



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**Facultad de Contaduría y Administración**

**REEXPRESION DEL COSTO DE LOS  
ACTIVOS FIJOS TANGIBLES**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE**

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A :  
ALBERTO MEJIA SALAZAR**

**Director del Seminario :  
C. P. AMADOR UGALDE NUNCIO**

**1 9 8 3**



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.

## I N D I C E

### REEXPRESION DEL COSTO DE LOS ACTIVOS FIJOS TANGIBLES

PREFACIO	3
CAPITULO I. GENERALIDADES.	6
1.1 ACTIVOS FIJOS.	8
1.2 DEPRECIACION.	11
1.3 PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.	17
CAPITULO II. AJUSTE A LOS ESTADOS FINANCIEROS A VALORES ACTUALIZADOS.	23
2.1 ANTECEDENTES.	23
2.2 CAUSAS QUE ORIGINAN LA ACTUALIZACION.	30
2.3 METODOS PARA EFECTUAR LA ACTUALIZACION.	42
2.4 BOLETIN B-7 "REVELACION DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA".	59
2.5 BOLETIN B-10 "RECONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA".	69
CAPITULO III. ASPECTOS CONTABLES DE LA ACTUALIZACION.	82
3.1 FORMAS DE REGISTRAR LA ACTUALIZACION.	82
3.2 SUPERAVIT.	103
3.3 DEPRECIACION.	106
3.4 REGLAS DE REVELACION A QUE DEBEN SUJETARSE.	109

CAPITULO IV. EFECTOS Y OBJETIVOS DE LA ACTUALIZACION.	121
4.1 BENEFICIOS Y CONVENIENCIAS DE LA ACTUALI ZACION.	121
4.2 REPERCUSIONES FINANCIERAS.	124
4.3 REPERCUSIONES FISCALES.	127
4.4 PAPEL DEL AUDITOR.	134
CONCLUSIONES	150
BIBLIOGRAFIA	

**REEXPRESION DEL COSTO DE LOS ACTIVOS FIJOS TANGIBLES.**

## P R E F A C I O

## P R E F A C I O

La preparación de estados financieros es sin duda la actividad primordial del contador público, ya que en estos se muestra la situación financiera de una entidad y en base a estos se evalúan sus resultados y proporcionan elementos que ayudan a la toma de decisiones.

Tradicionalmente los estados financieros se han preparado sobre la base del principio del costo histórico, los cuales han servido adecuadamente a los usuarios de los mismos al proporcionar una información útil y confiable.

La inflación que sufre el país actualmente, ocasiona que las cifras basadas en costos históricos pierdan su significado y que, en consecuencia, la información que se genera no sea útil ni confiable, además de que sea muy discutible si los estados financieros reflejan la verdadera situación financiera de una entidad.

La profesión contable ante este reto que se le ha presentado ha tratado de solucionar este problema mediante la reexpresión de los rubros donde el impacto inflacionario sea más relevante y así, que los estados financieros que se pre

paren presentan una situación financiera más real y que su información sea de verdadera utilidad a los interesados en dichos estados financieros.

Los activos, son los que se ven más afectados en una época de precios cambiantes y normalmente en una empresa este rubro es el más importante dentro del Balance General, razón por la cual su reexpresión también resulta muy importante.

En el presente trabajo, se mencionan los aspectos más relevantes de la reexpresión del costo de los activos fijos, - así como el marco normativo en que se desenvuelve.



## **C A P I T U L O I .**

### **GENERALIDADES.**

**1.1    ACTIVOS FIJOS.**

**1.2    DEPRECIACION.**

**1.3    PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.**

## C A P I T U L O 1.

### GENERALIDADES.

Las continuas devaluaciones que ha sufrido el país y la inflación, han provocado una pérdida en el poder adquisitivo de la moneda, lo cual tiene un efecto importante en la situación financiera de cualquiera entidad.

La profesión contable ha tratado que estos efectos se incorporen o se revelen en los estados financieros, para que la información que presentan verdaderamente sea de utilidad a los usuarios y no se encuentre deformada.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. consciente de la responsabilidad que tiene con el público en general la profesión contable, emitió el Boletín B-7 Revelación de los efectos de la inflación en la información financiera, y en auscultación el Boletín B-10 Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera.

En estos boletines están asentadas las bases para que los efectos inflacionarios se revelen o se incorporen en los estados financieros con valores actualizados en aquellos renglones en los cuales la deformación de la información financiera ha sido de tal naturaleza que ya no puede posponerse.

su corrección.

La actualización comprende los siguientes rubros, siempre que el impacto inflacionario sea significativo:

- a) Inventarios y costo de ventas.
- b) Inmuebles, maquinaria y equipo, así como su depreciación acumulada y la del período.
- c) Inversión de los accionistas.

De los rubros anteriores el que se refiere a los activos fijos tangibles como son los inmuebles, maquinaria y equipo es el que se ve más afectado, dada su naturaleza de haber sido adquirido con un carácter permanente, y que normalmente tienen una antigüedad mínima de un año y generalmente es uno de los rubros más importantes que componen el activo del balance general.

Dada la importancia que tienen los activos fijos tangibles, su actualización también es importante por la magnitud que esta llega a representar en relación con el mismo activo fijo tangible y dentro del activo total.

Dicha actualización ha ocasionado una serie de opiniones referentes a los métodos para actualizar, sin embargo su análisis indica que son dos los que cuentan con un considerable

apoyo teórico y han sido desarrollados y experimentados con mayor profundidad e intensidad y son:

- a) El de ajuste por cambios en el nivel general de precios.
- b) El de actualización de costos específicos.

Otros problemas que se han presentado es que cumplan con "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", que se muestren cifras homogéneas en los estados financieros y que estos sean comparables.

En los siguientes capítulos se analizan los distintos métodos para llevar al cabo la actualización de los activos fijos tangibles, subsanando las deformaciones en la información financiera y resolviendo la problemática planteada.

Antes de entrar en materia es necesario conocer qué son los activos fijos, qué es la depreciación y qué principios de contabilidad los están delimitando.

Analizaremos en forma más detallada estos aspectos.

### 1.1 ACTIVOS FIJOS.

Activos fijos son las inversiones que con carácter de perma--

nentes efectúa una entidad económica para poder llevar al cabo la consecución de sus objetivos. Estos se clasifican en activos fijos tangibles y activos fijos intangibles.

Se consideran activos fijos tangibles los bienes que constituyen elementos con capacidad potencial de producción y/o de servicio, utilizables en las funciones operativas de la empresa, cuyo tiempo estimado de uso o de consumo es de más de un año, respecto a los cuales no existe la intención de venderlos, sino de utilizarlos para contribuir a realizar los objetivos de la entidad.

Las características de estos bienes consecuentemente son:

- Utilización mayor de un año.
- Capacidad potencial de producción y/o de servicio.
- En las funciones operativas de la empresa.
- No adquiridos para su venta.

Se distinguen tres categorías principales:

- De trabajo, no depreciables ni sujetos a agotamiento, tales como los terrenos excepto en casos especiales.
- De consumo sujetos a agotamiento, constituidos en general por recursos naturales no renovables --

extingibles al través de operaciones extractivas.

- De trabajo depreciables como son los edificios, la maquinaria y equipo de fábrica, el mobiliario y equipo de oficina, vehículos o equipo de transporte, herramientas, moldes y troqueles y envases retornables.

Los activos fijos tangibles depreciables en función de sus características de reposición se clasifican en:

- Similares. Se clasifican así aquellos que por circunstancias del mercado habrán dereemplazarse por bienes total o casi totalmente equiparables a los actualmente en uso, tanto en lo que se refiere a sus características y tecnología intrínsecas, como en lo que respecta a la naturaleza y magnitud de su capacidad potencial de producción y/o de servicio. Generalmente la diferencia sólo se circunscribe a mejoras de diseño y funcionalidad.
- Equivalentes. Son aquellos que habrán de reemplazarse por bienes en los que el cambio tecnológico sea trascendental, ya sea en sus características productivas u operativas, magnitud de la -

capacidad potencial de producción y/o servicio, o la magnitud de costos operativos directamente vinculados con la utilización de estos bienes en sus funciones productivas, pero que básicamente los bienes o servicios que suministren sean los mismos.

- Sucedaneos. Están constituidos por bienes que además de diferir de los originales en una o varias de las características a que se refiere el inciso anterior, se diferencian también en cuanto a la naturaleza, calidad y/o relación costo/venta de los productos o servicios en cuya elaboración o suministro intervengan.
  
- No reemplazables. Son aquellos que no habrán de reponerse debido a decisiones de la gerencia o a su desaparición en el mercado por obsolescencia, incosteabilidad o alguna otra causa.

## 1.2 DEPRECIACION.

Con la excepción de los terrenos, la mayoría de los activos fijos tienen una vida útil limitada, o sea, que darán servicio a la compañía durante un número determinado de futuros períodos contables. El costo del activo se encuentra sujeto

propiamente a ser cargado como un gasto en los períodos contables en los cuales el activo se utilice por la negociación. El proceso contable para esta conversión gradual de activo - fijo en gasto se llama depreciación.

La definición tradicional nos dice que es una distribución - del costo de un activo fijo tangible menos su valor estimado de desecho, si lo hubiere a lo largo de su vida estimada de una manera sistemática y racional. Dicha definición se considera insuficiente e inadecuada, en función de la problemática planteada por el fenómeno inflacionario actual, por lo tanto, una definición más acorde con la realidad es que depreciación, es el procedimiento financiero contable al través del cual se aplica a los costos operativos del período, la proporción estimada del valor de la inversión en capacidad potencial de producción o de servicio, en términos de - lo que representa reponerla actualmente, que el bien de activo fijo tangible de que se trate ha perdido durante el - mismo, como consecuencia de su utilización dentro de las funciones operativas de la empresa, contribuyendo así a la recuperación de dicha inversión mediante la generación de los - recursos necesarios (a menos que haya pérdida), a la integración de los costos operativos correspondientes y a la determinación apropiada de los resultados periódicos de la enti-dad.



Esta última definición va íntimamente ligada con la técnica de la actualización de las cifras proporcionadas por los estados financieros, de igual manera la magnitud de los cargos se verá afectada en términos de unidades monetarias, en la medida en que el valor de reposición de la inversión en un bien de capacidad de producción o de servicio similar, equivalente o sucedáneo, se incremente como consecuencia del impacto que tenga en el valor de dicho bien el costo de reposición.

La vida útil de un activo fijo se limita por una de las siguientes razones:

- Deterioro.- Que es el resultante del proceso de uso del activo.
- Obsolescencia.- Que es la pérdida de utilidad comparativa con el desarrollo de nuevos equipos o procesos, cambios de diseño u otras causas no relacionadas con la condición física del activo.

No es necesario establecer una distinción absoluta entre ambos elementos, ya que la depreciación se integra de ambos. En otras palabras, la depreciación no está determinada por el uso o riesgo físico del activo fijo.

A fin de determinar el gasto por depreciación de un período contable, se deben hacer tres estimaciones para cada activo:

- La vida del activo.- Esto es ¿Durante cuánto tiempo será útil la empresa? Este juicio debe basarse en la experiencia con activos similares, en cálculos que figuren en publicaciones especializadas, en opiniones de ingenieros, o sólo a base de cálculos de "más o menos".
- Salvamento o valor de desecho al final de su vida útil.- El costo neto total del activo, para la empresa, es su valor original menos cualquier cantidad que eventualmente se recupere por medio de su venta o salvamento; este costo neto es el que debe cargarse como gasto durante la vida útil del activo. Sin embargo, en la mayoría de los casos, el valor estimado de reventa de salvamento es tan incierto que se hace caso omiso de él.
- El método de depreciación.- Esto es el que se usará para distribuir su costo en fracciones al tra-

vés de períodos contables en los cuales se espera que el activo se usará.

Es aceptable cualquier método que represente apropiadamente y en forma consistente en función de bases preestablecidas - la proporción en que, al través del transcurso del tiempo o de la producción de bienes o servicios ha perdido en su capacidad potencial, de producción o de servicio.

A continuación se indican los distintos métodos o procedimientos para prorratear el valor depreciable del activo fijo, entre los períodos contables a los cuales beneficia.

Método de línea recta.

Este primer concepto se basa en la consideración de que un activo fijo existe para proporcionar servicio durante toda su vida útil, pero ese servicio se conceptúa de igual valor en todos los años de aquella. Por tanto, este método consiste en cargar fracciones iguales del costo total en cada uno de los años de la vida estimada.

Método acelerado.

Este segundo concepto es tal vez de más amplia perspectiva, por que se basa en la cantidad de servicio que presta el activo cada año.

Muchos activos fijos son más valiosos en sus primeros años de servicio que en los últimos, tanto porque la eficiencia mecánica disminuye con el transcurso del tiempo, como porque los costos de mantenimiento tienden a aumentar con la antigüedad, o también porque a medida que se consume la vida útil hay mayores probabilidades de que aparezcan nuevos activos que conviertan al activo en un bien obsoleto; se argumenta en consecuencia, que al mismo tiempo que se compra un activo se toma en cuenta la probabilidad de que se obtendría mayores beneficios del mismo durante los primeros años que en los últimos, y que el método de depreciación debería reflejar esas circunstancias.

Un criterio así conduce a un método en el cual los cargos por gastos de depreciación son mayores en el primer período y van disminuyendo en cada uno de los siguientes. De este método existen dos variantes:

- El método de doble tasa sobre saldos descendentes.
- El método de suma de dígitos de los años.

#### Método de unidades de producción.

En este método se estima la cantidad de unidades de servicio que va a proporcionar el activo. El costo del activo se divide entre las unidades, y la depreciación por un año es este

costo unitario por el número de unidades de ese servicio.

### 1.3 PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.

Principio es una proposición de la cual se afirma que controla un sistema o actividad determinados y que goza de aceptación entre los miembros de un grupo profesional considerado competente en una sociedad y representa la mejor guía posible en la selección de alternativas que conducen a las cualidades deseadas en un producto final.

Así tenemos que durante el desarrollo de la contabilidad se han destacado ciertas reglas (principios) o maneras de registro de las operaciones e información de las mismas, que se han considerado de observancia necesaria en el ejercicio de la técnica contable; a esas reglas se les conoce con el nombre de "Principios de Contabilidad".

Los principios de contabilidad son pues un cuerpo de doctrina asociado con la contabilidad que sirve de explicación de las actividades corrientes o actuales y como guía en la selección de convencionalismos o procedimientos.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. nos da la siguiente definición diciendo que "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".

Se debe tener cuidado como lo veremos más adelante que, tal y cómo se aplica a la práctica de la contabilidad, la palabra principio no connota una regla de la cual no puede haber desviación alguna. Un principio de contabilidad no es un principio en el sentido de que no admite oposición con otros principios. En muchos casos la cuestión es cual de los varios principios relevantes en parte tiene la aplicabilidad - determinante.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. al través de la comisión de principios de contabilidad en sus boletines ha definido una teoría básica de la contabilidad en la que establece tres conceptos fundamentales:

- I.- Los principios propiamente dichos.
- II.- Las reglas particulares de valuación y de presentación.
- III.- El criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares.

El orden en que se presentan los conceptos que for-

man la estructura de la teoría de la contabilidad está basado en generalidad decreciente, que se da entre los principios y las reglas particulares. El criterio prudencial de aplicación se refiere a las reglas particulares, ya que los principios son proposiciones de carácter más amplio que deben aplicarse en todos los casos. La aplicación de los principios de contabilidad puede llevarse al cabo de diversas maneras. Los métodos específicos para la aplicación de los principios son las reglas particulares o sea "la especificación individual y concreta de los conceptos que integran los estados financieros".

Las reglas de valuación se refieren a la aplicación de los principios y a la cuantificación de los conceptos específicos de los estados financieros. Las reglas de presentación se refieren al modo particular de incluir adecuadamente cada concepto en los estados financieros y son elementos para lograr la adecuación deseada de estos.

El criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares nos dice:

"La medición o cuantificación contable no obedece a un modelo rígido, sino que requiere de la utilización de un criterio general para elegir entre alternativas que se presentan

como equivalentes, tomando en consideración los elementos de juicio disponible. Este criterio se aplica a nivel de las reglas particulares.

Algunos principios se encuentran muy ligados al tratamiento que se da a los activos fijos de los cuales podemos mencionar los siguientes:

Valor histórico 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 estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas 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 integren los estados 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.

Revelación suficiente.- 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.

**Importancia relativa.**- 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.

**Consistencia.**- Los usos de la información contable requieren 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.

## C A P I T U L O    I I

### AJUSTE A LOS ESTADOS FINANCIEROS A VALORES ACTUALIZADOS.

- 2.1    ANTECEDENTES.
- 2.2    CAUSAS QUE ORIGINAN LA ACTUALIZACION.
  - 2.2.1    LA INFLACION.
  - 2.2.2    DEVALUACION MONETARIA.
  - 2.2.3    PERDIDA DEL PODER ADQUISITIVO DE LA MONEDA.
- 2.3    METODOS PARA EFECTUAR LA ACTUALIZACION.
  - 2.3.1    ACTUALIZACION DE COSTOS ESPECIFICOS.
  - 2.3.2    ACTUALIZACION POR CAMBIOS EN EL NIVEL GENERAL DE  
          PRECIOS.
- 2.4    BOLETIN B-7 "REVELACION DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA".
- 2.5    BOLETIN B-10 "RECONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA".

