

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

---

**FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION**

**CONSIDERACIONES GENERALES  
SOBRE EL ACTIVO FIJO**

**Seminario de Investigación Contable  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A  
AIDA RAQUEL ESPERON GARCIA**

**Director del Seminario: C.P. MIGUEL CINTA SARRELANGUE**

**MEXICO, D. F.**

**1 9 8 2**



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.

## CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL ACTIVO FIJO

### I N D I C E

CAPITULO	<u>P R O L O G O</u>	PAGINA
I	CONCEPTOS GENERALES.	
	I.1.- Antecedentes Históricos	1
	I.2.- Definición de Activo Fijo	5
	I.3.- Clasificación dentro del Estado de Posición Financiera	8
	I.4.- Mecánica Contable	8
	I.5.- Control Interno	14
	I.5.1.- Concepto	14
	I.5.2.- Objetivos	14
	I.5.3.- Elementos	15
	I.5.4.- Procedimientos	15
	I.5.5.- Método de Evaluación del Control Interno	18
	I.5.6.- Principales medios de control	37
	I.5.7.- Evaluación de los controles internos de planta	40
	I.5.8.- Clasificación de inmuebles.	41
II	REGLAS DE VALUACION APLICABLES A LAS PARTIDAS QUE INTEGRAN EL ACTIVO FIJO	
	II.1.- Regla general del principio de valor histórico original	67

CAPITULOP R O L O G OPAGINA

II.2.-	Reglas de valuación aplicables a casos específicos	69
II.2.1.-	Costo de reemplazo	69
II.2.2.-	La compra en conjunto	69
II.2.3.-	Bienes adquiridos sin costo	70
II.2.4.-	Bienes recibidos como aportación de capital	71
II.2.5.-	Adquisición de activo fijo mediante la emisión de obligaciones	71
II.2.6.-	Bienes recibidos en pago	72
II.2.7.-	Bienes adquiridos en moneda extranjera	72
II.3.-	Reglas de valuación a las siguientes partidas del activo fijo	72
II.3.1.-	Terrenos	73
II.3.2.-	Edificios	78
II.3.3.-	Maquinaria y Equipo	81
II.3.4.-	Muebles y Enseres	82
II.3.5.-	Herramientas	83
II.3.6.-	Moldes	88
II.3.7.-	Adaptaciones o mejoras	89
II.3.8.-	Reconstrucciones	90
III	REGLAS APLICABLES A LA DEPRECIACION	91
III.1.-	Criterios Generales	91

<u>CAPITULO</u>	<u>P R O L O G O</u>	<u>PAGINA</u>
	III.2.- Métodos para calcular la depreciación	92
	III.3.- Retiro de activos fijos	103
	III.4.- Tratamiento de activos ociosos	103
	III.5.- Aplicación legal	104
<b>IV</b>	<b>TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL DE ACTIVOS FIJOS TOMADOS EN ARRENDAMIENTO</b>	<b>114</b>
	IV.1.- Contratos de arrendamiento para utilizar activos fijos	114
	IV.2.- Diferentes tipos de contrato de arrendamiento	115
	IV.3.- Distinción de un contrato que en realidad representa una compra	117
	IV.4.- Tratamiento fiscal	118
<b>V</b>	<b>REGLAS DE PRESENTACION</b>	<b>121</b>
	V.1.- Clasificación	121
<b>VI</b>	<b>REEXPRESION DEL ACTIVO FIJO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS</b>	<b>133</b>
	VI.1.- Introducción	133
	VI.2.- La Inflación	133
	VI.3.- Método de ajuste	136
	VI.4.- Boletín B-7	140
	VI.5.- Conclusión	176
<b>VII</b>	<b>CONCLUSIONES</b>	<b>179</b>
	<b>BIBLIOGRAFIA</b>	<b>183</b>

## P R O L O G O

Esta investigación, la he llevado a cabo, no solo motivada para-cumplir un trámite o mero formulismo; sino que, para mi ha signi-ficado un paso trascendental para mi completa formación profesio-nal.

El tema que elegí para investigar, lo he intitulado: "CONSIDERA-CIONES GENERALES SOBRE EL ACTIVO FIJO", lo considero de importan-cia debido a que en la actualidad ha cobrado interés y desperta-do las inquietudes de profesionales que no solo se interesan si-no que pugnan por presentar una información veras y confiable a-través de los Estados Financieros. Las partidas que integran el Activo Fijo son bienes susceptibles a variaciones en su valor -- histórico o de adquisición, que en determinado momento pueden -- conducir a diferencias sensibles con su valor real. ¿Razones?,-bién, para citar alguna que afecta y aplica más que otro tiempo-a nuestro país, en la inflación y la consecuente pérdida del po-der adquisitivo de la moneda, que incide directamente en el va--lor de los activos fijos. Me parece bien citar el concepto de -- las inflaciones expresado por David Barquín y Gustavo Esteva. 1

"En este ensayo sostenemos que la inflación es reflejo y expre--sión de la contienda existente entre las diversas fuerzas que in

1 Inflación y Democracia. El caso de México. David Barquín y - Gustavo Esteva. 1978 (Pág. 7)

tegran la sociedad. Se manifiesta en élla la interacción entre las diversas clases sociales, cuya lucha continua moldea la estructura productiva nacional y determina las reglas del juego -- mercantil y político a escala mundial en cuyo contexto se mueve nuestro país".

Es conveniente hacer notar que el concepto anterior implica el factor psicológico: El pánico en la sociedad creado por raptos, expropiaciones, nacionalizaciones y amenazas que repercuten en la fuga de capitales y viraje de inversiones a países donde no haya signos alarmantes de socialismo, comunismo o anarquismo; añ adado esto, a la lucha entre empresarios y trabajadores, en donde estos últimos solicitan sin medida aumentos salariales y prestaciones diversas contra todo el sector empresarial. Así se fomenta la lucha de clases que se alía a la causa original que engendra las inflaciones. Esta lucha llega a degeneraciones exageradas que debilitan el espíritu de empresa y por consecuencia el volumen de producción.

En el desenvolvimiento de esta investigación, considero lo referente a los activos fijos tangibles en una forma amplia, haciendo un análisis relativo a la depreciación, el arrendamiento de activos fijos, reglas de presentación, y una somera consideración de la Reexpresión de las cifras de los Estados Financieros.

Los contadores públicos estamos conscientes de la importancia de que los estados financieros estén correctamente actualizados para que permitan decidir con eficacia y eficiencia en su proporción correspondiente a los tres sectores pivotes de economía, --gobiernos, empresarios y trabajadores-- deban participar en las utilidades de las empresas para que la población no caiga en el despeñadero a que conduce la economía ficción y las decisiones tomadas sin la debida orientación. .

