

879308²25

Universidad Lasallista Benavente

ESCUELA DE CONTADURIA

Con estudios incorporados a la
Universidad Nacional Autónoma de México
CLAVE: 8793 - 08



PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD APLICADOS A ACTIVOS

T E S I S

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

MARISOL CAMARENA VILLAFUERTE

Asesor: C.P. GUADALUPE OLVERA MALDONADO

DELAYO, U.T.C.

MAYO DE 1999.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

27 2449



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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 prestarme vida y ayudarme a culminar una de mis metas
más importantes en mi vida.*

A mis queridos padres y hermanas...

Con todo el amor del mundo les dedico este trabajo...

*Porque ustedes fueron la motivación más fuerte para que
yo lograra una meta muy importante en mi vida...*

Deseo que se sientan muy orgullosos de mí...

Gracias por todo el apoyo que siempre me han brindado.

Con mucho cariño a una persona muy especial...
Quien estuvo a mi lado en todo momento, brindándome su amor,
Comprensión y apoyo incondicional...
¡Gracias, Raúl!

A mis maestros y compañeros...

por haber vivido momentos tan inolvidables.

A mi asesora, C.P. Guadalupe Olvera Maldonado...

por haberme orientado en la elaboración de esta tesis.

A la licenciada Araceli Lupercio Ramos...

por haberme brindado su valioso tiempo, apoyo y amistad

en forma incondicional.

INDICE

Introducción

CAPITULO PRIMERO

ESTRUCTURA BASICA DE LA TEORIA CONTABLE

1.1 Definición de la contabilidad financiera.....	2
1.2 Características de la información financiera	3
1.2.1 Utilidad.....	4
1.2.2 Confiabilidad.....	4
1.2.3 Provisionalidad.....	6
1.3 Esquema básico de la teoría contable y estructura básica de la Contabilidad financiera.....	6
1.3.1 Teoría contable.....	6
1.3.2 Estructura básica de la contabilidad financiera.....	7
1.4 Utilidad de la información contable.....	8

CAPITULO SEGUNDO

PRINCIPIOS CONTABLES BASICOS

2.1 Naturaleza de los principios de contabilidad.....	10
2.1.1 Objetos de los principios contables.....	10
2.1.2 Utilización de los principios de contabilidad.....	11
2.1.3 Estructura de los principios básicos de contabilidad en los boletines.....	12
2.2 Análisis de los principios de contabilidad.....	14
2.2.1 Definiciones.....	14
2.2.2 Conceptos básicos.....	15

CAPITULO TERCERO

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD APLICABLES A PARTIDAS O CONCEPTOS ESPECIFICOS

3.1 Efectivo e inversiones temporales.....	59
3.1.1 Concepto de efectivo.....	59
3.1.2 Concepto de inversiones temporales.....	59
3.1.3 Efectivo e inversiones temporales con restricciones o con destino específicos.....	60
3.1.4 Reglas de valuación.....	60
3.1.5 Reglas de presentación.....	60
3.2 Cuentas por cobrar.....	64
3.2.1 Concepto de cuentas por cobrar.....	64
3.2.2 Valuación.....	64
3.2.3 Reglas de valuación.....	65

3.3 Inventarios.....	69
3.3.1 Alcance del boletín.....	70
3.3.2 Concepto.....	70
3.3.3 Reglas de valuación.....	71
3.3.4 Reglas de presentación.....	84
3.4 Pagos Anticipados.....	91
3.4.1 Alcance del boletín.....	91
3.4.2 Reglas de valuación.....	92
3.4.3 Reglas de presentación.....	93
3.5 Inmuebles Maquinaria y Equipo.....	95
3.5.1 Alcance del boletín.....	95
3.5.2 Concepto.....	95
3.5.3 Reglas de valuación.....	96
3.5.4 Reglas aplicables a depreciación.....	107
3.5.5 Reglas de presentación	108
3.6 Intangibles	113
3.6.1 Alcance del boletín.....	113
3.6.2 Naturaleza y características de los activos intangibles.....	114
3.6.3 Reglas de valuación.....	117
3.6.4 Reglas de presentación	119
3.6.5 Tratamiento Contable	124
3.6.6 Reglas de información.....	131

CAPITULO CUARTO

CONTROL INTERNO APLICADO A LAS CUENTAS DE ACTIVO

4.1 Definición de control	135
4.2 Control interno de efectivo e inversiones temporales.....	135
4.3 Control interno de ingresos y cuentas por cobrar.....	140
4.4 Control interno de inventarios y costo de ventas.....	144
4.5 Control interno de pagos anticipados.....	152
4.6 Control interno de Inmuebles, Maquinaria y equipo.....	153
4.7 Control interno de Intangibles.....	160

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

Debido a la importancia que tiene el conocimiento sobre la teoría contable, es que se decidió realizar este estudio, cuyo objetivo es presentar una propuesta de interpretación y aplicación de los principios de contabilidad a las cuentas de activo.

Cabe mencionar que, a pesar de que esta propuesta no pretende ser exhaustiva, debido a que cada caso se tendría que estudiar a fondo, sí puede ser utilizada como una obra de consulta donde se reúnen los principios de contabilidad generalmente aceptados y los diversos boletines emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, aplicables a las cuentas de activo.

Asimismo, es relevante el hecho de que los principios justifican en sí mismos su existencia, por la necesidad de lograr el objetivo para los que fueron creados: **uniformar criterios**, y para que los contadores públicos puedan ejercer correctamente su actividad profesional.

Este estudio se inicia con el esquema básico de la teoría contable, incluida en el capítulo I, en donde se trata la definición y las características de la contabilidad financiera. En el capítulo II se expone, detalladamente, la naturaleza, objeto y utilización de los principios de contabilidad. La estructuración de los principios en los

boletines y el tema relacionado con efectivo e inversiones temporales, son materia del capítulo III. Por último, en el capítulo IV, pensando en la importancia de los activos, se analizará el control interno de los mismos.

Se puede afirmar que este estudio es una guía para todas las personas relacionadas con el área contable y financiera, pues al tomar una decisión se pueden respaldar en los principios mencionados, los cuales son aplicados en forma diversa, de acuerdo a las situaciones que se puedan presentar, es decir, conforme a la experiencia, las necesidades, etcétera, de cada empresa.

CAPITULO I
ESTRUCTURA BASICA DE LA TEORIA
CONTABLE

- Definición de contabilidad financiera.
- Características de la información financiera.
- Esquema básico de la teoría contable y conceptos que componen la estructura básica de la contabilidad financiera.
- Utilidad de la información contable.

1.1 DEFINICION DE CONTABILIDAD FINANCIERA

La contabilidad financiera es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuralmente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con objeto de facilitar a los diversos interesados la toma de decisiones con relación a dicha entidad económica.¹

Asimismo, la contabilidad financiera es la que produce información cuantitativa, expresada en unidades monetarias, sobre eventos económicos identificables y cuantificables que realiza una entidad a través de un proceso de captación de las operaciones que cronológicamente mida, clasifique y resuma con claridad.

De acuerdo con las definiciones anteriores, se puede concluir que:

La contabilidad financiera es la que brinda información sobre las entidades económicas mediante estados financieros. Dicha información debe ser clara, precisa y oportuna, debido a que los interesados la toman como base principal para tomar decisiones

¹ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, *Principios de contabilidad*, Boletín A-1, p. 3.

importantes, de modo que de ahí parte la forma de distribuir los recursos con los que se cuenta.

La Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos tiene como función principal publicar una serie de boletines sobre el tratamiento que debe darse a los conceptos que integran los estados financieros, persiguiendo con esto la finalidad de establecer una base firme tanto para los profesionistas en el ramo de la contaduría pública (debido a que ellos producen la información contable), como para los interesados en la misma, y esto es así, porque se debe evitar, en lo más mínimo, que exista discrepancia de criterios en los informes que muestran los estados financieros.

Es por ello que los profesionistas que participan en la vida económica tienen intereses que en ocasiones parecen opuestos, y gracias a que existe una teoría contable bien estructurada, pueden basar sus decisiones en información fehaciente y veraz, respaldada disciplinadamente, siempre apeándose a una metodología en el logro de sus objetivos.

1.2 CARACTERISTICAS DE LA INFORMACION FINANCIERA

Las características fundamentales que debe tener la información financiera contable son la utilidad y confiabilidad; además, la

información contable tiene impuesta, por su función en la toma de decisiones, la característica de la provisionalidad.

1.2.1 Utilidad

Esta es la **calidad de adecuarse al propósito del usuario**. Los propósitos son diferentes en detalle para cada usuario, pero todos tienen la comunidad de interés económico (administración, inversionistas, accionistas, trabajadores, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etcétera) en la entidad económica.

Dada la imposibilidad de conocer al usuario específico y sus necesidades particulares, se presenta información general por medio de los estados financieros: balance general, estado de resultados, estado de cambios en la situación financiera. La utilidad de esta información está en función de su contenido informativo y de su oportunidad.

1.2.2 Confiabilidad

Esta característica de la información contable es **utilizada por el usuario para tomar decisiones**. No es una cualidad inherente a la información, sino que es adjudicada por el usuario y refleja la relación del mismo y la información.

El crédito que el usuario otorga a la información está fundamentado en el hecho de que el proceso de cuantificación contable (la operación

del sistema) es estable, objetivo y verificable; características éstas que abarcan la captación de datos, su manejo, clasificación, reclasificación y cálculo, así como la presentación de la información en los estados financieros en forma, clasificación y designación de los conceptos que lo integran.

La estabilidad del sistema 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 presentación.

Cualquier cambio que se haga y que sea de efectos importantes, debe ser dado a conocer para evitar errores a los usuarios de la información.

La objetividad del proceso de cuantificación contable implica que las reglas del sistema no han sido deliberadamente distorsionadas y que la información representa la realidad de acuerdo con dichas reglas. El sistema, al operar objetiva e imparcialmente y al satisfacer la característica de veracidad de la información, obtiene la equidad, de manera que no afecte a los intereses de los usuarios de la información.

La veracidad de toda operación del sistema permite que pueda ser duplicado o que se puedan aplicar pruebas para comprobar la información producida.

1.2.3 Provisionalidad

Esta significa que la información contable no representa hechos totalmente acabados ni terminados. La necesidad de tomar decisiones obliga a hacer cortes en la vida de la empresa para presentar sus resultados de la operación, la situación financiera y sus cambios, incluyendo eventos cuyos efectos no terminan a la fecha de los estados financieros.

Esta característica, más que una cualidad deseable, marca una limitación a la precisión de la información.

1.3 ESQUEMA BASICO DE LA TEORIA CONTABLE Y ESTRUCTURA BASICA DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA

1.3.1 Teoría contable

Se puede definir como *el conjunto de principios, reglas, criterios, postulados, normas y técnicas que rigen el estudio y el ejercicio de la contaduría pública.*²

Sus elementos, aplicables a la contabilidad que obtiene información financiera, son los siguientes:

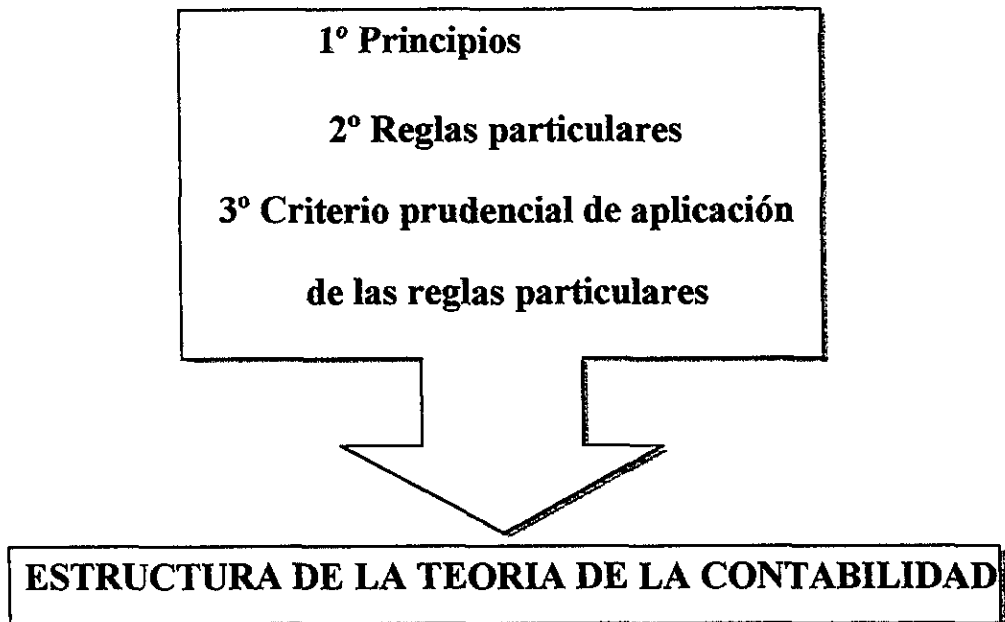
- Principios de contabilidad

² *Idem.*

- Reglas particulares
- Criterio prudencial
- Postulados de ética profesional
- Normas de actuación profesional
- Técnicas de contabilidad
- Terminología específica

1.3.2 Estructura básica de la contabilidad financiera

Esta estructura es una base susceptible de ser modificada y adaptada o cambiada cuando se considere que entorpece el avance de la contabilidad, y está compuesta por varios **conceptos** ordenados de acuerdo con su jerarquía:



CAPITULO II

PRINCIPIOS CONTABLES BASICOS

- Naturaleza, objeto, utilización, estructura.
- Análisis, definiciones, conceptos básicos: entidad realización, periodo contable, valor histórico original, negocio en marcha, dualidad económica, revelación suficiente, importancia relativa, comparabilidad.

2.1 NATURALEZA DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Los principios de contabilidad son reglas generales adoptadas, por la profesión contable, como guías para que sean usadas al registrar e informar sobre las actividades que se realizan en una entidad.

2.1.1 Objeto de los principios contables

Los principios de contabilidad generalmente aceptados tienen como finalidad la interpretación financiera realizada por los contadores en bases bien fundamentadas, y mediante la aplicación de un proceso democrático por la mayoría de los contadores y siguiendo en la práctica un criterio o procedimiento definido para su aplicación. Sin embargo, lo más importante es que la aceptación sea un acto racional y que la aceptación que se pretende sea un principio de contabilidad con sentido y que corresponda a la realidad.

Bajo este criterio, **los principios de contabilidad se derivan de una serie de enunciados que sirven como punto de partida para llevar a cabo el desarrollo de la estructura contable.** Dichos enunciados no requieren ser demostrados.

Según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos,³ los principios de contabilidad 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.

Los principios de contabilidad que identifican y delimitan al ente económico y a sus aspectos financieros son: *la entidad, la realización y el periodo contable*.

Los principios de contabilidad que establecen la base par cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación, son: *el valor histórico original, el negocio en marcha y la dualidad económica*.

El principio que se refiere a la información es el de *revelación suficiente*.

Los principios anteriormente descritos se refieren al aspecto de transformar los datos en información y a la presentación de ésta, adecuada a sus usos o fines.⁴

2.1.2 Utilización de los principios de contabilidad

Los principios de contabilidad son acuerdos o convenios entre contadores y los usuarios de la información financiera. Asimismo, se

³ *Ibidem*, p. 7.

⁴ *Idem*.

dice que son guías de acción para elaborar y evaluar la información financiera. Su validez es temporal, debido a que no necesariamente deben ser los mismos dentro de varios años.

Los principios de contabilidad mexicanos no tienen validez universal, porque no necesariamente deben ser los mismos principios que se tienen en México que los que tengan en otro país.

Los principios deben de adaptarse a los cambios en el entorno y a las necesidades generales de los usuarios de la información financiera.

2.1.3 Estructura de los principios básicos de contabilidad en los boletines⁵

En nuestro país, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, por medio de la Comisión de Principios de Contabilidad, es la institución que formula y emite los principios de contabilidad generalmente aceptados bajo un estricto control académico para su formal aceptación.

Dicha Comisión genera dos tipos de documentos: **boletines y circulares**, cuyas diferencias fundamentales se señalan a continuación:

- **El aspecto formal involucrado para su promulgación.** Los boletines son sometidos a un proceso de revisión parte de los miembros de la comunidad financiera; en cambio, para las circulares, esto no es necesario.

⁵ *Ibidem*, "Prólogo".

- **En cuanto al contenido.** Las circulares, normalmente, deben de atacar problemas concretos y urgentes, así como también aclarar algunos puntos contenidos en los boletines; por su parte, los boletines establecen normas a las cuales está sujeta la información financiera.

Los boletines que emite la Comisión de Principios de Contabilidad se clasifican en series,⁶ identificando cada una de ellas por una letra; ésta, a su vez, cubre un área específica, que va desde lo más general hasta lo más particular.

Tales series son:

- SERIE A: Principios contables básicos.
- SERIE B: Principios relativos a los estados financieros en general.
- SERIE C: Principios de contabilidad aplicables a partidas o conceptos específicos.
- SERIE D: Problemas especiales de determinación de resultados.

⁶ *Idem.*

2.2 ANALISIS DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

2.2.1 Definiciones

La Comisión de Principios de Contabilidad da la siguiente definición de 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.*⁷

En sentido amplio, se denominan **principios de contabilidad a todo el conjunto de normas contables, independientemente de la generalidad o particularidad del contenido de las mismas.**⁸

En sentido restringido, los **principios de contabilidad son reglas básicas o generales de donde se derivan otras específicas, denominadas reglas particulares, a las cuales se les define como:**

*La especificación individual y concreta de los conceptos que integran los estados financieros.*⁹

⁷ *Ibidem*, Boletín A-1, párrafo 29, p. 7.

⁸ ELIZONDO LOPEZ, Arturo, *El proceso contable. Contabilidad primer nivel*, 9ª. ed., México, ECASA, 1986.

⁹ Obra citada, nota 1.

Las reglas generales se dividen en reglas de valuación y reglas de presentación. Las primeras se refieren a la aplicación de los principios y a la cuantificación de los conceptos específicos de los estados financieros. Las segundas se refieren al modo particular de incluir adecuadamente cada concepto en los estados financieros.

2.2.2 Conceptos básicos

- **Importancia de los conceptos básicos contables**

Para que la contabilidad cumpla con su objetivo de transmitir información relevante, es indispensable que los términos empleados en ésta sean interpretados correctamente por el usuario de la información. Lo anteriormente descrito tiene como objetivo que tanto el contador como el usuario estén de acuerdo en la definición de los conceptos que se empleen y no existan discrepancias a la hora de interpretar la información financiera.

- **Objetivos de los conceptos básicos**

- ⇒ Definir los principales conceptos de los elementos que forman los estados financieros.
- ⇒ Lograr uniformidad de criterios en la conceptualización con el fin de mejorar la comunicación.

- ⇒ Promover la eficiencia en la elaboración de las reglas contables.
- ⇒ Permitir un mayor grado de comparación y significado en la información.
- ⇒ Contribuir a que los usuarios dispongan de información más útil y fácil de interpretar para poder tomar decisiones acertadas.

- **Conceptos básicos que son usados en la contabilidad y que están íntimamente relacionados entre sí**

ACTIVO Incluye todos los bienes y derechos propiedad del negocio.

La clasificación de los valores que forman el activo se debe hacer atendiendo a su mayor o menor grado de disponibilidad, es decir, la mayor o menor facilidad que se tiene para convertir en efectivo el valor de un bien determinado.

Los activos son probables beneficios económicos futuros, obtenidos o controlados por una entidad en particular como resultado de transacciones o eventos pasados.

PASIVO Es el conjunto de deudas y obligaciones a cargo del negocio. Su clasificación se hace conforme al grado de exigibilidad, el

cual se debe de entender como el menor o mayor plazo de que se dispone para liquidar una deuda y/u obligación.

Los pasivos son probables sacrificios futuros, de beneficios económicos derivados de obligaciones contraídas por una entidad para transferir activos o prestar servicios a otras entidades en el futuro, como resultado de transacciones o eventos pasados.

CAPITAL CONTABLE Es el derecho de los propietarios sobre los activos netos que surge por aportaciones de los dueños, por transacciones y otros eventos o circunstancias que afectan una entidad. Este derecho se ejerce mediante reembolso o distribución.

UTILIDAD NETA Es la modificación observada en el capital contable de la entidad, después de su mantenimiento, durante un periodo contable determinado, originada por las transacciones efectuadas, por eventos y otras circunstancias, excepto las distribuciones y los movimientos relativos al capital contribuido.

INGRESO Es el incremento bruto de activos o disminución de pasivos experimentado por una entidad con efecto en su utilidad neta, durante un periodo contable, como resultado de las operaciones que constituyen sus actividades primarias o normales.

GANANCIA

Es el ingreso resultante de una transacción incidental o derivada del entorno económico, social, político o físico, durante un periodo contable, que, por su naturaleza, se debe presentar neto de su costo correspondiente.

GASTO

Es el decremento bruto de activos o incremento de pasivos, experimentado por una entidad, con efecto en su utilidad neta, durante un periodo contable, como resultado de las operaciones que constituyen sus actividades primarias o normales y que tienen por consecuencia la generación de ingresos.

PERDIDA

Es el gasto resultante de una transacción incidental o derivada del entorno económico, social, político o físico en que el ingreso consecuente es inferior al gasto y que, por su naturaleza, se debe presentar neto del ingreso respectivo.

COSTO

Es el sacrificio económico en que incurre una entidad, derivado de la operación normal de la misma.

La contabilidad financiera apoya, de manera importante, la toma de decisiones de usuarios externos del negocio; pero, para un mejor análisis e interpretación de estados financieros básicos, adicionalmente se utilizan otras técnicas.

Por otro lado, es importante entender cuál es el **principio de contabilidad** y las reglas de presentación y evaluación que se seguirán para llegar a las cifras finales.

Se sabe que los principios de contabilidad generalmente aceptados tienen una validez temporal y territorial. Si dichos principios no satisfacen las características básicas de la información financiera de utilidad y confiabilidad, deben ser cambiados o crear un nuevo boletín; esto, con el fin de enfrentar y poder hacer los registros correctos en caso de que se sufran cambios o algún efecto drástico de la inflación, y que esto afecte en la interpretación de la información financiera.

