para regular la subcontratación laboral, es probable que algunas entidades tengan repercusiones importantes en su forma de operar de tal forma que podrían surgir dudas sobre la continuidad de la entidad como un negocio en marcha. En estos casos, se recomienda atender al RT 50, *Análisis del negocio en marcha*, emitido por el CINIF en enero 2021.

Estados financieros a fechas intermedias

Mientras una entidad esté en proceso de reestructuración para dar cumplimiento a los cambios en la legislación antes mencionados, con base en la NIF B-13, *Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros*, párrafo 19, una entidad debe revelar en los estados financieros a fechas intermedias lo siguiente:

- a) que se encuentra en proceso de reestructuración.
- b) los principales aspectos de la reestructuración;
- c) los principales efectos en los estados financieros o una estimación de estos, por: i) la transferencia de personal, ya sea como ET o como ER; y ii) cambios en el cálculo de PTU causada y PTU diferida.

Ejemplos de registro contable de transferencia de empleados

Supuestos

La entidad transferente tiene a la fecha de la transferencia de empleados, los siguientes saldos en el estado de situación financiera:

Obligación por Beneficio Definido (OBD)	\$1,000,000
ORI por GPAO asociadas con OBD, pérdida	50,000
Activos del plan	300,000
ORI por GPRA asociadas con AP, ganancia	10,000
PTU diferida por pagar	65,000
Pago adicional (Ejemplo 2)	800,000

Ejemplo 1

1. Transferencia de empleados y de obligaciones laborales por servicios pasados sin precio de liquidación

Entidad transferente (ET)	Entidad receptora (ER)																																				
<p><i>Transferencia de empleados</i></p> <p>La ET transfiere a la ER los empleados, así como las obligaciones relacionadas con los servicios pasados de los mismos, por lo que la ET se libera de la obligación de pago.</p> <p>Al no haber precio de liquidación, se asume que no hay AP o, si los hubiera, se decidió no transferirlos.</p>	<p><i>Contratación de empleados</i></p> <p>La ER contrata a los empleados recibidos asumiendo ante ellos, las obligaciones de pago por servicios pasados.</p>																																				
<p><i>Reconocimiento contable</i></p> <table border="0"> <thead> <tr> <th><i>Cancelación del pasivo laboral</i></th> <th>Debe</th> <th>Haber</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Pasivo por beneficios a empleados (OBD)</td> <td>\$ 1,000,000</td> <td></td> </tr> <tr> <td>UPN - Costo neto del periodo</td> <td></td> <td>\$ 1,000,000</td> </tr> </tbody> </table> <table border="0"> <thead> <tr> <th><i>Reciclaje del ORI</i></th> <th>Debe</th> <th>Haber</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>UPN - Costo neto del periodo</td> <td>\$ 50,000</td> <td></td> </tr> <tr> <td>ORI por GPAO asociadas con OBD, pérdida</td> <td></td> <td>\$ 50,000</td> </tr> </tbody> </table> <table border="0"> <thead> <tr> <th><i>Cancelación PTU diferida</i></th> <th>Debe</th> <th>Haber</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>PTU diferida por pagar</td> <td>\$ 65,000</td> <td></td> </tr> <tr> <td>UPN - PTU del periodo</td> <td></td> <td>\$ 65,000</td> </tr> </tbody> </table>	<i>Cancelación del pasivo laboral</i>	Debe	Haber	Pasivo por beneficios a empleados (OBD)	\$ 1,000,000		UPN - Costo neto del periodo		\$ 1,000,000	<i>Reciclaje del ORI</i>	Debe	Haber	UPN - Costo neto del periodo	\$ 50,000		ORI por GPAO asociadas con OBD, pérdida		\$ 50,000	<i>Cancelación PTU diferida</i>	Debe	Haber	PTU diferida por pagar	\$ 65,000		UPN - PTU del periodo		\$ 65,000	<p><i>Reconocimiento contable</i></p> <table border="0"> <thead> <tr> <th><i>Año del pasivo laboral</i></th> <th>Debe</th> <th>Haber</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Pasivo por beneficios a empleados (OBD)</td> <td></td> <td>\$ 1,000,000</td> </tr> <tr> <td>UPN - Costo neto del periodo</td> <td>\$ 1,000,000</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	<i>Año del pasivo laboral</i>	Debe	Haber	Pasivo por beneficios a empleados (OBD)		\$ 1,000,000	UPN - Costo neto del periodo	\$ 1,000,000	
<i>Cancelación del pasivo laboral</i>	Debe	Haber																																			
Pasivo por beneficios a empleados (OBD)	\$ 1,000,000																																				
UPN - Costo neto del periodo		\$ 1,000,000																																			
<i>Reciclaje del ORI</i>	Debe	Haber																																			
UPN - Costo neto del periodo	\$ 50,000																																				
ORI por GPAO asociadas con OBD, pérdida		\$ 50,000																																			
<i>Cancelación PTU diferida</i>	Debe	Haber																																			
PTU diferida por pagar	\$ 65,000																																				
UPN - PTU del periodo		\$ 65,000																																			
<i>Año del pasivo laboral</i>	Debe	Haber																																			
Pasivo por beneficios a empleados (OBD)		\$ 1,000,000																																			
UPN - Costo neto del periodo	\$ 1,000,000																																				