## CAPITULO I

### I. CONCEPTOS GENERALES.

#### I.1.- Antecedentes Históricos.

A fin de comprender con mayor amplitud lo que abarca el concepto de activo fijo, considero que es necesario ubicarnos a través del tiempo, para así tener una visión del desarrollo histórico y de las diversas etapas por las que ha atravesado el concepto mencionado. Es lógico pensar que los bienes que formaban parte -- del Activo Fijo en la Edad Media distan de los bienes que actualmente integran este renglón del Estado de Posición Financiera, mientras que en la Edad Media se consideraban parte del activo fijo los esclavos, en la actualidad no sería posible ya que a lo largo de la historia la sociedad se ve envuelta en diferentes tipos de necesidades y regímenes a los cuales tienen que sujetarse.

Cuando pensamos en las partidas del activo fijo como son: Edificios, maquinaria y equipo, muebles y enseres, etc., tenemos que considerar la depreciación que trae aparejada debido al desgaste por el uso y tam---

bién al desarrollo tecnológico al que se enfrentan.

En 1883, Edwin Guthrie sustentó ante la sociedad de - alumnos de Manchester, una conferencia en la que abor- daba diversos temas de carácter contable, entre los - cuales citaba lo siguiente: "La utilidad en manufac- tura es la diferencia de valor entre lo que se consu- me y lo que se produce, es importante determinar con- exactitud el consumo".

Al describir el consumo incluía el servicio de las má- quinas y edificios que se prestaba a lo largo de va- rios años y agregaba: "Contabilizar estos valores es con el objeto de recuperar el capital erogado".

En 1884 ya se estudiaba en forma técnica la deprecia- ción y, con beneplácito para los contadores surgió el primer tratado sobre la depreciación, intitulado "La- Depreciación en las Fábricas", escrito por Edwin Ma- theson. En esta obra, se hace mención de lo que ac- tualmente se llama Depreciación por Obsolescencia, al citar lo siguiente: "Las reducciones en los primeros años deben ser importantes, debido a que nuevas inven- ciones pueden sobreeser el uso de esas máquinas.

En 1826, fué impreso en París, por J. Smith, un libro

en castellano acerca de Contabilidad, intitulado la -  
teneduría de libros simplificada y reducida a 17 lec-  
ciones.

En 1852 se publicó un libro titulado Manual de Tenedu-  
ría de libros por partida doble, escrito por Felipe -  
Salvador y Aznar en donde nos habla del desmerecimien-  
to, que es la depreciación y dice así:

Las respectivas cuentas de material o maquinaria se--  
rán abonadas con el valor que se les haya asignado, -  
cargando a balance de salida, y si se hubieran desme-  
recido se les abonará la diferencia, que se llevará -  
al cargo de la cuenta de fábrica o productos de ella,  
como aumento del costo de los géneros cargando en la  
cuenta de fábrica o productos de ella el importe de -  
las compras de primeras materias, jornales, gastos de  
fabricación, y los que hubiesen desmerecido las máqui-  
nas y utensilios, la suma del debe será el costo exac-  
to de los géneros fabricados.

En 1869 se publicó una obra de Don Bernardino del Ra-  
so, autor del "Curso elemental teórico y práctico pa-  
ra la teneduría de libros por partida doble". En es-  
ta obra ya se toma en cuenta el deterioro del activo-

fijo mediante un procedimiento de apreciación física.

En 1900 apareció la primera obra en la que ya se utiliza el término depreciación. El autor de dicho libro fué Don Emilio A. Marín e intituló su libro "Tratado completo de Teneduría de Libros por Partida Doble, dicho escritor determina el 10% anual como depreciación cargando a la cuenta de Gastos de Comercio y a la de Gastos Particulares según el uso de los muebles, con crédito a la depreciación.

Durante el decenio llamado "Década de Oro", de 1925 a 1935 aparecen obras de contabilidad escritas por contadores públicos eminentes, como Don Fernando Díez Barroso, autor del libro Sistemas de Contabilidad ----- (1942), Arnold Harmony, quién editó Contabilidad Moderna en (1943), Don Roberto Casas Alatríste, quién - dió a conocer su libro Prácticas, Organización y Contabilidad Bancaria (1944), Don Alejandro Prieto, ---- quién publicó su primera obra Principios de Contabilidad.<sup>1</sup>

1. Revista. Finanzas y Contabilidad. Dic. de 1974.

## **I.2.- Definición de Activo Fijo.**

Los activos fijos están formados por partidas de larga duración que tengan potencial de rendimiento y estén en condiciones de prestar un buen servicio, ya -- que se adquieren para usarlos y no para su venta.

Algunas de las características del Activo Fijo son:

1. Tienen vida limitada, su duración depende del uso para el cual se destinen.
2. Los beneficios de esta clase de activos, proviene del uso que se haga de ellos o por la venta de -- los servicios que dichos activos proporcionen.
3. Los activos fijos se clasifican de la siguiente -- manera:
  - a) Primer grupo: Activos Fijos Tangibles. Co-- rresponde este grupo a bienes concretos que -- se pueden ver, apreciar, etc., por ejemplo: -- maquinaria, vehículos, herramientas, moldes, -- mobiliario, artefactos y accesorios, terrenos y edificios.
  - b) Segundo grupo: Activos Fijos Intangibles. -- Esta clase de activos comprende partidas abs-- tractas de las cuales no se aprecia su forma,

tamaño, peso, etc., que son de larga duración, pero sin ninguna cualidad física y cuya principal característica está en los derechos que le corresponden a su poseedor; por ejemplo: - marcas de fábrica, concesiones, derechos de autor, patentes, el crédito mercantil. Para una mayor comprensión de los rubros que integran el activo fijo, ver ilustración 1.1.

La Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. en su Boletín C6 nos da la siguiente definición:

1. Inmuebles planta y equipo son bienes tangibles que tienen por objeto:
  - a. El uso a usufructo de los mismos en beneficio de la entidad.
  - b. La producción de artículos para su venta o para uso de la propia entidad.
  - c. La prestación de servicios a la entidad, a su clientela, o al público en general.La adquisición de estos bienes denota el propósito de utilizarlos y no de venderlos en el curso normal de las operaciones de la entidad.

Ilustración 1.1.