Por ello, la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, tiene la función, entre otras, de publicar una serie de boletines sobre el tratamiento que se debe dar a los conceptos que integran los estados financieros, con la finalidad de dar una base más firme tanto a los contadores que producen información contable, como a los interesados de la misma.¹⁰

Entre los boletines de dicho Instituto se encuentra uno que se considera de los más importantes: el de **principio de contabilidad generalmente aceptados**. Estos principios son los que indican y establecen la delimitación e identificación del ente económico, así como las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de información financiera cuantitativa en los estados financieros.

¹⁰ *Ibidem*, p. 1.

Concluyendo, se puede afirmar que:

Los principios de contabilidad generalmente aceptados buscan dar una sólida preparación a los contadores para que desarrollen habilidades que les permitan tener un conocimiento más amplio sobre los principios de contabilidad y así poder ser participantes de las modificaciones necesarias que, con el tiempo, se tengan que hacer a dichos boletines.

A. Entidad

Es una unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los que fue creada.¹¹

A la contabilidad le interesa identificar la entidad que persigue fines económicos particulares y que es independiente de otras entidades.

Para identificar una entidad se utilizan dos criterios: 1) **El conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social** y 2) **El centro de decisiones independientes con respecto al logro de fines específicos.**

La entidad puede ser una persona física, una persona moral o una combinación de varias de ellas.

¹¹ *Ibidem*, Boletín A-2.

El **principio de entidad** sirve como guía para identificar de quien se va a informar.

La personalidad y el patrimonio de un negocio son independientes de los de sus accionistas, asociados y propietarios, y, por lo tanto, en la información no deben mezclarse los derechos y obligaciones de ambas partes.

La **entidad con personalidad jurídica propia** es aquella que es sujeto de derechos y obligaciones.

Las **entidades que no tienen personalidad jurídica propia** pueden ser las entidades consolidadas y el fideicomiso.

Para identificar una entidad, se deben de dar las siguientes circunstancias:

1. La existencia de un conjunto de recursos humanos, materiales y de capital.
2. Que esos recursos estén siendo administrados.

Para el logro de sus objetivos, toda entidad debe estar formada, principalmente, por cuatro factores: **recursos humanos, recursos materiales, capital y administración.**

Las entidades se clasifican en **empresas públicas, mixtas y privadas.** En el siguiente cuadro se detalla dicha clasificación:

CLASIFICACION DE LAS ENTIDADES

PUBLICAS	Nación Estados Municipios Organismos descentralizados Organismos desconcentrados Empresas de participación estatal al 100%	Lucrativas y No lucrativas
MIXTAS	Empresas de participación estatal a menos del 100%	Lucrativas y No lucrativas
PRIVADAS	Personas físicas Personas colectivas Personas morales	Lucrativas y No lucrativas

En conclusión:

La entidad puede ser formada tanto por personas físicas como morales; pero éstas deben de estar legalmente registradas y, a su vez, pueden tener giro de actividad lucrativo o no lucrativo; su estructura debe cumplir con todos los requisitos necesarios para que sea posible su existencia dentro del ámbito social.

B. Realización ¹²

El fundamento del **principio de realización** es fijar un punto de partida acerca del por qué debe considerarse que la entidad ha efectuado una transacción sujeta a medición en dinero.

La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos también económicos que la afectan.

Para que algo sea considerado realizado, desde el punto de vista contable, se tiene que poder cuantificar objetivamente en dinero. Esto sucede sólo en los siguientes casos:

- 1) Cuando se efectúan con otros entes económicos.
- 2) Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes.
- 3) Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o que se deriven de operaciones resultantes de ella, y que puedan ser cuantificadas en términos monetarios.

¹² *Ibidem*, Boletín A-3.

DEFINICION DEL PRINCIPIO DE REALIZACION

Contablemente, el término realización se emplea de formas distintas: la primera, para indicar la conversión de activos a efectivo y, la segunda, para el tema que se está tratando, es la que se indica cuando un evento económico es real, bajo la óptica contable, de tal manera que dicho evento forme parte de la información contenida en los estados financieros, es decir, que sea factible de cuantificarse objetivamente en dinero.

Si la contabilidad fuera perfecta, en todo el sentido amplio de la palabra, el contenido informativo de los estados financieros serían una reproducción exacta de los eventos económicos sucedidos en una entidad. Bajo este criterio, los estados financieros presentarían información cien por ciento objetiva; esto es libre de juicios subjetivos. Pero, para bien o para mal, las cosas no son de esa manera, y en la preparación real de los estados financieros la objetividad absoluta es un estándar inalcanzable y un buen punto de referencia que sirve de pauta para evitar desviaciones intencionales en los hechos que se están tratando de reproducir.

Es de suma importancia conocer que la cuantificación de un cambio en la situación financiera y en el resultado de operación de la entidad debe ser identificado con la época a que pertenece.

La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en períodos convencionales. Las operaciones y eventos,

así como sus efectos derivados susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo en el que ocurren. En consecuencia, cualquier información contable debe indicar claramente el periodo a que se refiere.

En términos generales, los costos y los gastos deben ser identificados con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen.

La información que va en el cuerpo de los estados financieros debe ser cuantificable en dinero y es la siguiente:

- **El intercambio con otros entes económicos**

Se refiere a la cuantificación de las operaciones que se realizan con otros entes económicos para poder conocer el beneficio cuantificable que produzca dicha operación.

- **Las transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o sus fuentes**

Se refiere a la importancia que tiene cuantificar los recursos de los que dispone la entidad, así como sus respectivas fuentes, con el fin de saber si se está dando el manejo y empleo razonable y adecuado, es decir, si están siendo aprovechados en su totalidad y conocer su nivel de productividad.

- **Eventos económicos externos a la entidad, cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios**

Deben tomarse en cuenta aquellos factores externos que intervengan y afecten a las funciones de la entidad económica; dichos factores deberán ser cuantificables para tener una mejor claridad en términos monetarios. Esta información siempre deberá ser real.

A manera de conclusión sobre este tema, se puede decir que:

El principio de realización indica que todas las transacciones que se efectúen deberán ser registradas en moneda de curso legal y deberán registrarse en el momento en que se realice la transacción.

C. Periodo contable

Las operaciones y eventos, así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo en que ocurren; por tanto, **cualquier información contable debe indicar claramente el periodo a que se refiere.**

En términos generales, los costos y los gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen. **Se deben identificar los costos y los gastos que corresponda al respectivo periodo.**

El principio de periodo contable está íntimamente relacionado con el principio de realización.¹³

La cuantificación de un cambio en la situación financiera y/o en el resultado de operación de la entidad, debe identificarse con la época a la que pertenece (**periodo contable**). En este sentido, el Boletín A-1 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos establece lo siguiente:

La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en periodos convencionales. Las operaciones y eventos, así como sus efectos derivados susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo en que ocurren; por tanto, cualquier información contable debe indicar claramente el periodo a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen.

Es relevante considerar que:

- * El ingreso se reconoce normalmente en el momento de la venta y no en el de la producción o en el de cobro.
- * Es necesario que los estados financieros de un periodo sean comparables con el periodo anterior.

¹³ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, *Principios de contabilidad*, boletín A-3

Desde el punto de vista del principio de periodo contable, el artificio de realizar cortes convencionales en la vida de la entidad implica, entre otras cosas:

- a) Que se delimite la información financiera en cuanto a su fecha o periodo, datos que deben destacarse en la misma.
- b) Mostrar separadamente en el balance general las cuentas por cobrar y por pagar a corto y largo plazos, cuando sea práctico y significativo.
- c) La separación en el estado de resultados de partidas extraordinarias, así como los ajustes a los resultados de periodos contables anteriores.
- d) La aplicación de un acuerdo “corte de operaciones” relación a ingresos, egresos, producción, pasivos, etcétera, tanto al inicio como al final del periodo contable, a fin de que se muestren correcta y completamente las transacciones realizadas.

La aplicación conjunta del concepto de realización-periodo contable implica, entre otras situaciones:

- a) Que se consideren como un activo y pasivo los pagos anticipados y los anticipos recibidos por concepto de servicios a proporcionar, así como la utilidad no devengada, reconociendo que se han realizado como tales, pero no devengado como un gasto o ingreso, respectivamente.

- b) Que al realizarse un ingreso se reconozcan paralelamente los costos y gastos que le sean inherentes, independientemente de cuándo se liquiden.
- c) Que se establezcan estimaciones y provisiones que, aun cuando se desconozca su monto exacto y se calculen aproximadamente, se refieran a ciertos costos y gastos devengados.
- d) Que se ajusten en períodos contables subsecuentes las diferencias entre las cifras definitivas y las contabilizadas previamente.

La información contable debe indicar siempre el periodo de tiempo al cual se refiere.

Los ingresos de un periodo se deberán enfrentar con los costos y gastos que los originaron.

Toda información que se refiera a los ingresos, costos y gastos, sólo será relevante en el periodo que le corresponda.

El seccionar a una empresa en períodos convencionales es tan importante como querer conocer en qué períodos de tiempo la empresa obtiene sus ganancias o pérdidas, así como los factores que intervinieron para los resultados de dicha empresa.

Es muy importante que se obtengan informes periódicamente, porque de esa manera se permite conocer cómo marcha el negocio y cómo tomar las medidas necesarias para afianzar los resultados positivos.

Concluyendo, se puede afirmar que:

Es muy importante que cualquier información contable que se obtenga indique claramente a qué periodo pertenece; esto es una característica relevante del periodo contable. Y esto es así, con el fin de que la información que se arroje sea confiable en cuanto al periodo al que pertenecen sus transacciones efectuadas, pues el principio respectivo señala que todos los costos y gastos deberán identificarse de acuerdo con el ingreso que lo originó, independientemente de la fecha en que se paguen.

D. Valor histórico original

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, con relación al valor histórico original, señala que *las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente.*¹⁴

Las cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados

¹⁴ *Ibidem*, Boletín A-1, p. 9.

financieros, se considerará que no ha habido violación de este principio, sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

Todas las operaciones se deberán registrar a su costo original. Este principio sirve de guía para establecer y respetar a cuanto se va a registrar e informar las transacciones y eventos que la contabilidad toma en cuenta. Asimismo, este principio señala que los registros deberán cumplir con lo siguiente:

REGISTRO	
TRANSACCIONES	
Y	AL COSTO ORIGINAL
EVENTOS ECONOMICOS	
(Se registrarán a su costo histórico)	

Si hay eventos posteriores que hagan que la cifra pierda significado, se deberá modificar.

Este principio afirma que debe tomarse su costo histórico para el registro de sus operaciones en el momento que se consideren realizadas dichas operaciones.

En conclusión se puede afirmar que:

El principio de valor histórico original sustenta que los resultados de la contabilidad financiera deberán registrarse a su valor histórico original, es decir, contablemente, cualquier tipo de operación que se realice deberá registrarse al costo de la fecha en que se efectuó la operación, no pudiendo reexpresarse por medio de valuación de los costos de las operaciones, así como del valor de los activos y pasivos a la fecha del balance.

E. Negocio en marcha

Este principio señala que la entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario, por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos.¹⁵

Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación, se deberá especificar claramente, y solamente serán aceptables para información general cuando la entidad esté en liquidación.

“La vida de la empresa es continua”

Salvo prueba en contrario, se debe suponer que la empresa va a seguir operando por tiempo indefinido.

Se contará con el tiempo necesario para:

- Transformar los activos
- Consumir activos

- Pagar las deudas
- Cobrar a los clientes que estén pendientes de dicho cobro.

No es correcto usar valores de liquidación.

La vida de una empresa es continua y permanente, salvo prueba en contrario; es decir, existe continuidad en una empresa cuando permanece operando en la realización de sus operaciones (realizando su activo, cubriendo su pasivo, etcétera), sin detener la marcha natural, salvo que la misma determine la imposibilidad de seguir operando (liquidación, quiebra, etcétera), que impida el cumplimiento de sus deberes.

En conclusión:

El principio de negocio en marcha señala que se considera con vida una entidad salvo que exista prueba en contrario, que la entidad se liquide o se suspenda.

F. Dualidad económica

Con respecto al principio de dualidad económica, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos¹⁶ dice que ésta se constituye de la siguiente manera:

- 1) Los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines, y

¹⁵ *Ibidem*, Boletín A-1, p. 9 y 10.

¹⁶ *Ibidem*, p. 10.

- 2) Las fuentes de dichos recursos, que a su vez son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen, considerados en su conjunto.

La doble dimensión de la representación contable de la entidad es fundamental para una adecuada comprensión de su estructura y relación con otras entidades.

El hecho de que los sistemas modernos de registro aparentan eliminar la necesidad aritmética de mantener la igualdad de cargos y abonos, no afecta al aspecto dual del ente económico, considerado en su conjunto. Esto significa que a todo recurso corresponde una fuente:

DUALIDAD ECONOMICA	
RECURSO = FUENTE	
Corresponde:	
Disminución activo	Aumento activo
Aumento pasivo	Disminución pasivo
Aumento capital	Disminución capital

Esta información ampara: **“A todo recurso corresponde una fuente que lo origina.”**

En conclusión:

El principio de dualidad económica señala que toda entidad económica tiene recursos monetarios que ha obtenido por la labor propia o por alguna fuente externa (préstamo) y cada uno de estos recursos tiene un fin determinado. Por ello, al dirigir estos recursos a los principales problemas, se estará generando una variación del patrimonio de la empresa representada por aumentos y disminuciones de activos pasivos y/o capitales.

G. Revelación suficiente

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, con respecto al principio de revelación suficiente, señala que la información contable presentada en los estados financieros debe contener, en forma clara y comprensible, todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.¹⁷

El Boletín A-5¹⁸ dice que las reglas particulares de aplicación del principio de revelación suficiente, relativas a la presentación de cada uno de los conceptos que integran la información contable (incluyendo su presentación en forma comparativa), son materias de boletines específicos que para estos conceptos ha expedido a la fecha o expida en un futuro esta comisión.

Las entidades económicas dinamizan la presencia de los factores de la producción mediante la implantación de una organización

¹⁷ *Idem.*

¹⁸ *Ibidem*, A-5.

administrativa, dentro de la cual se encuentran comprendidos los instrumentos de control e información necesarios para la toma de decisiones. La contabilidad financiera provee una parte importante de los elementos de medición que auxilian a los diversos interesados a tomar decisiones en relación con las entidades económicas.

La información cuantitativa que la contabilidad produce, es requerida por los participantes de la actividad económica para:

- a) Observar y evaluar el comportamiento de las entidades;
- b) Comparar sus resultados con otros períodos y con otras entidades;
- c) Evaluar sus resultados a la luz de los objetivos establecidos;
- d) Planear sus operaciones, y
- e) Estimar su futuro dentro del marco socioeconómico que las rodea.

La información contable de las entidades económicas es base fundamental en las decisiones de accionistas actuales y potenciales, instituciones de crédito, deudores, acreedores y terceros, directa o indirectamente relacionados con dichas entidades.

Desde este punto de vista, la labor de la Comisión de Principios de Contabilidad es dictar los pronunciamientos necesarios para que la información contable sea equitativa, diseñada para satisfacer las necesidades comunes de una gran variedad de usuarios; pero poniendo énfasis primario en las necesidades de inversionistas y acreedores, y de

esta manera evitar o reducir la discrepancia de criterios que puedan resultar en diferencias sustanciales en los datos que se muestren.

Todas las transacciones que realiza una entidad económica y que sean medibles e identificables que la afecten, son medidas, registradas, analizadas, resumidas y, por último, reportadas como información básica en los estados financieros y sus notas. Por limitación práctica de espacio, los estados financieros no contienen toda la información mínima necesario, por lo que ésta deberá **revelarse** en su nota siempre y cuando sea relevante el hecho; dicha información puede provenir, o no, del sistema contable, y puede o no ser susceptible de cuantificación.

La responsabilidad de rendir información sobre la entidad descansa en los administradores.

Una parte principal es rendir cuentas de la información financiera de naturaleza contable a los diversos interesados. La información debe ser útil y confiable; la responsabilidad para que lo sea, corre a cargo de los administradores. Para cumplirla, deberá mantener un efectivo sistema de contabilidad y control interno, aplicando los principios de contabilidad y las reglas particulares de carácter contable.

La revelación de las políticas observadas, que sean relevantes, debe ser parte de los estados financieros y realizarse en notas por separado.

Cualquier cambio de política contable deberá ser revelado.

ESTADOS FINANCIEROS

CONTENIDO:

Todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera.

FORMA:

Deberá ser clara y comprensible.

Toda información financiera deberá tener un grado suficiente de revelación.

Toda información que sea revelada en los estados financieros deberá ser clara y suficiente, para conocer la situación real de la entidad, así como todos aquellos factores que pudieran influir en la misma y necesariamente para una toma de decisiones.

En conclusión, este principio señala que:

Toda la información financiera que se presente debe tener sus registros de las operaciones en forma clara y precisa; la información deberá ser oportuna, confiable, fehaciente, y su utilidad deberá revelar la situación financiera en forma clara y precisa.

Este principio contable sustenta que los estados financieros deberán presentarse reflejando todas las cuentas que afecten el patrimonio de la entidad y separando los eventos especiales que

podieran haber ocurrido en la misma, por ejemplo: inventarios obsoletos, pérdidas por caso fortuito o cuentas incobrables.

H. Importancia relativa

Con respecto a este principio, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos¹⁹ señala que *la información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios.*

Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable, como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

Se dice que no se debe confundir el concepto de la importancia relativa con los de revelación suficiente y relevancia de la información.

El **concepto de revelación suficiente** se refiere a informar con detalle lo necesario.

El **concepto de relevancia de la información** se aplica a la cualidad de seleccionar adecuadamente los elementos que mejor permitan al usuario general captar el significado de la información, conforme a sus propios fines particulares.

El **concepto de importancia relativa** se refiere al concepto que tienen las partidas en la información financiera, y en este sentido, toda

¹⁹ *Ibidem*, Boletín A-1, p. 10.

partida cuyo monto o naturaleza tenga significación, debe ser procesada y presentada.

Por otro lado, en el Boletín A-6²⁰ se dice que *el principio de contabilidad de importancia relativa, por su característica conceptual, tiene una estrecha relación con los demás principios que constituyen la doctrina contable, y abarca tanto el conjunto de los datos que entran al sistema, como la información resultante de su operación.* Ambos conceptos deben equilibrarse en su detalle y multiplicidad, tomando en cuenta los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

En realidad, el término de **importancia relativa** se refiere básicamente al efecto que tienen las partidas en la información financiera, y en este sentido, toda partida cuyo monto o naturaleza tenga significación, deberá ser procesada y presentada, pues de no hacerse distorsionaría los objetivos que pretende la información financiera.

Se dice que la **importancia relativa** tiene una extensa gama de posibilidades de interpretación, según sea la naturaleza del caso que se presente o las circunstancias particulares en las que se toma la decisión de procesar o comunicar la información. Por ello, no es posible definir con exactitud los parámetros de su aplicación, máxime si se consideran las siguientes limitaciones de orden práctico:

- No se han establecido parámetros contables que precisen la línea que separa los hechos de importancia de los que no lo son.

²⁰ *Ibidem*, Boletín A-6, p. 1.

- Los efectos de un hecho no siempre se pueden medir, y cuando esto es posible, no se han establecido límites que permitan definir su importancia.
- Existen situaciones que no pueden expresarse en cifras monetarias en un momento dado; pero, finalmente, en el transcurso del tiempo, podrían tener un impacto significativo en la información que muestran los estados financieros.
- Los factores que determinan la significación de un hecho económico, en cierto momento pueden cambiar considerablemente en el futuro, otorgándoles una mayor o menor importancia relativa.

Por lo anterior, se puede concluir que:

El principio de importancia relativa tiene una muy considerable relación con los demás principios de contabilidad, debido a que abarca los aspectos referentes a datos que entran en el sistema de la información contable, y que son datos que deben observarse en la información resultante del proceso, equilibrando el detalle y multiplicidad de los datos que van aparejados con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

La importancia relativa va encaminada a que el contador público tomen en cuenta todo aquello que tenga significación en el proceso de registro, porque, de lo contrario, no se lograría cabalmente los objetivos que se pretenden con la presentación de la información

*financiera. Todo esto, con el fin de que se presenten cifras _____
conceptos apegados a las necesidades y características de la entidad _____
en las condiciones y especificaciones que a ésta le sean útiles para _____
una acertada toma de decisiones.*

I. Comparabilidad

La Comisión de Principios de Contabilidad decidió revisar el Boletín A-7, "Consistencia", en vigor desde 1974, a fin de actualizar ciertas reglas particulares y adicionar otras relacionadas con la **comparabilidad** de la información financiera. Se decidió cambiar el nombre del boletín al de **comparabilidad**, en lugar de **consistencia**, en virtud de que el primero es un requisito de calidad de la información que es condición previa al de **consistencia**, y este último es un supuesto de todo el proceso contable cuya observancia puede llegar a generar **comparabilidad**.²¹ La **consistencia** requiere la misma aplicación de métodos a los problemas en sus propias circunstancias, para reflejar la sustancia económica del ente de mejor manera; no obstante, cuando cambian éstas, la necesidad de reflejar la sustancia económica puede obligar a cambios en los métodos, lo cual, a su vez, origina un cambio en la comparación.

Uno de los requisitos de la información financiera que conjuntamente con otros ha motivado que la contabilidad constituya un elemento esencial en el campo de los negocios, es la **comparabilidad**

²¹ *Ibidem*, Boletín A-7, p. 1.

en la información proporcionada. Las decisiones económicas basadas en la información financiera requieren, en la mayoría de los casos, la posibilidad de comparar la situación financiera y los resultados de operación de una entidad en épocas diferentes de su vida, y con otras entidades; consecuentemente, es necesario que los principios de contabilidad y las reglas particulares sean aplicados uniforme y consistentemente.

Al efecto, se debe considerar lo establecido por el Boletín A-1, "Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera", que señala:

Los usos de la información contable requiere que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evolución y, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa.

Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de la información, debe ser justificado, y es necesario advertirlo claramente en la información que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

En cuanto a su alcance, este boletín establece el tratamiento y revelación de las causas que afectan a la comparabilidad de la información financiera.