Ejemplo 2

2. Transferencia de empleados y de obligaciones laborales por servicios pasados con precio de liquidación a la ER

Entidad transferente (ET)	Entidad receptora (ER)																																																			
<p><i>Transferencia de empleados</i></p> <p>La ET transfiere a la ER los empleados, así como las obligaciones relacionadas con los servicios pasados de los mismos, estableciendo un precio de liquidación a pagar a la ER para liberarse de su obligación con los empleados.</p> <p>El precio de liquidación puede conformarse por los AP, si los hubiera, y cualquier otra contraprestación adicional.</p>	<p><i>Contratación de empleados</i></p> <p>La ER contrata a los empleados transferidos y asume ante ellos las obligaciones de pago por servicios pasados, a cambio de un precio de liquidación pagado por parte de la ET.</p>																																																			
<p><i>Reconocimiento contable</i></p> <table border="0"> <thead> <tr> <th><u>Cancelación del pasivo laboral</u></th> <th>Debe</th> <th>Haber</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Pasivo por beneficios a empleados (OBD)</td> <td>\$ 1,000,000</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Activos del Plan</td> <td></td> <td>\$ 300,000</td> </tr> <tr> <td>Cuenta por pagar a ER</td> <td></td> <td>\$ 800,000</td> </tr> <tr> <td>UPN (Costo por la transferencia)</td> <td>\$ 100,000</td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <table border="0"> <thead> <tr> <th><u>Reciclaje del ORI</u></th> <th>Debe</th> <th>Haber</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>UPN - Costo neto del periodo</td> <td>\$ 40,000</td> <td></td> </tr> <tr> <td>ORI por GPAO asociadas a OBD, pérdida</td> <td></td> <td>\$ 50,000</td> </tr> <tr> <td>ORI por GPRA asociadas a AP, ganancia</td> <td>\$ 10,000</td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <table border="0"> <thead> <tr> <th><u>Cancelación PTU diferida</u></th> <th>Debe</th> <th>Haber</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>PTU diferida por pagar</td> <td>\$ 65,000</td> <td></td> </tr> <tr> <td>UPN - PTU del periodo</td> <td></td> <td>\$ 65,000</td> </tr> </tbody> </table>	<u>Cancelación del pasivo laboral</u>	Debe	Haber	Pasivo por beneficios a empleados (OBD)	\$ 1,000,000		Activos del Plan		\$ 300,000	Cuenta por pagar a ER		\$ 800,000	UPN (Costo por la transferencia)	\$ 100,000		<u>Reciclaje del ORI</u>	Debe	Haber	UPN - Costo neto del periodo	\$ 40,000		ORI por GPAO asociadas a OBD, pérdida		\$ 50,000	ORI por GPRA asociadas a AP, ganancia	\$ 10,000		<u>Cancelación PTU diferida</u>	Debe	Haber	PTU diferida por pagar	\$ 65,000		UPN - PTU del periodo		\$ 65,000	<p><i>Reconocimiento contable</i></p> <table border="0"> <thead> <tr> <th><u>Año del pasivo laboral</u></th> <th>Debe</th> <th>Haber</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Pasivo por beneficios a empleados (OBD)</td> <td></td> <td>\$ 1,000,000</td> </tr> <tr> <td>Activos del Plan</td> <td>\$ 300,000</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Cuenta por cobrar a ET</td> <td>\$ 800,000</td> <td></td> </tr> <tr> <td>UPN (Ingreso por la transferencia)</td> <td></td> <td>\$ 100,000</td> </tr> </tbody> </table>	<u>Año del pasivo laboral</u>	Debe	Haber	Pasivo por beneficios a empleados (OBD)		\$ 1,000,000	Activos del Plan	\$ 300,000		Cuenta por cobrar a ET	\$ 800,000		UPN (Ingreso por la transferencia)		\$ 100,000
<u>Cancelación del pasivo laboral</u>	Debe	Haber																																																		
Pasivo por beneficios a empleados (OBD)	\$ 1,000,000																																																			
Activos del Plan		\$ 300,000																																																		
Cuenta por pagar a ER		\$ 800,000																																																		
UPN (Costo por la transferencia)	\$ 100,000																																																			
<u>Reciclaje del ORI</u>	Debe	Haber																																																		
UPN - Costo neto del periodo	\$ 40,000																																																			
ORI por GPAO asociadas a OBD, pérdida		\$ 50,000																																																		
ORI por GPRA asociadas a AP, ganancia	\$ 10,000																																																			
<u>Cancelación PTU diferida</u>	Debe	Haber																																																		
PTU diferida por pagar	\$ 65,000																																																			
UPN - PTU del periodo		\$ 65,000																																																		
<u>Año del pasivo laboral</u>	Debe	Haber																																																		
Pasivo por beneficios a empleados (OBD)		\$ 1,000,000																																																		
Activos del Plan	\$ 300,000																																																			
Cuenta por cobrar a ET	\$ 800,000																																																			
UPN (Ingreso por la transferencia)		\$ 100,000																																																		