CUADRO DE CLASIFICACION DEL ACTIVO FIJO

	<u>RUBRO</u>	<u>CARACTERISTICAS</u>
ACTIVOS FIJOS TANGIBLES	TERRENOS	NO SUJETO A DEPRECIACION
	EDIFICIOS, MOBILIARIO Y EQUIPO, MAQUINARIA	SON DEPRECIABLES
	RECURSOS NATURALES; POZOS PETROLIFEROS, MINAS DE CARBON Y ZONAS FORESTALES	SON SUJETOS A DESGASTE
	PLANTA OCIOSA Y EQUIPO DE RESERVA AUXILIAR	
		TIENEN VIDA LIMITADA.
		SE PRESENTAN EN UNA CLASIFICACION SEPARADA EN EL ESTADO DE POSI-- CION FINANCIERA.
		DEBE PRESENTARSE EN EL ESTADO DE POSICION FI-- NANCIERA SEPARADO DE - LA CUENTA DE PLANTA Y- REGISTRARSE A SU VALOR REALIZABLE ESTIMADO.
ACTIVOS FIJOS INTANGIBLES	PATENTES DE INVENCION	TIENEN VIDA LIMITADA
	ADQUISICIONES DE PATENTES	a) LA LEY SEÑALA UN LIMITE DE SERVICIO
	INVENCIONES DE LA EMPRESA	b) POR SU NATURALEZA SU VIDA ESTA SUPEDITADA A CIERTOS FACTORES
	DERECHOS DE AUTOR	
		REPRESENTAN UN VALOR - PARA LA EMPRESA, ASI - COMO SE PREVIA QUE DE- ELLOS SE DESPRENDERAN- BENEFICIOS EN PERIODOS FUTUROS.
		PUEDEN REPRESENTAR EL- DERECHO EXCLUSIVO DE - UN PRODUCTO, UN PROCES- O O UNA UBICACION.
	MARCAS DE FABRICA	
	CREDITO MERCANTIL	TIENEN VIDA ILIMITADA
	ESTE DERECHO PUEDE SER CONCEDIDO POR LA LEY,- POR UN PROPIETARIO O - BIEN PUEDE SER CREADA POR LA PROPIA EMPRESA.	
LISTA DE SUSCRIPTORES		
	ESTA FORMADO POR VALO- RES QUE NO TIENEN RE-- PRESENTACION FISICA	
	NOMBRES COMERCIALES	

Fuente: Revista Contaduría Pública.

7a. Agosto 1973. F.C.A. (pág. 97)

**I.3.- Clasificación dentro del Estado de Posición Financie-  
ra.**

Su presentación dentro del Estado de Posición Finan-  
ciera, corresponde al activo y atendiendo a su grado-  
de disponibilidad estos valores se clasifican dentro-  
del Activo Fijo. Su saldo es de naturaleza deudora.

**I.4.- Mecánica Contable.**

A continuación presento la mecánica contable de aque-  
llas cuentas que a mi juicio, son mas representativas  
de este rubro.

## TERRENOS

### SE CARGA:

Al principio del ejercicio.

1. Del precio de costo de los terrenos existentes.

Durante el ejercicio.

2. Del precio de costo de los terrenos que se adquieren.
3. De erogaciones necesarias, efectuadas en el terreno, como: honorarios y gastos notariales, indemnizaciones o privilegios pagados sobre la propiedad a terceros, -- etc.

El saldo de esta cuenta es deudor y representa el costo de los terrenos.

### SE ABONA:

Durante el ejercicio.

Del precio de costo de los terrenos que se venden.

Al terminar el ejercicio.

2. Del importe de su saldo, para saldarlo.

Los terrenos no construídos constituyen el ejemplo mas claro de los Activos Fijos no Depreciables.

EDIFICIOS Y CONSTRUCCIONES

SE CARGA:

SE ABONA:

Al principiar el ejercicio.

1. Del precio de costo de los edificios existentes.

Durante el ejercicio.

2. Del precio de costo de los edificios que se adquirieran.

3. Costos directos e indirectos incurridos durante el período de la construcción tales como materiales, mano de obra, costo de planeación e ingeniería, gastos de supervisión y administración, derechos y gastos, etc.

4. Intereses devengados durante el período de construcción e instalación del ac-

Durante el ejercicio.

1. Del precio de costo de los edificios que se vendan.

Al terminar el ejercicio.

2. Del importe de su saldo para saldarla.

**EDIFICIOS Y CONSTRUCCIONES**

**SE CARGA:**

**SE ABONA:**

tivo, siempre y cuando el activo no produzca ningún beneficio durante el período de construcción e instalación, para cubrir los -- mismos.

El saldo de esta cuenta es deudor y representa el importe a precio de costo de los edificios y construcciones.

## MOBILIARIO Y EQUIPO

### SE CARGA:

### SE ABONA:

Al principiar el ejercicio.

1. Del precio de costo de los muebles y enseres existentes, según factura comercial.

Durante el ejercicio.

2. Del precio de costo de los muebles y enseres que se adquieran.
3. Gastos necesarios para tener el activo en condiciones que permitan su funcionamiento.
4. Impuestos de importación y otros más sobre compras -- (menos descuentos mercantiles, rebajas y subsidios e

Durante el ejercicio.

1. Del precio de costo de los muebles y enseres que se venden.

Al terminar el ejercicio.

2. Del precio de costo de los muebles y enseres que se den de baja por inservibles.
3. Del importe de su saldo para saldarla.

MOBILIARIO Y EQUIPO

SE CARGA.

SE ABONA.

impuestos recuperables por el comprador).

5. Seguro, costo de transporte y manejo, y otros costos más atribuibles directamente al costo de la unidad hasta su llegada a la planta.

6. Costo de su instalación y prueba de funcionamiento.

Su saldo representa el costo histórico de los muebles, maquinaria y equipo.

## **1.5.- Control Interno.**

### **1.5.1.- Concepto.**

El Control Interno, en su acepción más amplia, es el sistema por el cual se da efecto a la administración de una entidad económica. Es un plan de organización que abarca todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección. 2

### **1.5.2.- Objetivos.**

De lo anterior podemos desprender que los objetivos del Control Interno son:

- a) La protección de los activos del negocio.
- b) La obtención de la información confiable correcta y oportuna.
- c) La promoción de eficiencia de operación,

y

2. Normas y Procedimientos de Auditoría. I.M.C.P.A.C. 1981.  
(Pág. 58)

- d) La adhesión a las políticas de la empresa.

I.5.3.- Los elementos del Control Interno en que interviene la organización son:

1. Dirección. Se encarga de establecer las políticas, la supervisión de las mismas y la toma de decisiones.
2. Coordinación. Que todos los integrantes de la entidad estén en armonía, que no choquen las responsabilidades, que sean claras y precisas.
3. División de labores. Cada persona debe tener bien definidas sus funciones de -- operación, custodia y registro y además -- que se encuentren separadas dichas funciones.
4. Asignación de responsabilidades. Asig-- nan a cada persona la responsabilidad -- que se le asigne a su puesto.

I.5.4.- Procedimientos.