CAUSAS QUE PUEDEN AFECTAR A LA COMPARABILIDAD

La falta de comparabilidad en la información financiera se origina principalmente por: a) Cambios en las reglas particulares por elección; b) Cambio de una regla particular establecida por una nueva regla particular; c) Cambios en estimaciones contables; d) Correcciones a errores en la información financiera de ejercicios anteriores, y e) Otras circunstancias.

a) Cambios que pueden afectar a la comparabilidad

El Boletín A-1 subraya la importancia de mantener y utilizar principios y reglas particulares que permanezcan en el tiempo; no obstante, esta Comisión reconoce la necesidad de sustituir, en algunos casos, y modificar en otros, la aplicación de determinadas reglas particulares de contabilidad, considerando que han dejado de ser útiles, parcial o totalmente, a la entidad en que se habían estado aplicando, ocasionando una falta de consistencia y, en consecuencia, una falta de comparabilidad. Por lo tanto, y bajo circunstancias especiales, la sustitución de una regla particular no sólo es recomendable, sino necesaria.

Como ejemplos de estas sustituciones se encuentran la modificación en el método de depreciación utilizado (línea recta por unidades producidas) y los cambios en la política del tratamiento del costo financiero en la construcción e instalación de inmuebles, planta y equipo.

b) Cambio de un principio o una regla particular por una nueva disposición normativa

La nueva disposición normativa puede ser una modificación o una ampliación de principios y reglas particulares previamente establecidos, o puede ser la adopción de un principio o reglas particulares sobre asuntos no reglamentados. Dichas disposiciones podrían reglamentar transacciones celebradas en ejercicios anteriores.

c) Cambios en estimaciones contables

Formando parte de las operaciones de una entidad, existen eventos cuyos efectos no son susceptibles de cuantificarse con exactitud a la fecha de emisión de los estados financieros. Por este motivo, se ha hecho necesaria la utilización de estimaciones contables que permitan conocer, aunque sea aproximadamente, el efecto futuro de dichos eventos. Ejemplo de esto son las estimaciones para cuentas de dudosa recuperación; la vida útil de edificios, maquinaria y equipo; el periodo de amortización de activos intangibles, y las estimaciones de pasivos.

La obtención de elementos de juicio adicionales puede modificar las bases originalmente consideradas y, consecuentemente, provocar una operación de la entidad en que se operó el cambio.

d) Corrección a errores en la información financiera de ejercicios anteriores

El resultado neto del ejercicio de una entidad debe reflejar todos los ingresos, costos y gastos realizados durante el periodo o derivados de acontecimientos ocurridos durante el mismo. Los errores en la información financiera de ejercicios anteriores se derivan de situaciones poco frecuentes con motivo de omisiones, aplicaciones indebidas de principios o reglas particulares o cualesquiera otras desviaciones, respecto al contenido de las cifras y conceptos fundamentales atribuibles claramente a ejercicios anteriores, y cuya información pudo ser conocida en la fecha de emisión de dichos estados financieros.

No se consideran errores en la información financiera de ejercicios anteriores a aquellos ajustes que son el resultado natural de diferencias razonables provenientes de estimaciones, los cuales son normales dentro del continuo proceso contable de cualquier entidad.

La sustitución en el ejercicio contable de una práctica que no estaba de acuerdo con las disposiciones normativas por una regla adecuada, debe ser considerada como la corrección de un error.

e) Otras circunstancias que afectan a la comparabilidad

Además de las causas de falta de comparabilidad de la información financiera mencionadas, pueden ocurrir otras circunstancias que la afecten, tales como: la adopción de una regla particular relativa a un evento o circunstancia que se presenta por primera vez; ventas y compras de segmentos, subsidiarias y asociadas; fusiones y escisiones; desmantelamiento de líneas o segmentos; otros eventos de naturaleza inusual y de ocurrencia infrecuente, y partidas especiales.

OPERACIONES DISCONTINUADAS

La operación discontinuada se refiere a la venta o abandono de algún segmento del negocio, geográfico o por actividades. Para fines del boletín, debe entenderse por segmento al componente de una entidad cuyas actividades representan una línea separada importante de negocios o tipos de clientes. Un segmento puede ser una subsidiaria, una asociada, una división, un departamento u otra inversión, de tal suerte que sus activos, el resultado de sus operaciones y sus actividades pueden distinguirse clara, física y operacionalmente, para efectos de la información financiera, de otros activos, resultados de operaciones y actividades de la entidad.

La operación discontinuada involucra dos momentos: el primero, es relativo a la cuantificación que debe hacerse cuando el órgano administrativo de la entidad aprueba el plan formal de discontinuación,

y el segundo, ocurre cuando se realizan las transacciones relativas a la operación discontinuada.

PARTIDAS EXTRAORDINARIAS

Las partidas extraordinarias son eventos y transacciones que deben reunir, simultáneamente, las dos condiciones siguientes:

- a) **No usuales:** El evento o transacción correspondiente debe poseer un alto grado de anormalidad y debe ser de un tipo claramente ajeno a las actividades normales y típicas de la entidad dentro del entorno en que opera.
- b) **No frecuentes:** El evento o transacción correspondiente no ha sido ni se prevé recurrente, tomando en cuenta el entorno en que opera la entidad.

Las partidas no usuales que sean recurrentes no deben ser tratadas como partidas extraordinarias.

Las partidas no recurrentes que sean derivadas de las actividades usuales de la entidad, tampoco deben ser tratadas como partidas extraordinarias.

Un evento o transacción puede ser inusual en una entidad y en otra no, por causas de sus respectivos entornos. La naturaleza no usual no se establece por el hecho de que la transacción o el evento esté fuera del control de la administración. Los efectos de terremotos, inundaciones,

expropiaciones, prohibiciones legales nuevas y otros acontecimientos semejantes, podrían llegar a considerarse como extraordinarios, siempre y cuando reúnan simultáneamente los requisitos de no usuales y no frecuentes en el entorno propio de la entidad que informa.

Por definición, las partidas extraordinarias ocurren con poca frecuencias; sin embargo, la mera infrecuencia de ocurrencia no implica por sí sola que sus efectos deban clasificarse como extraordinarios. El evento o la transacción del tipo que ocurre frecuentemente en el medio en el cual opera la entidad, por sí solo, por definición, no puede ser considerado como extraordinario a pesar de sus efectos financieros.

PARTIDAS ESPECIALES

Las transacciones los eventos relevantes que no son partidas extraordinarias, ni operaciones discontinuadas, pero que reúnen la característica de inusual o de no recurrente, mas no ambas, requieren de un tratamiento contable especial porque afectan la comparabilidad de la información financiera.

Las partidas en el estado de resultados requieren del buen juicio del preparador para clasificarlas apropiadamente como normales, especiales y extraordinarias. Por ejemplo, las partidas siguientes en muchos casos deberían considerarse como partidas especiales: resultado en venta de activo fijo que no son operaciones discontinuadas, indemnizaciones por reorganizaciones y efectos de huelgas.

TRATAMIENTO Y REVELACION

*Cambios en las reglas particulares por elección*²²

En aquellas situaciones en que se produzca un efecto financiero por cambios en las reglas particulares por elección, se deberá proceder como sigue:

- a) Revelar en las notas de los estados financieros en que se produzca la falta de comparabilidad, las causas que provocaron el cambio, la justificación del mismo, señalando por qué la nueva regla es preferible y el efecto que tuvo en los resultados neto de impuesto sobre la renta (ISR) y participación de los trabajadores en las utilidades (PTU), en la situación financiera y en el capital contable en el ejercicio en que tuvo lugar el cambio.
- b) El efecto acumulado del cambio al principio del ejercicio neto del ISR y PTU se presenta en el estado de resultados después de las partidas extraordinarias. El efecto correspondiente al ejercicio se registra como un gasto o ingreso del mismo.
- c) En ningún caso se deben reestructurar los estados financieros básicos de ejercicios anteriores por cambios en las reglas particulares; sin embargo, siempre y cuando sea costeable, se debe mostrar en información de las notas de los estados financieros o en información complementaria a la básica, la distribución del efecto acumulado inicial del cambio en las reglas

²² *Ibidem*, p. 6.

particulares en los ejercicios que corresponda, par los usuarios puedan observar las cifras del pasado como si se hubiera aplicado el nuevo principio con anterioridad.

Cambio de una regla por una nueva disposición normativa

Cuando la Comisión de Principios de Contabilidad emita nuevas disposiciones normativas o modificaciones a las vigentes, establecerá en las mismas las reglas de tratamiento y revelación.

Cambios en estimaciones contables

Aun cuando los cambios en las estimaciones contables producen, en la mayoría de los casos, una falta de comparabilidad, ésta no debe considerarse como inconsistencia en la aplicación de las técnicas contables, en virtud de derivarse de cambios en las circunstancias ajenas a la administración de la empresa.

El cambio en una estimación afecta directamente al mismo concepto o rubro de los estados financieros que lo originó. Si el cambio afecta al ejercicio actual y a los futuros, el monto correspondiente debe distribuirse sistemáticamente entre todos los ejercicios.

Por lo mencionado en el párrafo anterior, el efecto inicial acumulado de un cambio en una estimación no debe afectar resultados de ejercicios anteriores, a menos que se trate de la corrección de un error.

Debe revelarse en las notas de los estados financieros la explicación de la naturaleza y el efecto en el resultado del ejercicio, atribuible a los cambios en las estimaciones contables y, en lo posible, los efectos que pudieran presentarse en ejercicios futuros.

Cuando un cambio involucre simultáneamente un cambio en una regla particular y un cambio en estimaciones contables, y no sea práctica la separación de los efectos correspondientes, o pueda resultar confusa la información revelada en las notas de los estados financieros, el cambio en su conjunto debe considerarse como el cambio a una estimación.

Corrección a errores en la información financiera de ejercicios anteriores

La corrección de errores en la información financiera de ejercicios anteriores afecta los resultados acumulados y a otras cifras de los estados financieros.

Cuando se presenten estados financieros por un solo periodo, las correcciones a la información financiera de ejercicios anteriores deben reportarse ajustando los saldos iniciales de resultados acumulados o de otros renglones de capital contable, según proceda.

Cuando se presenten estados financieros comparativos, éstos deben reformularse por todos los años presentados en que el error que se está corrigiendo hubiera tenido un impacto importante. Si el error también

es aplicable a ejercicios anteriores, deberá presentarse modificando los saldos iniciales del primer ejercicio reportado.

Si la corrección a ejercicios anteriores afecta resultados acumulados, el ajuste al saldo inicial de esta cuenta debe presentarse deducido por el efecto del ISR y PTU, cuando sea aplicable.

Los estados financieros y sus notas deben revelar claramente el origen de la corrección efectuada, los importes totales y netos del ISR y PTU, cuando sean aplicables, por cada uno de los ejercicios corregidos, así como los renglones de los estados financieros que fueron ajustados. Cuando ya se hubieran emitido previamente estados financieros ajustados, esta revelación ya no será necesaria efectuarla en ejercicios subsecuentes, aunque se influyan estados financieros de ejercicios que hubieran sido reformados.

Otras circunstancias que afectan a la comparabilidad

En la fecha que se decide la venta o abandono de un segmento del negocio a través de un plan formal, los activos y pasivos identificados con el mismo deberán ajustarse a su valor neto de realización y considerarse los costos y gastos de separación del personal, tales como liquidaciones, gastos de recolocación de empleados y otros semejantes. Estas valuaciones deberán elaborarse con la mayor certeza posible y las mismas en circunstancias normales no deberán exceder el plazo de un año.

El resultado neto de los ajustes a los activos y pasivos del segmento vendido o abandonado, si es una pérdida, deberá aplicarse inmediatamente al resultado del ejercicio después del cálculo del ISR y PTU. Si el resultado neto representara una ganancia, su reconocimiento en resultados se hará por el neto del ISR y PTU hasta el momento de la realización de los activos y los pasivos del segmento.

Si se esperan operaciones entre la fecha de decisión de la venta o el abandono y su fecha de realización, debe estimarse el resultado futuro de las mismas, sin exceder el plazo de un año después de la fecha de terminación de los estados financieros.

Si de estas operaciones resulta una pérdida previsible, se sumará el resultado calculado para la venta o abandono y se procederá como se indica en los párrafos anteriores. Si se estima una ganancia operativa, ésta podrá reconocerse contra la pérdida previa estimada en la venta o abandono del segmento, y el remanente se reconocerá hasta su propia realización.

En cada cierre de un nuevo periodo contable deben revisarse las estimaciones de los activos y pasivos identificados, así como, en su caso, hacer la revisión de resultados operativos en los términos indicados en el boletín, y cualquier cambio a los valores netos de realización se deberá tratar como un cambio a una estimación. Los ajustes de esta clase de revisiones se deberán determinar conforme al criterio prudencial específico señalado en los párrafos anteriores.

El resultado neto acumulado durante el ejercicio de las operaciones discontinuadas, así como el efecto de los ajustes, se presentarán en un

compensaciones entre activos y pasivos, ni entre circulantes y no circulantes. En su caso, en las notas de los estados financieros se deberán revelar los detalles de los montos agrupados.

Cuando se presenten estados financieros de ejercicios anteriores, deberán reestructurarse separando el resultado neto correspondiente al segmento discontinuado.

Si al momento de tomar la decisión formal de discontinuación no se cuenta con los elementos suficientes para llevar a cabo las cuantificaciones correspondientes, se revelarán estas circunstancias en las notas de los estados financieros. Cuando sea factible, deberán proporcionarse los rangos estimados entre los cuales podrían quedar las ganancias o las pérdidas de la discontinuación.

En el supuesto señalado en el párrafo anterior, las cuantificaciones correspondientes se registrarán al momento en que se cuente con la información disponible para hacer las estimaciones, o hasta el momento de la realización de los activos y pasivos, siguiendo los lineamientos de reconocimiento de resultados incluidos en este boletín.

Partidas extraordinarias

Las partidas extraordinarias definidas en el boletín netas del ISR y PTU se deberán presentar conforme a lo señalado, y deberán revelarse en las notas de los estados financieros la descripción y naturaleza de la transacción o evento extraordinario.

Partidas especiales

Las partidas que no reúnen simultáneamente las características de no usuales y no recurrentes, deberán presentarse en el estado de resultados identificándose específicamente antes de la utilidad por operaciones continuas; podrán agruparse bajo este rubro en el estado de resultados y deberán revelarse sus montos y descripción en las notas de los estados financieros.

Concluyendo:

Este principio de la comparabilidad es de suma importancia en la vida profesional del contador público, debido a que para poder tomar una decisión económica-financiera se requiere de una comparación con el fin de tomar en cuenta los riesgos que se corren al tomar una decisión errónea, ya que las decisiones financieras son las que determinan operaciones importantes en la vida de los negocios.

CAPITULO III
PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD
APLICABLES A PARTIDAS O
CONCEPTOS ESPECIFICOS

- Efectivo e inversiones temporales
- Cuentas por cobrar
- Inventarios
- Pagos anticipados
- Inmuebles, maquinaria y equipo
- Intangibles

3.1 EFECTIVO E INVERSIONES TEMPORALES

(BOLETIN C-1)²³

3.1.1 Concepto de efectivo

El renglón de efectivo debe estar constituido por moneda de curso legal o sus equivalentes, propiedad de una entidad y disponibles para la operación, tales como: depósitos bancarios en cuentas de cheques, giros bancarios, telegráficos o postales, monedas extranjeras y metales preciosos amonedados.

3.1.2 Concepto de inversiones temporales

Las inversiones temporales están representadas por valores negociables o por cualquier otro instrumento de inversión, convertibles en efectivo en el corto plazo, y tienen por objeto, normalmente, obtener un rendimiento hasta el momento en que estos recursos sean utilizados por la entidad. Los valores negociables son aquellos que se cotizan en bolsas de valores o son operados a través del sistema financiero.

²³ *Ibidem*, Boletín C-1, p. 1.

3.1.3 Efectivo e inversiones temporales con restricciones, o con destino específico

Aun cuando estos recursos no son de disponibilidad para la operación, se regirán por las normas contenidas en el Boletín C-1.

Valor neto de realización: Representa el valor de cotización en el mercado o el precio de venta de la inversión, menos los gastos que se incurran en la enajenación.

3.1.4 Reglas de valuación

El efectivo se valorará a su valor nominal. El representado por metales preciosos amonedados y moneda extranjera, se valorará a la cotización aplicable a la fecha de los estados financieros.

Las inversiones temporales se valorarán a la fecha de los estados financieros como sigue:

- Las inversiones en valores negociables a su valor neto de realización.
- Las inversiones en otros instrumentos a su costo de adquisición más rendimiento devengado, o a su valor neto estimado de realización, el menor.

3.1.5 Reglas de presentación

Los renglones de efectivo e inversiones temporales deben mostrarse en el balance general como las primeras partidas del activo circulante,

excepto cuando existan restricciones formales en cuanto a su disponibilidad o fin al que estén destinados, en cuyo caso se mostrarán por separado en el activo circulante o no circulante, según proceda.

Si su disponibilidad es a plazo mayor de un año, o su destino está relacionado con la adquisición de activos no circulantes o con la amortización de pasivos a largo plazo, se presentarán fuera del activo circulante.

Las restricciones a que se refiere el párrafo anterior deben revelarse en las notas a los estados financieros.

En las notas a los estados financieros deben indicarse las políticas de valuación seguidas y, en su caso, el efecto de los hechos posteriores que por su importancia modifiquen sustancialmente la valuación del efectivo e inversiones temporales entre la fecha de los estados financieros y la fecha en que éstos son emitidos.

En conclusión:

El efectivo y las inversiones temporales tienen reglas relativamente sencillas para su valuación, y consisten, en general, en representar esos rubros a su valor al día del cierre de información.

EJEMPLO

EFFECTIVO E INVERSIONES EN VALORES

Giramos instrucciones al banco para que los sobrantes superiores a \$100,000.- los invierta en cetes, resultando que el día 18 de diciembre del año en cuestión se comprarón 800 cetes a \$100.- c/u, por lo cual se originó el siguiente asiento:
De compra de cetes.

INVERSIONES Y VALORES \$ 80,000.-
BANCOS \$ 80,000.-

Al cierre de periodo el cete se cotizó en \$102.- c/u.

Asiento de ajuste al cierre de periodo.

INVERSIONES Y VALORES \$ 1,600.-
PRODUCTOS FINANCIEROS \$1,600.-
Rendimientos

REFERENCIA: Párrafo 7 y 9 del boletín C-1 del libro principios de contabilidad generalmente aceptados.

PRESENTACION EN ESTADOS FINANCIEROS

ESTADO DE SITUACION FINANCIERA	
ACTIVO CIRCULANTE	
Fondo fijo	
Bancos	
Inversiones en valores	\$ 81,600.-

800 CETES A \$ 102.-

EJEMPLO

EFFECTIVO E INVERSIONES TEMPORALES

Al realizar la revisión de la cuenta bancaria nos encontramos algunas - diferencias, las cuales procedimos a proponer los ajustes correspondientes :

El banco nos cobro una comisión de \$ 600.- más IVA por concepto de aniversario de la cuenta.

GASTOS FINANCIEROS \$ 600.00
(comisiones bancarias)
IVA ACREEDITABLE \$ 90.00
BANCOS \$ 690.00

REFERENCIA: Párrafo 11 y 12 del boletín C-1 del libro de principios de contabilidad generalmente aceptados.

PRESENTACION EN ESTADOS FINANCIEROS

ESTADO DE SITUACION FINANCIERA	
ACTIVO CIRCULANTE	
FONDO FIJO	
BANCOS	\$ 690.00

3.2 CUENTAS POR COBRAR (BOLETIN C-3)

3.2.1 Concepto de cuentas por cobrar

Las cuentas por cobrar representan derechos exigibles originados por ventas, servicios prestados, otorgamiento de préstamos o cualquier otro concepto análogo.

3.2.2 Valuación

De acuerdo con el principio de valor histórico contenido en el Boletín C-3, sobre el “Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera”, las cuentas por cobrar deben computarse al valor pactado originalmente del derecho exigible. Atendiendo al principio de realización del mismo boletín, el valor pactado deberá modificarse para reflejar lo que en forma razonable se espera obtener en efectivo, especie, crédito o servicios, de cada una de las partidas que lo integran; esto requiere que se le dé efecto de descuentos y bonificaciones pactadas, así como a las estimaciones por irrecuperabilidad o difícil cobro.

Para cuantificar el importe de las partidas que habrán de considerarse irrecuperables o de difícil cobro, debe efectuarse un estudio que sirva de base para determinar el valor de aquellas que serán deducidas o canceladas, y se debe estar en posibilidad de establecer o incrementar las estimaciones necesarias, en previsión de los diferentes eventos futuros cuantificables que pudiesen afectar el importe de esas

cuentas por cobrar, mostrando, de esa manera, el valor de recuperación estimado de los derechos exigibles.

Los incrementos o reducciones que se tengan que hacer a las estimaciones, con base en los estudios de valuación, deberán cargarse o acreditarse a los resultados del ejercicio en que se efectúen.

Las cuentas por cobrar en moneda extranjera deberán valuarse al tipo de cambio bancario que esté en vigor a la fecha de los estados financieros.

3.2.3 Reglas de presentación

Considerando su disponibilidad, las cuentas por cobrar pueden ser clasificadas como de exigencia inmediata o a corto plazo, y a largo plazo. Se consideran como cuentas por cobrar a corto plazo, aquellas cuya disponibilidad es inmediata dentro de un plazo no mayor de un año posterior a la fecha del balance, con excepción de aquellos casos en que el ciclo normal de operaciones exceda de este periodo, debiendo, en este caso, hacerse la revelación correspondiente en el cuerpo del balance general o en una nota a los estados financieros.

Las cuentas por cobrar a corto plazo deben presentarse en el balance general como activo circulante inmediatamente después del efectivo y de las inversiones en valores negociables. La cantidad a vencer a más de un año o del ciclo normal de las operaciones, deberá presentarse fuera del activo circulante.

Atendiendo a su origen, se pueden formar dos grupos de cuentas por cobrar:

- a) A cargo de clientes.
- b) A cargo de otros deudores.

Dentro del primer grupo, se deben presentar los documentos y cuentas a cargo de clientes de la entidad, derivados de la venta de mercancías o prestación de servicios, que representen la actividad normal de la misma. En el caso de servicios, los derechos devengados deben presentarse como cuentas por cobrar, aun cuando estuvieren facturados a la fecha de cierre de operaciones de la entidad.