Ejemplo 3

3. Transferencia de empleados previa liquidación de beneficios por servicios pasados pagada directamente al empleado

Entidad transferente (ET)	Entidad receptora (ER)																																	
<p><i>Transferencia de empleados</i></p> <p>La ET transfiere a la ER los empleados previa liquidación directa al empleado de las obligaciones relacionadas con los servicios pasados.</p> <p>El pago al empleado puede ser con los AP y/o con otros pagos adicionales; asimismo, dicho pago podría ser por un monto diferente al pasivo laboral, dado que este se reconoció con base en probabilidades de pago; cualquier diferencia entre el pasivo por OBD dado de baja y el monto pagado debe afectar la UPN.</p>	<p><i>Contratación de empleados</i></p> <p>La ER contrata a los empleados transferidos sin asumir obligaciones por los servicios pasados.</p>																																	
<p><i>Reconocimiento contable</i></p> <p>Cancelación del pasivo laboral</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>Debe</th> <th>Haber</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Pasivo por beneficios a empleados (OBD)</td> <td>\$ 1,000,000</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Activos del Plan</td> <td></td> <td>\$ 300,000</td> </tr> <tr> <td>Efectivo</td> <td></td> <td>\$ 700,000</td> </tr> </tbody> </table> <p>Reciclaje del ORI</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>Debe</th> <th>Haber</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>UPN - Costo neto del periodo</td> <td>\$ 40,000</td> <td></td> </tr> <tr> <td>ORI por GPAG asociadas a OBD, pérdida</td> <td></td> <td>\$ 50,000</td> </tr> <tr> <td>ORI por GPRA asociadas a AP, ganancia</td> <td>\$ 10,000</td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>Cancelación PTU diferida</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>Debe</th> <th>Haber</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>PTU diferida por pagar</td> <td>\$ 65,000</td> <td></td> </tr> <tr> <td>UPN - PTU del periodo</td> <td></td> <td>\$ 65,000</td> </tr> </tbody> </table>		Debe	Haber	Pasivo por beneficios a empleados (OBD)	\$ 1,000,000		Activos del Plan		\$ 300,000	Efectivo		\$ 700,000		Debe	Haber	UPN - Costo neto del periodo	\$ 40,000		ORI por GPAG asociadas a OBD, pérdida		\$ 50,000	ORI por GPRA asociadas a AP, ganancia	\$ 10,000			Debe	Haber	PTU diferida por pagar	\$ 65,000		UPN - PTU del periodo		\$ 65,000	<p><i>Reconocimiento contable</i></p> <p>No reconoce efectos de la transferencia en sus estados financieros.</p>
	Debe	Haber																																
Pasivo por beneficios a empleados (OBD)	\$ 1,000,000																																	
Activos del Plan		\$ 300,000																																
Efectivo		\$ 700,000																																
	Debe	Haber																																
UPN - Costo neto del periodo	\$ 40,000																																	
ORI por GPAG asociadas a OBD, pérdida		\$ 50,000																																
ORI por GPRA asociadas a AP, ganancia	\$ 10,000																																	
	Debe	Haber																																
PTU diferida por pagar	\$ 65,000																																	
UPN - PTU del periodo		\$ 65,000																																

Ejemplos de cálculo de Tasa de PTU causada

1. Cálculos de los posibles montos de PTU

Utilidad fiscal del periodo base para PTU \$ 1,000,000

Posibles montos de PTU:

- 1a. PTU al 10% de la utilidad fiscal \$ 100,000
- 1b. PTU asignada a los trabajadores con base en límites de ley \$ 90,000

2. PTU causada del periodo

PTU causada del periodo \$ 90,000

NOTA: la PTU causada es 1b., dado que es menor a la 1a.

3. Tasa de PTU causada

Relación entre ambas PTU

PTU determinada en **1b.** / PTU determinada en **1a.** 90%

4. Tasa de PTU causada

Relación entre ambas PTU X 10% = *Tasa de PTU causada* 9%

NOTA: 9% es la tasa que debe aplicarse a las diferencias temporales para determinar la PTU diferida

Grupo de trabajo de apoyo en este RT 53:

- C.P.C. José Rafael Aguilera Aguilera
- C.P.C. Francisco J. Álvarez Mendoza
- C.P.C. Héctor Bautista Esquivel
- Act. Claudia Feria Cuevas
- C.P.C. José Longinos del Carmen González Sánchez
- C.P.C. Armando Leos Trejo
- C.P.C. Alfonso Pérez Reguera Martínez de Escobar
- C.P.C. Juan Manuel Puebla
- Act. Beatriz Roca Cazadero
- C.P.C. Paul Scherenberg Gómez
- C.P.C. Juan Pablo Soto Ferrer