Los principios del Control Interno deben ser aplicados en la práctica por medio de procedimientos que garanticen la solidez de la or

ganización;

1. **Planeación y sistematización.** Consiste en poseer instructivos sobre funciones - de dirección y coordinación; la división de labores; el sistema de autorizaciones y fijación de responsabilidades, a estos instructivos se les conoce como manuales de procedimientos.
2. **Registros y Formas.** Es necesario tener implantado un sistema de procedimientos - que comprenda el registro completo y correcto de activos, pasivos, productos y gastos.
3. **Informes.** Constituyen un elemento muy - importante del Control Interno. Dichos - informes abarcan actividades tales como: Contables de producción, de distribución, de capital de trabajo, origen y aplicación de recursos, variaciones financieras presupuestales, la presentación de - estos informes puede ser constante o periódica, pudiendo ser dichos informes -- analíticos y comparativos. Es necesario que se efectúe un estudio cuidadoso de -

estos informes y que sea realizado por personal con capacidad para juzgarlos y autoridad suficiente para tomar decisiones y corregir deficiencias.

**Personal.** Las actividades de la empresa deben ser efectuadas por personal idóneo. Los elementos de personal que intervienen en el Control Interno son cuatro:

1. Entrenamiento
2. Eficiencia
3. Moralidad
4. Retribución

4. **Supervisión.** Es necesaria la vigilancia constante a fin de que el personal desarrolle los procedimientos a su cargo de acuerdo con los planes de la organización. La supervisión se ejerce en diferentes niveles, por diferentes funcionarios y empleados y en formas directas e indirectas. Para tal efecto se requiere la presencia de un auditor interno o un departamento de auditoría interna y asimismo, de una buena planeación y sistema

tización de procedimientos y un buen diseño de registros, formas e informes.

**I.5.5.- Métodos de evaluación del Control Interno.**

La impresión mental que adquiere el auditor de las diversas actividades del negocio, son las que van a quedar como constancia en los papeles de trabajo y no solamente del trabajo realizado al examinar el control interno, sino a las conclusiones que llegue el auditor después de dicho examen.

Es indispensable y recomendable el examen y evaluación del Control Interno por las siguientes causas:

1. Para dejar evidencia dentro de los papeles de trabajo de que el auditor cumplió con las normas de auditoría que lo obliga al examen y evaluación del control interno.
2. También como explicación del por que dió diferentes extensiones a sus pruebas de auditoría y determinados procedimientos.

Existen tres métodos principales para evaluar el examen del Control Interno:

1. Descriptivo
2. Cuestionarios
3. Gráfico

1. Descriptivo. Consiste en llevar a cabo el estudio del control interno por medio de una relación detallada que hace el auditor y sus ayudantes de las actividades de los diferentes departamentos que integran la organización de los funcionarios, de los empleados y del personal que integran o intervienen en la empresa sujeta a revisión. Estos datos son recopilados en papeles de trabajo, que como ya dijimos tiene la característica de poder ser revisada posteriormente y forma evidencia de trabajo efectuado. Este método se desarrolla generalmente con anterioridad a la aplicación de los procedimientos de auditoría y nos dan la pauta para determinar que clase de procedimientos puede ser el más apropiado para poder probar la veracidad de las cifras examinadas, así como la oportunidad y alcance

con que se deberá ampliar los procedi---  
mientos seleccionados, usualmente este -  
método se efectua en las oficinas del --  
cliente durante entrevistas informales -  
con los funcionarios y empleados del ---  
cliente.

Es conveniente que las entrevistas de es  
te tipo se realicen con las personas más  
indicadas, que generalmente es aquel em-  
pleado que lleva a cabo las operaciones-  
de rutina y cuyos comentarios son base -  
de una entrevista posterior con las per-  
sonas encargadas de la supervisión de ta  
les trabajos de rutina con objeto de po-  
der estudiar diversos puntos de vista --  
con los que se desarrollan o pueden de--  
sarrollarse ciertas actividades dentro -  
de su mismo departamento.

Este método permite al contador público-  
conocer personalmente y crearse una opi-  
nión del personal del cliente y poder --  
juzgar la capacidad del mismo en sus di-  
versos niveles, con lo cual al mismo ---  
tiempo logra la evaluación del objetivo-

del control interno referente a personal.

2. Cuestionario. Este método se caracteriza por una serie de preguntas elaboradas de antemano en forma de lista y enfocadas a cubrir los aspectos más importantes y básicos del control interno, dispuestas de un modo tal que una respuesta negativa indique una deficiencia del sistema que deberá ser considerada para el posible efecto en el programa de auditoría o en su caso ser reportado al cliente para su consideración.

El uso de este método supone como cierto que los principios del sistema de control interno son similares en todo tipo de empresas y que aquella mezcla de operaciones que pudieran ser de tipo especializado se puede adaptar a cuestionario utilizado.

Los ayudantes del contador público dan contestaciones a las diversas preguntas del cuestionario a medida que van aplicando los procedimientos de auditoría. Así el contador público puede efectuar -

una evaluación técnica del sistema de -- control interno ponderando la adecuación de éste con las operaciones de la empresa y determinando posteriormente el alcance que deberán dar a los procedimientos seleccionados.

3. Gráfico. Este método se basa en las operaciones que el contador público puede llevar a cabo sobre los sistemas implantados por la dirección de la empresa, -- por medio de diversas gráficas de organización o de flujo con que cuenta la empresa o aquella que solicite el propio contador.

Como punto de partida sería indispensable contar con un flujograma en donde se muestran los diferentes departamentos -- que integran a la empresa, la interrelación que entre ellos existe, el nivel en que se encuentra cada uno de ellos y el grado de referencia respecto a la dirección de la empresa. Las diversas operaciones que desarrollan cada uno de estos departamentos pueden ser objeto de una -

gráfica de flujo que señale de manera -- clara y objetiva el proceso de ejecución de esa actividad desde su iniciación hasta su terminación y el efecto que contablemente produce en los libros y registros de la empresa.

Este método muestra objetivamente los -- procedimientos existentes en los distintos departamentos de una empresa, y en los casos de que se trate, de un procedimiento largo y complicado, la preparación de varias gráficas puede ser útil para su pronta comprensión.

Al igual que el método descriptivo adolece del defecto de tener limitaciones en cuanto a una amplitud de descripción que puede generar omisiones de importancia, y así mismo existe otra desventaja que consiste en que este método es poco elástico pues no facilita modificaciones posteriores y hace necesario su repetición, además de la necesidad de disponer de un tiempo de consideración para una nueva elaboración de las gráficas. Es utiliza

do con frecuencia en pequeñas empresas.

A continuación, se presenta un ejemplo - del método de cuestionario para la evaluación del control interno, y cuales de ben de ser las condiciones ideales.

Existen registros auxiliares para el activo fijo y la depreciación acumulada, los cuales son conciliados mensualmente con libros de mayor y periódicamente son comparados con los inventarios físicos - del activo fijo. Existen políticas específicas de autorización y de control sobre las adquisiciones, transferencias y ventas o bajas de los bienes de propiedad de la empresa, arrendados y de los obtenidos mediante donación. Existen -- por escrito políticas aprobadas de depreciación y capitalización, y contabilidad cumple con ellas.