En el segundo grupo, deberán mostrarse las cuentas y documentos por cobrar a cargo de otros deudores, agrupándolos por concepto y de acuerdo con su importancia.

Concluyendo se puede decir que:

La problemática mayor que representa la determinación de la estimación de cuentas incobrables es precisamente al momento de determinar el importe de esas cuentas incobrables, donde normalmente la estimación aplicada a resultados es muy diversa al monto de las cuentas incobrables, pudiendo ser mayores o menores que lo estimado, y nos obliga a realizar ajustes para determinar el valor real de las cuentas por cobrar.

EJEMPLO CUENTAS POR COBRAR

Al enviar la verificación de saldos con el cliente "A" este nos manifestó diferencias derivadas de una factura por \$ 10,000.00 más IVA que no había sido cargada en su cuenta, el precio de costo de esta mercancía es de \$ 6,000.00

Asiento contable de clientes:

CLIENTES \$ 11,500.00	
VENTAS	\$ 10,000.00
IVA POR PAGAR	\$ 1,500.00

Asiento de costo de la Mercancía.

ALMACEN \$ 6000.00	
COSTO DE VENTAS	\$ 6000.00

REFERENCIA: De acuerdo al párrafo 3 del Boletín C-3 del libro de principios de contabilidad generalmente aceptados.

PRESENTACION EN ESTADOS FINANCIEROS

ESTADO DE SITUACION FINANCIERA	
ACTIVO CIRCULANTE	
CAJA	
BANCOS	
MERCANCIAS	
CLIENTES	\$ 11,500.00

EJEMPLO

INCOBRABLES

Cuando realizamos la verificación de saldos con clientes nos cercioramos que el Señor "B" ya no habita en el mismo domicilio, y al realizar una investigación más profunda sobre el caso, nos cercioramos de que el cliente "B" cuyo saldo es de \$ 8,000.00 data de 2 años atrás, hace casi 2 años emigró a otra Ciudad ignorándose su actual domicilio, por lo que consideramos este saldo como una partida incobrable.

ASIENTO:

GASTOS GENERALES \$ 8,000.00

Cuentas incobrables

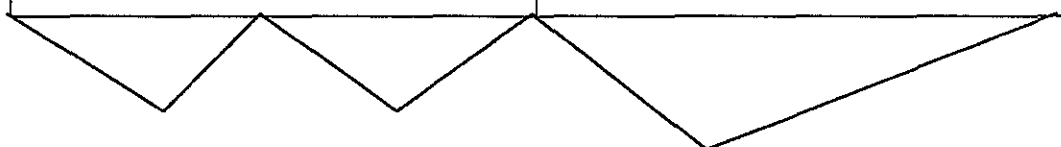
CLIENTES \$ 8,000.00

"B"

REFERENCIA : De acuerdo al párrafo 4 del boletín C-3 del libro de principios de contabilidad generalmente aceptados.

PRESENTACION EN ESTADOS FINANCIEROS

ESTADO DE SITUACION FINANCIERA	
ACTIVO CIRCULANTE	
CAJA	
BANCOS	
MERCANCIAS	
CLIENTES	\$ 8,000.00



3.3 INVENTARIOS (BOLETIN C-4)²⁴

Los participantes en la vida económica tienen intereses que, en ocasiones, parecen opuestos, y la contabilidad les debe permitir basar sus decisiones en información fehaciente y veraz.

Al producir información contable que sea útil para los diferentes intereses representados, la contabilidad adopta el criterio de equidad para dichos intereses.

Una base susceptible de ser modificada y adaptada cuando se considere que entorpece el avance de la contabilidad, es aquella estructura que considera a la contabilidad como algo diseñado por el hombre para satisfacer necesidades individuales y sociales que no existen en la naturaleza y, por tanto, no han descubierto.

El grupo orientado por conceptos del “Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera”, habiendo estudiado cada una de las objeciones y comentarios presentados, y considerando que las administraciones de las empresas tienen derecho a exigir sistemas que les proporcionen información útil para planear sus operaciones y dictar sus políticas, decidió continuar con la postura de aceptación del costeo directo.

Se cree, firmemente, que *en la técnica contable abundan reglas de carácter alternativo y las empresas tienen derecho a seleccionar las más convenientes*, de acuerdo a sus características peculiares, siempre

²⁴ Boletín C-4, p. 1.

y cuando se siga una política consistente y se proporcione información suficiente a los lectores de los estados financieros.

3.3.1 Alcance del Boletín

Las reglas particulares de aplicación de los principios de contabilidad que se mencionan en este boletín, se referirán a empresas industriales y comerciales, con excepción de las de servicio, constructores, extractivas, etcétera, que por reunir características especiales serán objeto de estudios complementarios.

3.3.2 Concepto

El **rubro de inventarios** lo constituyen los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su posterior venta, tales como materia prima, producción en proceso, artículos terminados y otros materiales que se utilicen en el empaque, envase de mercancía o las refacciones para mantenimiento que se consuman en el ciclo normal de operaciones.

Los artículos de mantenimiento que no se consuman durante el ciclo normal de operaciones y lo que se utilizan en la construcción de inmuebles o maquinaria, no deben clasificarse como activo circulante.

3.3.3 Reglas de valuación

Para establecer las bases de cuantificación de las operaciones que se realizan en un ente económico, relativas al rubro de inventarios, es necesario tomar en cuenta los siguientes principios de contabilidad.²⁵

PERIODO CONTABLE: *Las operaciones y eventos, así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo en que ocurren. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen.*

REALIZACION: *Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados: (a) Cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos; (b) Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes, o (c) Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios*

VALOR HISTORICO ORIGINAL: *Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la*

²⁵ Enunciados en el boletín referente al “Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera”.

estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente.

CONSISTENCIA: *Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo.*

COSTOS

Basados en los conceptos anteriores, las reglas de valuación para inventarios son: **el costo de adquisición o el de producción en que se incurre al comprar o fabricar un artículo**, lo que significa, en principio, la suma de las erogaciones aplicables a la compra y a los cargos que directa o indirectamente se incurren para dar a un artículo su condición de uso o venta.

El **costo** puede determinarse de acuerdo a los sistemas y métodos que más adelante se mencionan, y en su registro habrá que cuidar los siguientes aspectos:

⇒ **Materia prima y materiales**

Los importes aquí registrados deben referirse a los costos de adquisición de los diferentes artículos, más todos los gastos adicionales incurridos en colocarlos en el sitio para ser usados en el proceso de fabricación, tales como: fletes, gastos aduanales, impuestos de importación, seguros, acarreos, etcétera.

Por lo que se refiere a materiales, debemos entender artículos tales como: refacciones para mantenimiento, empaques o envases de mercancía, etcétera.

⇒ **Mercancías en tránsito**

Los artículos que se compren libre a bordo proveedor, deben registrarse en una cuenta de tránsito para su control e información. Los gastos de compra y traslado son acumulables a los costos aquí registrados.

⇒ **Anticipos a proveedores**

En ocasiones, por las características o la demanda de ciertos productos, los proveedores exigen a sus clientes anticipos a cuenta de sus pedidos. Las empresas que tengan que efectuar desembolsos por este concepto, deberán registrarlos dentro del capítulo general de inventarios en una cuenta específica, siempre y cuando se refieran al tipo de artículos que aquí se mencionan. Esta operación de anticipo también puede ser con el agente aduanal.

⇒ **Costo de producción**

Representa el importe de los distintos elementos del costo que se originan para dejar un artículo disponible para su venta o para ser usado en un posterior proceso de fabricación.

Se puede decir que cada empresa, conforme a su estructura y características, elige los sistemas necesarios para determinar su costo de producción, no siendo factible, por lo tanto, establecer reglas a este

respecto. Sin embargo, es necesario cuantificar el efecto de circunstancias especiales que no deben afectar el costo de producción, sino llevarse directamente a resultados, tales como:

- a) *Capacidad de producción no utilizada*: En ocasiones, por diversas circunstancias, algunas empresas industriales operan a un grado inferior de su nivel normal de producción, o bien, parte de sus instalaciones están ociosas, ocasionando con esto que ciertos gastos distorsionen el costo de producción. Como esta situación es difícil de precisar en la práctica, es necesario que en las empresas se recurra a la asesoría de sus técnicos, para cuantificar el importe que debe cargarse a los resultados. Entre los factores que pueden tomarse en cuenta se encuentran la capacidad práctica de producción, los volúmenes de producción presupuestados y la producción real obtenida.
- b) *Castigos de inventarios*: Obedecen a diversas circunstancias, entre las cuales se pueden citar las estimaciones para posibles artículos obsoletos o de lento movimiento.
- c) *Desperdicios anormales de materia prima*: Es frecuente que en las empresas industriales, durante el periodo inicial de operaciones o cuando se inicia la fabricación de un nuevo producto, el consumo de materia prima se vea afectado desfavorablemente por diversas causas, entre las que se pueden citar: la falta de ajuste de la maquinaria, la inexperiencia en el manejo de la producción, etcétera, por lo que no es conveniente afectar el costo de producción.

⇒ **Producción en proceso**

Por la naturaleza continua del proceso de fabricación y la necesidad de preparar información a ciertas fechas, contablemente debe efectuarse un corte de operaciones y, por tanto, los artículos que aún no estén terminados se valorarán en proporción a los diferentes grados de avance que tengan en cada uno de los elementos que forman su costo.

⇒ **Artículos terminados**

Este concepto comprende aquellos artículos que se destinarán preferentemente a la venta dentro del curso normal de las operaciones, y el importe registrado equivaldrá al costo de producción tratándose de industrias y al de adquisición si se trata de comercios. Los artículos terminados entregados en consignación, deben formar parte del inventario al costo que les corresponda. Esta misma situación opera para las mercancías en demostración o vistas.

⇒ **Sistemas de valuación**

En la determinación del costo de los inventarios intervienen varios factores cuya combinación ha producido dos sistemas de valuación. En un caso, las erogaciones se acumulan en relación a su origen o función, y en el otro, en cuanto al comportamiento de las mismas. En términos generales, los sistemas se refieren a: (1) Costos incurridos directa o indirectamente en la elaboración, independientemente de que éstos sean de características fijas o variables con relación al volumen que se produzca, y (2) Costos incurridos en la elaboración, eliminando

aquellas erogaciones que no varíen con relación al volumen que se produzca, por considerarlas como gastos del periodo.

En razón de que en la técnica contable abundan las reglas de carácter alternativo y que, según las circunstancias, las empresas pueden obtener información más acorde a sus necesidades con tal o cual sistema, se ha considerado que la valuación de las operaciones de inventarios puede hacerse por medio de costeo absorbente o costeo directo. Estos, a su vez, pueden llevarse sobre la base de costo histórico o predeterminado, siempre y cuando este último se aproxime al costo histórico bajo condiciones normales de fabricación, según los diferentes métodos que se aplican posteriormente.

⇒ Costo absorbente

Se integra con todas aquellas erogaciones directas y los gastos indirectos que se considere fueron incurridos en el proceso productivo. La asignación del costo al producto se hace combinando los gastos incurridos en forma directa con los gastos de otros procesos o actividades relacionadas con la producción. Así entendido, los elementos que forman el costeo de un artículo bajo este sistema serán: la materia prima, la mano de obra y los gastos directos e indirectos de fabricación, que pueden ser variables o fijos.

⇒ Costo directo

En la integración del costo de producción por medio de costeo directo, deben tomarse en cuenta los estos elementos: materia prima

consumida, mano de obra y gastos de fábrica que varían en relación a los volúmenes producidos.

Como puede apreciarse, en este sistema, para determinar el costo de producción, no se incluyen los mismos elementos que los indicados en la parte correspondiente al costeo absorbente, ya que se considera que los costos no deben verse afectados por los volúmenes de producción.

La segregación de gasto fijo o variable debe hacerse tomando en consideración todos los aspectos que pueden influir en su determinación, ya que en ocasiones cierto elemento del costo puede tener características fijas por existir capacidades no utilizadas. Cuando existan partidas de características semivariantes, la política recomendable es incluirlas en el costo o en los resultados de operación, dependiendo su grado de variabilidad.

Es necesario aclarar que las ventajas a corto plazo que puede proporcionar el costo directo, al auxiliar a la gerencia en la determinación de precios de venta y en la toma de decisiones financieras, pueden en un momento dado convertirse en desventajas, cuando en la fijación de precios de venta no se les da la consideración debida a los costos fijos, lo que constituiría, indudablemente, un peligro potencial para decisiones a largo plazo.

⇒ Costos históricos y predeterminados

Como se explica en párrafos anteriores, el sistema de costos elegidos puede llevarse sobre la base de costos históricos o predeterminados,

siempre y cuando estos últimos se aproximen a los históricos bajo condiciones normales de fabricación.

Costos históricos: El registro de las cuentas de inventarios por medio de los costos históricos, consiste en acumular los elementos del costo incurridos para la adquisición o producción de artículos.

Costos predeterminados: Como su nombre lo indica, éstos se calculan antes de iniciarse la producción de los artículos. De acuerdo con la forma en que se determinen, pueden clasificarse en:

- *Costos estimados:* Se basan, principalmente, en la determinación de los costos con base en la experiencia de años anteriores o en estimaciones hechas por expertos en el ramo.
- *Costos estándar:* Se basan, principalmente, en investigaciones, especificaciones, técnicas de cada producto en particular y la experiencia, representando, por lo tanto, una medida de eficiencia.

METODOS DE VALUACION

Tanto por costeo absorbente como por costeo directo (ya sea que se manejen por costos históricos o predeterminados), los inventarios pueden utilizar los siguientes:²⁶

²⁶ *Ibidem*, Boletín C-4, p. 8.

- **Costo identificado:** Por las características de ciertos artículos, en algunas empresas es factible que se identifiquen específicamente con su costo de adquisición o producción.
- **Costo promedio:** Como su nombre lo indica, la forma de determinarlo es sobre la base de dividir el importe acumulado de las erogaciones aplicables entre el número de artículos adquiridos o producidos.
- **Primera entradas primeras salidas (PEPS):** Se basa en la suposición de que los primeros artículos en entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir de él, por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio quedan prácticamente registradas a los últimos precios de adquisición, mientras que en resultados los costos de venta son lo que corresponden al inventario inicial y las primeras compras del ejercicio.

Es conveniente destacar que el manejo físico de los artículos no necesariamente tiene que coincidir con la forma en que se valúan, y que para una correcta asignación del costo, deben establecerse las diferentes capas del inventario, según las fechas de adquisición o producción.

A través de este método, en época de alza de precios, puede originarse que las utilidades representadas por incrementos del renglón de inventarios se deban al aumento en los costos de

adquisición o producción y no a aumentos en el número de unidades.

- **Ultimas entradas primeras salidas (UEPS):** Este método consiste en suponer que los últimos artículos en entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir de él, por lo que las existencias, al finalizar el ejercicio, quedan prácticamente registradas a los precios de adquisición o producción más antiguos, mientras que en el estado de resultados los costos son más actuales.

Como en el caso del sistema PEPS, el manejo físico de los artículos no necesariamente tiene que coincidir con la forma en que se valúan, y también deben establecerse las diferentes capas del inventario según las fechas de adquisición producción, para una correcta asignación del costo.

A través de la aplicación de este método, puede llegarse al caso de que, por las fluctuaciones en los precios de adquisición y producción, el costo asignado al inventario difiera en forma importante de su valor actual.

- **Detallistas:** En este método, el importe de los inventarios es obtenido valuando las existencias a precios de venta y deduciéndoles los factores de margen de utilidad bruta, para obtener el costo por grupo de artículos.

Las empresas que se dedican a la venta al menudeo (tiendas de departamentos, ropa, descuento, etcétera) son las que utilizan,

generalmente, este método, por la facilidad que existe para determinar su costo de venta y sus saldos de inventario.

Para tener un adecuado control del método de detallistas, deben establecerse grupos homogéneos de artículos, a los cuales se les asigna su precio de venta tomando en consideración el costo de compra y el margen de utilidad aprobado.

Para la operación de este método, es necesario cuidar aspectos tales como: **a)** El control y la revisión de los márgenes de utilidad bruta, considerando tanto las nuevas compras, como los ajustes al precio de ventas; **b)** La agrupación de artículos homogéneos; **c)** El control de los traspasos de artículos entre departamentos o grupos, y **d)** La realización de inventarios físicos periódicos para verificar el saldo teórico de las cuentas y, en su caso, hacer los ajustes que procedan.

Cabe mencionar que cada empresa debe **SELECCIONAR LOS SISTEMAS Y METODOS DE VALUACION** que más se adecuen a sus características, y aplicarlos en forma consistente, a no ser que se presenten cambios en las condiciones originales, en cuyo caso debe hacerse la revelación necesaria.

Los sistemas y métodos que se apliquen pueden influir en forma importante en el costo de los inventarios y en el resultado de sus operaciones, según se explicó en los párrafos precedentes, por lo que es necesario que en su selección se utilice un juicio profesional, como lo

marca el criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares a que hace referencia el boletín (“Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera”).

Con respecto a las **MODIFICACIONES A LA REGLA DE VALUACION**,²⁷ se debe considerar que, tomando en cuenta que los inventarios pueden sufrir variaciones importantes por cambios en los precios de mercado, obsolescencia y lento movimiento de los artículos que forman parte del mismo, es indispensable cumplir con el principio de realización, que indica que *“las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados, cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse en términos monetarios”*, que se modifiquen las cifras que arroja la valuación al costo sobre las siguientes bases:

COSTO O VALOR DE MERCADO: el que sea menor, excepto que:
1) El valor de mercado no debe exceder del valor de realización y 2) El valor de mercado no debe ser menor que el valor neto de realización.

- a) El término mercado debe entenderse como costo de reposición, bien sea por compra directa o producción, según sea el caso, y éste puede obtenerse de las cotizaciones que aparecen en publicaciones especializadas, si se trata de artículos o mercancías cotizadas en el mercado; de cotizaciones y precios de facturas de los proveedores, etcétera.

²⁷ *Ibidem*, p. 11.

- b) El valor de realización se obtiene del precio normal de venta menos gastos directos de venta, tales como: impuestos, regalías, comisiones, etcétera.
- c) El valor neto de realización se obtiene del precio normal de venta menos gastos directos de venta y un porcentaje razonable de utilidad.

Para obtener el costo de reposición sobre bases del costeo absorbente, se maneja la operación sobre bases de costeo directo.

El objeto de ajustar el costo del inventario, según los conceptos anteriores, es el de presentar razonablemente los resultados del ejercicio. Por lo tanto, cuando el costo de reposición es inferior al de valor neto de realización, el ajuste debe hacerse precisamente a este último valor, con el fin de no registrar pérdidas en exceso a las que en operaciones normales se obtendrían.

Lo más común es aplicar las alternativas anteriores a cada renglón del inventario; sin embargo, cuando la producción culmina en un solo tipo de artículo, la aplicación debe hacerse al importe total del inventario.

Cuando se considere que no ocurrirán pérdidas por la modificación del costo de algunos integrantes del inventario, debido a que otros subieron de valor proporcionalmente, no será necesario castigar al inventario.

Cuando los elementos que integran el inventario se emplean para varios productos con diferentes volúmenes de ventas, a menos que

exista algún método práctico para clasificar las diversas categorías, las reglas deben aplicarse por separado a cada renglón del inventario.

También las pérdidas motivadas por el valor de mercado que afecten a pedidos que se hubieren aceptado en firme, por mercancía o materiales que se encuentren en tránsito, deben reconocerse en cuentas de resultados del ejercicio.

Por otra parte, cuando el deterioro, la obsolescencia, el lento movimiento y otras causas indiquen que el aprovechamiento o realización de los artículos que forman parte del inventario resultara inferior al valor registrado, deberá admitirse la diferencia como una pérdida del ejercicio.

Las cuentas de estimación que se creen con motivo de la aplicación de las modificaciones al costo por los eventos anteriormente expuestos, pueden ser disminuidas o canceladas contra resultados del ejercicio, si se modifican favorablemente las circunstancias que las originaron.

3.3.4 Reglas de presentación²⁸

Los principios que se deben tomar en cuenta para presentar la información de inventarios, conforme al Boletín del “Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera”, son los siguientes:

REVELACION SUFICIENTE: La información contable presentada en los estados financieros debe contener, en forma clara y

²⁸ *Ibidem*, p. 13.

comprensible, todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

IMPORTANCIA RELATIVA: La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles a ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable, como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

CONSISTENCIA: La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para conocer su evolución mediante la comparación de los estados financieros de la entidad y para conocer su posición relativa mediante la comparación con estados de otras entidades económicas. Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de la información, debe ser justificado y es necesario advertirlo claramente en la información que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

Por la naturaleza de la cuenta de inventarios, su presentación en el balance general debe hacerse dentro del activo circulante, detallando las partidas que lo componen, según se trate de empresas industriales o

comerciales (materias primas y materiales; producción en proceso y artículos terminados; anticipos a proveedores y mercancías en tránsito).

En virtud de los procedimientos alternativos que pueden usarse para la valuación de inventarios, éstos se presentarán en el balance general con la indicación del sistema y método en que están valuados, destacando, en su caso, el importe de la modificación sufrida por efectos del mercado o de la obsolescencia y/o lento movimiento de los artículos.

En el caso de que el sistema seleccionado sea el costeo directo, deben hacerse las siguientes aclaraciones:

- * El estado de resultados debe destacar el importe de los gastos fijos de producción que se absorbieron en el periodo.
- * El costo de ventas debe incluir el de producción más el costo variable de distribución y venta.
- * El primer concepto de utilidad en el estado de resultados se denominará utilidad marginal, para distinguirla del término utilidad bruta.

Cuando por cualquier circunstancia los sistemas y/o métodos de valuación hubieren cambiado con relación al ejercicio anterior, será necesario hacer la indicación correspondiente, explicando los efectos en el rubro de inventarios y en los resultados de la empresa.

Además de la información mencionada, deben destacarse si existen gravámenes sobre los inventarios o si éstos han sido ofrecidos en garantía, referenciándolos con el pasivo correspondiente.

En empresas industriales cuya capacidad de producción o mano de obra no se utiliza en su totalidad, el efecto registrado en gastos, según lo comentado en el capítulo de **reglas de valuación**, deberá destacarse en el estado de resultados, siempre y cuando su monto sea de importancia.