## C A P I T U L O    I I

### AJUSTE A LOS ESTADOS FINANCIEROS A VALORES ACTUALIZADOS.

#### 2.1 ANTECEDENTES.

La Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., emitió la llamada Serie Azul que comprendió ocho boletines con carácter provisional, de los cuales siete fueron substituidos por boletines definitivos. El Boletín No. 2 "Revaluaciones de Activo Fijo" - emitido en 1969 no llegó a adquirir el carácter de disposición normativa de observación obligatoria por no haberse sometido al proceso estatutario de aprobación; sin embargo, la profesión en general ha considerado que las revaluaciones de activos fijos se apegan a principios de contabilidad generalmente aceptados, cuando son determinados, reflejados y revelados en estados financieros, conforme a los lineamientos de dicho boletín. En México, un grupo considerable de empresas tiene la práctica de incorporar en sus estados financieros, revaluaciones de activo fijo.

Dentro de los principios de contabilidad que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación se encuentra el del "Valor Histórico Original", el que nos dice que 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 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.

Como podemos observar, el mismo principio contempla la necesidad de ajustar las cifras originales cuando éstas pierdan su significado, o sea, que no reflejen una realidad económica ni una situación financiera útil y confiable; además, nos indica cuando se considera que no hubo violación a dicho principio, efectuando un ajuste sistemático, en todos los renglones susceptibles de ser modificados y que se efectúe por cambios en el nivel general de precios.

Dentro de los principios aplicables a partidas y conceptos específicos, el Boletín C-6 (octubre, 1973) que establece las reglas particulares de aplicación de los principios de contabilidad, relativos a los inmuebles, maquinaria y equipo en el párrafo 15 nos menciona:

"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 objeto de precisar razonablemente los resultados subsecuentes, registrarse en la contabilidad de la entidad, cargándose a la cuenta correspondiente de activo fijo y acreditándose a superávit donado".

En este párrafo nos encontramos un concepto muy importante que es el del "Avalúo", el cual ha adquirido una importancia muy amplia en el problema de la actualización.

En el párrafo 18 de este mismo boletín nos dice:

Las propiedades adquiridas en moneda extranjera deben registrarse a los tipos de cambio históricos, o sean 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 esta comisión en boletines particulares.

Como se puede observar, ya se prevén las repercusiones que pueden tener en el costo de los activos las variaciones en la paridad del peso frente a otras monedas extranjeras, principalmente en los casos de devaluaciones.

En marzo de 1972 la Comisión de Principios de Contabilidad emitió un estudio sobre "Los efectos del cambio en la paridad de monedas extranjeras", el cual se ratificó sustancialmente al emitirse el Boletín B-5 "Registro de transacciones en moneda extranjera" en octubre de 1972, el cual establece las reglas particulares de aplicación de los principios de contabilidad, relativas a transacciones en monedas extranjeras efectuadas por empresas comerciales e industriales.

En este boletín se aclara que en caso de revaluación o devaluación de una moneda extranjera, se observe el siguiente procedimiento entre otros:

Tratándose de pasivos que puedan identificarse plenamente (física y documentalmente) con activos no monetarios adquiridos recientemente (hasta un año), el ajuste del pasivo podrá modificar el costo originalmente asignado a esos activos.

La misma Comisión de Principios de Contabilidad ha emitido una serie de circulares relacionadas con el Boletín B-5, que son la Circular 1 de septiembre de 1976, Circular 2 de noviembre de 1976, Circular 4 de febrero de 1978 y Circular 14 de febrero de 1981.

Los conceptos y criterios contenidos en las circulares de esta Comisión, tienen el carácter de recomendaciones técnicas que la Comisión hace a la membresía para la resolución de situaciones específicas que obviamente quedan sin efecto cuando se emiten nuevas recomendaciones sobre los mismos temas. Así, en enero de 1983 se emitió la Circular 19 "Tratamiento contable de las transacciones en moneda extranjera - en las circunstancias prevalecientes durante 1982" autorizada por el Comité Ejecutivo del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, quedando sin efecto las recomendaciones contenidas en las Circulares 1, 2, 4 y 14, particularmente -- cuando se opongán a las de esta circular.

Por lo que respecta al Boletín B-5, sus disposiciones específicas no pueden derogarse a través de esta circular. Sin embargo, teniendo en cuenta la época de promulgación del boletín en la que prevalecieron circunstancias sustancialmente diferentes a las actuales y el reconocimiento que el propio boletín hace de que "Las reglas expuestas de este boletín estarán supeditadas al resultado de la reforma monetaria que en la actualidad se encuentra en proceso y el desarrollo de situaciones económicas que privan en el futuro".

La Comisión, a través de la Circular 19, emite recomendacio

nes técnicas orientadas a resolver en la forma que considere más adecuadas y teniendo en cuenta las circunstancias -  
prevalcientes en el momento actual, la problemática de las transacciones en moneda extranjera, aún cuando difieran de las contenidas en el Boletín B-5 antes mencionado.

En esta Circular (C-19) la Comisión recomienda:

"Considerar que las fluctuaciones cambiarias constituyen - una alteración del costo de los activos no monetarios en la medida en que tales activos sean identificables con los pasivos en moneda extranjera y hasta el límite del valor neto actualizado de los activos no monetarios".

Esta alternativa está igualmente contemplada en el Boletín B-5, donde se establecen ciertos requisitos cuya justificación no ha podido ser plenamente demostrada como con la -- identificación física y documental de pasivos con activos, y que los activos hayan sido adquiridos durante el último - año. En esta circular la Comisión, consideró que la identificación de los pasivos en moneda extranjera con los acti - vos no monetarios, puede realizarse en forma específica ya contemplada en el Boletín B-5 y/o identificación en forma - global, basada en la posición financiera de la entidad al - cierre del ejercicio, analizada con el propósito específico



de determinar su posición monetaria, para lo cual se determinarán tres sub-posiciones, que son:

- . Posición monetaria en moneda nacional.
- . Posición monetaria en moneda extranjera.
- . Posición no monetaria.

Con base en la información anterior, se tendrán los elementos necesarios para determinar la aplicación que afectará a los activos no monetarios. El límite de aplicación es el valor neto actualizado de los activos, determinado conforme al Boletín B-7.

Dentro de los principios de contabilidad que identifican y delimitan al ente económico y a sus aspectos financieros, se encuentra el de "Realización".

Este principio adquiere una verdadera importancia al estar íntimamente relacionado con todos los principios y normas enunciados en los puntos anteriores.

Este principio nos dice: La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad, con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que las afectan.

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.

## 2.2 CAUSAS QUE ORIGINAN LA ACTUALIZACION.

La época actual por la que atraviesa el país se ha caracterizado por una constante crisis económica que durante el año de 1982 fue la más grave que se ha sufrido en las últimas cinco décadas.

Dentro de este contexto han ocurrido eventos que tienen un impacto directo en los estados financieros de las entidades, entre los cuales destacan:

- La inflación.
- La devaluación de la moneda.
- La pérdida del poder adquisitivo de la moneda.

Estos tres conceptos se pueden dar en forma aislada, o bien se pueden presentar al mismo tiempo y cuando esto último ocurre, normalmente uno es origen o consecuencia de los otros, aunque cada uno de ellos es un fenómeno económico distinto, los tres ocasionan que los bienes y servicios tiendan a incrementar su valor.

#### 2.2.1 LA INFLACION.

La inflación es un síntoma de desequilibrio en la economía de las naciones; es el reflejo de circulación de dinero en abundancia con respecto a la producción, así como la consecuente espiral de aumentos en salarios y precios; es la condición que existe cuando la demanda efectiva excede del total del abastecimiento de artículos y servicios.

La inflación representa un aumento en el índice general de precios de la economía, producido fundamentalmente por un incremento en el circulante, es decir, en el monto del dinero disponible en la economía de un país, sin un aumento en la producción de dicha economía como contrapartida que absorba este nuevo circulante, los precios tenderán a subir.

A nivel muy general y con el objeto de simplificar lo que es la inflación, ésta se podría presentar como del resultado de un incremento en el circulante o en los medios de pago, sin un consecuente aumento proporcional de bienes y servicios en el mercado, lo cual se podría presentar de la siguiente manera:

Inflación =	Demanda Global	Oferta Global	ALZA
	Medios de pago o dinero	Producción de bienes o servicios	DE PRECIOS

Durante la época inflacionaria se observa:

1. Un aumento generalizado en los precios.
2. Negocios efímeros que van a desaparecer casi de inmediato, o cuando mucho, durarán el tiempo que las circunstancias especiales que los originaron perduren.
3. Nos permite la reflexión sobre las bondades de un negocio, puesto que al encarecerse el dinero, como una consecuencia y/o origen de la misma, permanecerán aquellas compañías que sean verdaderamente estables y que estén profesional y no empíricamente administradas.
4. Para estimular la demanda, solo se requiere poner dinero en circulación; pero para aumentar la oferta se requiere de muchos años por las características de la misma.

5. Un estado de ánimo de inseguridad que amenaza la forma de vida de la población y una latente agitación política.

No se puede decir que la abundancia de dinero sea la única causa de la inflación, ya que es indiscutible que la cantidad de dinero en circulación no es autónoma ni independiente y gran cantidad de variables del sistema económico pueden ser considerados como causas de la inflación.

Dentro de las principales causas de la inflación que podemos mencionar, se encuentran:

1. El desplazamiento entre la oferta y la demanda de productos y servicios, al crecer mayormente tanto los demandantes como su capacidad de demanda y, la capacidad instalada para fabricar productos y satisfactores, no hacerlo al mismo ritmo.
2. Incrementar el gasto público y falta o ausencia de un poder legislativo que califique auténticamente el monto o importe; el objetivo y el resultado o eficiencia del mismo gasto público.
3. Incremento indiscriminado de la burocracia, de la co-

rrupción y de la deshonestidad de varios funcionarios, con los consecuentes efectos en las debilitadas finanzas públicas.

4. Importe de nuestra deuda externa y del servicio de la misma; conceptos ambos cada vez mayores y por ende, cada vez más costosos.
5. Cuando vendemos materias primas al exterior, las vendemos muy baratas, puesto que el valor de un producto está determinado, entre otros factores, por la cantidad de trabajo empleado para fabricarlo; así, los recursos naturales que exportamos conllevan un valor agregado - mínimo.
6. Aumento de salarios no justificado o no repercutido en la productividad.
7. La intermediación excesiva que se presenta para llevar al consumidor final, los productos requeridos. Dicha intermediación incide forzosamente en la elevación del último precio.
8. Alza en las tasas de interés que el sistema bancario - está autorizado a cobrar.

Las consecuencias de la espiral inflacionaria son innegables y dentro de ellas podemos destacar por su gran trascendencia las siguientes:

1. Transferencia al Estado de parte del capital privado, al pagar impuestos sobre una base de utilidades inflacionarias.
2. Pérdida, baja o deterioro del poder adquisitivo del dinero.
3. Problemas de nuestra balanza comercial y en la de servicios.
4. Pérdida de competitividad internacional.
5. Dependencias del exterior en lo comercial, en lo tecnológico y en lo financiero.
6. Presencia de la carrera de salarios precios.
7. Descapitalización de la empresa.
8. Menores inversiones, puesto que se reducen las posibilidades de crecimiento.
9. Incremento en los costos de producción y en los de distribución.

10. Encarecimiento del dinero al elevar los costos de finan  
ciamiento.
11. Al sentir la incertidumbre y no poder evaluar el futuro, las empresas conservadoramente, pero no faltas de razón detienen el crecimiento y con ello la posibilidad de -  
coadyuvar en la solución de los problemas nacionales.
12. Los activos fijos registrados en la contabilidad a su -  
costo histórico original presentan una doble situación:
  - a) Que en el balance no se encuentra reflejando su va-  
lor actual.
  - b) Que las utilidades se encontrarán infladas por consi-  
derar un gasto por depreciación basado en el costo -  
antiguo, el cual es inferior al gasto por deprecia-  
ción basado en el costo actual.

En la productividad puede estar la clave para solucionar fa-  
vorablemente los problemas derivados de la inflación, pero  
dicha productividad solo podrá realizarse mediante una admi-  
nistración verdaderamente profesional que contemple los --  
efectos inflacionarios, evitando así la desaparición de las  
entidades económicas por descapitalización y/o incosteabili-  
dad.



### 2.2.2 DEVALUACION MONETARIA.

La devaluación monetaria es un fenómeno económico que consiste en la disminución del tipo de cambio establecido de una moneda con respecto a otras.

Operación consistente en la elección de un tipo de cambio inferior al fijado.

Normalmente se intenta así reconocer la desvalorización que la moneda de un país ha sufrido en el mercado libre de divisas, colocándose por debajo del tipo de cambio que el Estado reconoce para las operaciones de su país con el exterior. Esta medida se toma generalmente para mejorar la balanza de pagos y aumentar el volumen de empleo interno a través de la expansión de la actividad económica y disminuir las importaciones que generan fugas de capital.

Podemos mencionar que las causas principales que afectan la estabilidad son:

- a) La inflación.
- b) El deterioro de la balanza de pagos.

Como ya se ha expuesto, la inflación provoca un incremento general en los precios y cuando ésta supera ampliamente, como es el caso de México, la inflación generada en otros paí

ses, los productos y servicios con relación al exterior encarecen, haciéndolos menos competitivos en el mercado internacional, con lo cual se disminuyen las exportaciones y el turismo evitando así la generación de divisas, la cual afecta en forma negativa la balanza de pagos, por lo tanto la -inflación es el elemento individual más importante que determina una devaluación.

Si la balanza de pagos se manifiesta persistentemente negativa en un país, éste puede optar por la devaluación como -una posibilidad para un reequilibrio económico, propiciando así el incremento de ingresos de divisas y disminuyendo el gasto de las mismas, de este modo, se puede lograr el propósito de observar el saldo deudor de la balanza de pagos e -incluso, en un sentido muy optimista obtener un superávit.

La devaluación puede ser "drástica" de la noche a la mañana en una forma intempestiva mediante decreto o puede operarse "lentamente", durante un lapso más o menos largo, durante -el cual se pone en flotación dejando que el tipo de cambio oscile libremente.

Una devaluación drástica tiene mayores consecuencias e impactos, tanto económicos como sociales.

Entre las consecuencias de una devaluación tenemos:

1. Se incrementaría la inflación.
2. Disminución de importaciones de maquinaria y equipo del exterior.
3. Incremento en moneda nacional de la deuda exterior.

La devaluación pues, vendrá a repercutir en los estados financieros, en los inventarios, en los activos fijos y en las cuentas por cobrar y por pagar en moneda extranjera principalmente.

#### 2.2.3 PERDIDA DEL PODER ADQUISITIVO DE LA MONEDA.

La moneda es un bien que sirve de intermediario en los cambios y llena además la función de medida común de valor, de medio de pago y de acumulados de valor.

El valor del dinero no puede medirse en función de sí mismo. Las mercancías miden su valor en dinero expresado de la moneda por su poder de compra; la expresión "valor de dinero", se entiende como la cantidad de mercancías y servicios que la moneda permite obtener en los diversos mercados.

Se debe entender que el dinero no se ha de medir en función del mismo, ya que si vemos, un peso siempre seguirá valiendo un peso, de modo que debemos entender como valor del dinero, el poder adquisitivo de la moneda para poder ser can-

jeada por mercancías o servicios.

En una sociedad en la que se ha generalizado el empleo de la moneda ésta ofrece la posibilidad de medir indirectamente el valor de una mercancía en relación a los demás valores, de donde surge la impresión de que una mercancía posee un valor que la moneda permite medir.

El poder de compra de dinero y el porqué de sus variaciones tienen elementos que se pueden precisar mediante el estudio de las teorías del valor del dinero.

1. La teoría cuantitativa primitiva que se puede enunciar como sigue: "Cuando la cantidad de moneda varía en el mismo sentido. En otros términos, el valor del dinero varía en sentido inverso a su cantidad".

Hay que resaltar, la influencia de la cantidad de dinero sobre su valor indefinidamente.

En virtud de este principio, circula el papel moneda.

2. La teoría cuantitativa evolucionada nos dice: "Que cuando el nivel general de los precios varía en relación directa de la cantidad de dinero y de su velocidad de circulación y en razón inversa del volumen de mercancías y de servicios que pueden ser comprados me-

diante dinero.

Esta teoría tiene dos tendencias:

El método de las transacciones y el método de saldos monetarios o de saldos en efectivo, éste último nos dice - que lo que determina el valor del dinero es su oferta y su demanda, fijándose este valor a un nivel en que ambos se equilibran, así en estas condiciones las variaciones del valor del dinero se deberán a un desajuste en la oferta y en la demanda del mismo o en ambos".

3. La teoría de ingresos y gastos dice: "Que la cantidad de moneda en circulación no es lo que determina el valor - del dinero sino el monto total de ingresos y del balance que realizan entre estos y sus gastos para un período de tiempo determinado".

La moneda extranjera juega un papel activo en la economía, convirtiéndose en ingreso y el ingreso en gasto y su influencia en los precios dependerá de la reacción - que tenga la producción del país, para ajustarse a la - magnitud de esa demanda.

### 2.3 METODOS PARA EFECTUAR LA ACTUALIZACION.

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

Así, el objetivo fundamental de la contabilidad es proporcionar información financiera relativa a una entidad, la cual debe ser útil y confiable.

Tradicionalmente la información financiera se ha basado en el principio de "Valor histórico original", la cual ha servido adecuadamente a todos los interesados en el desarrollo y operación de un ente económico.

Como consecuencia de los fenómenos económicos (inflación, devaluación, etc.) que afectan directamente la medida empleada por la contabilidad "el dinero", la información financiera basada en el principio del "valor histórico original" deja de ser útil y confiable.