Nombre/puesto del empleado que realiza el procedimiento.	Emplea el procedimiento el cliente.
	N/A SI NO

1. Los registros analíticos o auxiliares son llevados:

A. Por personal independiente de las funciones de caja, compras, cuentas por pagar, autorización de adquisiciones de activo fijo y registro del libro mayor.

B. Para todos los activos fijos y su depreciación, (incluyendo activos totalmente depreciados y los recibos por donación.

2. Las requisiciones iniciadas por un funcionario responsable para autori--

zar o desembolsar fondo -  
para adquisiciones, ventas  
o bajas, cambios o transfe-  
rencias de activo fijo.

Tales requisiciones forma-  
les incluyen lo siguiente:

A. Razón para el desembol-  
so/trámite y costo/pre-  
cio de venta estimado,  
(basado en cotizacio--  
nes de compra o venta)  
y valor neto en libros.

B. Cuenta que deberá car-  
garse/abonarse y vende-  
dor/comprador.

C. Autorización del conse-  
jo de administración,-  
si es por cantidad ma-  
yor a: \$ \_\_\_\_\_

ó otro empleado respon-  
sable si es mayor/me--  
nor de: \$ \_\_\_\_\_

D. Que una copia aprobada  
se envíe directamente  
a contabilidad

---

3. Los pagos deberán ser apro-  
bados por el consejo de ad-  
ministración si son por --  
más de:       \$ \_\_\_\_\_

---

4. Referente a las construc--  
ciones o instalaciones de-  
activo fijo, utilizando ma-  
teriales y mano de obra in-  
terno, son aplicables a --  
los procedimientos de revi-  
sión y aprobación simila--  
res a los puntos anterio--  
res.

---

A. Los costos de obra son  
acumulados y registra-  
dos en orden de traba-  
jo controladas numéri-  
camente, las cuales --  
son comparadas periódicamente

camente con los presupuestos originales.

---

B. Los costos de capitalización incluyen un cargo apropiado por gastos indirectos.

---

5. Respecto a bienes construídos por terceros, es retenido el ISR, o bien se recaban los comprobantes --- cuando son en administración.

---

A. Los contratos incluyen cláusula facultando a la empresa para revisar los registros de la Cía. constructora a la terminación de la construcción.

---

6. Existen políticas escritas que son conocidas por el personal de contabilidad -

sobre la distinción entre adiciones capitalizables, fletes, costos de instalación, reemplazos y gastos de mantenimiento.

---

A. Están definidas las tasas de depreciación o amortización de activos en existencia y la política de eliminación de la depreciación y amortización de los activos que se hayan dado de baja.

---

7. Cuando sea posible, el equipo identificado con placas metálicas o con algún otro medio y es inventariado sistemáticamente.

---

8. Preguntas adicionales.

---

---

---

**NOTA:**

1. Evaluar las funciones de cada uno de los empleados en las columnas (funciones de custodia, registro e iniciación de operaciones).

A continuación mencionaremos en breves palabras los objetivos del control interno de inmuebles, maquinaria y equipo. El término "propiedad, planta y equipo" incluye todos los bienes muebles e inmuebles con vida útil de mas de un año, que son utilizados en las operaciones de la empresa.

En estados financieros publicados alternativamente se utilizan varios títulos para designar estas propiedades. Entre estos términos se encuentran: "propiedad, planta y equipo", "propiedades", "Activo Fijo", "terreno, edificio y equipo".

Los objetivos del auditor en el examen de planta y equipo son discutidos en párrafos anteriores, en resumen tales objetivos son:-

1. Verificar la existencia y propiedad de los activos enlistados en las cuentas.
2. Investigar y reevaluar, cabalmente los mé

todos de valuación utilizados.

3. Juzgar la racionalidad y suficiencia del programa de depreciación.
4. Evaluar los controles internos en vigor.

Estos objetivos y los correspondientes procedimientos de auditoría son aplicados tanto - al grupo de activo correspondiente a los recursos naturales (depósito de gas y petróleo, minas, etc.) como a edificio y equipo.

Obviamente, los recursos naturales estarán - sujetos más bien al agotamiento que a la depreciación, el agotamiento representa la --- amortización del costo de los recursos naturales, por medio del cargo a resultados a -- una tasa que corresponde al consumo del re- curso natural. Los procedimientos de audito ría aplicados al agotamiento, son similares- a aquellos empleados al examinar un programa de depreciación y será brevemente estudiado- junto con la discusión sobre la depreciación. En numerosas compañías, la inversión en plan ta y equipo importa el 50% o más del total - de los activos, sin embargo, el trabajo de -

auditoría requerido para verificar estas propiedades, constituye, ordinariamente, una -- proporción mucho menor del total del tiempo de auditoría invertido. La verificación de la planta y equipo se facilita por varios -- factores no aplicables al trabajo de auditoría sobre activos circulantes.

Normalmente una unidad de propiedad o equipo tiene un importe valor en pesos, y son relativamente reducidos, las transacciones que -- arrojan un importe saldo de activo fijo en -- el balance. En segundo término, el cambio -- en las cuentas de activo fijo es, usualmente, pequeño de un año a otro. La cuenta de terreno frecuentemente permanece sin cambio durante varios años. La naturaleza durable de edificio y equipo tiende, asimismo, a reducir al mínimo la actividad en estas cuentas, otro factor importante que explica la relativa rapidez y facilidad con que la planta y equipo pueden ser verificados, radica en que el auditor no estudia los valores actuales de realización, en vista de que la planta y equipo no ofrecidos en venta, los procedi---

mientos de auditoría no incluyen la determinación de los valores actuales, en efectivo, de esta categoría de activos, como al examinar activos circulantes tales como cuentas por cobrar, valores negociables e inventarios. El auditor no es un valuator de terrenos, su opinión sólo consiste que en el balance estén razonablemente presentados. Los expertos en materia contable han sostenido durante largo tiempo que, el costo es la base más adecuada para valuar la planta y equipo. Este convencionalismo es altamente satisfactorio durante períodos de estabilidad en los niveles de precios, ya que proporcionan cierto grado de objetividad en el proceso de determinación de las utilidades, difícilmente alcanzables por otros medios.

Sin embargo, durante períodos drásticos donde cambia el precio, el cálculo por el gasto de depreciación, en términos del costo original de activos de larga vida, conduce a informar a cerca de utilidades de operaciones de dudosa validéz. Las tremendas presiones generadas por los auges y depresiones econó-

micas y por las crecientes tasas de impues--  
tos crean una demanda que clama la sustituu--  
ción de las cifras de costos históricos por--  
algún tipo de valor estimado que prevea una--  
clase para el cálculo de depreciaciones más--  
acordes con los costos actuales de reposi---  
ción. El reconocimiento de las deficiencias  
inherentes a los métodos convencionales para  
el cálculo de la depreciación han aumentado--  
en años recientes, a medida que las suposi--  
ciones básicas de niveles de precios estable--  
cidos se han convertido en cada vez más ----  
irreales.