Para poder decidir sobre la presentación del renglón de inventarios en los estados financieros, se deberá tener en cuenta que el objeto principal de los mismos es el de proporcionar información clara y suficiente para sus lectores. Esta información es posible proporcionarla, bien sea dentro de cada rubro de los estados o a través de notas aclaratorias.

Concluyendo:

Los inventarios son una de las partidas más importantes tanto para empresas industriales como comerciales; para determinar el valor de esta cuenta existen diferentes caminos (como ya se mencionó anteriormente). Cada camino utilizado para determinar el valor del inventario da como resultado un valor diferente tanto en este renglón como en el costo de ventas. Por ello, es necesario que, como nota aclaratoria, se manifiesten en los estados financieros el método de valuación utilizado y, en su caso, el sistema de costeo aplicado, sobre todo si alguno de estos dos elementos sufren variaciones con respecto a los utilizados en ejercicios anteriores (esto, para efecto de comparaciones).

EJEMPLO INVENTARIOS

MERCANCIAS EN TRANSITO

Se recibe factura y documentos que amparan las mercancías que remite nuestro proveedor "la estrella, S.A. de México, D.F; por nuestra cuenta y riesgo, por valor de \$990,000.00 más I.V.A. para pagar a treinta días; dicha mercancía viene amparada con la factura No. 64311 de ferrocarriles nacionales, S.A. por fletes de las mercancías remitidas por la estrella, S.A. cuyo valor es de \$ 19,000.00 más I.V.A. que se pagó con cheque.

Asientos contables que se originan

_____ 1 _____

MERCANCIAS EN TRANSITO	\$ 990,000.00
IVA ACREDITABLE	\$ 148500.00
_____ 2 _____	PROVEEDORES \$ 1,138,500.00

MERCANCIAS EN TRANSITO	\$19000.00
IVA ACREDITABLE	\$ 2850.00
	BANCOS \$ 21,850.00

REFERENCIA: Párrafo 11 y 12 del boletín C-4 del libro de principios de contabilidad generalmente aceptados.

PRESENTACION EN ESTADOS FINANCIEROS

ESTADO DE SITUACION FINANCIERA	
ACTIVO CIRCULANTE	
CAJA	
BANCOS	
ALMACEN	
MERCANCIAS EN TRANSITO	\$ 1,009,000

EJEMPLO INVENTARIOS

La empresa "X" tiene un inventario inicial de 200 blusas cuyo costo es de \$18.00 c/u, el día 4 de enero compra 350 blusas a \$ 22.00 c/u; realiza una operación de venta de 190 blusas, la empresa cuenta con un control de almacén siguiendo el método de PEPS, por tal motivo se realizan las operaciones correspondientes. La empresa tiene otro aumento de inventarios por la compra de 400 blusas a \$ 21.00 c/u pero a la vez realiza una venta de 210 blusas, la empresa en este momento quiere verificar como esta el orden en sus tarjetas de almacén y como quedaría su inventario, por tal motivo se hacen los siguientes movimientos:

TARJETA DE ALMACEN POR EL METODO DE PEPS

REF.	ENTRADA	SALIDA	EXIST.	C.U.	DEBE	HABER	SALDO
1	200		200	\$ 18	\$ 3600		\$ 3600
2	350		550	\$ 22	\$ 7700		\$ 11300
3		190	360	\$ 18		\$ 3420	\$ 7880
4	400		760	\$ 21	\$ 8400		\$ 16280
5		10	750	\$ 18		\$ 180	\$ 16100
		200	550	\$ 22		\$ 4400	\$ 11700

_____ 1 _____

ALMACEN \$ 3,600.00

BANCOS \$ 3,600.00

_____ 2 _____

ALMACEN \$ 7,700.00

BANCOS \$ 7,700.00

_____ 3 _____

COSTO DE VENTAS \$ 3,420.00

ALMACEN \$ 3,420.00

_____ 4 _____

ALMACEN \$ 8,400.00

BANCOS \$ 8,400.00

_____ 5 _____

COSTO DE VENTAS \$ 4,580.00

ALMACEN \$ 4;580.00

REFERENCIA: PARRAFO 10, 31,32 Y 33 DEL BOLETIN C-4 DEL LIBRO PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

PRESENTACION EN ESTADOS FINANCIEROS

ESTADO DE SITUACION FINANCIERA	
ACTIVO CIRCULANTE	
CAJA	
BANCOS	
ALMACEN	\$ 4,580.00

3.4 PAGOS ANTICIPADOS (BOLETIN C-5)²⁹

3.4.1 Alcance del Boletín

Este boletín establece las reglas particulares de aplicación de los principios de contabilidad relativos a los pagos anticipados de entidades económicas.

3.4.2 Concepto

Los pagos anticipados representan una erogación efectuada por servicios que se van a recibir o por bienes que se van a consumir en el uso exclusivo del negocio y cuyo propósito no es el de venderlos ni utilizarlos en el proceso productivo.

Los pagos anticipados, al igual que los activos intangibles, constituyen, en la mayoría de los casos, un bien incorpóreo que implica un derecho o privilegio, y para que puedan reconocerse deberán ser capaces de generar beneficios o evitar desembolsos en el futuro; ambos representan costos que se aplicarán contra resultados futuros.

En cierta forma, los pagos anticipados son lo opuesto a gastos acumulados por pagar (pasivo), que se componen de partidas cargadas a gastos, aún no pagadas cuyos servicios o beneficios ya se recibieron.

²⁹ *Ibidem*, Boletín C-5, p. 1.

Como ejemplos de pagos anticipados se tienen los siguientes:

- Rentas de locales o equipos pagadas antes de disfrutar del derecho de uso de los bienes.
- Impuesto predial y derechos pagados antes de que se hayan devengado.
- Primas de seguros y fianzas liquidadas por períodos que aún no se cumplen.
- Regalías pagadas antes de haberse devengado.
- Intereses pagados por anticipado.
- Papelería y artículos de escritorio en existencia al cierre del ejercicio.
- Muestras y literatura médica.
- Material publicitario que vaya a servir para lanzar al mercado un nuevo producto con una campaña que aún no se inicia; en cuanto se lance el producto al mercado, todo el material publicitario debe aplicarse a resultados.

3.4.3 Reglas de valuación

Estas partidas se valúan a su costo histórico. Se aplican a resultados en el periodo durante el cual se consumen los bienes; se devengan los servicios o se obtienen los beneficios del pago realizado por anticipado.

Cuando se determine que estos bienes o derechos han perdido su utilidad, el importe no aplicado deberá cargarse a los resultados del periodo en que esto suceda.

3.4.4 Reglas de presentación

Los pagos anticipados forman parte del activo circulante cuando el periodo de beneficios futuros es menor de un año o menor del ciclo financiero a corto plazo. Sin embargo, pueden existir pagos anticipados por períodos superiores a un año o al ciclo financiero a corto plazo, en cuyo caso dicha porción se clasificará como activo diferido.

Los intereses pagados por anticipado deben reclasificarse contra el pasivo correspondiente, conforme a las reglas establecidas en el boletín de pasivo (C-9).

En conclusión:

Los motivos por los que se hacen pagos anticipados son muy diversos, siendo los más comunes los pagos anticipados por imposición del proveedor de bienes y servicios (por ejemplo: rentas pagadas por anticipado, intereses pagados por anticipado, anticipo a proveedores), o bien por conveniencia de la entidad económica, pues al realizar pagos anticipados puede obtener preferencia en cuanto al tiempo de surtido del bien o servicio y/o puede obtener mejores precios o mejores descuentos.

EJEMPLO

PAGOS ANTICIPADOS

Al revisar el renglón de pagos anticipados en lo referente a rentas pagadas por anticipado, comprobamos que en el mes de julio del año en revisión se pagaron \$ 12,000.00 por concepto de renta de julio y agosto, del local que ocupa nuestra sucursal de ventas al público en general, se procede a la aplicación de gastos durante el periodo ya devengado.

ASIENTO CONTABLE:

RENTAS PAGADAS POR ANTICIPADO	\$ 12,000.00	
IVA ACREDITABLE	\$ 1,800.00	
	BANCOS	\$ 13,800.00

REFERENCIA: De acuerdo al párrafo 7 del Boletín C-5 de principios de contabilidad generalmente aceptados.

PRESENTACION EN ESTADOS FINANCIEROS

ESTADO DE SITUACION FINANCIERA	
ACTIVO CIRCULANTE	
ACTIVO FIJO	
ACTIVO DIFERIDO	
Gastos de instalación	
Papelería y útiles	
Propaganda y publicidad	
Primas de seguros	
Rentas pagadas por anticipado	\$ 13,800.00

De pagos anticipados, lo más sobresaliente que se puede agregar es que se utilicen las cuentas correctas para su registro contable, con el fin de conocer su naturaleza.

3.5 INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO

(BOLETIN C-6)³⁰

3.5.1 Alcance del boletín

Este boletín establece las reglas particulares de aplicación de los principios de contabilidad relativos a los inmuebles, maquinaria y equipo (también conocidos como activo fijo) de las empresas comerciales e industriales, y no incluye el de las industrias extractivas, empresas de servicios públicos, agrícolas, ganaderas y pesqueras, ni el de las instituciones de crédito, de seguros y organizaciones auxiliares.

3.5.2 Concepto

Inmuebles, maquinaria y equipo son bienes tangibles que tienen por objeto: **a)** El uso o usufruto de los mismos en beneficio de la entidad; **b)** La producción de artículos para su venta o para el uso de la propia entidad, y **c)** La prestación de servicios a la entidad, a su clientela o al público en general. La adquisición de estos bienes denota el propósito

³⁰ *Ibidem*, Boletín C-6, p. 1.

de utilizarlos y no de venderlos en el curso normal de las operaciones de la entidad.

Se divide en dos capítulos: **Reglas de valuación y Reglas de presentación en los estados financieros**, los cuales comprenden las reglas generales y específicas referentes a estos bienes, así como los criterios de su capitalización, el tratamiento contable de los activos fijos arrendados, de los activos ociosos y abandonados, el tratamiento del retiro de los bienes que integran el activo fijo y, además, las reglas generales referentes a la depreciación.

3.5.3 Reglas de valuación

PRINCIPIO DE VALOR HISTORICO ORIGINAL

De acuerdo con los principios de contabilidad, las inversiones en inmuebles, maquinaria y equipo deberán valuarse al costo de adquisición, al de construcción a su valor equivalente.

En el caso de cambios considerables del poder adquisitivo de la moneda que afecten significativamente el valor del costo de los activos fijos, se atenderá a lo que establezca la Comisión en boletines particulares.

CONCEPTO DEL COSTO O SU EQUIVALENTE

El costo de adquisición incluye el precio neto pagado por los bienes, sobre la base de efectivo o su equivalente, más todos los gastos

necesarios para tener el activo en el lugar y condiciones que permitan su funcionamiento, tales como derechos y gastos de importación, fletes, gastos de instalación, etcétera.

El costo de construcción incluye los costos directos e indirectos incurridos en la misma, tales como: materiales, mano de obra, costos de planeación e ingeniería, gastos de supervisión y administración, impuestos y gastos originados por préstamos obtenidos específicamente para este fin, que se devenguen durante el periodo efectivo de la construcción. Dicho periodo termina cuando el bien está en condiciones de entrar en servicio, independientemente de la fecha en que sea traspasado a las cuentas del activo fijo en operación.

El procedimiento práctico para la determinación del costo de construcción es el mismo que corresponde a la determinación del costo de mercancías manufacturadas para la venta. El costo directo de los materiales y del trabajo debe ser identificado específicamente y aplicado a la construcción en proceso; los costos indirectos o gastos generales pueden ser aplicados al costo de la construcción sobre bases adecuadas.

Los intereses devengados durante el periodo de construcción e instalación del activo, pueden capitalizarse cargándose al costo del mismo, o llevarse a cuentas de resultados.

La capitalización de los intereses es permitida en virtud de que el activo no produce ningún beneficio durante el periodo de construcción e instalación, para cubrir los mismos. En otras palabras, este

razonamiento está basado en el principio de obtener una relación más justa entre los costos y los ingresos.

El interés devengado a partir de que el activo está en condiciones de entrar en servicio, debe cargarse a los gastos, y de ninguna manera es justificable su capitalización.

Al comprar o recibir a cambio un lote de activo fijo, sin especificar el precio que corresponda a cada uno de los bienes que incluye, el costo total del lote debe distribuirse entre los diversos bienes con base en el valor relativo de cada uno, determinado por avalúo hecho por peritos.

Si los bienes son adquiridos por canje o cambio de otros activos, una medida equitativa del costo de la propiedad adquirida es la cantidad de dinero que habría sido obtenida si los activos entregados en cambio hubieran sido previamente realizados en efectivo; en el caso de que tales activos no tuvieran un valor de mercado definido, podría utilizarse como unidad de costo el valor de mercado de las propiedades recibidas en cambio.

Cuando el valor de mercado (en el caso del párrafo anterior) difiera del valor en libros de la propiedad transferida, se genera una utilidad o una pérdida en la transacción.

Cuando las propiedades han sido adquiridas sin costo alguno, o a un costo que es inadecuado para expresar su significado económico, deberá asignarse a esas propiedades un valor determinado por avalúo y, con el fin de precisar razonablemente los resultados subsecuentes,

registrarse en la contabilidad de la entidad, cargándose al a cuenta correspondiente de activo fijo y acreditándose a superávit donado.

Los activos fijos recibidos como aportaciones de capital deberán considerarse a su valor de mercado. Si dicho valor excede al valor nominal de los títulos representativos del capital entregado a cambio, el valor excedente se considera como “superávit pagado”. En el caso de déficit, deberán ajustarse las cuentas de activo fijo correspondientes y, en su caso, las de capital exhibido.

Cuando un bien se haya adquirido como cobro a un deudor de la empresa, el costo que debe asignársele es aquel que hubiere tenido que desembolsarse para adquirirlo en el mercado, en la misma fecha que se hubiera recibido el bien. Cualquier diferencia generará una utilidad o pérdida.

Las propiedades adquiridas en moneda extranjera deben registrarse a los tipos de cambio históricos, o sea aquellos vigentes en las fechas en que se hayan adquirido los bienes. En el caso de cambios significativos en la paridad monetaria, se atenderá a lo que establezca la Comisión en boletines particulares.

REGLAS DE VALUACION APLICABLES A LOS CONCEPTOS QUE INTEGRAN EL ACTIVO FIJO

⇒ Terrenos

De conformidad con los principios de contabilidad, los terrenos deben valuarse al costo erogado con el fin de adquirir su posesión; en

consecuencia, incluye el precio de adquisición del terreno, honorarios y gastos notariales, indemnizaciones o privilegios pagados sobre la propiedad a terceros, comisiones a agentes, impuestos de traslación de dominio, honorarios de abogados y gastos de localización: además, son incluidos estos costos: demoliciones, limpia y desmonte, drenaje, calles, cooperaciones y costos sobre obras de urbanización, reconstrucción en otra parte de propiedades de terceras personas que se encontraban localizadas en el terreno.

⇒ Edificio

El costo total de un edificio es el costo de adquisición o de construcción, que incluye el de las instalaciones y equipo de carácter permanente.

También se consideran dentro del costo, conceptos como: permiso de construcción, honorarios de arquitectos e ingenieros, costo de planeación e ingeniería, gastos legales, gastos de supervisión y de administración, etcétera, incurridos para llevar a cabo la construcción. El periodo de construcción de un edificio termina cuando el bien está en condiciones de servicio, independientemente de la fecha en que sea traspasado a la cuenta representativa de edificios en operación.

⇒ Maquinaria y equipo

Es importante incluir todos los costos de adquisición o de manufactura, conjuntamente con los costos de transporte y de instalación. Cuando la mano de obra y los gastos de prueba se

identifiquen intrínsecamente con la maquinaria y equipo, pueden registrarse como costos de dichos activos.

⇒ **Herramientas**

Estas pueden dividirse en herramientas de máquina y herramientas de mano. Las primeras, por lo general, son pesadas, cuya duración es prolongada, y son relativamente fáciles de controlar en forma individual. Atendiendo a estas características, la contabilización y control sobre esta clase de herramientas es la misma que se aplica para la maquinaria y demás equipos, estando sujetas a depreciación de acuerdo con la estimación de su vida útil. Dependiendo de la tasa de depreciación que se les aplique, pueden cargarse a la misma cuenta de maquinaria, o bien controlarse en una cuenta especial.

Las herramientas de mano, por el contrario, son generalmente pequeñas, de corta vida y con facilidad de perderse, y, por lo tanto, es difícil llevar un control permanente sobre ellas. Estas mismas características hacen que no sea práctico el aplicar alguna tasa de depreciación a esta clase de herramientas, cuyos principales métodos para su contabilización son los siguientes:

- a) *Método de inventarios físicos*: Las compras de herramientas se cargan a una cuenta especial, sin mantener registros individuales de existencias periódicamente; pero, por lo menos una vez al año, al fin del ejercicio o a una fecha cercana, se practican inventarios físicos de las herramientas, ajustándose el saldo de la cuenta a los resultados del inventario, cargándose la diferencia a costos o gastos. La valuación del inventario se hace el costo,

aplicándose, en algunos casos, un porcentaje de deducción por uso y desgaste.

- b) *Método de fondo fijo:* Las compras originales se cargan a la cuenta de herramientas. Las reposiciones se cargan a los gastos directamente. El saldo de la cuenta representa en forma aproximada la inversión permanente en herramientas. Debe tenerse cuidado en incrementar o disminuir periódicamente el saldo en relación con las existencias permanentes de herramientas.
- c) *Cargar al activo las compras y depreciarlas a una tasa global:* En el caso de que no sea práctico mantener registros individuales, las existencias se ajustan periódicamente a través de inventarios físicos, ajustándose también en forma proporcional la depreciación acumulada. En este procedimiento es muy importante que la tasa de depreciación individual que se establezca esté basada en la vida probable de las herramientas.
- d) *Cargar las compras directamente a los costos o gastos, si la inversión en herramientas es de poco valor.*

El tratamiento señalado en los incisos **a** y **b**, es aplicable al llamado equipo de operación de hoteles, restaurantes y empresas similares.

⇒ **Moldes**

La contabilización de la inversión en moldes depende básicamente de la utilización y duración de los mismos.

Los moldes que se utilizan permanentemente para trabajos constantes, o cuando menos de cierta regularidad, tienen un valor a largo plazo y, en consecuencia, son parte del activo fijo. La inversión en esta clase de moldes está sujeta a depreciación de acuerdo con la vida útil que se les estima.

Existen ciertos moldes cuya vida de servicios es muy reducida, utilizándose durante algunos meses únicamente o a lo sumo uno o dos años. Existen dos alternativas para la contabilización de esta clase de moldes: cargar las compras directamente a los costos o gastos, o bien mantener el método de fondo fijo que se emplea en el caso de las herramientas. Esta última alternativa es justificable en los casos en que el monto de la inversión sea considerable.

Algunos moldes o patrones son hechos para trabajos especiales y, en tal caso, deben cargarse al costo de producción de dichos trabajos.

Aunque tal vez sea posible que se repitan los pedidos por los trabajos especiales, una política conservadora exige que el costo de estos moldes o patrones no se considere como una inversión permanente.

⇒ **Adaptaciones o mejoras**

Las adaptaciones o mejoras de activos fijos son desembolsos que tienen el efecto de aumentar el valor de un activo existente, ya sea porque aumentan su capacidad de servicio, su eficiencia, o porque prologan su vida útil o ayudan a reducir sus costos de operación futuros. Aquellos desembolsos que reúnan una o varias de estas características,

representan adaptaciones o mejoras y, consecuentemente, deben cargarse al activo fijo.

La diferencia esencial entre una adición al activo fijo y una adaptación o mejora es que la adición implica un aumento de cantidad, en tanto que la mejora aumenta sólo la calidad del activo.

Es recomendable que el costo de las adaptaciones o mejoras se registre por separado del costo del activo original. De esta forma, se cuenta con una mejor información y el costo de la adaptación o mejora puede estar sujeto a una tasa de depreciación diferente de la que se aplica al costo del activo original.

En algunos casos, al efectuar la adaptación o mejora, es necesaria la sustitución de partes o piezas ya existentes. En estos casos, el costo de la pieza reemplazada, así como la depreciación acumulada, deben darse de baja de las cuentas correspondientes.

En el caso de locales arrendados, en los cuales se hacen adaptaciones, no es aconsejable depreciar estas adaptaciones durante el periodo de vida útil que se le estima al edificio. Una práctica más sana y conservadora consiste en cargar el costo de las adaptaciones a una cuenta especial y amortizarlas durante el periodo de arrendamiento. Aunque el contrato pueda ser renovado o un nuevo arrendatario pueda beneficiarse de las adaptaciones, no es conveniente depender de estas posibilidades para conservar en el activo fijo, por largo tiempo, este tipo de adaptaciones sujetas a cambios.

⇒ **Reconstrucciones**

Algunos activos pueden sufrir modificaciones tan completas que más que adaptaciones, o reparaciones, representan (estos cambios) verdaderas reconstrucciones. Esta situación puede encontrarse, fundamentalmente, en el caso de edificios y en cierto tipo de máquinas. Es indudable que las reconstrucciones aumentan el valor del activo y, por lo tanto, son partidas capitalizables. En el registro de la capitalización de las reconstrucciones deben tomarse en cuenta las siguientes situaciones:

- Si la reconstrucción ha sido prácticamente total, lo indicado es considerar su costo como una nueva unidad del activo, dando de baja la anterior. Si algunas partes de la unidad anterior han sido aprovechadas en la reconstrucción, el valor en libros de las mismas, o una estimación, se aumenta al costo de la reconstrucción como una nueva unidad; es decir, la vida de servicio de la unidad reconstruida será considerablemente mayor al remanente de la vida útil estimada en un principio para la unidad original. Si la reconstrucción ha sido parcial, deben, en todo caso, darse de baja las partes sustituidas. Cuando no sea posible conocer el costo de las partes sustituidas, deberá hacerse una estimación del valor en libros de estas partes.
- Otra consideración de importancia consiste en ejercer el debido cuidado para evitar reflejar una sobrevaluación en el activo reconstruido.