Esta información deja de ser útil por las siguientes razones:

1. Su contenido informativo no tiene significado, ya que - las cifras están expresadas en pesos de distinto poder adquisitivo, es decir, que no son homogéneas y así cualquier suma o resta que se efectúa carece de sentido.
2. La información proyecta datos poco confiables acerca de las entidades, lo cual puede derivar en apreciaciones - equivocadas y en decisiones desfavorables e incongruentes.
3. Su información es poco relevante, ya que no incluye uno de los aspectos más importantes:  
Como se ve afectada la entidad por la inflación.
4. Su grado de veracidad se ve disminuido, ya que no incluye todo lo que ha afectado a la empresa como es la inflación.
5. La información no es comparable a lo largo del tiempo.
6. Al dejar de ser útil, dejará de ser confiable, cuando - el usuario tome conciencia de las consecuencias de las decisiones basadas en información que no era la adecuada.

Como dicha información ha perdido fundamentación puesto que varios de sus principios ya no son aplicables en las circunstancias actuales y como acertadamente ha señalado el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, se hace necesario tener que reexpresar los datos contenidos en dicha información financiera.

Los métodos a emplear para corregir o complementar la información financiera contable, en un contexto de precios cambiantes deben reunir por lo menos los siguientes requisitos:

- a) Cubrir aspectos substanciales, es decir, aquellos en los que tiene impacto importante la fluctuación de precios.
- b) Ser congruentes o sea, corresponder a un conjunto de criterios y políticas debidamente armonizados entre sí.
- c) Ser adoptados en forma integral, lo que equivale a considerar todos sus efectos, tanto los "favorables", como los "desfavorables" sin realizar una discriminación selectiva que provoque falta de equidad.

El análisis de los métodos disponibles indica que son dos los que cuentan con un considerable apoyo teórico y han si-



do desarrollados y experimentados con mayor profundidad e intensidad:

- a) El de actualización de costos específicos.
- b) El de ajuste por cambios en el nivel general de precios.

Ambos métodos coinciden en que las deformaciones esenciales de los costos históricos, se localizan en los rubros no monetarios del balance general básicamente inventarios, activos fijos y patrimonio y los del estado de resultados que les son relativos (costo de ventas y depreciación), pero principalmente por su importe que representa en los estados financieros son los activos fijos los más afectados, razón por la cual nos limitaremos a su reexpresión.

### 2.3.1 ACTUALIZACION DE COSTOS ESPECIFICOS.

La actualización de costos específicos mejor conocida como "revaluación de activos fijos" es el método que gran cantidad de empresas ha aplicado para resolver el problema de la inflación en el rubro de los activos fijos.

Revaluar es agregar un nuevo valor a una cosa, que con anterioridad tenía ya uno, dicho de otra forma es la actualización en el valor de un satisfactor dándole un nuevo valor -

estimativo.

Podemos decir que revaluar es el procedimiento por el cual se valúan las inversiones permanentes, que por su naturaleza están sujetas a impactos más acentuados por las variaciones de la moneda.

La revaluación o revalorización es un procedimiento por medio del cual se da un nuevo valor a un bien a efecto de determinar su valor actual. La revaluación será un ajuste - que se haga al activo fijo, con el fin de darle un valor - real, logrando así que su presentación en el balance general se muestre actualizada a la fecha de éste. Este método sostiene que esta corrección debe efectuarse sustituyendo - el costo original de cada partida por el costo actual de la misma.

Es por lo anterior que el argumento más poderoso que se esgrime en contra de la actualización de costos específicos - es que va en contra del principio del "valor histórico original".

La contabilidad en base a costos de reposición descansa -- fuertemente en la idea de que la utilidad pueda provenir en más de un camino.

Para propósitos contables la utilidad neta ha sido definida tradicionalmente como la diferencia entre los ingresos ganados y los gastos incurridos durante un período. J.R.Hicks, economista británico, ha definido la utilidad como la "cantidad máxima de riqueza que pueda distribuir una empresa durante un período de tiempo sin reducir la riqueza remanente a un nivel inferior al que tenía al principio el período".

La determinación de la utilidad basada sobre costos de reposición tiene dos ventajas sobre la medición de la utilidad basada en costos históricos convencionales que son:

Primero, el uso de los costos de reposición nos permite enfrentar los costos actuales con los ingresos actuales.

Segundo, en el cálculo de la utilidad basada en costos de reposición se revelan los dos componentes de la utilidad, los cuales están entremezclados en la medición de la utilidad al utilizar costos históricos.

Dichos componentes son:

Utilidad de operación que resulta tradicionalmente de producir y vender bienes y servicios y la utilidad realizable - que se refiere a la ganancia por retener y el ahorro en costos que son generados por cambios en los precios específi -

cos de activos y pasivos.

Este método o de valores actuales es un enfoque aplicable - haya o no inflación, que trata de medir un nuevo atributo, en lugar de medir valores históricos, se cuantifican valores existentes actualmente en el mercado.

El valor actual, contemplado desde el punto de vista del - vendedor, es un "valor de realización" y desde el punto de vista del comprador es un "valor de reemplazo o reposición". Este último concepto es el que se aplica en el método de - valores actuales.

Así tenemos que valor de reposición es la cantidad de dinero necesario para adquirir un activo semejante en su estado actual. (Valor de adquisición más costos incidentales tales como fletes, seguros, instalación, etc., menos demérito), - que le permita a la empresa mantener su capacidad operativa.

Los procedimientos de actualización de costos específicos - pueden ser:

- Avalúo de un perito independiente.
- Índice específico que pudiera emitir el Banco de México u otra institución de reconocido prestigio.

Por los siguientes procedimientos reuniendo los requisitos\_ que se señalan:

- En períodos posteriores al avalúo por perito, índices específicos de precios del activo que se trate.
- En casos excepcionales y bajo ciertas condiciones la propia empresa podrá determinar el valor de reposición.
- Índice nacional de precios al consumidor cuando el valor de reposición del activo fijo siga la misma tendencia que la inflación general.

#### AVALUO DE UN PERITO INDEPENDIENTE.

Entre los tipos de avalúo se pueden mencionar:

#### SEGUN EL TIPO DE VALOR.

- 1.- Avalúo que determina el valor de mercado.  
Precios en el mercado a bienes similares.
- 2.- Avalúo que determina el valor de la inversión.  
Estimar la utilidad que se espera obtener en un período determinado por la inversión deduciéndole un índice de riesgo por la inversión. Es el valor actual estimado de la utilidad lo que se espera obte-

ner de ese bien,

- 3.- Avalúo que determina el valor de servicio o de uso teniendo en consideración las características de los anteriores:
  - No detener la producción.
  - Valuar los beneficios futuros que se esperen recibir de ese bien.
  - Grado que garantice la producción, en cantidad y calidad, en función del presupuesto de ventas.

#### SEGUN SU NATURALEZA.

- 1.- Avalúo de bienes raíces.
  - Relativo a terrenos, edificios, construcciones, etc.
- 2.- Avalúo de empresas de servicio público.
  - Para determinar la base para la integración de las tarifas de los precios de los servicios públicos.
- 3.- Avalúo de plantas industriales.

El avalúo por medio de perito, implica la determinación del valor de reposición de los activos fijos mediante un estudio técnico practicado por valuadores independientes de competencia acreditada.

El estudio técnico debe satisfacer por lo menos, los siguientes requisitos:

- 1) Proporcionar los siguientes datos correspondientes a los distintos bienes:
  - Valor de reposición nuevo. Es la estimación del costo en que incurriría la empresa para adquirir en el momento actual un activo nuevo semejante al que está usando - más todos los costos incidentales necesarios (fletes, impuestos, instalación, etc.) para que estuviera listo para su uso, permitiéndole mantener una capacidad operativa equivalente.
  - Valor neto de reposición. Es la diferencia entre el valor de reposición nuevo y el demérito provocado - principalmente por el uso y obsolescencia.
  - Vida útil remanente. Estimación del período de tiempo en que el activo puede servir a la empresa.
  - Valor de desecho, cuando existan elementos suficientes que indiquen su posible existencia.
- 2) Todos los bienes de la misma clase y características - comunes deben tratarse en forma congruente.

- 3) El cálculo técnico de la actualización no debe producir solamente cifras globales, sino que debe asignar valores específicos a los distintos bienes en existencia o a los distintos grupos de bienes homogéneos.
- 4) Debe existir congruencia entre las políticas de capitalización para determinar el valor histórico de los activos fijos y las partidas que se incorporan para determinar el monto del avalúo.

El monto de la actualización del activo vijo es la diferencia entre un valor actualizado neto y un valor en libros (costo menos depreciación acumulada) al cierre del ejercicio.

En períodos subsecuentes al primero en que se actualizó el activo fijo, se deberá tomar como valor en libros el último valor actualizado menos su depreciación acumulado.

Los activos en desuso se valuarán a su valor neto de realización (precio estimado de venta menos costo en que se incurrirían para venderlos),

#### DEPRECIACION.

La depreciación del ejercicio deberá basarse tanto en el va



lor actualizado de los activos como en su vida probable, de terminada mediante estimaciones técnicas. Para permitir una comparación adecuada el sistema de depreciación utilizado para valores actualizados y para costos históricos debe ser congruente, esto es, las tasas, procedimientos y vidas probables serán iguales. La depreciación del costo y la de su complemento por actualización deben concluir el mismo año.

Para la determinación de la depreciación, del período se debe tomar como base el valor actualizado a la fecha que mejor permita enfrentar ingresos contra gastos.

No se afectarán las utilidades de ejercicios anteriores por la actualización de la depreciación acumulada, aún cuando dicha diferencia lleve implícita corrección de la vida estimada.

#### VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL METODO DE COSTOS ESPECIFICOS.

##### VENTAJAS.-

- 1.- Presentar por separado la utilidad de operación, y las utilidades por retención de activos.
- 2.- Proporciona una imagen de la empresa más aproximada a la realidad en esa fecha.
- 3.- Evita la descapitalización de la empresa al asegu-

rar el mantenimiento físico del capital,

- 4.- La información generada es más relevante, para fines administrativos.

#### DESVENTAJAS.

- 1.- Es difícil obtener el valor actual de algunos activos.
  - 2.- Su operación es más costosa.
  - 3.- Para muchos usuarios será más difícil de interpretar en algunos puntos.
  - 4.- Implica un gran cambio en cuanto al marco teórico - actual, pues abandona algunos principios fundamentales: costo histórico, realización, etcétera.
  - 5.- La objetividad es una de las principales críticas.
  - 6.- No revela las pérdidas o ganancias monetarias derivados de enfrentar el efecto específico de la inflación en la empresa, con la inflación general.
- 2.3.2. ACTUALIZACION POR CAMBIOS EN EL NIVEL GENERAL DE PRECIOS,

Este método consiste en expresar el costo histórico del activo fijo y su depreciación acumulada a pesos constantes de

poder adquisitivo general al cierre del ejercicio, utilizando el "Índice Nacional de Precios al Consumidor", que se publica por el Banco de México.

Un índice de precios indica en forma estadística, en artículos objeto de comparación, las variaciones o tendencias que se han registrado en el nivel general de precios, es decir "es una medida estadística que expresa un cambio porcentual en los precios de un bien, en dos momentos del tiempo".

Los números índice se formulan sobre grupos de artículos semejantes que se pueden considerar representativos en algún aspecto económico; abarcan un amplio campo y convergen en el nivel general de precios de todos los bienes y servicios sujetos a compra-venta.

Partiendo de un año base para la obtención de un número índice de determinado artículo tenemos primeramente, que el precio del artículo en un año base, su índice será equivalente a 100; después se toman los precios que ese artículo ha tenido en años anteriores y posteriores al año base. De esta manera se obtiene una serie de datos que se reducen a sus números relativos, tomando al año base como 100, los resultados que se obtengan en relación al año base de un artículo es lo que se llama número índice.

El Índice Nacional de Precios al Consumidor se determina en base de considerar 5, 162 artículos y servicios agrupados - en 162 conceptos de 16 ciudades del país, en lo tocante al que se debe adoptar para efectos de actualización de cifras.

El índice de precios, es como ya se dijo, el incremento porcentual en los precios, mismo que se va a reflejar en el comportamiento del nivel general de precios, puesto que éste es una consecuencia acumulada de los diferentes índices de precios presentados desde el punto de partida del lapso que se está analizando, hasta la fecha actual.

El año base que se ha considerado es "1978".

Con este método se corrige la deformación del costo histórico y no implica una desviación del principio del valor histórico original cuando el ajuste se efectúa respecto de todas las partidas de los estados financieros susceptibles de modificación.

Como ya se ha mencionado el dinero sirve a dos propósitos: como medio de intercambio, y como depositario de valor. El valor del dinero está determinado por la cantidad de bienes y servicios por los cuales puede intercambiarse. Así - los objetivos de la contabilidad por el método del nivel general de precios son:

- 1.- Convertir unidades monetarias que reflejen cantidades monetarias de poder de compra, en una unidad de medición común que refleje una cantidad uniforme de poder de compra para todas las mediciones.
- 2.- Hacer los resultados de operación aritméticos utilizando mediciones contables más significativas.
- 3.- Para que tengan más significado las comparaciones entre períodos.
- 4.- Para mejorar el significado de la medición del ingreso.
- 5.- Para proporcionar información explícita respecto al impacto de la inflación en las empresas.

Para efectuar el cálculo de la actualización hay que seguir el siguiente procedimiento:

$$\begin{array}{r}
 \text{Costo original de la partida} \\
 \quad \quad \quad \times \\
 \quad \quad \quad \underline{\text{Indice al final del período}} \\
 \text{Indice a la fecha de adquisición.} \\
 \quad \quad \quad = \\
 \text{Costo de la partida en términos de pesos al} \\
 \quad \quad \quad \text{final del período}
 \end{array}$$

## DEPRECIACION.

Se tendrá que expresar la cifra de depreciación del ejercicio en términos de unidades de poder adquisitivo vigentes - durante los periodos en que se efectúa la depreciación (generalmente el poder adquisitivo promedio del año).

Uno de los problemas que se presentan al reexpresar los activos fijos por el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, es el de activos cuya depreciación acumulada es desproporcionadamente mayor a la cantidad que le correspondería, computada sobre una base realista, de su vida probable. A fin de corregir esta deficiencia se debe reexpresar el costo original con el índice que corresponda y a la cifra resultante aplicarle la proporción de vida útil consumida con relación a la vida probable estimada. En esta forma se obtiene el costo y depreciación acumulada, actualizados.

## VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL METODO DEL NIVEL GENERAL DE PRECIOS.

### VENTAJAS:

- 1.- Conserva el costo histórico.
- 2.- Es objetivo y de aplicación uniforme.
- 3.- Mejora las bases para la determinación de la utilidad.

- 4.- Previene la descapitalización de la empresa.
- 5.- Es accesible para toda clase de empresas.
- 6.- Su implantación es más barata.
- 7.- Los estados financieros ajustados a niveles generales de precios son sencillos de auditar.

#### DESVENTAJAS:

- 1.- Los índices no consideran los cambios en la calidad o las mejoras en los bienes que forman la canasta.
- 2.- Los índices representan promedios de cambios en una diversidad de bienes y servicios.
- 3.- No refleja el valor real de los activos, porque es difícil que la inflación general de los mismos coincida con los específicos.

#### 2.4 BOLETIN B-7 REVELACION DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA.

En noviembre de 1978 la Comisión de Principios de Contabilidad emitió un proyecto de boletín sobre la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera, con base en el cual llevó a cabo una auscultación formal entre los miembros de la profesión, sus organismos representativos y los demás organismos y personas interesadas en la

información financiera. La auscultación realizada fue muy amplia y a través de ella se lograron valiosos puntos de vista que la Comisión analizó cuidadosamente y que fueron considerados en la preparación del Boletín "B-7".

El Boletín B-7 revelación de los efectos de la inflación en la información financiera se publicó en febrero de 1980 y será de observancia obligatoria para todas las empresas, con excepción de las instituciones de crédito, de seguros y fianzas y las no lucrativas, a partir de los ejercicios sociales que se inician desde el 1° de enero de 1980. Asimismo, recomienda que las empresas exceptuadas consideren la presentación de la información adicional en la medida en que les sea aplicable, teniendo en cuenta sus características. También se exhorta a todas las empresas, particularmente las que tienen títulos valores registrados en Bolsa, a que observen las normas del Boletín con anterioridad a la fecha señalada.

En dicho Boletín la "Norma General" nos dice: Que es necesario actualizar aquellas cifras de los estados financieros en que los efectos de la inflación sean más significativos. Esta actualización debe presentarse como información adicional a los estados financieros básicos.



Como excepción a la norma general aclara que en aquellos ca sos en que se hayan incorporado a los estados básicos actua lizaciones de activos fijos y sus depreciaciones, deberá - continuarse esta práctica conforme a los lineamientos del Boletín. Las empresas que no lo hayan hecho, podrán incorporar estas actualizaciones de activos fijos a los estados básicos.

Esta excepción es por la razón de que a partir de 1969 en - que se publicó el Boletín 2 de la Serie Azul de la Comisión de Principios de Contabilidad, un considerable número de em presas ha reexpresado alguna parte de sus activos fijos mediante el sistema de valores actuales, según los lineamientos de dicho boletín, incorporando dicha actualización en - sus estados financieros básicos.

Información que debe actualizarse.

La actualización comprenderá los siguientes rubros, siempre que el impacto inflacionario sea significativo en ellos:

- a) Inventarios y costo de ventas.
- b) Inmuebles, maquinaria y equipo, así como su depre -  
ciación acumulada y la del ejercicio.
- c) Inversión de los accionistas (capital contable) in -  
cluyendo la determinación de:

- 1) Reserva para mantenimiento del capital.
- 2) Ganancias o pérdidas acumuladas por posición monetaria.
- 3) Superávit por retención de activos no monetarios.