En prósperos años que siguieron a la Primera  
Guerra Mundial, numerosas empresas decidie--  
ron incrementar el valor de sus plantas en -  
los libros para reflejar la boyante tenden--  
cia de los precios y los optimistas concep--  
tos de una nueva era de bienestar económico.  
El sensacional colapso de nivel de precios -  
en 1929 y la profunda depresión en los prime  
ros años de 1930, puso fin a los incrementos  
estimativos, iniciando una epidemia de dismi  
nuciones en la valuación de plantas. En la-

década de 1940 y 1950, una gran expansión en la producción de los bienes, aunado a un creciente nivel de precios y a un tremendo incremento en las tasas del impuesto sobre la renta, centró la atención en la insuficiencia de los cargos por depreciación, con base en los costos de la planta perteneciente a una época diferente. La insuficiencia de los cargos por depreciación origina una sobrestimación en las utilidades netas. Puesto que el impuesto sobre la renta (y hasta cierto grado los pagos por dividendos) se basan en las utilidades manifestadas, el resultado puede ser que la compañía esté imposibilitada para mantener su capital fijo o capacidad productiva a medida que los activos de la planta se consumen y necesitan ser situados a mayores niveles de precios. No es respuesta satisfactoria decir que la retención de utilidades puede ser empleada para cubrir los crecimientos de los costos de reposición de la planta.

La administración ha mostrado gran interés en los controles internos sobre caja, ban---

cos, valores, cuentas por cobrar e inventa--  
rios como hemos mencionado anteriormente, --  
sin embargo, hasta muy recientemente han mos-  
trado poca conciencia de las pérdidas poten-  
ciales inherentes a la falta de control so--  
bre planta y equipo, la profesión de la con-  
taduría pública ha tenido, asimismo, que aso-  
ciar los controles internos con los activos-  
circulantes. Los auditores, por costumbre --  
han tolerado inadecuados registros y dudosos  
controles sobre los activos fijos, justifi--  
cando estas fallas con base en que el robo o  
depreciación permanentes de tales activos --  
era improbable.

La principal finalidad de los controles in--  
ternos respecto a planta y equipo, no es de-  
prevenir fraudes, sino la de obtener máximas  
eficiencias de los pesos invertidos en acti-  
vo de la planta.

La necesidad de controles sobre la planta y-  
equipo.

La cantidad invertida en planta y equipo pre-  
sentan una parte fundamental del total de --

los activos en numerosas empresas industriales.

Los gastos de mantenimiento, readaptación y depreciación de estos activos constituyen un factor de importancia primordial en el estado de resultados. La importancia de las cantidades que significan hace que los controles internos cuidadosamente diseñados sean esenciales para la producción de los estados financieros confiables. Los errores en la determinación de las utilidades serán importantes si los activos son desechados sin que sus costos sean eliminados de las cuentas. Las pérdidas que inevitablemente surgirán a consecuencia de métodos no controlados para las adquisiciones, mantenimiento y retiro de activos fijos, son frecuentemente mayores -- que los riesgos de fraude en el manejo de efectivo, a los cuales los auditores han dedicado tanta atención.

#### I.5.6.- Principales medios de control.

Los más importantes medios de control interno aplicables a planta y equipo son los si--

guientes:

1. Un registro auxiliar consistente en una tarjeta u hoja, por separado, para cada unidad de activo. Un adecuado auxiliar para planta y equipo facilita el trabajo del auditor en cuanto al análisis de adiciones y retiros, verificación de la provisión para depreciación y gastos de mantenimiento, en cuanto a la comparación de los gastos reales con los autorizados y en cuanto a la comparación del alcance de la cobertura de seguros.
2. Un sistema de autorización que establezca la aprobación por anticipado, por un ejecutivo responsable, de todas las adquisiciones de activo fijo, ya sea por compras, arrendamiento o construcción. - Las órdenes de trabajo prenumeradas son un medio conveniente para el registro de autorización.
3. Un procedimiento de reporte que asegure la cabal revelación y análisis de las variaciones entre los gastos autorizados y los costos reales.

4. Una descripción oficial de la política - de la empresa en cuanto a gastos capitalizables y cargos a resultados.

Ordinariamente se estableciera un mínimo en pesos para la capitalización; cualquier gasto de un importe inferior será automáticamente clasificado como cargo a los resultados del ejercicio.

5. Una política que establezca que todas -- las compras sean manejadas por un departamento de compras, y se sujeten a rutinas estándar respecto a recepción, inspección y pago.

6. Inventarios físicos y periódicos diseñados para verificar la existencia, localización y condición de todos los activos enlistados en las cuentas y para revelar la existencia de cualquiera de las unidades no registradas.

7. Un sistema de procedimientos de retiro, - incluyendo ordenes de retiro prenumeradas, que describan las causas de retiro y contengan las adecuadas autorizaciones.

**I.5.7.- Evaluación de los controles internos de planta.**

La primera fase de la evaluación de los controles internos, que lleva a cabo el auditor, usualmente determinará si el cliente tiene un registro auxiliar de los activos fijos. Son también de significación primordial los controles presupuestales y un sistema de autorización para controlar las adquisiciones y retiros. Si además de estos instrumentos de control, la compañía toma un inventario ocasional de activos de planta y cuenta con un procedimiento efectivo para distinguir entre gastos capitalizables y cargos a resultados, se encuentran presentes los fundamentos de un control firme.

Se expide este instructivo con el propósito de un mejor control de bienes muebles e inmuebles sobre las funciones específicas de supervisión, verificación y control del inventario permanente de los bienes inmuebles propiedad de la empresa.

**La Supervisión:** Debe entenderse como la au-

toridad técnica suficiente para hacer cumplir de manera estricta, con carácter general y permanente de las disposiciones contenidas en el instructivo de la empresa.

**La Verificación:** La facultad para comprobar en cualquier momento, la existencia de los inmuebles y muebles, empleando para ello los procedimientos que se juzguen más seguros y adecuados.

**El Control:** Se debe entender como la coordinación de los sistemas administrativos de registro de este tipo de activos fijos, la guarda de documentos que comprueben la propiedad de la empresa sobre ellos, así como los que representen la responsabilidad de los funcionarios a cuyos servicios se encuentre el bien mueble o inmueble.

#### **I.5.8.- Clasificación de Inmuebles.**

**I.- Terreno.**

**II.- Edificio y obras diversas.**

**Terreno:**

**1. Rústicos:** Los que se les de uso -

de explotación u otro -  
uso.