⇒ **Reparaciones**

Las reparaciones ordinarias no son capitalizables, pues su efecto es el de conservar el activo en condiciones normales de servicio, y, por consiguiente, fueron consideradas implícitamente al estimar originalmente la vida útil del activo. Sin embargo, existen reparaciones mayores o extraordinarias que tienen el efecto de prolongar, apreciablemente, la vida de servicio del activo más allá de la estimada originalmente, o de aumentar su productividad. De ser éste el caso, se les debe dar el mismo tratamiento contable que a las mejoras.

⇒ **Retiro de activo fijo y tratamiento de activos ociosos**

El tratamiento contable aceptado para el retiro de activos es el siguiente:

Al momento de que un activo es retirado de servicio, debe abandonarse su costo a la cuenta relativa y cancelarse la depreciación acumulada; el valor neto en libros, más el costo de remoción y disposición, menos el valor de realización o de desecho, arrojará una utilidad o pérdida que debe ser reflejada en los resultados del ejercicio.

⇒ **Activos ociosos y abandonados**

Cuando ciertos activos están temporalmente ociosos y de los cuales se tiene una certeza razonable de que serán puestos nuevamente en servicio, no es necesario presentarlos por separado o diferenciarlos en el balance a través de una nota.

Cuando una porción importante de inmuebles, maquinaria y equipo ha estado ociosa por un prolongado periodo, pero que aún tiene posibilidad de ponerse en servicio, el monto de estos activos debe ser mostrado en un renglón especial del balance general. El seguir o no calculando la depreciación de estos bienes y a qué tasas, depende de las circunstancias, es decir, si la ociosidad afecta la vida probable de los mismos.

Al abandonarse un activo fijo, debe registrarse a su valor de realización, y si éste es inferior al valor neto en libros, la pérdida deberá cargarse a resultados. Atendiendo su importancia relativa, el importe del activo fijo abandonado debe presentarse en un renglón especial.

3.5.4 Reglas aplicables a la depreciación

La depreciación es un procedimiento de contabilidad que tiene como fin distribuir, de una manera sistemática y razonable, el costo de los activos fijos tangibles, menos su valor de desecho, si lo tienen, entre la vida inútil estimada de la unidad. Por lo tanto, la depreciación contable es un proceso de distribución y no de valuación.

Esta distribución puede hacerse conforme a dos criterios generales: uno basado en tiempo y otro en unidades producidas. Dentro de cada uno de estos criterios, existen varios métodos alternativos, y debe adoptarse el que se considere más adecuado, según las políticas de la empresa y las características del bien.

Conviene recordar que las tasas de depreciación, establecidas por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no son siempre las adecuadas para distribuir el total a depreciar entre la vida de los activos fijos, y que a pesar de aplicar la depreciación acelerada como incentivo fiscal, contablemente debe calcularse y registrarse la depreciación de acuerdo con la vida estimada de dichos activos.

La depreciación debe calcularse sobre bases y métodos consistentes a partir de la fecha en que empiecen a utilizarse los activos fijos, y cargarse a costos y/o gastos.

En el caso de equipos ociosos en periodo operatorio, o en los casos en que una empresa exceda considerablemente su periodo preoperatorio y de instalación, a lo que es razonable en empresas similares, la depreciación debe registrarse con cargo a una cuenta de pérdida.

3.5.5 Reglas de presentación

En este grupo se incluyen las adquisiciones de bienes físicos que se utilizarán en la producción de bienes y servicios generalmente en un periodo mayor de un año; su costo se recuperará, precisamente, a través de los ingresos por la realización de los artículos o productos manufacturados o de los servicios prestados; por consiguiente, son comprados sin el propósito de venderlos. Todos estos activos, con excepción de terrenos, están sujetos a depreciación, o amortización.

La presentación de los activos fijos en el balance general se localiza después del activo circulante, deduciendo del total de activos fijos el

importe total de la depreciación acumulada. La integración del activo fijo en inmuebles, maquinaria y equipo puede presentarse en el balance general o en nota por separado.

Los grupos de activo fijo, al presentarse en los estados financieros, se clasifican en:

- a) *Inversiones no sujetas a depreciación:* En este grupo se encuentran los terrenos en virtud de que son inversiones que no sufren ningún demérito y desgaste y que, por el contrario, su valor aumenta con el transcurso del tiempo debido, principalmente, a la plusvalía y otros fenómenos económicos.
- b) *Inversiones sujetas a depreciación:* Tales como edificios, maquinaria y equipo, muebles y enseres, herramienta pesada, vehículos, etcétera.

Las construcciones en proceso se presentan por separado de los edificios terminados, y es conveniente que se haga mención de la cifra a que ascenderán los proyectos en proceso. En el caso de que existan planes aprobados para dichas construcciones, debe indicarse el monto de las inversiones y de los compromisos adquiridos, así como el tiempo en que se planean llevar a cabo. Esto, de acuerdo con lo que indica el boletín sobre contingencias y compromisos.

Si los intereses por financiamiento, devengados durante el periodo de construcción e instalación del activo fijo, se han cargado al costo del mismo, el monto de dichos intereses capitalizados deberá mencionarse

a través de una nota a los estados financieros mientras subsista esta práctica.

El método y las tasas de depreciación aplicados a los principales grupos de activo fijo deben mencionarse en los estados financieros. Asimismo, debe mencionarse el importe de la depreciación del año.

En el caso de activos fijos totalmente depreciados que sigan en operación, deberá continuarse presentando en el balance general su valor de costo y, por separado, su depreciación acumulada.

Cuando la capacidad no utilizada en la planta sea significativa, debe indicarse a través de las notas a los estados financieros, señalando la razón de la sobreinversión existente y los planes futuros de la compañía para eliminar esa improductividad. Los activos ociosos o abandonados deben presentarse en renglón especial.

Si los activos fijos tienen gravámenes o restricciones de cualquier naturaleza, estos hechos deberán indicarse mediante una nota a los estados financieros.

Como conclusión:

Lo más relevante en cuanto a registro contable y control de activos fijos es: registrar en forma correcta cada activo fijo, así como llevar un control individual en donde se exprese, entre otras cosas, el tipo de activo, fecha y valor de adquisición, datos del proveedor, tasa de depreciación o método utilizado, depreciación de cada uno de los años de uso, depreciación acumulada, saldo por depreciar, mejoras realizadas, responsable del activo.

EJEMPLO

INMUEBLE MAQUINARIA Y EQUIPO

En lo relativo a activos fijos, verificamos que en enero del año en revisión se adquirió un equipo de computo en \$ 10,000.00 más IVA pagando con cheque y se aplica la depreciación en línea recta correspondiente por dicho equipo. Debido a que se calculan 5 años de vida útil.

DEPRECIACION EN LINEA RECTA:

AÑO	VALOR DEL ACTIVO	DEP. ANUAL	DEP.ACUM.
1	\$ 11,500 / 5	\$ 2,300.-	\$ 2,300.-
2	\$ 11,500 / 5	\$ 2,300.-	\$ 4,600.-
3	\$ 11,500 / 5	\$ 2,300.-	\$ 6,900.-
4	\$ 11,500 / 5	\$ 2,300.-	\$ 9,200.-
5	\$ 11,500 / 5	\$ 2,300.-	

Depreciación mensual \$ 2,300.00 / 12 meses = \$ 191.66 mensual.

ASIENTOS CONTABLES QUE SE ORIGINAN:

1

EQUIPO DE COMPUTO	\$ 10,000.-
IVA ACREDITABLE	\$ 1,500.-
BANCOS	\$ 11,500.-

2

GASTOS GENERALES \$ 191.66
Depreciación mensual de equipo. De computo

DEPRECIACION ACUM. DE EQPO. DE COMPUTO \$ 191.66

REFERENCIA: De acuerdo al párrafo 4, 39 y 43 del boletín C-6 de principios de contabilidad generalmente aceptados.

PRESENTACION EN ESTADOS FINANCIEROS

ESTADO DE SITUACION FINANCIERA	
ACTIVO CIRCULANTE	
ACTIVO FIJO	
TERRENOS	
EDIFICIOS	
MOB. Y EQUIPO DE OFICINA	
EQUIPO DE COMPUTO	\$ 10,000.-
- DEP. ACUMULADA DE EQUIPO DE COMPUTO.	\$ (191.66)

Asimismo, es importante que el valor neto del activo fijo sea expresado en los estados financieros en forma adecuada, de tal manera que refleje realmente lo que vale a la fecha del balance en términos monetarios cada activo, y cumplir así con el objetivo de representar fielmente las inversiones en activos fijos que tiene la entidad.

Por otro lado, no se debe dejar a un lado la relevancia que tiene la aplicación de un método de depreciación que ayude a que la expresión de este renglón sea lo más acertado al desgaste sufrido por los activos en su uso.

3.6 INTANGIBLES (BOLETIN C-8)³¹

3.6.1 Alcance del boletín

Este boletín establece las reglas particulares de aplicación de los principios de contabilidad relativos a los activos intangibles de empresas comerciales e industriales, y no incluye, por lo tanto, a los relativos a industrias extractivas, instituciones de crédito y organizaciones auxiliares y de seguros.

El concepto de intangibles que se incluye en este boletín, normalmente se restringe a aquellos activos no circulantes que, sin ser materiales o corpóreos, son aprovechables en el negocio.

³¹ *Ibidem*, Boletín C-8, p. 1.

Este boletín no trata sobre las reglas particulares de aplicación de los principios de contabilidad a activos intangible por conceptos de impuestos diferidos, de crédito mercantil proveniente de la adquisición de empresas y de pagos anticipados, ya que estos temas son materia de boletines específicos. Tampoco trata sobre partidas diferidas que aparezcan en estados financieros intermedios, cuya aplicación a resultados será realizada dentro del mismo ejercicio en que se originaron, mediante cargos mensuales.

3.6.2 Naturaleza y características de los activos intangibles

Se distinguen dos clases de activos intangibles:

- a) Partidas que representan la utilización de servicios o el consumo de bienes, pero que, en virtud de que se espera que producirán directamente ingresos específicos en el futuro, su aplicación a resultados como un gasto es diferida hasta el ejercicio en que dichos ingresos son obtenidos. Esto se hace con el fin de dar cumplimiento al principio del periodo contable, que establece la asociación de los ingresos con los costos y gastos que los originaron.

Ejemplos de esta clase de intangibles son: el descuento en la emisión de obligaciones, los gastos de colocación de valores y los gastos de organización.

- b) Partidas cuya naturaleza es la de un bien incorpóreo, que implican un derecho o privilegio y, en algunos casos, tienen la particularidad de poder reducir costos de producción, mejorar la calidad de un producto o promover su aceptación en el mercado. Se adquieren con la intención de explotar esta particularidad en beneficio de la empresa, y su costo es absorbido en los resultados durante el periodo en que rinden este beneficio.

Ejemplos de esta clase de intangibles son las patentes, las licencias y las marcas registradas.

CARACTERISTICAS PRINCIPALES DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

- ✓ Representan costos que se incurren o derechos o privilegios que se adquieren con la intención de que aporten beneficios específicos a las operaciones de la entidad durante periodos que se extienden más allá de aquel en que fueron incurridos. Los beneficios que aportan son en el sentido de permitir que esas operaciones reduzcan sus costos y aumenten las utilidades.
- ✓ Los beneficios futuros que se esperan obtener se encuentran en el presente en forma intangible, frecuentemente representados mediante un bien de naturaleza incorpórea, o sea que no tienen una estructura material ni aportan una contribución física a la producción u operación de e la entidad. El hecho de que

carezcan de características físicas no impide, de ninguna manera, que se les pueda considerar como activos legítimos. Su característica de activos se la da su significado económico, más que su existencia material específica.

El requisito que deben cumplir estar partidas para ser reconocidas como activos y no como gastos, es que exista una razonable certeza de que serán capaces de generar utilidades a la empresa en cantidad suficiente que permita que sean absorbidas a través de su amortización. Consecuentemente, aquellas partidas que, aun cuando su naturaleza sea la descrita en los párrafos anteriores, sólo sean capaces de reducir pérdidas o de generar utilidades menores a su propio costo, no deberán ser capitalizadas.

La evidencia que, con respecto al requisito anterior, debe existir para su capitalización, debe estar constituida por proyecciones financieras de las operaciones futuras, experiencia anterior con costos semejantes, experiencias de otras empresas en situaciones similares, estudios de mercado o cualquier otra evidencia que se considere necesaria para prever y cuantificar los beneficios futuros.

3.6.3 Reglas de valuación

VALOR HISTORICO

La cantidad inicial asignada a todos los tipos de intangibles, como a los demás activos, de acuerdo con el principio del valor histórico original, es su costo de adquisición. Este principio establece que *“las transacciones que la contabilidad cuantifica, se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente, o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que consideren realizadas contablemente”*.

La estimación razonable se aplica a los activos adquiridos mediante donaciones, adjudicaciones o en alguna otra forma que no implique la entrega de efectivo o su equivalente.

En el caso de cambios considerables del poder adquisitivo de la moneda, que afecte significativamente el valor del costo de los activos intangibles, se atenderá a lo que, al respecto, establezca la Comisión en boletines particulares.

La capitalización de los intangibles puede hacerse únicamente cuando hayan sido comprados, desarrollados internamente o adquiridos en cualquier otra forma. Es decir, no deben ser incorporados al balance general de una empresa como resultado de apreciaciones subjetivas de cualidades productivas de la misma.

Forman parte del costo, todos los gastos relacionados con la adquisición o desarrollo del intangible. Los gastos adicionales pueden ser honorarios y gastos de abogados, costos de desarrollo y

experimentación, costos asignados y cualquier otro desembolso identificable directamente con su adquisición.

El costo de los activos intangibles debe ser absorbido mediante la amortización, en los costos y gastos de los períodos que resulten beneficiados de ellos. La amortización deberá hacerse a través de un método racional, sistemático y consistente durante el término de vida útil estimada del intangible.

Los intangibles cuyo término de vida está limitado por ley, reglamento, contrato o por su misma naturaleza, deben amortizarse en un periodo no mayor a la vigencia establecida en el documento que los regula, por lo general mediante la aplicación del método de línea recta.

Cuando la duración de los intangibles no está limitada a un término fijo de vida, o sea que su periodo de beneficio es indefinido, debe hacerse una estimación de este periodo para ser amortizados durante el mismo. Aun en los casos en que no exista evidencia de que el intangible vaya a perder valor para la entidad, porque, en razón a sus características, pudiera subsistir como tal durante la vida de la misma, es necesario, observando el criterio prudencial, amortizarlo. El criterio prudencial que debe seguirse al determinar el periodo de amortización, requiere que, al elegir entre las alternativas propuestas, cuando no haya base para ello, se opte por aquella que menos optimismo refleje. Con respecto a esto último, se debe observar en todo momento que la decisión sea equitativa para los usuarios de la información contable. Desde luego, la elección del periodo de amortización es discrecional para la entidad.

Las características de estos activos los hacen vulnerables a perder su valor, al dejar de tener capacidad para optar beneficios a las operaciones futuras. En consecuencia, se hace necesario que periódicamente se sujeten a una evaluación con relación a las operaciones de la empresa y a la posibilidad que tengan de generar utilidades para la misma.

Si en un momento dado cambiaran las condiciones que hicieron que a un intangible se le reconociera un valor dentro del balance general, deberá hacerse una evaluación del mismo a la luz de las condiciones presentes, con el objeto de determinar su tratamiento contable en los estados financieros.

Cuando se determina que el intangible ha perdido su valor, su importe no amortizado deberá cancelarse con cargo a los resultados de operación del periodo en que eso ocurre.

Cuando se establece que el término de vida del intangible ha cambiado, su valor no amortizado deberá amortizarse durante el nuevo término de vida.³²

3.6.4 Reglas de presentación

Los activos intangibles deben presentarse formando parte del último grupo de activos en el balance general. Cuando sean importantes,

³² Esto se hace conforme a lo dispuesto por el Boletín A-1 de la Comisión de Principios de Contabilidad, que indica que el valor histórico debe ser modificado “en el caso de que ocurran eventos posteriores que le hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable”. Boletín C-8, p. 4.

deberán distinguirse los diferentes conceptos de activos intangibles, ya sea en el balance general o en una nota, especificando el método y el plazo de amortización empleados para cada uno.

Cuando un intangible haya perdido su valor económico y, por ende, se encargue de resultados, deben revelarse las circunstancias que obligaron a ello.

APLICACIÓN DE LAS REGLAS DE VALUACION Y PRESENTACION A CIERTOS CONCEPTOS DE ACTIVOS INTANGIBLES

⇒ Gastos en la emisión y descuento en la colocación de obligaciones

Frecuentemente, las empresas emiten obligaciones especificando en los títulos una tasa nominal de interés distinta a la que rige en el mercado al colocarlas.

Cuando la tasa en el mercado es mayor que la nominal, la empresa debe colocar las obligaciones a un precio inferior a su valor nominal, a fin de que produzcan al inversionista un rendimiento igual al que rige el mercado. Este descuento, así como los gastos relacionados con la emisión y colocación, deben diferirse y amortizarse durante la vida de la emisión hasta su retiro. La razón de diferirlos es que el descuento y los gastos relacionados con la emisión constituyen, junto con el interés, una parte del costo de obtener dinero en préstamo y, en consecuencia,

deben asociarse con los ingresos que produce el financiamiento durante su existencia.

La asociación del costo del financiamiento con los períodos que beneficia, se logra mediante la aplicación mensual a resultados de operación, calculada en forma análoga a la utilizada para cargar el interés sobre la emisión a los resultados de operación.

Si la emisión fuese liquidada en un solo pago, la aplicación mensual del descuento y gastos de la emisión diferidos, se hará en línea recta durante la existencia del financiamiento, ya que el cargo por intereses también será uniforme.

Si la emisión se liquida en pagos periódicos, el cargo por intereses será decreciente y, por ende, el descuento y gastos de emisión diferidos deberán aplicarse mensualmente en la misma proporción decreciente.

Cuando se liquida una emisión de obligaciones antes de su vencimiento, debe cancelarse el descuento o prima y los gastos de emisión pendientes de aplicar que le son relativos, con cargo a los resultados de operación del periodo en que se liquida. La liquidación anticipada de la emisión es consecuencia de las circunstancias prevalecientes en el mercado de capitales, que hacen ventajoso prescindir de ese financiamiento; por lo tanto, el costo de aprovechar esas circunstancias debe reconocerse de inmediato. La excepción a esta regla, como lo establece el Boletín C-9 "Pasivo", se da en el caso de que la liquidación anticipada de una emisión se efectúe reemplazándola por otra nueva a tasas de interés más bajas. En tal caso, será admirable que los gastos y el descuento o prima de la emisión original se sigan

amortizando durante el remanente de la vigencia de dicha emisión, siempre y cuando el nuevo interés, incluyendo la amortización del descuento o prima y gastos, no exceda al interés de la emisión original, incluyendo la amortización del descuento o prima y gastos de la misma.

El importe no amortizado que exceda a lo que se pueda amortizar en la forma descrita, debe cancelarse de inmediato con cargo a los resultados de operación del periodo en que se hace la liquidación anticipada.

⇒ **Gastos de investigación y desarrollo**

Existen tres problemas principales en el tratamiento contable de los gastos de investigación y desarrollo:

- 1) Definición de las características que distinguen a los gastos de investigación y desarrollo de los demás costos y gastos incurridos por las empresas.
- 2) Determinación de las características y condiciones que deben reunir estos gastos y de las circunstancias que deben existir para poderse capitalizar o, en su defecto, aplicarse a los resultados de operación cuando se incurren.
- 3) Determinación del método, periodo y aplicación de la amortización de los gastos capitalizados y de las circunstancias que requerirían ajustes a su valuación o cancelación.

Para efecto de este boletín, los gastos de investigación y desarrollo comprenden en el estudio y la experimentación sistemáticos orientados

hacia la adquisición de nuevos conocimientos, con la expectativa de que éstos podrán aprovecharse en la creación de nuevos tipos de productos, de procesos de elaboración o de servicios, y la aplicación de los conocimientos así adquiridos y de otros conocimientos ya existentes, a la creación de nuevos tipos de productos, procesos de elaboración o de servicios, con la expectativa de lograr comercializarlos. Incluyen la búsqueda y formulación del concepto, el diseño y pruebas del producto, el proceso o servicio en las etapas experimentales y su producción u operación en una fase experimental.

Por lo anterior, se excluyen la adopción, adaptación, mejoramiento o modificación de tipos de productos, de procesos o de servicios ya existentes en el mercado; la investigación del mercado para el producto, proceso o servicio a desarrollar; la preparación de los planos de construcción o fabricación en la fase comercial, y el seguimiento en la fase comercial y en las fases iniciales de producción.

Investigación y desarrollo comprenden únicamente gastos directos de la siguiente naturaleza:

- Costo de los materiales utilizados directamente.
- Depreciación de los equipos, instalaciones y edificios destinados específicamente a investigación y desarrollo y el costo de los equipos e instalaciones que no tengan otro uso alternativo mas que en la investigación y el desarrollo específico a que están destinados.

- Sueldos y salarios, y demás costos relativos al personal dedicado directamente a la investigación y desarrollo.
- Costo de las patentes, procesos, fórmulas y otros intangibles adquiridos para ser utilizados en investigación y desarrollo, y el costo de adquirir los resultados de investigación y desarrollo llevados a cabo por terceros.

3.6.5 Tratamiento contable

Los gastos de investigación y desarrollo deben aplicarlos a los resultados de operación del periodo en que se incurren. La justificación para este tratamiento contable se describe en los siguientes párrafos.

Identificación de gastos con ingresos: La investigación y el desarrollo constituyen etapas muy incipientes en el proceso de generación de ingresos adicionales y, consecuentemente, durante las mismas no es posible estimar los beneficios esperados ni la época durante la cual se puedan lograr. Esto impide establecer un método racional para deducirlos de los ingresos futuros.

Relación de gastos con ingresos. Los ingresos que se lleguen a obtener de los gastos de investigación y desarrollo no guardan, por lo general, ninguna proporcionalidad con la magnitud de los gastos que los originaron. Es posible que el valor de los beneficios que se lleguen a recibir sea desproporcionado al importe de los gastos que los originaron. El éxito de un proyecto es frecuentemente impredecible, independientemente del importe de los gastos que se

incurren en él. En consecuencia, el informar en el balance general el importe de los gastos de investigación y desarrollo que se han incurrido y están pendientes de amortizarse, no es relevante, ni aporta una utilidad al usuario de los estados financieros, violándose las características de utilidad y relevancia de la información contable.