Métodos aplicables para determinar cifras actualizadas.

Cada empresa podrá, preservando la imparcialidad y objetividad de la información financiera, elegir entre los dos métodos siguientes, aquel que se adapte mejor a sus circunstancias:

- a) Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, utilizando para su aplicación el Índice Nacional de Precios al Consumidor que publica el Banco de México.
- b) Método de actualización de costos específicos, entendiendo por costo actual específico el de reposición.

En el caso de inmuebles, maquinaria y equipo por los que se tenga la intención de no reponerlos, si están fuera de uso se valuarán a su valor estimado de realización y si están en operación se valuarán a costo histórico.

Actualización del método de ajuste por cambios en el nivel general de precios.

- a) Expresar las cifras de inventarios, inmuebles, maquinaria y equipo, la depreciación acumulada, capital social y utilidades acumuladas, en unidades de poder adquisitivo general al cierre del ejercicio.
- b) Expresar las cifras de costo de ventas en términos de unidades de poder adquisitivo al momento de la venta.
- c) Expresar la cifra de depreciación del ejercicio en términos de unidades de poder adquisitivo vigentes durante los períodos en que se efectúa la depreciación (generalmente el poder adquisitivo promedio del año).
- d) En caso de que la empresa tenga implantado el método de últimas entradas, primeras salidas (UEPS) para el control de sus inventarios, el costo de ventas estará expresado en términos contemporáneos, por lo que no será necesario ya actualizarlo.
- e) En caso de que los efectos producidos por un cambio en la paridad del peso se hubieran incorporado a in

ventarios o activos fijos, las cifras base para la actualización serán las correspondientes a los costos originales, es decir, antes del ajuste por devuluación.

- f) Acumular o deducir según sea el caso, a la suma de los ajustes anteriores, los efectos significativos producidos por cambios en la paridad del peso,, mediante el traspaso del cargo a resultados o a diversas cuentas de activo (inventarios y activos fijos) según las circunstancias, motivado por la diferen - cia cambiaria.
- g) La diferencia derivada de los ajustes anteriores, constituirá la ganancia o pérdida por posición monetaria.

#### APLICACIONES DEL METODO DE ACTUALIZACION DE COSTOS ESPECIFICOS.

- a) Expresar las cifras de inventarios e inmuebles, maquinaria y equipo y la depreciación acumulada, a su costo específico actualizado al cierre del ejerci - cio.
- b) Expresar las cifras de capital social y utilidades acuu

- muladas en unidades de poder adquisitivo general - al cierre del ejercicio.
- c) Expresar las cifras de costo de ventas en términos de los costos actualizados de los productos vendidos, al momento de la venta.
- d) Expresar la cifra de depreciación del ejercicio con base en los costos actualizados de los inmuebles, - maquinaria y equipo, prevalencientes durante el -- ejercicio.
- e) Acumular o deducir según sea el caso a la suma de - los ajustes anteriores, los efectos significativos producidos por cambios en la paridad del peso, mediante el traspaso del cargo a resultados o a diversas cuentas de activo (inventarios y activos fijos) según las circunstancias, motivado por la diferencia cambiaria.
- f) Determinar la ganancia o pérdida por posición monetaria ocurrida durante el período, aplicando al promedio de los saldos netos de activos y pasivos monetarios (en moneda nacional y extranjera) factores - derivados del Índice Nacional de Precios al Consumidor.

- g) Determinar la diferencia derivada de los ajustes anteriores que representará el superávit por retención de activos no monetarios.

Las cifras actualizadas para inmuebles, maquinaria y equipo, serán determinadas por valuadores independientes. Cuando se disponga de índices específicos por ramos industriales, publicados por el Banco de México, la actualización podrá realizarla la propia Empresa. Al aplicar el método de actualización de costos específicos deberá tener un claro concepto de que el propósito del avalúo es actualizar cifras de los estados financieros. El estudio técnico debe satisfacer, por lo menos, los siguientes requisitos:

- a) Expresar los valores asignados a los distintos bienes como resultado de un valor neto de reposición, a menos que exista la intención de reponerlos.
- b) Todos los bienes de la misma clase y características comunes deben tratarse en forma congruente, por lo que no deben incorporarse al grupo de bienes objeto de la revaluación o excluirse de éste, con el propósito de alcanzar determinadas cifras en los estados financieros.

- c) El cálculo técnico de la revaluación no debe producir solamente cifras globales, sino que debe asignar valores específicos a los distintos bienes en existencia o a los distintos grupos de bienes homogéneos.
  
- d) Debe expresar la estimación técnica de la vida útil probable remanente de los bienes y el valor de desecho de los mismos.

Las empresas que opten por utilizar valuadores independientes podrán, en los ejercicios inmediatos siguientes a aquél a que se haya hecho el avalúo, reajustar las cifras provenientes de éste utilizando los índices específicos de precios que correspondan a su rama industrial. A falta de índices específicos, podrá utilizarse el Índice Nacional de Precios al Consumidor, siempre y cuando no hayan transcurrido más de cinco años de la fecha del avalúo o el propio Índice Nacional de Precios al Consumidor no refleje un incremento del 50% o más en relación con la fecha del mismo avalúo. Cuando se de cualquiera de los eventos anteriores deberá practicarse un nuevo avalúo.

## LINEAMIENTO PARA LA APLICACION DE LAS NORMAS.

La primera ocasión en que se actualicen las cifras será necesario hacerlo al principio y fin del ejercicio: se requerirá obtener las fechas de adquisición de los activos fijos - e inventarios, y las de las aportaciones del capital social y de la retención de utilidades.

Se sugiere no ir más allá de 1954.

En caso de que la primera actualización del capital social y las utilidades, resulte inferior a la de los inventarios y activos fijos se producirá, bajo el método de actualización de costos específicos, un "superávit o déficit - inicial por actualización de activos". De utilizarse el de ajuste por cambios en el índice general de precios, una "ganancia o pérdida acumulada inicial por posición monetaria".

Superávit por retención de activos no monetarios.

Cuando se utilice el método de actualización de costos específicos el ajuste del capital contable y el cálculo de resultado por posición monetaria, se efectuarán utilizando factores derivados del índice Nacional de Precios al Consumidor. Estos factores diferirán, normalmente, de los incrementos porcentuales que se apliquen a la actualización de inventarios, costo de venta, activos fijos y depreciación, y oca -



sionarán que surja una diferencia. Si los incrementos en estos rubros son superiores a los del índice general de precios, habrá una ganancia por retención de activos no monetarios, denominada superávit por retención de activos no monetarios. En el caso contrario se producirá una pérdida.

Aquellas empresas que hayan incorporado revaluaciones de sus activos fijos en los estados financieros básicos deberán continuar con esta práctica, apegados a las normas y lineamientos de este Boletín. Se recomienda a los que aún no lo hayan hecho, adopten esta práctica en los estados financieros que emitan en el futuro.

#### 2.5 BOLETIN B-10 RECONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., realizó durante el año de 1980, una amplia actividad de difusión en todo el país, acerca del contenido del Boletín "B-7", acerca de un contenido y aplicación, el cual fue concebido como parte original de un proceso evolutivo y experimental. Durante 1981, se llevó a cabo una encuesta tendiente a reunir las experiencias y puntos de vista de las diversas personas involucradas en la preparación y uso de la información financiera, en cuanto a la aplicación de los lineamientos establecidos por dicho Boletín.

En las conclusiones y recomendaciones de ese estudio, se establecieron las siguientes prioridades:

- La conveniencia de que el boletín estableciera un solo método para determinar cifras actualizadas.
- Integración y reconocimiento del costo financiero real. Esto implica la incorporación del resultado por posición monetaria en el estado de resultados.
- Conveniencia de reconocer la información relativa a los efectos de la inflación en los estados financieros básicos.

Por otra parte, en el año de 1973, la Comisión de principios de Contabilidad emitió el Boletín B-5, el cual fue una solución en sus circunstancias. Posteriormente, en febrero de 1981, se emitió la circular 14, en la cual se establece que las fluctuaciones cambiarias deben afectar los resultados del período. En febrero de 1983, se publicó la circular 19 tendiente a complementar algunos aspectos de la circular 14 en las condiciones económicas extraordinarias en ese momento.

Finalmente es conveniente recordar que las circunstancias imperantes actualmente en el entorno económico, son diferentes a las existentes cuando surgió el Boletín "B-7". La in-

flación, además de haberse prolongado en el tiempo, ha incrementado su intensidad haciendo necesario hoy más que nunca, que la información financiera sea una herramienta útil para el usuario.

Es precisamente a la luz de estos antecedentes, y con base en la experiencia aunada a la investigación, reflexión y discusión a nivel técnico, que se ha logrado mayor claridad en algunas situaciones, problemas y conceptos, lo cual ha hecho posible el desarrollo del Boletín "B-10" Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera.

El Boletín "B-10" fué aprobado en mayo de 1983 y su aplicación es obligatoria a partir de los ejercicios sociales que se concluyan el 31 de diciembre de 1984; sin embargo la comisión exhorta a todas las empresas a que observen las normas del boletín con anterioridad a la fecha señalada.

Las reglas contenidas en dicho boletín, sustituyen y en consecuencia dejan sin efecto todos los aspectos relativos al tratamiento contable de la cuantificación y revelación del efecto de la inflación sobre una entidad determinada, que aparecen en el Boletín "B-7" así como las disposiciones relacionadas con las fluctuaciones cambiarias contenidas en -

el Boletín "B-5" así como las circulares 14 y 19.

#### CONSIDERACIONES GENERALES.

En este boletín se reitera la postura de que cada empresa - podrá elegir entre los dos métodos ya aprobados en el Boletín B-7 aquel que de acuerdo con sus circunstancias, permita presentar una información más apegada a la realidad.

Por razones de congruencia y para lograr que las cifras que integran la información contable tengan significado, se recomienda no mezclar los dos métodos en la actualización de los inventarios y de los activos fijos. De llevarse a cabo, por razones de carácter práctico, la mezcla de referencia - sólo podrá efectuarse entre activos de naturaleza diferente y nunca dentro de un mismo rubro de activos.

Dada la complejidad inherente al ajuste integral, se adopta por ahora un enfoque parcial simplificado, limitando la actualización a aquellos renglones de los estados financieros en los cuales, en la mayor parte de los casos, las cifras - históricas suelen producir una deformación más acentuada.

Esta comisión expresa desde ahora, un propósito fundamental de considerar la actualización de la información financiera como algo sujeto a un permanente proceso de investigación y

experimentación.

#### NORMAS GENERALES.

Para reflejar adecuadamente los efectos de la inflación se ha considerado que, en una primera etapa, deben actualizarse por lo menos los siguientes renglones considerados como altamente significativos a un nivel de generalidad.

- Inventarios y costo de ventas.
- Inmuebles, maquinaria y equipo, depreciación acumulada y la depreciación del período.
- Capital contable.

Además, deberán determinarse:

- El resultado por tenencia de activos no monetarios. (Cambio en el valor de los activos no monetarios - por causas distintas a la inflación).
- El costo integral de financiamiento (es el costo - total de financiamiento el cual, en una época inflacionaria, además de los intereses incluye el resultado por posición monetaria y las fluctuaciones cambiarias).

Por el grado de relevancia que implica, y para disminuir el

riesgo de confusión y ambigüedad, la actualización y determinación de los partidos mencionadas deben incorporarse en los estados financieros básicos.

Lineamientos particulares para la aplicación de las normas generales referente a inmuebles, planta, equipo y depreciación.

Norma general: las empresas deberán actualizar sus activos fijos, incorporando dicha actualización con sus efectos, - en el cuerpo de los estados financieros básicos, de acuerdo con los lineamientos que se describen a continuación:

Método para determinar la actualización. Cada empresa podrá, presentar la imparcialidad y objetividad de la información financiera, elegir entre los métodos siguientes -- aquel que se adapte mejor a sus circunstancias:

A.- Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios.

Expresar el costo histórico del activo fijo y su depreciación acumulada a pesos constantes de poder adquisitivo general al cierre del ejercicio, utilizando el índice Nacional de Precios al Consumidor que publica el Banco de México.

B.- Método de actualización de costos específicos (valor de reposición).

Se entiende por valor de reposición la cantidad de dinero necesario para adquirir un activo semejante en un estado actual (valor de adquisición más costos incidentales tales como fletes, seguros, instalación, etc., menos deméritos) que le permita a la empresa mantener su capacidad operativa. Este se puede determinar:

- Mediante avalúo de un perito independiente.
- Empleando un índice específico que pudiera haberse emitido por el Banco de México u otra institución de renocido prestigio.

El avalúo por medio del perito, implica la determinación del valor de reposición de los activos fijos mediante un estudio técnico practicado por valuadores independientes de competencia acreditada.

El estudio técnico debe satisfacer, por lo menos, los requisitos que se enumeran a continuación:

- 1) Proporcionar los siguientes datos correspondientes a los distintos bienes:
  - Valor de reposición nuevo.

- Valor neto de reposición.
  - Vida útil remanente.
  - Valor de desecho cuando existen elementos suficientes que indiquen su posible existencia.
- 2) Todos los bienes de la misma clase y características comunes deben tratarse en forma congruente.
  - 3) El cálculo técnico de la actualización no debe producir solamente cifras globales, sino que debe asignar valores específicos a los distintos bienes en existencia o a los distintos grupos de bienes homogéneos.
  - 4) Debe existir congruencia entre las políticas de capitalización para determinar el valor histórico de los activos fijos y los partidos que se incorporan para determinar el monto del avalúo.

En los ejercicios inmediatos siguientes a la actualización mediante valuadores independientes, se podrán ajustar las cifras derivadas de ese avalúo utilizando índices específicos de precios de los activos fijos de que se trate. Estos índices los podrán proporcionar los propios valuadores. En aquellos casos excepcionales de activos fijos cuyo cambio de valor de reposición sufre una modificación en la misma



proporción de los cambios en el nivel general de precios, se podrá emplear el índice Nacional de Precios al Consumidor. Sin embargo, estos ajustes por medio de índices sólo se podrán practicar cuando los valores sean representativos de los existentes en el mercado, satisfaciendo la necesidad de que las cifras reportadas en los estados financieros estén apegadas lo más que sea posible a la realidad. Cuando es evidente que las cifras tienden a apartarse de las de mercado es necesario que se practique un nuevo avalúo.

Determinación del monto de la actualización. El monto de la actualización del activo fijo es la diferencia entre - su valor actualizado neto y su valor en libros (costo menos depreciación acumulada), al cierre del ejercicio.

En períodos subsecuentes al primero en que se actualizó - el activo fijo, se deberá tomar como valor en libros el - último valor actualizado menos su depreciación acumulada.

Los activos en desuso se valuarán a su valor neto de realización (precio estimado de venta menos costos en que se incurriría para venderlos).

**DEPRECIACION.**

La depreciación del ejercicio deberá basarse tanto en el valor actualizado de los activos como en su vida probable, determinada mediante estimaciones técnicas. Para permitir una comparación adecuada, el sistema de depreciación utilizado para valores actualizados y para costos históricos debe ser congruente, esto es, las tasas, procedimientos y vidas probables serán iguales. La depreciación del costo y la de su complemento por actualización deben concluir el mismo año.

Para la determinación de la depreciación del periodo se debe tomar como base el valor actualizado a la fecha que mejor permita enfrentar ingresos contra gastos.

No se afectarán las utilidades de ejercicios anteriores por la actualización de la depreciación acumulada, aún cuando dicha diferencia lleve implícita corrección de la vida estimada.

Uno de los problemas que se presentan al reexpresar los activos fijos por el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, es el de activos cuya depreciación acumulada es desproporcionadamente mayor a la cantidad que le correspondería, computada sobre una base rea -

lista, de su vida probable. A fin de corregir esta deficiencia, se debe reexpresar el costo original con el índice que corresponda y a la cifra resultante aplicarle la proporción de vida útil consumida con relación a la vida probable estimada. En esta forma se obtiene el costo y de depreciación acumulada actualizados.

#### CONTRAPARTIDA DE LA ACTUALIZACION.

Debido a que el monto de la actualización reflejado en los activos fijos es resultante de varios factores, cuyo efecto total correspondiente al período sólo se puede determinar al final del mismo, es necesario emplear una cuanta transitoria para acreditar la contrapartida de dicha actualización. Al final del período se saldará según el caso, contra cada uno de los componentes que la integran.

Resultado por tenencia de activos no monetarios.

Norma general: en los estados financieros básicos se deberá determinar el resultado por tenencia de activos no monetarios.

Este renglón existe únicamente cuando se sigue el método de costos específicos. Representa el incremento en el valor de los activos no monetarios por encima o por debajo de la inflación. Si el incremento es superior al que se -

obtendría al aplicarse el Índice Nacional de Precios al Consumidor, habrá una ganancia por retención de activos no monetarios.

En el caso contrario se producirá una pérdida.

En estricta teoría, la determinación del resultado por tenencia de activos no monetarios debiera hacerse comparando el incremento real en el valor de los activos que se actualizan con el que se hubiera logrado de haber aplicado factores derivados del índice Nacional de Precios al Consumidor; sin embargo, por tratarse de una actualización parcial, se debe cuantificar por exclusión, después de haber identificado en la cuenta transitoria la parte correspondiente a la actualización del Capital y la relativa al resultado - por posición monetaria.