2. Urbano: De uso administrativo, -  
industrial, comercial.

**Edificio:**

1. Para oficinas.
  - a. Oficinas generales.
  - b. Casetas de vigilancia.
  - c. Locales para sindicatos.
  - d. Locales para tomadores de tiem  
po.
2. Para servicios administrativos.
  - a. Consultorios y laboratorios.
  - b. Lavanderías.
  - c. Planta de luz.
  - d. Garage y establos.
  - e. Estaciones de gasolina (inter-  
nas al centro de trabajo).
3. Para servicios comerciales.
  - a. Bodegas.
  - b. Estaciones de servicio.
  - c. Agencia de venta.
  - d. Otros de tipo comercial.

4. Para previsi3n social y obras crea-  
tivas.

a. Escuelas.

b. Bibliotecas.

c. Teatro o cine.

d. Cancha de tenis, front3n, etc.

e. Alberca.

f. Gimnasio y campo deportivo.

g. Baos, lavatorios, etc.

5. Para almacenes y bodegas.

a. Almacenes de materiales.

b. Almacenes de productos semiter-  
minados.

c. Almacenes de productos termina-  
dos.

d. Bodegas, etc.

6. Para fbricas y plantas.

Antes de continuar con este instructivo so-  
bre control de bienes inmuebles, debemos de-  
finir que se entiende como inmueble, adicio-  
nes, ampliaciones y bajas.

Inmuebles: Todos aquellos bienes que forman  
parte del activo fijo tangible,-

tengan localización fija o permanente.

**Adiciones:** Cuando un terreno quede modificado en exceso por cualquier motivo en su área original, incrementando o no su importe.

**Ampliaciones:** Cuando el edificio u obra diversa que sufran modificaciones que alteren su valor original y por lo tanto lo incrementen.

**Bajas:** Cuando un terreno, edificio u obra diversa susciten parcial o totalmente, por concepto de venta, donación, demolición, desmantelamiento y destrucción.

A continuación trataremos de explicar lo que se entiende por supervisión, verificación y control, para que se pueda tener un mejor control sobre los bienes inmuebles.

**Supervisión:** La supervisión general del inventario y del registro inicial de los inmuebles, será exclusivamente del departamento de conta-

bilidad o de auditoría interna,-  
proporcionará un catálogo de inmuebles al departamento de contabilidad para que lleve un mejor control.

Se deberán tener planos de los lugares donde se tomará el inventario para mayor rapidez,- se irá señalando en dicho plano los inmuebles ya verificados mediante la clave y número de inventario respectivo, con el fin de llevar el control de los trabajos desarrollados.

Otros elementos que servirán como herramientas para levantar dicho inventario serán:

- a. Los expedientes relativos a la toma de posesión de los bienes.
- b. Los registros contables respectivos.
- c. Los registros administrativos que se consideren convenientes.

El departamento de contabilidad proporcionará al departamento de auditoría interna sobre los datos de inscripción de las escrituras en el registro público de la propiedad,-

acompañando los documentos base de la operación y de la propiedad.

Cuando el terreno contenga construcciones u obras diversas, se tomará por separado, es decir, que se elaborará una forma (No. 3) para el terreno y otra u otras para el registro del edificio y obra diversa, lo que se elaborará en 4 ejemplares que se explicará en lo referente a control.

**Verificación:** El departamento de auditoría interna, dirigirá la verificación, designando para el efecto el personal necesario para efectuar los trabajos, con el auxilio de los elementos de que se disponga de cada uno de los departamentos.

La verificación física de todos los inmuebles se llevará a cabo, según sus ubicaciones, cotejándolo con el catálogo de inmuebles por centros de trabajo o departamentos.

Cualquier discrepancia que se en cuentre al realizar la verificación física del inmueble y sus partes componentes se hará constar en la forma No. 2 para más tarde ser devuelta al departamento de contabilidad para su debida corrección.

Cuando por caso extraordinario - los terrenos en los que se hayan tenido la instalación original y construído nuevas unidades, será necesario la debida aclaración - en la forma No. 2 con el fin de no perder los antecedentes de cada inmueble.

Se formulará la forma No. 1 para cada uno de los inmuebles que en la fecha de verificación física - ya no forme parte de los bienes, si en su oportunidad no fué llenado este requisito. En lo que respecta a los terrenos rústicos y urbanos en su caso, se deberá-

tener presente que en el caso de que estos hayan tenido reformas en su área por cualquier causa, se deberán hacer constar dichas modificaciones en los planos --- existentes y de no tenerlos, se gestionará el levantamiento necesario haciendo mención de dichas reformas.

Por cada inmueble se abrirá un expediente, el cual deberá estar marcado en su parte exterior con el número de inventario completo, debiendo guardar en su interior:

- a. La forma No. 2 conteniendo todos los datos consignados en ella.
- b. Plano levantado a escala conveniente.
- c. Fotografía tamaño 13 X 9 cms. en los casos de edificios u obras diversas.
- d. Copia de la escritura correspondiente o bien la referen-

cia del lugar en donde se en  
cuentra archivada.

- e. El original de la forma No.-  
3, resguardo, bienes muebles  
e inmuebles, mencionando ex-  
clusivamente el número de in  
ventarios completamente del-  
inmueble, la antefirma y --  
puesto que desempeña el res-  
ponsable del inmueble y su -  
firma.
- f. En su caso, un ejemplar de -  
la forma No. 1, solicitando-  
dé baja, conteniendo comple-  
to todos los datos consigna-  
dos en ella.
- g. Todos aquellos documentos o-  
copias de ellos que a juicio  
del departamento de audito--  
ría interna sea conveniente-  
que forme parte de este expe  
diente por aclarar, ampliar-  
o completar alguna informa--  
ción referente al inmueble.

Estos expedientes serán ordenados por números consecutivos de terrenos y de edificios y obras diversas, ambos agrupados por zonas correspondientes en caso de sucursales en el interior de la república.

Control: A medida que se vaya ejecutando la verificación y por lo tanto la forma No. 2, registro del inmueble, se formule en definitiva, se asignará en cada inmueble su número de inventario, anotándolo en el lugar destinado para ello en el cuerpo de la forma citada. El número del inmueble será designado en forma consecutiva por cada clase de inmuebles, es decir, que habrá un número para los terrenos y otro para los edificios u obras diversas, tomando en cuenta la importancia del inmueble en cuanto a destino, localización, uso, importancia y tamaño. Se fijará el número com--

pleto del inventario en lugar visible de las unidades que constituyan el inmueble, salvo en los casos en que no sea posible. -- Los números de inventarios de -- los inmuebles y sus partes componentes que causen bajas, no podrán ser usados nuevamente. Con los 4 ejemplares que mencionamos con anterioridad de la forma No. 2, en lo referente a la supervisión, su distribución será como sigue:

Original: Se destinará a constituir el registro numérico del que ya se habló en el inciso (e) de la forma de hacer el expediente del inmueble.