Probabilidad de lograr beneficios futuros: La decisión de realizar un proyecto de investigación y desarrollo se basa siempre en una evaluación muy subjetiva de los beneficios futuros. Pueden existir muchos factores al tomarse la decisión y durante el avance del proyecto; tales factores pueden impedir el desarrollo del nuevo producto, proceso o servicio, o su comercialización, en forma redituable. La incertidumbre de la recuperabilidad futura de los gastos viola la característica de confiabilidad de la información contable que debían tener para presentarse como un activo. La subjetividad de la evaluación de los beneficios futuros viola la característica de objetividad.

Otras razones: Para subsistir como negocio en marcha en un ambiente económico de fuerte competencia y de cambio constante, las empresas necesitan efectuar un esfuerzo continuo por buscar nuevos campos de actividad, líneas de productos o formas de operar, a fin de preservar su capacidad de operar en forma competitiva. A la empresa deben cargarse a los resultados de operación conforme se incurren.

En atención a su importancia relativa, el total de gastos de investigación y desarrollo cargados a resultados en el periodo, deben revelarse en el cuerpo de los estados financieros o en una nota.

GASTOS DE MERCADOTECNIA

Los gastos de mercadotecnia son los que se incurren con el fin inmediato de obtener conocimiento del mercado para un producto o servicio, darlo a conocer, desarrollarlo o mantener la preferencia del consumidor. En consecuencia, el concepto incluye la investigación de mercados, la creación de marcas y nombres comerciales, la publicidad y las promociones de productos.

Como objetivo mediato, estos gastos persiguen obtener utilidades para las empresas. Para justificar su diferimiento, sería necesario que la obtención de utilidades fuera identificable con los gastos incurridos y que se lograra en un periodo posterior a aquel en que se incurrieron. Por ende, es necesario considerar los gastos de mercadotecnia bajo estos dos criterios.

Los gastos de investigación de mercado, por sí mismos, sólo logran obtener la información para tomar una decisión respecto a alguna alternativa de comercialización de un producto o servicio. La información que se reúne puede o no ser la adecuada para tomar una decisión suficientemente soportada; con la información reunida, la decisión que se tome puede, o no, ser la más acertada; por último, la

comercialización del producto o servicio puede, o no, resultar redituable, al depender esto de factores independientes. En resumen, intervienen tantos factores intermedios y aleatorios entre la investigación del mercado y la obtención de utilidades, que no es posible identificar estas últimas con los gastos de investigación incurridos.

Los gastos de investigación de mercado logran el objetivo de obtención de utilidades, principalmente evitando las pérdidas que se pudieran originar por tomar decisiones equivocadas por falta de información. Por consiguiente, no deben diferirse.

La publicidad no es diferible porque su efecto en la obtención de utilidades (si es que lo tiene) es principalmente inmediato. Aun cuando pudiera tener un efecto residual futuro, es imposible precisar el efecto inmediato y el futuro, y, por ello, también es imposible cuantificar la porción diferible. Es permisible, sin embargo, diferir los gastos iniciales incurridos en una campaña de publicidad o promoción a realizarse en un lapso específico, para ser amortizados durante el término de la misma en un plazo máximo de un año. Para diferir esto, es necesario que se haya precisado la fecha inicial y final de la campaña, y que los gastos diferidos estén vinculados directa y específicamente con esa campaña.

Por todo esto, son partidas diferibles las que constituyan los costos de creación o adquisición de marcas o nombres comerciales que se utilicen en la venta de productos o servicios. Si es posible estimar la vida útil de los nombres y marcas comerciales, se amortizarán en línea

recta durante ese periodo. Si la vida útil no puede estimarse, la amortización deberá hacerse en un plazo mínimo de vida que sí pueda estimarse.

INTANGIBLES GENERADOS EN ETAPAS PREOPERATORIAS

Una empresa, en la etapa preoperatoria, es una empresa nueva cuyas actividades se encuentran encaminadas a iniciar sus operaciones comerciales o industriales, tales como: adquirir equipos, organizar su administración y producción, desarrollar los productos o servicios que planea vender, desarrollar su mercado, contratar a su personal, etcétera.

Este concepto es también aplicable a empresas ya en operación que adoptan un nuevo ramo de actividad diferente. En efecto, una empresa en operación puede enfrentarse a una situación análoga a la de una empresa en etapa preoperatoria cuando, habiendo ya atravesado por la etapa de investigación y desarrollo, ha decidido llevar a cabo una investigación en la creación o formación de un centro de producción o de utilidad diferente o de distinta naturaleza y características diversas a los ya existentes.

La etapa preoperatoria concluye cuando la empresa inicia sus actividades mercantiles, de producción o de servicio, en forma comercial. En algunos tipos de industria, el cambio de la fase preoperatoria a la fase operativa se hace en forma gradual. Pueden estarse realizando actividades de preparación en algunos aspectos del

negocio, al mismo tiempo que realizan ventas en “forma comercial”. Gradualmente, se va dirigiendo el énfasis de los esfuerzos hacia las actividades de producción, venta o servicio que constituyen el objeto del negocio.

Por “hacerlo en forma comercial” se entiende que el producto o servicio se vende u ofrece en forma constante, con una calidad aceptada por los clientes y no para fines experimentales o a prueba, ni como desperdicio.

Generalmente, al iniciarse las actividades en forma comercial, los esfuerzos se orientan, fundamentalmente, hacia las actividades preoperatorias. Se entra a la etapa operativa independientemente de que se alcance un nivel redituable en las operaciones, de que haya aún algunas labores preoperatorias por terminar o de que se opere a un porcentaje de capacidad deseable.

Los gastos que hace una empresa durante la etapa preoperatoria tienen por objeto, y hacen posible, llegar a obtener ingresos en el futuro al alcanzarse la etapa operatoria. En consecuencia, los ingresos que se obtengan en el futuro se asocian con los gastos preoperatorios que fueron necesarios para obtenerlos.

No resulta apropiado mostrar todos los gastos preoperatorios como pérdidas durante la etapa preoperatoria, pues normalmente no se puede hablar de pérdidas cuando aún no se ha comenzado a operar.

Debido a lo anterior y no obstante que la incertidumbre inherente a esta etapa de una empresa impide juzgar sobre la absorción futura de

los gastos preoperatorios, éstos habrán de diferirse para ser amortizados cuando se alcance la etapa operatoria.

Sin embargo, puede ocurrir que algunos proyectos o tareas realizados durante la etapa preoperatoria tengan que ser abandonados porque resulte claro que no serán aprovechables durante la etapa operatoria. Los costos asociados con ellos sí deben considerarse como pérdidas en la etapa preoperatoria, por haber desaparecido la incertidumbre de su posible absorción.

AMORTIZACION DE LOS GASTOS PREOPERATORIOS

La amortización debe iniciarse inmediatamente que la empresa deja la etapa preoperatoria. El periodo de amortización, por lo general, será corto, pues se estima que son los primeros años los que se beneficiarán de los gastos preoperatorios incurridos, y, además, es un hecho que la empresa va sufriendo cambios graduales que modifican lo organizado inicialmente.

El método de amortización será normalmente en línea recta; no obstante, algunas de las partidas capitalizadas podrán ser de una naturaleza tal, que algún método sea más adecuado con base a unidades de producción, saldos decrecientes, etcétera. Una vez elegido el método de amortización, se deberán observar las bases que sobre consistencia establece el Boletín A-7.

3.6.6 Reglas de información

En los estados financieros que se formulen de empresas en la etapa preoperatoria, debe revelarse este hecho, así como la fecha estimada de iniciación de operaciones. Considerando su importancia relativa, deberá revelarse el monto de los proyectos descontinuados o abandonados.

Al iniciarse la etapa operatoria, deberá revelarse el método de amortización que se vaya a seguir por la empresa. Normalmente, esta revelación formará parte de la descripción de las políticas contables que la empresa sigue, tal como se establece en el Boletín A-5 relativo a “Revelación suficiente”.

Por consiguiente, deberá aclararse que la amortización de los gastos preoperatorios se definirá e iniciará al comenzar la etapa operatoria.

GASTOS DE REORGANIZACION, REUBICACIÓN, REAJUSTE Y ENTRENAMIENTO DE PERSONAL

Estos gastos se incurren con el fin de eliminar ineficiencias, altos costos u otras condiciones de desventaja, o de alcanzar mayor eficiencia, menores costos u otras condiciones de ventaja para competir adecuadamente en el mercado.

Asimismo, estos gastos se incurren normalmente de moda más o menos constante, ya que es una de las responsabilidades de la

administración de la empresa el mantenerla competitiva a fin de que subsista.

Independientemente de su magnitud o del grado de frecuencia con que se incurren, deben aplicarse inmediatamente a los resultados, ya que no se puede asociar directamente ningún ingreso específico con los gastos incurridos. Simplemente, la nueva condición alcanzada le permitirá a la empresa operar con mayores márgenes de utilidad o mayor volumen en el futuro. Si estos gastos se difieren en estas condiciones, lo único que se lograría sería el distribuir su importe entre los resultados de varios períodos contables, lo cual no representa ninguna ventaja en la presentación de las cifras a los lectores de los estados financieros, en la medición de los resultados periódicos. Además, es imposible distinguir cuándo se hacen los gastos para corregir deficiencias anteriores y cuándo se hacen para alcanzar ventajas en el futuro.

En conclusión:

Los activos diferidos son, preponderantemente, pagos anticipados a largo plazo; las grandes empresas manejan activos diferidos de valores importantes como: crédito comercial, patentes y marcas, franquicias y publicidad.

Lo más relevante de los activos diferidos es cumplir con el principio de la revelación suficiente, en el sentido de que reflejen valores lo más acercado posible a la realidad, así como una correcta contabilización, la cual origina registrar gastos en estos renglones.

EJEMPLO INTANGIBLES

Encontramos que la empresa adquirió una franquicia hace 5 años en \$ 50,000.- estimando aplicar durante 7 años una amortización equivalente a 1/7 y en el año en revisión no se había aplicado contra resultados el importe correspondiente al periodo.

CUADRO DE AMORTIZACION

AÑO	VALOR	AMORTIZACION ANUAL	AMORTIZACION ACUMULADA
1	50,000 / 7	7142.85	7142.85
2	50,000 / 7	7142.85	14285.70
3	50,000 / 7	7142.85	21428.25
4	50,000 / 7	7142.85	28571.40
5	50,000 / 7	7142.85	35714.25
6	50,000 / 7	7142.85	42857.15
7	50,000 / 7	7142.85	50000.00

ASIENTOS CONTABLES:

1

GASTOS GENERALES \$ 7,142.85
 Amortización de franquicias
AMORTIZACION ACUMULADA DE FRANQUICIAS \$ 7,142.85

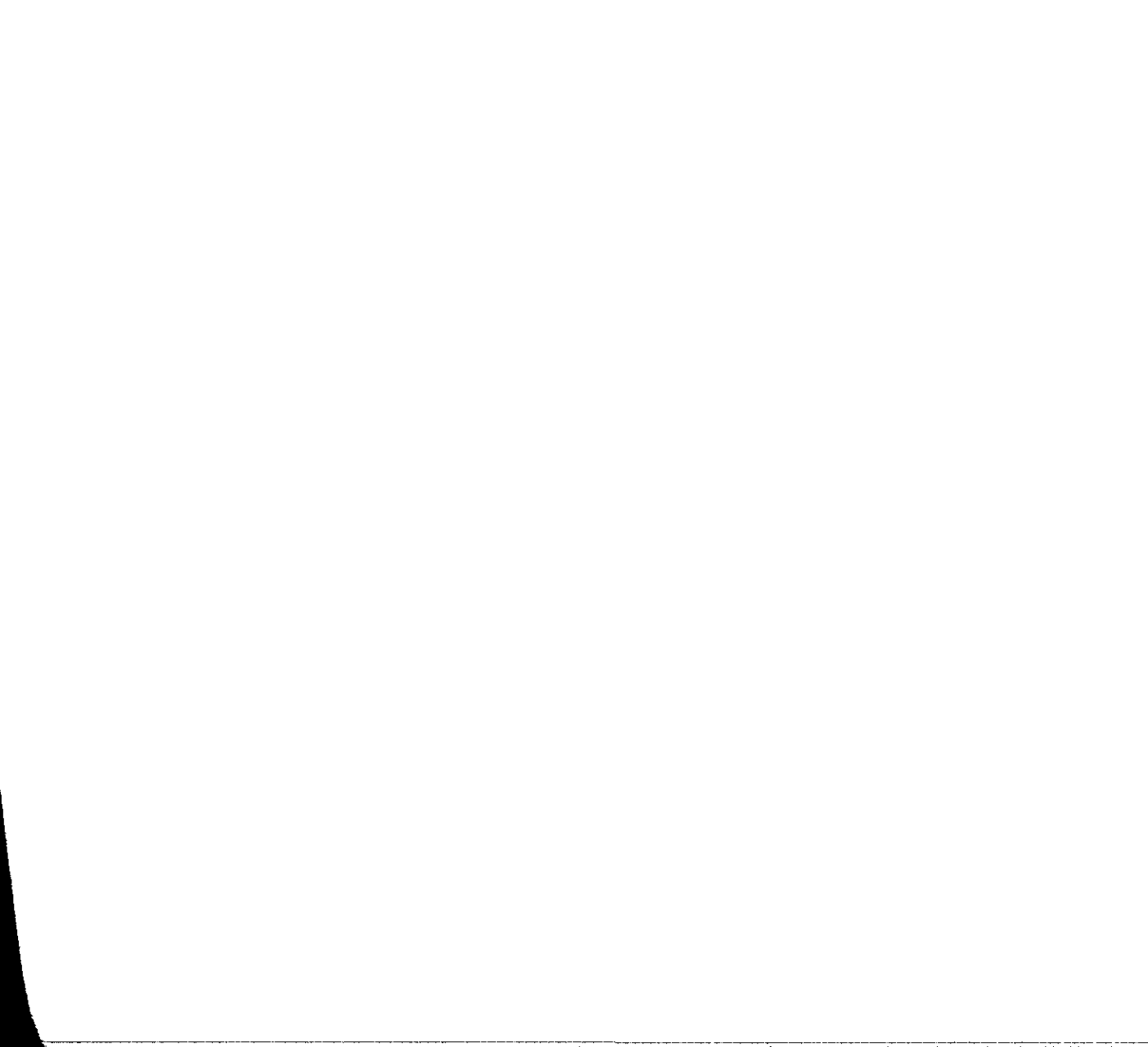
2

FRANQUICIAS \$ 50,000.00
BANCOS \$ 50,000.00

REFERENCIA: Reglas de Valuación valor histórico párrafo 9, 12 y 13 del Boletín C-8 de Principios de Contabilidad generalmente aceptados por el I. M. C. P.

PRESENTACION EN ESTADOS FINANCIEROS

ESTADO DE SITUACION FINANCIERA	
ACTIVO CIRCULANTE	
ACTIVO FIJO	
ACTIVO DIFERIDO	
FRANQUICIAS	\$ 50,000.-
AMORTIZACION ACUMULADA	(\$ -7,142.85)



CAPITULO IV

CONTROL INTERNO APLICADO A LAS CUENTAS DE ACTIVO

- Definición de control
- Control interno de efectivo e inversiones temporales
- Control interno de ingresos y cuentas por cobrar
- Control interno de inventarios y costo de ventas
- Control interno de pagos anticipados
- Control interno de inmueble, maquinaria y equipo
- Control interno de intangibles

4.1 DEFINICION DE CONTROL

El **control** es la medición de los resultados actuales en relación con los esperados, con el fin de corregir, mejorar y formular nuevos planes.

Todo control implica, necesariamente, la comparación de lo obtenido con lo esperado. Tal comparación se realiza al final de cada periodo, cuando se ha visto ya si los resultados obtenidos no alcanzaron, igualaron o se adaptaron a lo esperado.

4.2 CONTROL INTERNO DE EFECTIVO E INVERSIONES TEMPORALES (BOLETIN 5100)³³

El estudio y evaluación del control interno deberá efectuarse conforme a lo dispuesto en el Boletín 3050 de la Comisión. En consecuencia, deben cumplirse los objetivos relativos a autorización, procesamiento y clasificación de transacciones, salvaguarda física y de verificación y evaluación, incluyendo los que sean aplicables a los controles relativos al proceso electrónico de datos (PED).

³³ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, *Normas y procedimientos de auditoría, tomo I, Boletín 5100, p. 1.*

Ejemplos de aspectos a considerarse en la revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno sobre el efectivo e inversiones temporales, en forma enunciativa mas no limitativa, son los controles internos clave en cuanto a:

a) Controles adecuados sobre las entradas diarias de dinero, mediante recibos prenumerados, relacionados de cobranza y de valores recibidos por correo, endosos restrictivos, etcétera

Estas medidas permiten un control eficaz sobre las entradas de efectivo, además de que sirven de base para su registro contable y verificación posterior.

b) Depósito íntegro e inmediato de la cobranza

Esta medida está encaminada a lograr que el efectivo proveniente de la cobranza permanezca el menor tiempo posible en poder de las personas que lo manejan, para evitar tanto el uso incorrecto de los fondos (incluyendo el que se utilicen para efectuar pagos) como el riesgo de manipulaciones inadecuadas.

c) Aprobación por parte de la administración de las firmas autorizadas para girar contra las cuentas bancarias y para las adquisiciones, ventas y gravámenes de los valores

Es recomendable que existan firmas mancomunadas para el manejo del efectivo y las inversiones, con el fin de que esta actividad no recaiga en una sola persona.

d) Autorización previa de las salidas de dinero, expedición de cheques nominativos, límites para el pago en efectivo, comprobación adecuada, etcétera

Así como deben existir controles adecuados sobre las entradas diarias del efectivo, es indispensable que también se establezcan sobre las salidas controles que van desde la autorización previa de las erogaciones hasta su adecuada comprobación, incluyendo el uso de firmas mancomunadas y el control físico facsímiles y chequeras, como el exigir que los pagos en efectivo se limiten a un cierto importe (para asegurar que todo pago en exceso a dicho límite se ajuste a la formalidad y control que implica la expedición de un cheque) y que existe siempre documentación comprobatoria adecuada.

e) Segregación adecuada de las funciones de autorización, adquisición y venta, custodia, cobranza, tesorería, registro de operaciones y cobro de rendimientos

La característica de fácil disponibilidad del efectivo y valores, hace indispensable que exista una adecuada separación de funciones que permita una supervisión constante y automática de los aspectos de autorización, custodia y registro de sus operaciones.

f) Adecuada protección de la entidad mediante el afianzamiento de las personas que manejan fondos y valores

g) Valuación periódica de las inversiones

Por las constantes fluctuaciones de los precios de los valores es recomendable elaborar estudios periódicos acerca de su cotización en el mercado, los cuales deberán quedar por escrito y debidamente validados por funcionario responsable, con el fin de tomar decisiones oportunas respecto a su adquisición y venta, y así mantener un nivel óptimo en la productividad de las inversiones. Asimismo, las inversiones en monedas extranjeras y metales preciosos amonedados deberán valuarse al tipo de cambio o cotización aplicables.

h) Existencias de registros para identificar los valores y sus rendimientos

Es indispensable que se mantengan registros en donde consten todos los datos que permitan la plena identificación y control de títulos, tales como clase de valor, número de serie, títulos que

ampara, rendimiento, cupones adheridos, valor del título, fecha y referencia de la adquisición.

i) Arqueos periódicos del efectivo y valores

La verificación periódica y sorpresiva de los fondos y valores en poder de los cajeros y custodios constituye una medida de control importante e indispensable, y proporciona una seguridad razonable en cuanto al adecuado manejo de dichos fondos. Los arqueos deben de ser practicados por personas que no estén relacionadas con su custodia, manejo de efectivo o registro contable.

j) Formulación de conciliaciones periódicas e investigación y ajuste de las partidas en conciliación

La elaboración de conciliaciones mensuales de las cuentas bancarias y de inversiones por personas ajenas a las encargadas del manejo del efectivo y valores, constituye una medida que permite verificar que el manejo y registro de las operaciones han sido adecuados y facilita la determinación de partidas que por algún motivo no han sido reconocidas por la institución de crédito o casa de bolsa, o bien por la propia empresa; dichas partidas deben ser ajustadas, previa investigación, aclaración y autorización.

4.3 CONTROL INTERNO DE INGRESOS Y CUENTAS POR COBRAR (BOLETIN 5110)³⁴

El estudio y evaluación del control interno deberá efectuarse conforme a lo dispuesto en el Boletín 3050 de la Comisión. Por consiguiente, deben cumplirse los objetivos relativos a autorización, procesamiento y clasificación de transacciones, salvaguarda física y de verificación y evaluación, incluyendo los que sean aplicables a la actualización de cifras y a los controles relativos al proceso electrónico de datos (PED)

La existencia de controles en estas áreas servirá de base para que las transacciones relativas a ingresos y cuentas por cobrar se efectúen de conformidad con los criterios establecidos por la administración, para la obtención de información básica para controlar las operaciones en esas áreas, como por ejemplo: ventas por zonas, líneas de productos, etcétera, así como para la obtención de la información necesaria para cumplir con las disposiciones del Boletín B-10 de la Comisión de Principios de Contabilidad.

Ejemplos de los aspectos mencionados, en forma enunciativa (no limitativa), son los controles internos clave:

³⁴ *Ibidem*, Boletín 5110, p. 1.

a) Existencia de autorización y documentación de las ventas a crédito, de los precios de venta y de los descuentos y devoluciones.