La misma circunstancia de una actualización no total de los activos no monetarios da por resultado que aún en el caso de utilizarse el método de ajuste por cambios en el Nivel General de Precios, se produzca un saldo en la cuenta transitoria, que representa justamente la parte imputable al valor no actualizado de los activos no monetarios.

## C A P I T U L O    I I I

### ASPECTOS CONTABLES DE LA ACTUALIZACION.

- 3.1    FORMAS DE REGISTRAR LA ACTUALIZACION.
  - 3.1.1    CONTABILIZACION POR COSTOS ESPECIFICOS.
  - 3.1.2    CONTABILIZACION POR CAMBIOS EN EL NIVEL GENERAL DE PRECIOS.
  
- 3.2    SUPERAVIT.
  - 3.2.1    SUPERAVIT POR REVALUACION.
  
- 3.3    DEPRECIACION.
  
- 3.4    REGLAS DE REVELACION A QUE DEBEN SUJETARSE.
  - 3.4.1    B-7 REVELACION DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA.
  
  - 3.4.2    B-10 RECONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA.

## C A P I T U L O    I I I

### ASPECTOS CONTABLES DE LA ACTUALIZACION.

#### 3.1 FORMAS DE REGISTRAR LA ACTUALIZACION.

La actualización de los activos fijos está regulada por el Boletín "B-7", el cual quedará sin efecto para las entidades señaladas en dicho boletín en el ejercicio que concluya el 31 de diciembre de 1984, a partir del cual será substituido para entrar en vigor el boletín "B-10" con carácter de obligatorio para todas las entidades. Sin embargo, cada empresa podrá considerar la posibilidad de darle efecto en su aplicación a los lineamientos contenidos en el Boletín "B-10" con anterioridad a la fecha antes mencionada.

Tanto el Boletín "B-7" como el Boletín "B-10" dentro de sus lineamientos para efectuar la actualización de los activos fijos establecen como métodos el de ajuste por cambios en el nivel general de precios y el de actualización de costos específicos.

El procedimiento seguido en ambos boletines para actualizar los activos fijos es similar por cualesquiera de los dos métodos,

### 3.1.1 CONTABILIZACION POR COSTOS ESPECIFICOS.

El método de actualización por costos específicos mediante avalúo de un perito independiente es relativamente sencillo.

Como ya se mencionó anteriormente este estudio debe proporcionar los siguientes datos:

- Valor de reposición nuevo.
- Valor neto de reposición (también conocido como valor actual).
- Vida útil remanente.
- Valor de desecho.

Este estudio debe asignar valores específicos a los distintos bienes en existencia o a los distintos grupos de bienes homogéneos. En la práctica se ha observado que estos avalúos llegan a presentar errores aritméticos en las sumas, partidas duplicadas, partidas omitidas, etc., por lo que es recomendable efectuar una verificación tanto de las partidas que forman el avalúo como las sumas y cantidades que muestra dicho avalúo.

También es conveniente tener una plática con los peritos -valuadores con el fin de conocer las bases y procedimientos

tos empleados para efectuar el avalúo y contar así con elementos suficientes para depositar nuestra confianza en las cifras que se reportan, y de ser posible que estos comentarios se presenten incluidos en el avalúo.

Así tenemos que un avalúo practicado al 31 de diciembre de 1979 ya resumido por los distintos tipos de activos fijos se puede mostrar como sigue:

	Valor de reposición nuevo (1)	Valor neto de reposi- ción.	Vida útil reman- ente (2)	Valor de dese- cho. (3)
Terrenos	\$ 17 825 000	\$ 17 825 000	-,-	
Edificios e instalaciones	42 116 305	31 834 145	28	
Maquinaria y equipo	257 299 316	101 688 041	10	
Muebles y enseres	13 515 830	8 690 595	8	
Vehículos	28 030 250	11 960 000	6	
	<u>\$358 786 701</u>	<u>\$171 997 781</u>		

(1) En el caso de los terrenos un avalúo normalmente trae solamente el valor neto de reposición dado que estos activos no son susceptibles de depreciarse por lo que su valor de reposición nuevo será el mismo que el valor neto de reposición.

(2) Esta vida útil remanente representa el promedio de vida de todos los activos que integran un rubro determi-



nado.

- (3) El valor de desecho sólo cuando existan elementos suficientes que indiquen su posible existencia.

Se debe determinar la depreciación acumulada virtual que resulta de la diferencia del valor de reposición nuevo y el valor neto de reposición como sigue:

	Valor de reposición nuevo.	Valor neto de reposi- ción.	Depreciación acumulada virtual
Terrenos	\$ 17 825 000	\$ 17 825 000	\$
Edificios e instalaciones	42 116 305	31 834 145	10 282 160
Maquinaria y equipo	257 299 316	101 688 041	155 611 275
Muebles y enseres	13 515 830	8 690 595	4 825 235
Vehículos	28 030 250	11 960 000	16 070 250
	<u>\$358 786 701</u>	<u>\$171 997 781</u>	<u>\$186 788 920</u>

Al 31 de diciembre de 1979 los importes registrados en libros por esos mismos activos son los siguientes:

	Valor original (1)	Depreciación acumulada	Valor en libros (2)
Terrenos	\$ 14 750 000	\$ -	\$ 14 750 000
Edificios e instalaciones	12 660 077	5 899 288	6 760 789
Maquinaria y equipo	80 924 985	38 178 229	42 746 756
Muebles y Enseres	8 089 229	2 839 020	5 250 209
Vehículos	15 072 280	10 564 435	4 507 845
	<u>\$131 496 571</u>	<u>\$ 57 480 972</u>	<u>\$ 74 015 599</u>

- (1) Valor original. Cuando sea primera actualización será el costo histórico y cuando ya hubiera sido actualizado será el valor de reposición nuevo más reciente.
- (2) Valor en libros, cuando sea la primera actualización - corresponderá al costo original menos su depreciación acumulada y cuando ya hubiera sido actualizado será el valor neto de reposición más reciente llamado también valor actual o valor real.

El monto de la actualización del activo fijo es la diferencia entre su valor actualizado neto y su valor en libros - al cierre del ejercicio.

Cuando se incorpore la actualización en los estados financieros básicos será necesario además determinar los ajustes al valor original y a la depreciación acumulada que resultan de comparar el valor de reposición nuevo y la depreciación acumulada virtual con el valor original y la depreciación acumulada respectivamente.

En los siguientes cuadros se muestran las comparaciones que deben efectuarse:

Cuadro 1

	Valor de reposición nuevo	Valor original	Ajuste al valor ori- ginal.
Terrenos	\$ 17 825 000	\$ 14 750 000	\$ 3 075 000
Edificios e instalaciones	42 116 305	12 660 077	29 456 228
Maquinaria y equipo	257 299 316	80 924 985	176 374 331
Muebles y enseres	13 515 830	8 089 229	5 426 601
Vehículos	28 030 250	15 072 280	12 957 970
	<u>\$358 786 701</u>	<u>\$131 496 571</u>	<u>\$227 290 130</u>

Cuadro 2

	Depreciación acumulada virtual	Depreciación acumulada	Ajuste a la depreciación
Edificio e instalaciones	\$ 10 282 160	\$ 5 899 288	\$ 4 382 872
Maquinaria y equipo	155 611 275	38 178 229	117 433 046
Muebles y enseres	4 825 235	2 839 020	1 986 215
Vehículos	16 070 250	10 564 435	5 505 815
	<u>\$186 788 920</u>	<u>\$ 57 480 972</u>	<u>\$129 307 948</u>

Cuadro 3

	Valor neto de reposición	Valor en libros	Monto de la - actualización
Terrenos	\$ 17 825 000	\$ 14 750 000	\$ 3 075 000
Edificios e instalaciones	31 834 145	6 760 789	25 073 356
Maquinaria y equipo	101 688 041	42 746 756	58 941 285
Muebles y Enseres	8 690 595	5 250 209	3 440 386
Vehículos	11 960 000	4 507 845	7 452 155
	<u>\$171 997 781</u>	<u>\$ 74 015 599</u>	<u>\$ 97 982 182</u>

Durante la vigencia del Boletín "B-7" la actualización pue de nada más revelarse como información adicional, para lo cual solo necesitaremos elaborar el cuadro 3, mostrando - los activos fijos en la información adicional a su valor neto de reposición y el monto de la actualización se mos- trará en la actualización de capital contable.

Este mismo Boletín (B-7) acepta que se incorpore esta actua lización en los estados financieros básicos y cuando entre en vigor el Boletín "B-10" será obligatorio incorporarla; así los asientos contables que se deben registrar son los siguientes:

- 1 -

	D	H
Actualización de terrenos	\$ 3 075 000	
Actualización de edificios e instalaciones	29 456 228	
Actualización de maquinaria y equipo	176 374 331	
Actualización de muebles y enseres	5 426 601	
Actualización de vehículos	12 957 970	
Superavit por actualización de activos fijos		\$227 290 130

Este asiento se efectúa con los datos determinados en el -  
cuadro 1 para mostrar en conjunto con el valor original su  
valor de reposición nuevo.

- 2 -

	D	H
Superavit por actualización de activos fijos	\$129 307 948	
Depreciación acumulada actualizada de maquinaria y equipo		\$ 4 382 872
Depreciación acumulada actualizada de maquinaria y equipo		117 433 046
Depreciación acumulada actualizada de muebles y enseres		1 986 215
Depreciación acumulada actualizada de vehículos		5 505 815

Este asiento contable se efectúa con los datos determinados en el cuadro 2 para que en conjunto con la depreciación acumulada de costo histórico disminuyan el valor de reposición nuevo y se muestra un valor neto de reposición.

Es importante recordar que tratándose de inmuebles planta y equipo, se tenga la intención de no reponerlos, se valorarán a su valor estimado de realización si están fuera de uso, y si se encuentran en operación, se valúan a costo histórico.

Si se llegara a dar el caso de que el valor neto de realización fuera inferior al valor en libros, se debe considerar esta diferencia como un gasto adicional por depreciación del período.

Dado que gran cantidad de empresas emplean el método de depreciación en línea recta, utilizando las tasas máximas autorizadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, al efectuar la primera revaluación, las vidas estimadas se verán corregidas en cuyo caso no se afectarán las utilidades de ejercicios anteriores.

Depreciación del ejercicio. Antes de registrar el siguiente avalúo se tendrá que ajustar el importe de depreciación

del ejercicio en base a valores actualizados.

El Boletín B-7 nos dice que "se debe expresar la cifra de depreciación del ejercicio con base en los costos actualizados de los inmuebles, maquinaria y equipo, prevalecientes durante el ejercicio".

El Boletín B-10 nos dice que "para la determinación de la depreciación del período se debe tomar como base el valor actualizado a la fecha que mejor permita enfrentar ingresos contra gastos".

### 3.1.2 CONTABILIZACION POR CAMBIOS EN EL NIVEL GENERAL DE PRECIOS.

Para efectuar la actualización por el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios será necesario integrar cada tipo de activos por fecha de adquisición.

Teniendo integrados los activos por fecha de adquisición se calculará el importe actualizado aplicando el siguiente procedimiento:

$$\text{Costo original de la p-rtida} \times \frac{\text{Indice al final del período}}{\text{Indice a la fecha de adquisición}} =$$

Costo de la partida en términos de pesos al final del período.

Para efectos de actualizar las cifras se debe utilizar el Índice Nacional de Precios al Consumidor que publica el Banco de México.

A continuación se presentan los índices antes mencionados:

<u>Año</u>	<u>Promedio anual</u>
1968	29.7
1969	30.7
1970	32.3
1971	34.0
1972	35.7
1973	40.0
1974	49.5
1975	57.0
1976	66.0
1977	85.1
1978	100
1979	118.2
1980	149.3
1981	191.1
1982	303.6



Indice mensual

	1977	1978	1979	1980	1981	1982
Enero	78.2	93.5	110.0	133.8	171.0	223.7
Febrero	80.0	94.9	111.6	136.9	175.2	232.5
Marzo	81.4	95.8	113.1	139.7	178.9	241.0
Abril	82.6	96.9	114.2	142.1	182.9	254.1
Mayo	83.3	97.9	115.7	144.4	185.7	268.4
Junio	84.3	99.2	116.9	147.3	188.3	281.3
Julio	85.3	100.9	118.4	151.4	191.6	295.8
Agosto	87.0	101.9	120.1	154.6	195.6	329.0
Septiembre	88.6	103.1	121.6	156.3	199.2	346.4
Octubre	89.3	104.3	123.7	158.6	203.6	364.4
Noviembre	90.2	105.4	125.3	161.4	207.5	382.9
Diciembre	91.5	106.3	127.6	165.6	213.1	423.6

Así tenemos que la maquinaria y equipo de una entidad ya integrada por año de adquisición sería como sigue:

Año de adquisición	Costo histórico	D E P R E C I A C I O N		
		Acumulada al 31-XII-78	Del año 1979	Acumulada al 31-XII-79
1974	\$ 8 000	\$ 4.000	\$ 800	\$ 4 800
1975	6 000	2 400	600	3 000
1976	2 000	600	200	800
1977	4 000	800	400	1 200
1978	3 000	300	300	600
	<u>23 000</u>	<u>8 100</u>		
1979	6 000	-	600	600
	<u>\$29 000</u>	<u>\$ 8 100</u>	<u>\$2 900</u>	<u>\$ 11 000</u>

El procedimiento para actualizarla al 31 de diciembre de 1979 es como sigue:

Se tienen que actualizar las cifras iniciales al 31 de diciembre de 1978 para lo cual se utiliza el Índice al final de 1978 y el Índice a la fecha de adquisición.

El Índice a la fecha de adquisición por efectos prácticos puede utilizarse el Índice promedio anual del mismo año de adquisición.

Ejemplo:

<u>Año de</u> <u>adquisición</u>	<u>Costo</u> <u>histórico</u>	<u>Factor de</u> <u>conversión</u>	<u>Valor</u> <u>reexpresado</u>
1974	\$ 8 000	106.3/49.5	\$ 17 180
1975	6 000	106.3/57.0	11 189
1976	2 000	106.3/66.0	3 221
1977	4 000	106.3/85.1	4 996
1978	3 000	106.3/100.0	3 189
Saldo al 31-XII-78	<u>\$ 23 000</u> =====		<u>\$ 39 775</u> *****

Actualizadas las cifras al 31 de diciembre de 1978 se actualizan las cifras al 31 de diciembre de 1979, partiendo de las cifras previamente actualizadas, actualizando en este momento las adquisiciones del año de 1979.

Año de adquisición	Valor reexpresado al 31-XII-78	Factor de conversión.	Valor reexpresado al 31-XII-79
1974	\$ 17 180	127.6/106.3	\$ 20 622
1975	11 189	127.6/106.3	13 431
1976	3 221	127.6/106.3	3 866
1977	4 996	127.6/106.3	5 997
1978	3 189	127.6/106.3	3 828
	<u>\$ 39 775</u>		<u>\$ 47 744</u>
Adiciones de 1979	<u>\$ 6 000</u>	127.6/118.2	<u>\$ 6 477</u>
Maquinaria y equipo actualizado al 31-XII-79			<u>\$ 54 221</u>

Actualizadas las cifras al 31 de diciembre de 1979 tendremos los siguientes datos:

Adquisiciones a costo histórico al 31-XII-78	\$ 23 000
Importe de la actualización	<u>16 775</u>
Saldo actualizado al 31-XII-78	\$ 39 775
Adiciones a costo histórico de 1979	6 000
Saldo al 31-XII-79 antes de actualizar	<u>\$ 45 775</u>
Importe de la actualización	8 446
Saldo actualizado al 31-XII-79	<u>\$ 54 221</u>
Actualización de 1978	\$ 16 775
Actualización de 1979	<u>8 446</u>
Actualización total	<u>\$ 25 221</u>

El siguiente paso es actualizar la depreciación acumulada para lo cual existen dos opciones:

- a) Siguiendo los lineamientos del Boletín B-7.
- b) Siguiendo los lineamientos de la Circular 12, los cuales -  
fueron incorporados en el Boletín B-10.

Actualización de la depreciación acumulada conforme al Boletín B-7. Se sigue un procedimiento similar al utilizado para actualizar el costo original.

Se actualizan las cifras iniciales al 31 de diciembre de -- 1978 utilizando el índice al final de 1978 y el índice promedio del año de la depreciación,

Año	Depreciación acumulada histórica	Factor de conversión	Depreciación reexpresada
1974	\$ 4 000	106.3/ 49.5	\$ 8 590
1975	2 400	106.3/ 57.0	4 476
1976	600	106.3/ 66.0	966
1977	800	106.3/ 85.1	999
1978	<u>300</u>	106.3/100.0	<u>319</u>
Saldo al 31-XII-78	\$ 8 100		\$ 15 350

Se actualizan las cifras finales al 31 de diciembre de 1979 utilizando el índice al final de 1979 y el índice promedio del año de la depreciación. En este caso no se parte de las cifras actualizadas.

Año	Depreciación acumulada histórica	Factor de conversión	Depreciación reexpresada
1974	\$ 4 800	127.6/ 49.5	\$ 12 373
1975	3 000	127.6/ 57.0	6 716
1976	800	127.6/ 66.0	1 547
1977	1 200	127.6/ 85.1	1 799
1978	600	127.6/100.0	766
1979	600	127.6/118.2	648
Saldo al 31-XII-79	\$ 11 000 =====		\$ 23 849 =====

Actualización de la depreciación acumulada siguiendo los lineamientos de la circular 12,

La circular 12 "Guías para la aplicación de las disposiciones del Boletín B-7" emitida por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C, el 19 de diciembre de 1980, con el propósito de establecer guías en relación a las diversas consultas a di

cha comisión, las cuales son de aplicación general,

En esta circular donde trata diversos problemas, de inmuebles, propiedad y equipo en la que se refiere a la depreciación nos dice que "uno de los problemas que se presentan al reexpresar los activos fijos por cambios en el nivel general de precios, es el de activos cuya depreciación acumulada es desproporcionadamente mayor a la cantidad que le correspondería, computada sobre una base realista de su vida probable".

A fin de corregir esta deficiencia, se recomienda reexpresar el costo original con el índice que corresponde y a la cifra resultante aplicarle la proporción de vida útil, con relación a la vida probable reestimada.

En esta forma se obtiene el costo y depreciación acumulada actualizados, que se comparan con las cifras de costo histórico, y por la diferencia entre ambas se creará el superávit por revaluación.

Lo anterior es muy claro si se toma en cuenta que la mayoría de las empresas han adoptado el método de línea recta utilizando las tasas máximas autorizadas por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para calcular la depreciación -

del período e incrementar la acumulada.

Siguiendo este procedimiento las vidas probables que resultan son inferiores a las que les correspondería computadas sobre una base realista, determinada mediante estimaciones técnicas.

Por ejemplo la vida útil que resulta de aplicar las tasas máximas de la Ley para una maquinaria y equipo, sería de 10 años y la computada sobre una base realista nos daría 18 años.

Para actualizar la depreciación acumulada basta con aplicar proporción de vida útil consumida basada en la vida probable reestimada, a los valores va reexpresados como sigue:

Año de adquisición,	Valores reexpresados al 31-XII-79	Años transcurridos.	Vida útil estimada	Depreciación acumulada al 31-XII-79
1974	\$ 20 622	6	18	\$ 6 874
1975	13 431	5	18	3 731
1976	3 866	4	18	859
1977	5 997	3	18	999
1978	3 828	2	18	425
1979	6 477	1	18	360
	<u>\$ 54 221</u> =====			<u>\$13 248</u> =====

Como se puede observar en el siguiente cuadro existe una gran diferencia entre la depreciación acumulada actualizada por índices y la depreciación acumulada calculada sobre una base de vida útil realista.

		Depreciación del costo histórico	Ajuste por actualiza- ción.
		<u>          </u>	<u>          </u>
Depreciación acumulada			
Actualizada por índices	\$ 23 849	\$ 11 000	\$ 12 849
Calculada sobre una base realista.	13 248	11 000	2 248
	<u>          </u>	<u>          </u>	<u>          </u>
Diferencia	\$ 10 601		\$ 10 601
	=====		=====

La primera vez que se actualice la depreciación acumulada, si se sigue el primer procedimiento el monto del ajuste será muy considerable, y si la efectuamos por el segundo procedimiento el monto del ajuste puede tener un impacto poco significativo.

Depreciación del período.

El boletín B-7 nos dice que "se debe expresar la cifra de depreciación del ejercicio en términos de unidades de poder adquisitivo vigentes durante los períodos en que se efectúa la depreciación (generalmente el poder adquisitivo promedio del año).



De esta forma la depreciación de 1979 resultaría como sigue en el caso de actualizar la depreciación acumulada por índices:

Activos hasta 1978 reexpresados	\$ 39 775
Adiciones de 1979	6 000
	<hr/>
Base de depreciación	\$ 45 775
	=====
Depreciación del 10%	\$ 4 577
Depreciación del período reexpresada al índice promedio de 1979 (118.2/106.3)	\$ 5 089
Depreciación de costo original	2 900
	<hr/>
Ajuste a la depreciación del ejercicio	\$ 2,189
	=====

En caso de actualizar la depreciación acumulada modificando las vidas útiles el resultado por depreciación del período sería el siguiente:

Base de depreciación	\$ 45,775.
Depreciación a 18 años:	2,543.
Depreciación del período expresada al índice promedio de 1979 (118.2 ÷ 106.3)	2,828.
Depreciación de costo original computado a 10 años	* 2,900.
Ajuste a la depreciación del ejercicio:	\$ 72.

Como se puede apreciar, la depreciación del período siguiente el primer procedimiento es muy superior a la que resulta por el segundo procedimiento, lo que provocaría que contablemente se terminará de depreciar en un lapso más o menos corto y sin embargo, el activo respectivo aún se encontraría funcionando y en buenas condiciones, por lo que es más apropiado reestimar las vidas útiles y así el cargo o resultados por depreciación del período sería más congruente.

Los movimientos contables serán:

1. El ajuste a la depreciación del ejercicio.
2. El ajuste al costo original y a la depreciación acumulada en la misma forma que los descritos para registrar la actualización por costos específicos.

La circular 12 mencionada anteriormente en cuanto a la forma de calcular la depreciación del ejercicio, enfatiza que ésta se calcula sobre "el valor prevaleciente de los activos durante el ejercicio",

Lo anterior para efectos prácticos, significa que la depreciación se calculará sobre el promedio de los valores de la inversión durante el año.

Para actualizar por el método de costos específicos, utilizando un índice específico, se seguirá un procedimiento similar al de actualización por cambios en el nivel general de precios.

### 3.2 SUPERAVIT.

Como se sabe, el capital contable representa la inversión de los accionistas o socios en una entidad y consiste normalmente en las aportaciones, más el superávit o menos el déficit generado.

El déficit representa normalmente las pérdidas generadas - en el curso normal de las operaciones de la entidad.

El superávit representa la cantidad de riqueza en exceso - al capital social exhibido en una entidad.

De acuerdo con su procedencia el superávit más propiamente llamado superávit de capital se clasifica en:

1. Superávit ganado,
2. Superávit pagado.
3. Superávit donado,
4. Superávit por revaluación.

**SUPERAVIT GANADO.**

Está representado por las utilidades generadas en el curso normal de las operaciones de la entidad y que han sido retenidas en la misma, ya sea por requisitos legales o por decidisión de los accionistas. Las utilidades retenidas - por disposición legal son segregadas en la contabilidad - en una cuenta especial y este criterio es aplicado también cuando los accionistas deciden separar ciertas utilidades para constituir reservas con fines específicos. Aquellas utilidades sobre las cuales no se ha tomado una decidisión en cuanto a su aplicación, permanecen registradas en una cuenta por separado que representa las utilidades pendientes de distribución o aplicación.

**SUPERAVIT PAGADO.-** Está representado por aquellas cantidades que han sido pagadas por los accionistas, en exceso - al valor nominal o al valor asignado (en el caso de acciones sin valor nominal) de las acciones que han suscrito.

**SUPERAVIT DONADO.-** Está representado por contribuciones - en efectivo o en especie hechas por los accionistas o terceros.

**SUPERAVIT POR REVALUACION.-** Está representado por la dife

rencia entre el costo original de los activos y la rectificación del mismo a la fecha de la revaluación.

### 3.2.1 SUPERAVIT POR R EVALUACION.

En los casos en los cuales se haya registrada una revaluación de inmuebles, maquinaria y equipo, es aceptable que el monto de la revaluación se capitalice, si así lo decidieran los accionistas de la entidad. Para este efecto, se reflejará la capitalización traspasando el importe del superávit por revaluación a la cuenta del capital social.

Por otra parte, en aquellos casos en que existe superávit por revaluación, éste no deberá afectarse por cargos directos equivalentes a la depreciación de los activos revaluados, sino que esta depreciación deberá afectar los resultados del período.

El superávit por revaluación no es susceptible de distribuirse como dividendo a los accionistas.

La presentación de los diferentes conceptos que integran el capital contable deberá hacerse con el suficiente detalle para mostrar la separación entre el capital social y el superávit o el déficit. Las diversas clases de superávit (pagado, ganado, donado o por revaluación) deben

presentarse por separado. No es permitido agrupar dos o más de estos conceptos en un total.

Es necesario mostrar en los estados financieros los movimientos registrados durante el período en las cuentas de superávit. Esta información puede incluirse en el balance, en un estado financiero por separado o complementario del estado de resultados o en una nota a los estados financieros.

En el caso de que existan restricciones al capital social o al superávit con motivo de disposiciones legales, acuerdos de accionistas, contratos de préstamo u otro tipo de convenio, deberán mencionarse las mismas en una nota a los estados financieros. A este respecto, debe tomarse en consideración que la Ley General de Sociedades Mercantiles establece que el superávit por revaluación de activos fijos sólo podrá capitalizarse cuando esté basado en avalúos practicados por valuadores independientes, oficialmente reconocidos,

### 3.3 DEPRECIACION.

El Boletín B-10 nos dice "la depreciación del ejercicio deberá basarse tanto en el valor actualizado de los activos

como en una vida probable, determinada mediante estimaciones técnicas. Para permitir una comparación adecuada, el sistema de depreciación utilizado para valores actualizados y para costos históricos debe ser congruente, esto es, las tasas, procedimientos y vidas probables serán iguales. La depreciación del costo y la de su complemento por actualización deben concluir el mismo año.

Lo anterior, viene a reafirmar el tratamiento que se debe dar a la depreciación aunado al hecho que se debe revelar el monto del gasto por depreciación que corresponda al costo original y al monto de actualización.

El tratamiento contable que se debe dar a la depreciación basada en valores actualizados es diferente al utilizado anteriormente basado en costos históricos, así como su control y registro contable,

Los conceptos de depreciación que se tiene que utilizar como consecuencia de actualizar los activos fijos, son los siguientes:

- . Depreciación contable.
- . Depreciación del costo original.
- . Depreciación de la revaluación.

. Depreciación fiscal.

DEPRECIACION CONTABLE.- Representa el valor que se ha consumido por el uso, ya sea la acumulada o del ejercicio, - tomando en consideración el total del activo ya actualizado. En algunos casos la depreciación contable y la depreciación fiscal son iguales, cuando los activos no se han actualizado y siempre y cuando se utilicen las tasas autorizadas por la Ley para depreciar los activos fijos.

DEPRECIACION DEL COSTO ORIGINAL.- Es la proporción de la depreciación contable que le corresponde al costo original computada sobre la nueva vida probable reestimada, a fin de que concluyan al mismo tiempo la depreciación del costo original y la de su complemento por actualización.

DEPRECIACION DE LA REVALUACION.- Es la proporción de la depreciación contable que le corresponde el monto de la actualización que en conjunto con la depreciación del costo original forman la depreciación contable.

DEPRECIACION FISCAL.- Es el monto por depreciación que permite deducir la Ley del Impuesto sobre la Renta, tomando como base el costo original y utilizando las tasas autorizadas en dicha Ley.

En los registros contables, la cuenta de depreciación debe reflejar el monto de la depreciación contable.



La depreciación del costo original y la depreciación de la revaluación se pueden controlar como subcuentas de la depreciación.

La depreciación fiscal se puede controlar en cuentas de orden o por algún registro extra libros.

### 3.4 REGLAS DE REVELACION A QUE DEBEN SUJETARSE.

#### 2.4.1 B-7, Revelación de los efectos de la inflación en la información financiera.

La revelación suficiente es un aspecto muy importante que contempla el Boletín B-7, el cual nos dice:

Dada la trascendencia de la actualización de las cifras contables y en virtud de los distintos procedimientos que pueden seguirse, para ello, la Comisión hace énfasis especial en que el requisito, importante siempre, de revelación suficiente adquiere una importancia mucho mayor en estas circunstancias. Consecuentemente, en todos los casos se deben revelar de manera clara, completa y cuantificada, las bases utilizadas para la actualización de rubros de los estados financieros, así como las consecuencias y el efecto fiscal (prácticamente nulo, en la actualidad) de dichas actualizaciones, sea que están incorporadas a los estados financieros básicos o se muestran como información adicional.

La información adicional puede mostrarse en una nota o en un apéndice a los estados financieros cuando las circunstancias así lo sugieran.

Si la información se incluye en una nota, se recomienda que siempre se utilice la última para estos efectos, a fin de facilitar al lector la localización de esta información. Si no se ajustaron los estados financieros básicos, ni se presenta la información adicional, debe utilizarse esta nota para indicar el porqué no se presente.

Deben revelarse en esta nota o en el apéndice que se prepare:

- a) Los métodos de ajuste utilizados.
- b) Los índices que sirvieron de base.
- c) La fecha del avalúo, en su caso, y algunas características del valuador.
- d) El efecto fiscal de las actualizaciones y cualquier otra información que pueda resultar de interés para el lector de los estados financieros.

El Boletín B-7 sugiere un modelo de nota o apéndice para la presentación de la información financiera adicional y nos dice: "si para los casos particulares que se presen -

ten en la práctica no se encuentra una mejor forma, nos permitimos sugerir que se apeguen a su contenido, para lograr cierta uniformidad y facilitar su comparabilidad.

A continuación se presenta un ejemplo de como se puede presentar la información adicional, cuando se ha incorporado la revaluación de la propiedad, planta y equipo en los estados financieros básicos y la empresa utiliza el método de últimas entradas, primeras salidas, para valuar sus inventarios.

NOTA "N".- Efectos de la inflación en la información financiera.

Atendiendo a las indicaciones del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, se proporcionan a continuación las cifras resultantes de la actualización de la información financiera, para reflejar en ella los efectos de la inflación. Estas cifras se consideran más apropiadas en épocas de precios cambiantes.

En los estados financieros se ha incorporado la actualización de la propiedad, planta y equipo, con base en avales practicados por peritos independientes, y sus efectos en la depreciación y la inversión de los accionistas.

El costo de ventas se encuentra actualizado por utilizar el método de últimas entradas primeras salidas para valuar sus inventarios.

No se han incorporado en los estados financieros básicos los demás ajustes necesarios para determinar los efectos de la inflación en la información financiera.

El renglón de inventarios se actualizó con base en los precios de última compra. El capital social y las utilidades retenidas se reexpresaron utilizando el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

La utilidad en cambios en esta información adicional se traspasó a la pérdida acumulada por posición monetaria.

Los efectos de la actualización de la información financiera se resumen a continuación:

ESTADO DE RESULTADOS:

Utilidad neta según estado de resultados básicos	\$ 80'497,449.
--	----------------

Menos: Utilidad en cambios acreditada a los resultados que en la información adicional se traspasa a la ganancia acumulada por posición monetaria. (1)	<u>3'513,520.</u>
--	-------------------

Utilidad neta ajustada	<u>\$ 76'983,929.</u>
------------------------	-----------------------

## BALANCE GENERAL

	CIFRAS	
	Según estados Financieros básicos	Actualizadas
Inventarios	\$ 95 166 678	\$ 108 313 485
Inversión de los accionistas:		
Capital Social (2)	\$150 000 000	\$ 150 000 000
Reserva para mantenimiento de capital		163 282 969
		313 282 969
Superávit por revaluación	\$ 39 236 740	
Utilidades retenidas	112 040 200	\$ 130 422 991
Pérdida acumulada por posición monetaria (1)		( 4 619 051 )
Déficit por retención de activos no monetarios (2)		(124 663 162 )
	\$301 276 940	\$ 314 423 747

(1) La pérdida por posición monetaria del ejercicio ascendió a \$ 5'053,845 convirtiendo la ganancia acumulada al principio del período en pérdida acumulada por posición monetaria.

(2) El capital social incluye superávit por revaluación capitalizado por \$ 85'800,041., el cual debiera disminuir

el déficit por retención de activos no monetarios. Esta re  
ducción no se hace para presentar el capital social confor  
me a lo acordado por la Asamblea de Accionistas.

La presentación de esta nota depende del procedimiento se  
guido por cada empresa para efectuar la actualización y se  
gún sus características particulares.

Por consiguiente, si una entidad actualiza sus activos fi-  
jos por índices y dicha actualización no se incorpora a -  
los estados financieros básicos, la presentación anterior  
variará en lo siguiente:

- . El párrafo donde se menciona el procedimiento uti-  
lizado.
- . El estado de resultados recibirá un cargo por la  
depreciación correspondiente a los activos actua-  
lizados.
- . Se presentará el activo fijo comparativo.
- . No existirá el superávit por revaluación.
- . No habrá un déficit por retención de activos no mo  
netarios, este déficit se disminuirá de las utili-  
dades iniciales actualizados y de quedar un rema -  
nente, éste se presentará como un renglón por se-

parado dentro del capital contable, bajo el rubro de "Pérdida Acumulada Inicial por Posición Monetaria".

### 3.4.2 B-10 RECONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA.

El Boletín B-10 nos dice que "por el grado de relevancia - que implica y para disminuir el riesgo de confusión y ambigüedad, la actualización y determinación de las partidas - debe incorporarse en los estados financieros básicos".

Para permitir al usuario de los estados financieros una mejor comprensión del contenido informativo de estos, se deben revelar aquellos datos pertinentes, tales como: método seguido, criterios de cuantificación significado e implicación de ciertos conceptos, referencia comparativa a los datos históricos, etc.

Dentro de los lineamientos particulares para la aplicación de las normas generales donde trata de actualización de inmuebles, planta y equipo, depreciación, en lo que se refiere a presentación, nos dice:

En el balance general se presentarán los valores actualiza

dos de los activos fijos y en el estado de resultados el monto de la depreciación.

Deberá revelarse aquella información pertinente e indispensable que permita al usuario de los estados financieros captar el significado e implicaciones del monto en que aparecen determinados los activos fijos y la depreciación. Como mínimo se revelará: el método de actualización seguido por la empresa, el costo original y su depreciación acumulada y el monto de la diferencia entre los gastos por depreciación con base en el costo original y sobre base de valores actualizados y el procedimiento de depreciación utilizado. También se deberá revelar el monto de los activos no revaluados y las causas para no hacerlo. De existir cambios en las estimaciones de la vida probable de algunos o de la totalidad de bienes sujetos a depreciación, deberá efectuarse un señalamiento específico del cambio y su efecto en la información financiera.