Se deben considerar aspectos tales como:

- Los precios de venta, las condiciones de crédito, así como los descuentos concedidos y devoluciones, deberán basarse en listas de precios, plazos de crédito establecidos, listas de descuentos por cliente, etcétera, las cuales deberán de estar autorizadas previamente por el funcionario responsable.
- Cualquier operación de venta o devolución deberá de ser registrada con base en documentos comprobatorios con la autorización correspondiente.

b) Segregación adecuada de las funciones de recepción de pedidos de cliente, crédito, embarques, facturación, cobranza, devoluciones y contabilización.

c) Registro, en el periodo correspondiente, de las facturas que amparan los embarques a clientes y las notas de crédito que respaldan las devoluciones recibidas.

d) Control de las devoluciones

La existencia de controles para el manejo de las devoluciones debe permitir asegurar que las mismas sean procedentes, estén debidamente autorizadas y valuadas, así como oportunamente registradas dentro del periodo que corresponda.

e) Vigilancia constante y efectiva sobre los vencimientos y cobranza, principalmente con base en información sobre antigüedad de saldos.

f) Otros ingresos

El sistema de control interno debe estar diseñado de tal forma que permita el control de todas aquellas operaciones distintas de la venta de productos, tales como ingresos por intereses, rentas, regalías, honorarios, venta de activos fijos, etcétera.

g) Conciliación periódica de la suma de los auxiliares contra el saldo de la cuenta mayor correspondiente

h) Confirmación periódica por escrito de los saldos por cobrar, por personas distintas de las que manejan los registros contables y participan en labores de cobranza

i) Custodia física de las cuentas por cobrar

Deberá existir personal responsable de la custodia física y restringir el acceso a las áreas en las cuales se encuentren los documentos que amparen las cuentas por cobrar, con el propósito de establecer e identificar claramente la responsabilidad del personal involucrado en el manejo de estos valores.

j) Arqueos, periódicos y sorpresivos, de los documentos que amparen las cuentas por cobrar, practicados por personas que no estén relacionadas con el manejo de efectivo, cuentas por cobrar, inventarios y ventas.

k) Existencia de fianzas para proteger a la entidad sobre el personal que tiene a su cargo el manejo y custodia de las cuentas por cobrar.

l) Procedimientos para el registro de las estimaciones

Deben existir controles permanentes que permitan evaluar la existencia de cuentas por cobrar con problemas de cobro, así como de devoluciones y descuentos, para conocer oportunamente el monto de las estimaciones que deberán registrarse.

m) Existencia de autorización para otorgar en garantía o prenda, o ceder, los derechos que amparan las cuentas por cobrar.

4.4 CONTROL INTERNO DE INVENTARIOS Y COSTO DE VENTAS (BOLETIN 5120)³⁵

El estudio y la evaluación del control interno deberá efectuarse conforme a lo dispuesto en el Boletín 3050 de la Comisión. Consecuentemente, deben cumplirse los objetivos relativos a autorización, procesamiento y clasificación de transacciones, salvaguarda física y de verificación y evaluación, incluyendo los que sean aplicables a la actualización de cifras y a los controles relativos al proceso electrónico de datos (PED).

El control interno de inventarios y costo de ventas está vinculado con las actividades de compra, fabricación, distribución, venta y consignación.

³⁵ *Idem.*

Un adecuado control interno exige que los inventarios sean debidamente pedidos, recibidos, controlados, segregados, usados, contados físicamente, embarcados y facturados. Esto, con el fin de asegurar la corrección de los inventarios y costo de ventas, incluyendo su adecuada valuación a costos históricos y su actualización.

Ejemplo de estos aspectos, en forma enunciativa pero no limitativa, son los controles internos clave en cuanto a:

a) Autorización del método de valuación seleccionado por la empresa

En términos generales, por su importancia, la autorización de los métodos de valuación de los inventarios y del costo de venta a cifras históricas y actualizadas, deberá ser otorgada por la dirección de la empresa.

b) Segregación adecuada de las funciones de autorización, custodia y registro

La segregación de las funciones relativas a inventarios, tales como adquisición, recepción, almacenaje y embarque, evita que un departamento o persona controle todas las fases de una transacción o controle los registros contables relativos a sus propias funciones. La

segregación también propicia una vigilancia permanente entre los departamentos o personas involucradas en una misma transacción.

c) Registro oportuno de la inversión en inventarios y del pasivo correspondiente

El registro oportuno de las inversiones en inventarios, incluyendo, en su caso, el pago anticipado a los proveedores y aquellos que están en tránsito, tienen como objeto asegurar que se están registrando en su totalidad dichas inversiones y obligaciones dentro del periodo correspondiente.

d) Registro oportuno de todos los embarques y, en su caso su facturación, incluyendo la contabilización del correspondiente costo de ventas

El establecimiento de formas prenumeradas facilita el control y la captación oportuna en registros contables de los embarques y, en su caso, del registro de la factura y del costo de ventas, asegurando así la corrección de los créditos, al rubro de inventarios por estos conceptos y los movimientos correlativos en otras cuentas afectadas por estas transacciones (clientes, ventas, costo de ventas, comisiones, impuestos, etcétera) dentro del periodo correspondiente. Asimismo, deberán existir los controles necesarios para otro tipo de embarques, tales como envíos para maquila, consignación, a vistas, etcétera.

e) Control de las devoluciones

La existencia de controles para el manejo de las devoluciones debe permitir asegurar que las mismas sean procedentes, estén debidamente autorizadas, valuadas y oportunamente registradas dentro del periodo al que correspondan.

f) Custodia física adecuada de los inventarios

Deberá existir custodia física y acceso restringido a zonas de almacenaje, producción y embarques, con el propósito de establecer e identificar claramente la responsabilidad del personal involucrado en el manejo físico de estos bienes.

g) Inventarios físicos

Deberá existir una planeación adecuada de la toma periódica de los inventarios físicos, así como de su recopilación, valuación y comparación con registros contables, incluyendo la investigación y ajuste oportuno de las diferencias resultantes.

Por la naturaleza de estos bienes, susceptibles de mermas, deterioros, faltantes, etcétera, deberá planearse en forma adecuada y llevarse a cabo periódicamente un conteo de los inventarios propios

y de terceros para constatar su existencia (por lo menos una vez cada ejercicio, salvo si existe un sistema que integre los conteos rotatorios).

Como consecuencia, será necesario hacer comparaciones con los auxiliares de inventarios respectivos, realizar las investigaciones en caso de surgir diferencias sustanciales y, por último, autorizar y registrar oportunamente los ajustes correspondientes y prevenirlos en el futuro.

h) Procedimientos adecuados para el registro y acumulación de los elementos del costo

La contabilidad debe captar información correcta y oportuna sobre la acumulación de los elementos del costo de adquisición y, en su caso, de los de producción (incluyendo transferencias internas) para asegurar la adecuada valuación de los inventarios y la determinación del costo de ventas del ejercicio, así como la actualización de los mismos.

i) Registros adecuados para el control de existencias y anticipos a proveedores

El mantenimiento de registros auxiliares de las existencias en tránsito, en los almacenes de la empresa, en consignación o en poder

de terceros, así como de los anticipos otorgados a los proveedores, representa controles que, mediante la verificación por recuentos físicos, confirmaciones, etcétera, ayudan a determinar la existencia y adecuada valuación de los inventarios, así como a investigar el origen de las diferencias, mermas, etcétera.

j) Registros adecuados para el control de las existencias propiedad de terceros en almacenes de la empresa

Cuando existen mercancías propiedad de terceros en consignación, en custodia, etcétera, se requiere de controles físicos, documentales y en registros que capten oportunamente sus entradas y salidas de los almacenes, con el propósito de distinguir las de las propias.

k) Comparación periódica de la suma de los registros auxiliares con el saldo de la cuenta de mayor correspondiente

Con el fin de asegurar la corrección de la cifra total de inventarios, es necesario verificar periódicamente la igualdad entre el saldo de la cuenta de mayor y la suma de registros auxiliares, e investigar y ajustar, en su caso, las diferencias, previa la correspondiente autorización.

l) Comprobación de los inventarios físicos por personal interno independiente

Es conveniente que personal distinto de quien autoriza, custodia, registra y tenga acceso a los almacenes (por ejemplo, auditoría interna), lleve a cabo comprobaciones de que los inventarios físicos han sido efectuados adecuadamente desde su planeación hasta el ajuste en registros contables.

m) Procedimientos para determinar la pérdida de valor de los inventarios y el registro de las estimaciones correspondientes

En atención a que pueden generarse pérdidas de valor de los inventarios en el proceso de las operaciones de la empresa, deben existir procedimientos permanentes que permitan identificar las existencias con estos problemas, lo que dará lugar, previos los estudios y autorizaciones correspondientes, a correcciones en su valuación mediante estimaciones o cancelaciones.

n) Adecuada protección a la entidad mediante la contratación de seguros y fianzas

Una medida complementaria del control interno, desde el punto de vista de la protección de sus inventarios, lo constituye un

adecuado plan de seguros y la contratación de fianzas de fidelidad del personal que maneja estos bienes.

o) Sistema de información sobre cifras actualizadas

Es necesaria la existencia de sistemas de información para la determinación y registro de los efectos de la inflación, que incluyan:

- Medios que permitan asegurar que se actualicen todos los inventarios.
- Con respecto a los costos de reposición, deben existir expedientes de cotizaciones actualizadas y un archivo de compras donde se puedan localizar los precios recientes, estudios de costos de reposición, incluyendo la integración por elementos del costo, etcétera.
- En los casos en que se apliquen índices generales o específicos de precios, la empresa deberá mantener expedientes en los cuales se documenten los análisis por antigüedad, cálculos y los índices utilizados, así como la evidencia de que éstos se han obtenido de una fuente apropiada.
- Con relación al costo de ventas, deben existir elementos objetivos y verificables que permitan determinar que son los costos actualizados que correspondían al momento de su venta.

- Separación de funciones en cuanto a la preparación, supervisión y aprobación de la información actualizada.
- Verificación del adecuado y oportuno registro de las cifras actualizadas en los libros de contabilidad.

4.5 CONTROL INTERNO DE PAGOS ANTICIPADOS (BOLETIN 5130)³⁶

El estudio y evaluación del control interno deberá efectuarse conforme a lo dispuesto en el Boletín 3050 de la Comisión. En consecuencia, deberán cumplirse los objetivos relativos a autorización, procesamiento y clasificación de transacciones, salvaguarda física y de verificación y evaluación, incluyendo los que sean aplicables a los controles relativos al proceso electrónico de datos (PED).

La existencia de controles en PED servirán de base para que las transacciones relativas a pagos anticipados se efectúen de conformidad con los criterios establecidos por la administración.

Ejemplos de los controles internos clave pueden ser los siguientes:

- | |
|--|
| a) Aprobación, por parte de la administración, para efectuar erogaciones por pagos anticipados |
|--|

³⁶ *Idem.*

b) Adecuada custodia física de los bienes cargados a pagos anticipados

c) Existencia de políticas definidas sobre los conceptos que deben ser tratados como pagos anticipados

d) Existencias de registros que permitan identificar el origen de los pagos y las bases para su aplicación a resultados

e) Revisión periódica de la vigencia de los servicios por recibir o artículos por consumir y, en consecuencia, su aplicación a períodos futuros

4.6 CONTROL INTERNO DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO (BOLETIN 5150)³⁷

El estudio y la evaluación del control interno deberán efectuarse conforme a lo dispuesto en el Boletín 3050 de la Comisión. Por ende, deben cumplirse los objetivos relativos a autorización, procesamiento y clasificación de transacciones, salvaguarda física y de verificación y evaluación, incluyendo los que sean aplicables a la actualización de cifras y a los controles relativos al proceso electrónico de datos (PED).

³⁷ *Idem.*

Ejemplos de aspectos a considerarse en la revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno sobre inmuebles, maquinaria y equipo, en forma enunciativa pero no limitativa, incluyen los controles claves, los cuales deberán dirigirse a:

- a) Autorización del método de valuación seleccionado por la empresa

En términos generales, por su importancia, la dirección de la empresa deberá autorizar el método y políticas de valuación, incluyendo las relativas a capitalización, actualización, depreciación, etcétera.

- b) Aprobación de la administración para adquirir, vender, retirar, destruir o gravar activos

Debe existir una autorización formal para efectuar una inversión, venta, retiro, etcétera, de esta clase de activos. Esta autorización requiere de un estudio previo o plan general dentro de la empresa para determinar si la compañía debe hacer el desembolso, venta, hipoteca, etcétera. La decisión o autorización deberá emanar del órgano de administración adecuado, pudiendo llegar hasta los accionistas.

c) Segregación adecuada de las funciones de adquisición, custodia y registro

La segregación de funciones evita que un departamento o persona controle varias fases de una transacción, o controle los registros contables relativos a sus propias funciones. Esta segregación también propicia una vigilancia permanente entre los departamentos o personas involucradas en una misma transacción.

d) Existencia de procedimientos para comprobar que se hayan recibido y registrado adecuadamente los bienes adquiridos

Una vez aprobada la compra de los activos, es necesario que los procedimientos establecidos aseguren que se hayan recibido, que coincidan con las especificaciones aprobadas y que los registros contables reflejen adecuadamente los bienes adquiridos de acuerdo con sus características generales.

e) Existencia de archivos de documentación

La documentación soporte de la propiedad de los activos se deberá conservar en archivos adecuados que faciliten su localización y control.

f) Existencia de reglas para distinguir las adiciones de aquellos gastos por conservación y reparaciones

Uno de los problemas relacionados con el registro de los activos fijos radica en distinguir las inversiones de las obras de mera conservación. Para evitar cualquier confusión al respecto, es necesario establecer políticas definidas por la dirección o la gerencia, que consten por escrito.

g) Revisión periódica de las construcciones e instalaciones en proceso para registrar oportunamente aquellas que hayan sido terminadas

Con objeto de registrar en su oportunidad las partidas que representen unidades terminadas, debe establecerse un sistema que permita conocer cuando se terminen las obras y entren en uso, a fin de iniciar los cargos a resultados por la depreciación o amortización.

h) Registros adecuados para el control de anticipos a proveedores o constructores

- i) Comprobación periódica de la existencia y condiciones físicas de los bienes registrados

Deben efectuarse inspecciones físicas de los bienes, periódicamente, con la finalidad de comprobar su existencia y buenas condiciones de uso. Las excepciones deberán ser motivo de investigación y ajuste en la contabilidad.

- j) Información oportuna al departamento de contabilidad de las unidades dadas de baja

- k) Registro de activos en cuenta que representen grupos homogéneos, en atención a su naturaleza y tasa de depreciación

Esta agrupación tiene por objeto facilitar el cálculo de la depreciación y mantener registros contables representativos de las diversas clases de bienes para fines de presentación de los estados financieros de la empresa.

- l) Existencia de registros individuales que permitan la identificación y localización de los bienes, conocer su valor en libros, etcétera.

m) Conciliación periódica de la suma de los auxiliares contra el saldo de la cuenta de mayor correspondiente

n) Información sistematizada sobre cifras actualizadas

Es necesaria la existencia de sistemas de información para la determinación y registro de los efectos de la inflación que incluyan:

- Medios que permitan asegurar que se actualicen todos los inmuebles, maquinaria y equipo.
- Cuando se practique avalúo por perito independiente o, excepcionalmente, cuando sea practicado por personal de la empresa, se debe contar con:
 - Expedientes en donde se controlen los avalúos internos o externos y, en su caso, archivos de documentación necesaria para respaldar los internos, tales como: cotización de precios recientes, estudios de costos de reposición, etcétera.
 - Documentación que permitía la identificación de los valores actualizados de todos los bienes y su depreciación acumulada y la del periodo según los informes de los valuadores, con los datos contenidos en sus respectivos registros individuales.

- La estimación de la vida útil en función al tiempo de servicio remanente en la empresa y el valor de desecho de los mismos.
- En los casos en que se apliquen índices generales o específicos de precios, la empresa deberá mantener expedientes en los cuales se documenten los análisis de partidas clasificadas por antigüedad, cálculos y los índices utilizados, así como la evidencia de que éstos se han obtenido de una fuente apropiada.
- Separación de funciones en cuanto a la preparación, supervisión y aprobación de la información actualizada.
- Verificación del adecuado y oportuno registro en la contabilidad de las cifras actualizadas.
- Revisión interna del trabajo efectuado por peritos independientes o de la propia empresa.

o) Adecuada protección de los bienes de la empresa, incluyendo su aseguramiento

4.7 CONTROL INTERNO DE INTANGIBLES (BOLETIN 5160)³⁸

El estudio y evaluación del control interno deberá efectuarse conforme a lo dispuesto en el Boletín 3050 de la Comisión. Por consiguiente, deben cumplirse los objetivos relativos a autorización, procesamiento y clasificación de transacciones, salvaguarda física de documentación soporte, y de verificación y evaluación incluyendo los que sean aplicables a la actualización de cifras y a los controles relativos al proceso electrónico de datos (PED).

Lo anterior, para asegurar la corrección de los activos intangibles, incluyendo su adecuada valuación a costos históricos y su actualización.

Ejemplos de aspectos a considerarse en la revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno sobre los activos intangibles, en forma enunciativa pero no limitativa, incluyen los controles clave, los cuales deberán dirigirse a:

- a) Autorización (aprobación por parte de la administración de las erogaciones por estos conceptos)

³⁸ *Idem.*

Debido a que la capitalización de los activos intangibles puede hacerse cuando hayan sido comprados, desarrollados internamente o adquiridos en cualquier otra forma, un buen sistema de control interno debe establecer la necesidad de que las erogaciones de esta naturaleza sean previamente autorizadas por los funcionarios de la empresa, o bien por el Consejo de Administración, dependiendo de la importancia de las partidas. De la misma manera, esta inversión debe estar respaldada por la evidencia que permita comprobar su justificación.

b) Procesamiento y clasificación de transacciones

- Existencia de políticas definidas de capitalización

Dentro de las políticas contables de la empresa (incluidas generalmente en un manual de contabilidad) deberá existir una sección en la que se definan las características de las erogaciones que califican para ser capitalizadas.

- Existencia de registros que permitan identificar el origen de las erogaciones y las bases para su acumulación de los elementos del costo.
- Procedimientos adecuados para el registro y acumulación de los elementos del costo.

La contabilidad debe captar la información correcta y oportuna sobre la acumulación de los elementos del costo de los activos intangibles.

Forman parte del costo todos los gastos relacionados con la adquisición o desarrollo del intangible. Los gastos adicionales pueden ser honorarios y gastos de abogados, costos de desarrollo y experimentación, costos asignados y cualquier otro desembolso identificable directamente con su adquisición.

- **Sistemas de información sobre cifras actualizadas**

Es necesaria la existencia de sistemas de información para la determinación y registro de los efectos de la inflación, que incluyan:

- Medios que permitan asegurar que se actualicen todos los activos intangibles.
- Expedientes que deberá mantener la empresa, en los cuales se documenten los análisis por antigüedad, cálculos y los índices utilizados, así como la evidencia de que éstos se han obtenido de una fuente apropiada.
- Separación de funciones en cuanto a la preparación, supervisión y aprobación de la información actualizada.
- Verificación del adecuado y oportuno registro de las cifras actualizadas en los libros de contabilidad

b) Salvaguarda física de la documentación soporte (existencia de archivos de documentación)

La documentación soporte de la propiedad de los activos se deberá conservar en archivos adecuados que faciliten su localización.

e) Verificación y evaluación (revisión periódica de la vigencia de los beneficios futuros)

Las características de los activos intangibles los hacen vulnerables a perder su valor al dejar de tener capacidad para aportar beneficios a las operaciones futuras; también las condiciones que hicieron que a un intangible se le reconociera un valor como activo, pueden cambiar por situaciones ajenas a la empresa, como pueden ser cambios en el mercado de productos, nuevos desarrollos tecnológicos, etcétera.

Debido a lo anterior, es necesario que, periódicamente, se revise, por parte de la empresa, la vigencia de los beneficios futuros que permitan hacer las aplicaciones a resultados que correspondan en forma oportuna.

Concluyendo, se puede decir que:

De acuerdo con la información que se presenta en este capítulo, acerca de las cuentas de activo, el control interno juega un papel

muy importante en estos rubros porque por medio de su estudio se permite establecer una revisión de todos los bienes con que cuenta una entidad; asimismo, se permite establecer una estrategia adecuada del control interno a dicha entidad a través del conocimiento de sus debilidades o desviaciones, obteniendo una acertada solución al problema y una determinación del grado de confiabilidad que se depositará en el manejo de los activos.

CONCLUSIONES

Toda entidad económica requiere información cuantitativa expresada en unidades monetarias para realizar todas sus transacciones y eventos económicos, por lo que la contabilidad financiera juega un papel muy importante para la toma de decisiones de los usuarios; asimismo, es relevante la información financiera, la cual debe ser útil y confiable, principalmente para que las decisiones que tomen los interesados en ella sean acertadas y de calidad. Todo esto, respaldado por una teoría contable, regida, a su vez, por un conjunto de principios, reglas, criterios, postulados, normas y técnicas para el ejercicio de la contabilidad pública.

Por ello, el adecuado seguimiento y cumplimiento del mencionado conjunto, creado por los profesionistas que procesan la información financiera, ayudará para que los usuarios puedan siempre cumplir con su objetivo propuesto.

Por otro lado, los principios de contabilidad generalmente aceptados son guías que ayudan a la elaboración del correcto registro de operaciones y al estudio e interpretación de estados financieros, de los cuales se arroja información financiera importante para los usuarios.

Los principios de contabilidad, por su obvia relevancia, deben ser estudiados y analizados por todos los contadores públicos para que sean aplicados adecuadamente. Esto, con el fin de que todas las operaciones que se registren cumplan con los requisitos indispensables que marca el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, por medio de la Comisión de Principios de Contabilidad.

Cabe mencionar que toda la información contable debe de estar respaldada y fundamentada por dichos principios, para que todo usuario de la información confie plenamente de lo que están arrojando como resultado los estados financieros y así tomar decisiones con calidad, pues estos principios tienen existencia general y también se aplican a partidas específicas.

Con relación al estudio del control interno de activos, se puede afirmar que es muy importante, porque se decide hacer un análisis del mismo con el fin de aplicar los métodos que se deberán utilizar para aplicar el control correspondiente adecuado a los activos, con el objetivo de determinar que las técnicas que se establezcan cumplan con los objetivos de dicho control.

Dada la naturaleza y la amplitud del tema sobre el control interno, lo que se trató en este trabajo fueron líneas muy generales que ayuden a comprender la aplicación de los principios en las cuentas de activos.

BIBLIOGRAFIA

ELIZONDO LOPEZ, Arturo, *El proceso contable. Contabilidad primer nivel*, 9ª. ed., México, Editorial ECASA, 1986.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, *Normas y procedimientos de auditoría*, 16ª. ed., México, tomo I, IMCP, 1996.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, *Principios de contabilidad generalmente aceptados*, 10ª. ed., México, IMCP, 1995.