Como la actualización debe incorporarse en los estados financieros básicos, para revelar adecuadamente los efectos de la inflación en una nota se debe preparar un estado comparativo donde se muestre el costo original, el ajuste por reexpresión y los valores actualizados, donde se revelen los demás datos pertinentes.



Las notas a los estados financieros son explicaciones que amplían el origen y significación de los datos y cifras - que se presentan en los estados financieros. Estas notas deben contener la información contable necesaria en forma clara y comprensible, para que los usuarios estén en condi ciones de juzgar los resultados de operación y la situa -- ción financiera de la entidad.

El Boletín C-6 relativo a activos fijos nos dice que: "deben revelarse el método y las tasas de depreciación aplica dos a los principales grupos de activo fijo, así como el - importe de la depreciación del año".

El Boletín 2 azul que se r efiere a revaluación de activo fijo nos dice:

La revaluación debe ser revelada adecuadamente en los esta dos financieros, en los que se incluye una síntesis acer ca de quien hizo la valuación, etc,

Se debe aclarar, ya sea en el propio cuerpo del balance o bien en notas anexas a los mismos, los datos con respecto\_ al costo original de los bienes, el ajuste por valuación - de que fueron objeto y la depreciación, tanto sobre dichos valores originales como sobre el ajuste.

En base a estos lineamientos, los estados financieros deben incluir una nota para el rubro de activos fijos que incluya la información necesaria para juzgar propiamente la situación financiera.

Un ejemplo de nota puede ser:

**NOTA N.- PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO.**

La propiedad, planta y equipo se valúan al costo estimado de reposición menos depreciación acumulada, determinados con base en avalúos de peritos independientes. La depreciación se calcula conforme al método de línea recta con base en la vida útil estimada de los activos, como sigue:

Edificio	50 años
Maquinaria y equipo	15 años
Muebles y enseres	12 años
Vehículos	6 años

La propiedad, planta y equipo se integra como sigue:

	<u>31 de diciembre de 1982</u>		
	Costo	Revaluación	Costo de
	histórico	Reposición.	Reposición.
Terreno	\$	\$	\$
Edificio			
Maquinaria y equipo			
Muebles y enseres			
Vehículos	_____	_____	_____
Menos depreciación acumulada	_____	_____	_____
	=====	=====	=====

La depreciación sobre la revaluación por el ejercicio ascendió a \$

Se debe tomar en cuenta que si en la nota de activo fijo se menciona el método de actualización, monto de la depreciación y algún otro dato referente a los activos fijos, en la nota de la revelación de los efectos de la inflación no será necesario incluir esa misma información, dado que las notas pueden complementarse unas con otras, presentándose la información en la nota donde sea más relevante dicha información.

## C A P I T U L O IV

### EFFECTOS Y OBJETIVOS DE LA ACTUALIZACION.

- 4.1 BENEFICIOS Y CONVENIENCIAS DE LA ACTUALIZACION.
- 4.2 REPERCUSIONES FINANCIERAS.
- 4.3 REPERCUSIONES FISCALES.
- 4.4 PAPEL DEL AUDITOR.
  - 4.4.1 BOLETIN G-07 PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA PARA LA REVELACION DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA.
  - 4.4.2 BOLETIN H-11 REPERCUSION DE LA REVELACION DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA, EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR.

## C A P I T U L O   I V

### EFFECTOS Y OBJETIVOS DE LA ACTUALIZACION.

#### 4.1    BENEFICIOS Y CONVENIENCIAS DE LA ACTUALIZACION.

La reexpresión de las cifras contenidas en la información financiera, particularmente el rubro de los activos fijos y su efecto en la inversión de los accionistas, permite - que dicha información conserve sus características de uti lidad, confiabilidad y provisionalidad, la cual debe ser adecuada a los usuarios de la misma y puede ser compren di da en la utilización para la toma de decisiones al presen tar sus estados financieros de tal forma que estos expresen realmente su situación financiera basada en cifras - reales apegadas a valores más actuales.

Esta información actualizada tiene varias ventajas, entre las cuales pueden mencionarse por su importancia las si guientes:

- 1, Los estados financieros de la empresa tendrán - una situación económica más ventajosa frente a terceros al presentar una razón financiera de - solvencia más atractiva, con lo que la empres a será un mejor sujeto de crédito. Como sabemos las instituciones de crédito antes de otorgar -

un préstamo, investigan en los estados financieros del solicitante el monto de los bienes con los que éste puede garantizar el pago de dicho préstamo.

2. Al ir incrementando la depreciación sobre valores actuales se tendrá una reserva suficiente que en el momento en que se requiera reponer sus activos no provoque un desajuste en la economía de la empresa. Este desajuste no se produce porque se conoce en forma muy aproximada el costo de adquisición actual, los costos de producción no se verán afectados con cargos adicionales, el monto de la actualización está retenido en la empresa y los resultados de cada ejercicio han absorbido vía depreciación el valor actualizado de los activos.

3. El cargo a resultados por depreciación protege y conserva el capital de la empresa evitando la descapitalización por las siguientes razones:

- Permite determinar costos actuales más correctos y así el enfrentamiento entre costos e ingresos será más equitativo.

- Permite determinar precios de venta más justos con lo que la empresa está en posibilidad de conocer su competitividad real en el mercado y medir así su eficiencia real.
  - Evita que se generen utilidades ficticias.
  - Permite conocer con mayor exactitud la redituabilidad que le está generando su inversión.
4. Permite planear adecuadamente el crecimiento de la empresa, evitando efectuar inversiones que no son redituables.
  5. La información financiera que se genera es de mayor utilidad para la toma de decisiones.
  6. Permite utilizar apropiadamente la capacidad de la empresa evitando el derroche de recursos.
  7. Al asegurar los bienes con valores actualizados se consigue salvaguardar el patrimonio de la empresa, evitando un quebranto en su economía en caso de un siniestro.
  8. Los valores actuales ayudan a elaborar presupuestos más correctos, los cuales permiten la fijación de metas y objetivos más realistas.

#### 4.2 REPERCUSIONES FINANCIERAS.

Los beneficios que reporta la información financiera actualizada son muy importantes en una época de precios cambiantes; así mismo lo son las medidas de control que se adoptan, los tipos de análisis que se efectúen y los criterios que se sigan para efectos de mejorar la administración financiera de una entidad que tienda a incrementar la productividad resolviendo en parte el problema inflacionario.

Algunas recomendaciones o sugerencias prácticas que pueden aplicarse en una empresa son las siguientes:

1. Mantener actualizados los registros y cifras financieras, para ajustar los cálculos y números relacionados con los costos de operación y de distribución, y en consecuencia, poder tomar decisiones en ese sentido.
2. Adoptar para efecto de mejorar nuestras decisiones financieras, un criterio de valores de reposición respecto de los activos sujetos a depreciación, amortización o agotamiento y revisar periódicamente la vida útil de estos bienes.
3. Incrementar a los costos el implícito al del di-



nero, de manera tal que se posibilite el mantener un capital de trabajo adecuado y cubrir el costo de cobertura. La cobertura es una estrategia financiera que intenta proteger a la compañía de - posibles y factibles pérdidas derivadas de las - fluctuaciones en el valor de las monedas y que - se identifica con el llamado riesgo cambiario, - el cual intenta compensarse a través del establecimiento de una política que compare el costo de cubrir una posible devaluación, en contraposición del monto de una pérdida cambiaria calculada.

4. Aplicar como una herramienta financiera indiscutiblemente muy útil, la técnica del costo de capital.

El costo de capital se puede entender como la tasa mínima de rendimiento requerida sobre proposiciones que emplean fondos de capital, o bien la tasa límite o meta de rendimiento que debe supcrarse si está justificado el uso de capital, la cual influye en las decisiones financieras de - aceptación o rechazo de una propuesta de inver - sión, estructura óptima de financiamiento y política de dividendos.

5. Fijar los precios de venta de los productos o servicios prestados, además de considerar los factores de oferta y demanda, en base a valores de reposición más el costo de oportunidad respectivo, o bien, valores de reposición, más el costo de capital implícito.
6. Utilizar la técnica de planeación del punto de equilibrio económico o al menos considerar el "punto de equilibrio financiero", pero de ninguna manera, o de manera exclusiva, el "punto de equilibrio contable o de operación".
7. Tener cuidado extremo con la administración del ciclo del efectivo tanto en los niveles de los renglones que la integran como la rotación presentada por los mismos.
8. Establecer un mayor énfasis a las corrientes de efectivo que a las utilidades en libros o contables, o a las fiscales.
9. Fijar un plan de mejoramiento y no sólo de acrecentamiento de utilidades que considere además de los indispensables aspectos sociales, de por

sí importantes, pero aún más en las actuales circunstancias, un efecto de supervivencia al mantener precios unitarios racionales y no con un -- afán exclusivamente especulativo, un rendimiento por producto y no por sectores o líneas, para conocer la contribución individual y proceder además en base a la inversión de capital hecha para cada unidad y a la rotación observada en cada artículo.

10. Incorporar para efectos de la innegable austeridad exigida, el concepto base cero, que implica la revisión periódica y a fondo de todos los fundamentos presupuestales y evitar la tan natural en esta época, "administración por crisis" o bien conocida "administración improvisada".
11. Crear reservas de capital especiales y de reposición para aquellos casos de emergencia financieras.

#### 4.3 REPERCUSIONES FISCALES,

Las autoridades hacendarias han reconocido que la infla-ción afecta sobremanera los resultados de una entidad, ra-zón por la cual en la actual Ley del Impuesto Sobre la Ren

ta, han incluido algunos conceptos de deducción donde se reconoce la inflación dándole efecto fiscal; sin embargo, no reconoce para efectos fiscales las revaluaciones de activos fijos.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en sus distintos artículos donde se refiere a la deducción de las inversiones por las sociedades mercantiles nos dice:

ARTICULO 41. Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio regular, de los porcentajes máximos autorizados por esta Ley al monto original de la inversión, con las limitaciones en deducciones que, en su caso, establezca esta ley.

El monto original de la inversión comprende además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo.

ARTICULO 46. La deducción de las inversiones se sujetará a las reglas siguientes:

FRACCION VIII.- Que no se de efectos fiscales a su revaluación,

ARTICULO 25. No serán deducibles:

FRACCION XV. Las pérdidas derivadas de la enajenación de los activos cuya inversión no es deducible conforme a lo dispuesto por esta Ley.

Como se puede apreciar la revaluación no tiene efecto fiscal, por lo que su depreciación es no deducible; así mismo al enajenar un activo revaluado se tiene que considerar como costo de ese activo el valor original menos su depreciación autorizada en la misma Ley, para determinar la utilidad o pérdida en venta de activo fijo para efecto fiscal, excepto cuando se trate de terrenos y construcciones.

En el caso de terrenos y construcción la ley permite ajustar el costo original y en base al costo ajustado, determinar la utilidad o pérdida para efecto fiscal.

ARTICULO 18.- Para determinar la ganancia por enajenación de terrenos, construcciones, partes sociales, certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito, acciones nominativas o de las acciones al portador que se coloquen entre el gran público inversionista conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los contribuyentes podrán ajustar el monto original de la inversión conforme a las siguientes reglas:

I. - Al monto original de la inversión en terrenos, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial de las sociedades nacionales de crédito, se aplicará el factor correspondiente, conforme al número de años transcurridos entre su adquisición y su enajenación de acuerdo con la tabla de ajuste que al efecto establezca anualmente el Congreso de la Unión.

II.- Tratándose de construcciones, a la cantidad pendiente de deducir se aplicará el factor correspondiente, conforme a la fracción que antecede.

Las acciones nominativas a que se refiere este artículo, son aquellas que hayan tenido esta característica por lo menos durante un año anterior a la fecha de su enajenación, o desde la fecha de su adquisición si entre ésta y la enajenación no ha transcurrido el plazo señalado.

Siguiendo este procedimiento el costo original se incrementa, permitiendo así deducir del precio de venta un importe mayor al que le correspondería si se considerara el costo original, con lo que se reconoce en parte el efecto inflacionario.

En los casos que se hayan capitalizado pérdidas en cambios su depreciación debe considerarse no deducible, res-

petando lo que dice la Ley al respecto de deducciones de -  
Pérdidas por Deudas en Moneda Extranjera.

ARTICULO 26.- Los contribuyentes que tengan deudas o cré-  
ditos en moneda extranjera deducirán las pérdidas que en  
su caso resulten de la fluctuación de dichas monedas en el  
ejercicio conforme se vayan pagando las deudas o cobrando  
los créditos.

Estas consideraciones de la Ley ocasionan que el resulta-  
do contable difiera del resultado fiscal, por lo que es -  
necesario efectuar una Conciliación entre el resultado fi  
nanciero y el fiscal para efectos del Impuesto sobre la -  
Renta.

Una conciliación de resultados puede incluir todos los con  
ceptos que se mencionan a continuación:

Utilidad (pérdida) contable antes del impuesto sobre la -  
renta y participación del personal en las utilidades,

Más (menos) partidas no deducibles.

Menos (más) ingresos no acumulables.

Menos (más) partidas deducibles.

Más (menos) ingresos acumulables.

Utilidad fiscal - pérdida fiscal.

Más (menos) dividendos percibidos.

Menos (más) dividendos pagados.

Menos (más) deducción adicional.

Utilidad fiscal ajustada - pérdida fiscal ajustada.

Menos pérdida fiscal ajustada de ejercicios anteriores.

Resultado fiscal. Base del cálculo del Impuesto sobre la Renta.

Las partidas no deducibles y los ingresos no acumulables se encuentran dentro del resultado financiero del ejercicio.

Las partidas deducibles y los ingresos o partidas acumulables se pueden encontrar dentro del resultado financiero de ejercicios anteriores o bien que no se identifiquen con los resultados financieros de ningún ejercicio.

Partidas no deducibles. Tal es el caso de la depreciación sobre revaluaciones de activos fijos. Cuando se han revaluado los activos fijos, modificando las vidas útiles estimadas de dichos activos, el monto de la depreciación contable del costo histórico no coincide con el monto de la depreciación fiscal por lo que para efectos prácticos se con-



sidera la depreciación contable como una partida no deducible y la depreciación fiscal como una partida deducible.

Ingresos no acumulados.- Cuando se realizan ventas en abonos, financieramente el total de la venta se considera un ingreso y fiscalmente se puede considerar como ingreso acumulable el que efectivamente les hubiera sido pagado, en donde la diferencia entre ambos ingresos se considera un ingreso no acumulable.

Partidas deducibles.- Tal es el caso de la depreciación fiscal, la cual no la podemos identificar plenamente con el resultado de algún ejercicio financieramente.

Ingresos o partidas acumulables. Es el que resulta al vender activos fijos revaluados, por el hecho de que financieramente resulta una utilidad o pérdida en venta de activo fijo inferior a la que resulta de considerar el costo original o el costo ajustado en el caso de terrenos y construcciones como lo indica la Ley.

Como se puede observar a través de estos comentarios la técnica contable financiera no siempre va acorde con lo enunciado en la Ley, lo que implica un mayor análisis y control financiero - fiscal.

No hay que olvidar que el aspecto fiscal puede afectar sobre manera la situación financiera de una empresa.

#### 4.4 PAPEL DEL AUDITOR.

La posición del auditor juega un papel muy importante en la actualidad puesto que, si bien es cierto que los usuarios entienden y aceptan las limitaciones de los procedimientos de auditoría, a cambio de eso los usuarios de los estados financieros requieren la confirmación del auditor de que la información que se presenta en los estados financieros sea lo más veraz, real y confiable posible.

Por tal motivo y derivado de la necesidad de actualizar las cifras de los estados financieros, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría emitió sus boletines -- G-07 Procedimientos de Auditoría para la Revelación de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera y -- H-11 Repercusión de la Revelación de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera, en el Dictamen del Auditor, con los que se pretende que el auditor satisfaga los requisitos mínimos de calidad relativos al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de su trabajo.

4.4.1 BOLETIN G-07 PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA PARA LA RE-  
VELACION DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFOR  
MACION FINANCIERA.

El Boletín B-7 ha dado lugar a la existencia de una infor-  
mación cuya corrección debe comprobar el auditor y dado -  
que se encuentra en un período experimental, el Boletín -  
G-07 tendrá aplicación en cuanto no se modifique el Bole-  
tín B-7.

En este Boletín (G-07) sólo se tratan los aspectos del -  
control interno y los procedimientos de auditoría para -  
cumplir con los objetivos del examen de la actualización  
de las cifras y de una adecuada revelación.

El objetivo del boletín es establecer los procedimientos  
de auditoría que se consideran adecuados para comprobar -  
que las cifras actualizadas que se presentan en la infor-  
mación financiera, han sido correctamente determinadas y  
reveladas, con apego a los métodos que establece el Bole-  
tín B-7.

Los objetivos de los procedimientos de auditoría para el  
examen de la actualización de la información financiera -  
por los efectos de la inflación, son los siguientes:

- a) Comprobar la correcta aplicación del método de actualización seleccionado.
- b) Cerciorarse de que la actualización cubra aspectos sustanciales de la información financiera y que los métodos seleccionados sean congruentes y se hayan adoptado en forma integral.
- c) Cerciorarse de que exista consistencia en la aplicación de los métodos de actualización.
- d) Comprobar la adecuada revelación de los efectos de la inflación en la información financiera.

El estudio y evaluación de la efectividad del control interno deberá dirigirse principalmente a los siguientes aspectos.

- a) Evidencia de que existe la apropiada autorización para efectuar la actualización de las cifras.
- b) Registros y sistemas de captación de los datos necesarios para efectuar la actualización de la información financiera.

En el activo fijo, cuando se practique avalúo por perito independiente deben existir;

1. Medios que permitan la identificación de los valores actualizados de los distintos bienes o grupos homogéneos de estos y su depreciación acumulada, - con los registros que contienen sus respectivos valores históricos.
  2. La estimación de la vida útil probable de los bienes y el valor de desecho de los mismos.
  3. La descripción de las bases de valuación.
- c) Verificación interna independiente de la determinación de los valores actualizados.
  - d) Personal capacitado para la actualización de las - cifras.
  - e) Supervisión adecuada durante el procedo de actualización.

#### PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA RECOMENDADOS:

En todas las situaciones:

- Verificación de cálculos.

Capital Contable:

- Comprobar el análisis del saldo al principio del - ejercicio del capital por fechas de aportación, así

como el de las utilidades acumuladas o capitalizadas de acuerdo a las fechas en que fueron obtenidas.

- Comprobar que se aplicó correctamente el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Procedimientos de auditoría cuando se utiliza el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios.

A. ACTUALIZACION DE CIFRAS POR PRIMERA OCASION.

- Verificar que se actualizaron los valores de los saldos iniciales.
- Verificar la correcta determinación de la ganancia o pérdida - neta acumulada inicial por posición monetaria y que en el caso de pérdida, esta se disminuyó de las utilidades acumuladas iniciales actualizadas.

B. INVENTARIOS, ACTIVO FIJO Y DE DEPRECIACION ACUMULADA.

- Comprobación del análisis por antigüedad de los saldos al valor histórico original.
- Comprobación de que se aplicó en forma adecuada el Índice Nacional de Precios al Consumidor.
- Comprobación de que la cifra actualizada de inventarios no excede al valor de realización.

C. COSTO DE VENTAS.

- Verificar que se determinó el ajuste de este concepto aplicando al inventario inicial y final del período el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

D. DEPRECIACION DEL EJERCICIO.

- Comprobar que el cargo a gastos por este concepto ha sido el correspondiente al costo del activo fijo ya actualizado.

E. COMPROBAR QUE SE AJUSTA EL EFECTO DE LAS DIFERENCIAS CAMBIARIAS.

F. COMPROBAR LA ACTUALIZACION DEL SALDO INICIAL DEL EJERCICIO, DE LA "GANANCIA ACUMULADA POR POSICION MONETARIA", ASI COMO EL DE LA "GANANCIA O PERDIDA NETA ACUMULADA INICIAL POR POSICION MONETARIA"

G. COMPROBAR LA DETERMINACION CORRECTA DE LA GANANCIA O PERDIDA POR POSICION MONETARIA DEL PERIODO.

Procedimientos de auditoría cuando se utiliza el método de actualización de costos específicos.

A. ACTUALIZACION DE CIFRAS POR PRIMERA OCASION.

- Verificar que se actualizaron los valores de los saldos iniciales.

- Comprobar que se determinó correctamente el superávit o déficit inicial por actualización de activos, en caso de déficit, que éste fué disminuido de las utilidades acumuladas iniciales actualizadas.

## B. INVENTARIOS.

- Verificar los valores actualizados mediante la revisión de la documentación correspondiente.

## C. ACTIVO FIJO Y SU DEPRECIACION ACUMULADA.

- a) En los casos de actualización con base en avalúo - practicado por perito independiente.
- Satisfacerse de la independencia, capacidad técnica y registro ante autoridad competente del perito valuator.
- Obtener conocimiento de los métodos y supuestos empleados por el perito valuator para asegurarse de que su informe proporciona el valor de reposición de los bienes del activo fijo, su vida útil probable remanente y el valor de desecho de los mismos.
- Asegurarse de que el avalúo está respaldado con el informe del perito y de que la empresa cuenta con un resumen de los métodos y supuestos empleados, -



así como del trabajo desarrollado,

- Comprobar que los peritos valuadores cuentan con evidencia objetiva del estudio en el cual basan su juicio.

Al evaluar la evidencia con que cuentan los peritos, el auditor deberá tomar en consideración:

- a) La importancia relativa de las cifras de avalúo.
  - b) El conocimiento profesional y personal de los peritos.
  - c) La medida en que se satisfaga el trabajo de los peritos a través del examen de sus papeles de trabajo, su cambio de impresiones con ellos, etc.
- Verificar que el cálculo técnico de la revaluación asigna valores específicos, actualizando el costo y la depreciación acumulada de cada uno de los distintos bienes en existencia.
  - Comparar los registros del activo fijo al costo, con la relación detallada del avalúo,
  - Comprobar si los bienes de características similares tienen actualizado su valor bajo el mismo criterio.

- Comprobar que el importe de la depreciación acumulada según el avalúo sea congruente y adecuado.
  - Solicitar a la administración información de los bienes que no tiene intención de reponer para valuarlas adecuadamente.
  - Que el avalúo no tenga una antigüedad a cinco años.
  - Comprobar la actualización de los valores del avalúo, cuando no se obtuvo uno nuevo.
- b) En los casos de actualización con índices específicos de precios,
- Se atenderá a lo dispuesto en la actualización por el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

D) COSTO DE VENTAS.

- Si se utilizan costos de reposición al momento de la venta que corresponda a esa fecha.

E) DEPRECIACION DEL EJERCICIO.

- Comprobar que el cargo a resultados corresponde al del avalúo según el estudio técnico.

## F) GANANCIA O PERDIDA POR POSICION MONETARIA,

- Comprobar la clasificación adecuada de los activos monetarios y no monetarios.
- Comprobar la posición monetaria neta.
- Comprobar en caso de que no existan diferencias cambiarias significativas se traspasen al superávit - por retención de activos no monetarios.
- Comprobar que se actualiza mediante el Índice Nacional de Precios al Consumidor el saldo al inicio del período de la "Ganancia Acumulada por posición monetaria" al "Superávit por retención de activos no monetarios".
- Cerciorarse de que exista consistencia en la aplicación de los métodos de actualización.
- Comprobar la adecuada presentación de los efectos - de la inflación en la información financiera.

## 4,4.2 BOLETIN H-11 REPERCUSION DE LA REVELACION DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA, EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR.

Este Boletín trata exclusivamente sobre la repercusión - que en el dictámen del auditor sobre los estados financie

ros, tiene el hecho de que se aparten del principio de revelación de los efectos de la inflación en la información financiera.

El objetivo es definir la actitud que debe asumir el auditor al emitir su dictamen, ante las diversas situaciones - en que las empresas puedan encontrarse para dar cumplimiento a la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera.

El auditor, al rendir su dictamen, se podrá encontrar ante las siguientes situaciones:

- Empresas que cumplen con la divulgación requeridas - por el Boletín B-7.
- Empresas que omiten revelar los efectos de la inflación en su información financiera.
- Empresas que revelan parcialmente la información requerida.
- Empresas que se aparten de los procedimientos recomendados por el Boletín B-7 o que no proporcionen al auditor los elementos de juicio necesarios para expresar una opinión.

- Empresas que cambian el método de actualización de un período a otro.

En relación con lo anterior, el auditor deberá proceder conforme a lo siguiente:

- El auditor deberá asegurarse de que la empresa auditada presente los efectos de la inflación en la información financiera, en los términos establecidos por la Comisión de Principios de Contabilidad.
- En el caso de que las empresas cumplan con el principio de revelación de los efectos de la inflación en la información financiera, el auditor no deberá hacer referencia a dicha información complementaria en su dictamen, puesto que en este caso, los estados financieros estarán presentados de conformidad con los principios de contabilidad.
- En aquellos casos en los que como resultado de su trabajo, el auditor haya concluido que requiere expresar salvadades, opinión negativa o abstenerse de opinar sobre los estados financieros expresados sobre la base de valor histórico original y su efecto trascienda a la información complementaria de referencia, tendrá que hacer extensivas éstas a dicha -

información complementaria y, hasta donde le sea posible, revelar los efectos cuantificados.

- En el caso en que las empresas no revelen los efectos que de la inflación en la información financiera y, consecuentemente, sus estados financieros se aparten de los principios de contabilidad, el auditor deberá expresar una salvedad en su dictamen.
- En caso de que la omisión de revelar los efectos de la inflación sea parcial, como pudiera ser el caso de algunas empresas que ya han venido incorporando a sus estados básicos revaluaciones o actualizaciones del activo fijo, el auditor deberá expresar una salvedad en su dictamen respecto a la información omitida.
- En aquellos casos en que el auditor determine que la información relativa a los efectos de la inflación que la empresa esté revelando en sus estados financieros, se aparta de los métodos o procedimientos por la Comisión de Principios de Contabilidad, o bien existan limitaciones al examen practicado, deberá expresar una salvedad en su dictamen mencionado, si procede, el efecto cuantificado de las desviaciones.
- En caso de que las empresas efectúen un cambio en el

método de computar los efectos de la inflación en la información financiera cuando ésta se presente exclusivamente como información complementaria, por ejemplo, que se compute con base en costos actuales específicos siendo que el período precedente se efectuó con base en el método de cambios en el nivel general de precios, el auditor deberá asegurarse que la empresa revele la naturaleza del cambio, y de ser posible, sus efectos cuantificados y deberá hacer mención de este cambio en su dictamen.

Las salvedades podrán expresarse de manera semejante a como se muestra en los ejemplos siguientes:

- a) En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto porque no se revelan los efectos de la inflación en la información financiera, que se menciona en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan en esa fecha.

Los estados financieros por el ejercicio que terminó el \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_, no revelan los efectos de la inflación en la información financiera. De acuerdo con los principios de contabilidad, dicha información debe presentarse como información complementaria para interpretar adecuadamente los estados

financieros básicos.

- b) En mi opinión, con base en el examen que practique y excepto porque la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera sólo se ha efectuado en forma parcial, según se explica en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan ..... en esa fecha.

Los estados financieros básicos revelan los efectos de la inflación en inmuebles, maquinaria y equipo y depreciación acumulada. Sin embargo, los principios de contabilidad requieren que también se revelen como información complementaria, los efectos de la inflación en inventarios, en el costo de ventas y en el capital contable, información que ha sido omitida.



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

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

Los estados financieros preparados en base al principio del costo histórico en una época inflacionaria, presentan cifras que dejan de ser útiles a los usuarios al dejar de existir relación entre el dinero y los bienes en general, perdiendo así su significado.

La profesión contable con el propósito de que la contabilidad no pierda sus características de utilidad y confiabilidad, ha aceptado que algunos renglones de los estados financieros se "reexpresen" ya sea en base al "costo de reposición o valor actual", o en base al "ajuste por cambios en el nivel general de precios", siguiendo los lineamientos contenidos en el Boletín "B-7" o el Boletín "B-10", evitando así muchas de las distorsiones que la inflación ocasiona en los estados financieros.

El reexpresar algunas cifras de los estados financieros no va en contra de principios de contabilidad por el hecho de apartarse del principio del costo histórico, ya que se está basando en otros principios que se consideran también de aceptación general como son el Boletín B-7 y el Boletín B-10, por haber sido aprobados pasando por el proceso estatutario de la Comisión de Principios de Contabilidad del

del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., aceptando así la acepción de la palabra "Principio" de que no denota un significado de aplicación única, sino que entre varios principios aplicables se utilizará el que sea más conveniente.

Lo anterior no quiere decir que se descarta la aplicación del principio del costo histórico, sino que esta sirve de base para reexpresar las cifras y así presentarlas en los estados financieros de conformidad con otro principio. De esta forma habrá que considerar el costo histórico como un fin y no como un medio de control y objetividad.

La reexpresión de los estados financieros se puede llevar a cabo mediante dos métodos, que han sido ampliamente estudiados, y "cada empresa podrá elegir entre estos dos métodos aquel que de acuerdo con sus circunstancias, permite presentar una información más apegada a la realidad".

El método de actualización de costos específicos, llamado también valores de reposición es el que proporciona las máximas ventajas a los usuarios de los estados financieros al presentar una información más útil por lo siguiente:

- El concepto de "Resultado por tenencia de activos no monetarios" no existe en el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios ocasionando así en el resultado por posición monetaria una mezcla de conceptos, mientras que con el método de costos específicos este resultado si se identifica.
- Bajo el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, se refleja el mismo valor histórico de los activos, salvo que está expuesto en unidades monetarias constantes; sin embargo, su actualización es tan obsoleta como en base al costo histórico, dado que numerosos bienes experimentan cambios en sus precios, no acordes con el movimiento general de los precios, no mostrando así sus valores reales.
- El método de costos específicos pierde gran parte de su objetividad, sin embargo su relevancia es muy superior a la del otro método, dado que considera variaciones específicas y presenta una situación financiera más representativa de cada entidad.
- El método de costos específicos, permite un análisis financiero más útil y confiable para la toma de decisiones.

Las únicas ventajas que presenta el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios son, que estandarizan la unidad monetaria y su objetividad, pero no son suficientes para solucionar el impacto de la inflación en la información financiera.

Los cambios en precios de ciertos bienes pueden ocurrir y correspondientemente, cambiar los precios específicos, aún cuando el nivel general de precios permanezca estable, por lo que dichas repercusiones serán importantes aún en periodos de poca o nula inflación.

Es importante recordar algunas de las desventajas de este método:

- Su determinación es más difícil por no tener todos los elementos necesarios,
- En ocasiones las bases de cuantificación son subjetivas,
- Las bases de valuación varían de un valuator a otro.
- No hay uniformidad de criterios.
- Su verificación resulta difícil.

A pesar de estas desventajas, se considera como el más apropiado, pero teniendo presente la problemática que se presen

ta en su aplicación y en la medida en que dichas desventajas puedan ser superadas, lo que exige un mayor control de los activos y un análisis e investigación más detallado de la actualización que se efectúe, se obtendrán mejores resultados.

Dada la complejidad inherente a la actualización de la información financiera, se han emitido los boletines B-7 y B-10 como parte de un proceso evolutivo según las condiciones que imperen.

En estas circunstancias el Boletín B-7 nos indica:

"Se carece de bases sólidas para permitir que los ajustes correctivos se incorporen a los estados financieros básicos y consecuentemente, debe adoptarse un proceso evolutivo y experimental que en forma ordenada y sistemática, pruebe la validez y utilidad",

El Boletín B-10 nos menciona:

"Esta Comisión expresa desde ahora, su propósito fundamental de considerar la actualización de la información financiera como algo sujeto a un permanente proceso de investigación y experimentación, confirmando así el postulado contenido en el Boletín A-1, en el sentido de que la evolución constante de la contabilidad debe estar auspi -

ciada por la apertura a diferentes corrientes teóricas, con sus diferentes enfoques y metodologías, y con criterios sobre la naturaleza de la contabilidad sustancialmente distintos".

Al emitirse el Boletín B-7 la profesión contable dió un paso decisivo en tratar de solucionar los efectos de la información financiera, el cual se continuó al aprobarse el Boletín B-10 con vigencia a partir de los ejercicios que concluyan el 31 de diciembre de 1984.

No se debe considerar el Boletín B-10 como un postulado definitivo, sino que a éste deben seguirle otros pronunciamientos que cubran las deficiencias que existen para llegar a una actualización integral de los estados financieros, incluso el mismo Boletín B-10 puede tener algunas modificaciones antes o después de entrar en vigor.

Los métodos aceptados para reexpresar no son excluyentes uno del otro, sino que son complementarios, por lo que todo intento para fijar nuevos postulados básicos, así como principios de contabilidad, deberán basarse en un sistema de costo de reposición con ajustes al nivel general de precios.

Estos procedimientos también son aplicables en condiciones - bajo las cuales el valor de la unidad monetaria esté en aumento y los precios estén bajando, por lo que no es correcto denominarlo como contabilidad exclusiva para una época - de inflación.



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

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA  
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.  
MAYO, 1982.

LA CONTABILIZACION DE LOS ACTIVOS DEPRECIABLES  
AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS  
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.  
JUNIO, 1977.

LA CONTABILIDAD PARA EFECTOS CAMBIANTES  
C.P. J.L. GONZALEZ GALVAN  
C.P. E. FLORES POMPA  
C.P. F.S. LAGUNAS VILLALOBOS  
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.  
MAYO, 1979.

KOHLER DICCIONARIO PARA CONTADORES  
ERIC L. KOHLER  
EDITORIAL UTEHA, 1979.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
DOZ EDITORES, S.A. DE C.V. 1983.

BOLETINES DE LA COMISION DE PRINCIPIOS DE  
CONTABILIDAD DEL INSTITUTO MEXICANO DE  
CONTADORES PUBLICOS, A.C.

A-1 ESQUEMA DE LA TEORIA BASICA DE  
LA CONTABILIDAD FINANCIERA.

A-3 REALIZACION Y PERIODO CONTABLE.

B-5 REGISTRO DE TRANSACCIONES EN  
MONEDA EXTRANJERA.

B-7 REVELACION DE LOS EFECTOS DE  
LA INFLACION EN LA INFORMACION  
FINANCIERA.

B-10 RECONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS DE  
LA INFLACION EN LA INFORMACION  
FINANCIERA.

C-6 INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO.

C-11 CAPITAL CONTABLE.

#### CIRCULARES

Núm. 12

Núm. 14

Núm. 19

#### REVISTA EJECUTIVOS EN FINANZAS

Noviembre 1977

Enero 1978.

**REVISTA CONTADURIA PUBLICA DEL INSTITUTO  
MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.**

**Enero 1981**  
**Enero 1983**  
**Febrero 1983**  
**Mayo 1983**