1a. copia. Con ella se formará el registro clasificado por la entidad federativa en que se encuentra localizado el inmueble en caso de sus cursos.

2a. copia. Se destinará para formar el re--

gistro clasificado, indicando la rama o actividad de la industria a la que pertenezca el inmueble.

3a. copia. Se integrará con ella el registro del uso a que esté destinado el inmueble.

**Altas de inmuebles.** Se incrementará el inventario incorporándole las adquisiciones de inmuebles por construcciones que efectue la empresa, al efecto se procederá como sigue:

- a. Al tramitar adquisiciones, - la gerencia deberá proporcionar al departamento de auditoría interna, la información preliminar respectiva - para iniciar el control del inventario, usando para ello la forma No. 2, tomando las indicaciones señaladas en verificación.
- b. El departamento gerencial se encargará de tramitar la es-

crituración, sean foráneas o en el D.F., en caso de ser foráneas deberán remitir copia simple o fotostática del testimonio para un mejor control.

- c. Mensualmente se obtendrá de la Contaduría General el movimiento de las cuentas respectivas que registren los movimientos de bienes inmuebles y con estas referencias más las de inscripción, cuando proceda, se formulará la forma No. 2 de las que se enviará copia al departamento de Auditoría Interna para que complete su registro de control de inmuebles, para que a su vez tome el inventario de acuerdo al instructivo.

Adiciones: Exclusivamente se usará este vo-

cable por aquellos casos en que un terreno quede modificado en exceso en su origen en cuanto a su área por cualquier motivo. En caso de incrementar su valor original, se seguirá el procedimiento indicado en el párrafo anterior.

**Ampliaciones:** Se usará este término exclusivamente para indicar los casos de edificios u obras diversas -- que sufren modificaciones y que alteran su valor original y por lo tanto los incrementan.

**Baja de inmuebles:** Para la baja de inmuebles, total o parcial, se usará la forma No. 1, solicitud de baja y esto ocurrirá cuando por -- venta, demolición, donación, desmantelamiento o destrucción, dejen de formar parte del activo fijo de la empresa. El trámite de las bajas quedará a cargo del departamento de auditoría inter-

na. Deberá acompañarse invariablemente a la forma No. 1, un -- croquis simple del área que ocupa el inmueble, en papel tamaño-carta, señalando la ubicación -- con suficientes referencias de -- localización, aparte de la clave de inventario respectiva. Al re- mitirse la solicitud de baja al- departamento de contabilidad, de- berán estar autorizadas por la - gerencia y anexa una acta respec- tiva levantada por algún perito- valuador sobre el inmueble.

En cada caso de baja se anexará- el expediente respectivo copia - de la solicitud de baja y del ac- ta producida, según se mencionó- anteriormente.

**CATALOGO DE FORMAS**

**(Especificaciones)**

**FORMA No. 1**

<b>NOMBRE:</b>	<b>Solicitud de baja</b>
<b>CLASE:</b>	<b>Hojas</b>
<b>DIMENSIONES:</b>	<b>28 x 21.6 cms.</b>
<b>CALIDAD DE PAPEL:</b>	<b>Bond de 29 Kgs.</b>
<b>COLOR:</b>	<b>Blanco</b>
<b>TIPO:</b>	<b>Negro y blanco cortado</b>
<b>IMPRESION:</b>	<b>Blanco</b>
<b>TINTA:</b>	<b>Negra</b>
<b>RAYADO:</b>	<b>De pleca, según modelo</b>
<b>ENCUADERNACION:</b>	<b>Blocks de 100 ejemplares</b>

<b>SOLICITUD DE BAJA</b>					
de 19__.			NUM. _____		
DE _____ Dependencia					
IDENTIFICACION DEL OBJETO					
<b>AUXILIAR DE EQUIPO</b>					
<b>FECHA</b>	<b>NUMERO</b>	<b>VALOR</b>	<b>CANTIDAD</b>	<b>DESCRIPCION</b>	
MOTIVO DE LA SOLICITUD					
# VENTA		# DEMOLICION		# DONACION	
# DESTRUCCION					
_____ Jefe de la Dependencia solicitó baja			_____ Quien autoriza la baja		
NOTA: Original y tres copias.					

## CATALOGO DE FORMAS

(Instructivo)

### FORMA No. 1

#### SOLICITUD DE BAJA

**1. OBJETO.**

Por medio de la forma antes citada los distintos departamentos de la empresa solicitarán la baja de equipo objetos capitalizables o inmuebles, que por su uso o condiciones ya no son utilizados por la empresa, poniéndose a disposición de la gerencia y almacenes para su baja.

**2. POR QUIEN ES FORMULADO.**

Esta forma está ordenada por los instructivos de control de Bienes Muebles e Inmuebles en vigor, siendo formulada por el empleado del control de cuentas o bien por el encargado del departamento de auditoría interna, o por cada uno de los departamentos.

**3. MANERA DE PRODUCIRLA.**

En el cuerpo mismo de la forma existen espacios que se llenarán con los datos del objeto,

cuya baja se solicita: fecha, departamento o dependencia, número de inventario, descripción, motivo de la baja, firma de los funcionarios que la solicitan y de los que la autorizan.

**4. COPIAS Y SU DISTRIBUCION.**

Se producen en forma original y tres copias - que se distribuirán en la forma siguiente:

**Original:** Debidamente requisitado, al departamento de contabilidad para su -- operación contable, produciendo la nota de envío para afectar el va-- lor del inventario.

**Copias:** Una al departamento de auditoría, otra para el expediente de cada in mueble y la última para el archivo general.

**CATALOGO DE FORMAS**

**(Especificaciones)**

**FORMA No. 2**

<b>NOMBRE:</b>	<b>Registro del Inmueble</b>
<b>CLASE:</b>	<b>Hojas</b>
<b>DIMENSIONES:</b>	<b>21.5 x 27.8 cms.</b>
<b>CALIDAD DEL PAPEL:</b>	<b>Bond de 29 Kgs.</b>
<b>COLOR:</b>	<b>Blanco</b>
<b>TIPO:</b>	<b>Negro y blanco cortado</b>
<b>IMPRESION:</b>	<b>Blanco y vuelta</b>
<b>TINTA:</b>	<b>Negra</b>
<b>RAYADO:</b>	<b>De pleca, según modelo</b>
<b>ENCUADERNACION:</b>	<b>Ejemplares</b>

REGISTRO DE INMUEBLES

FECHAS DE TOMA DE RAZON  
O VERIFICACION

DIA MES AÑO NUM. \_\_\_\_\_

-----  
D A T O S TERRENO EDIFICIO

1. ESTADO O TERRITORIO LOCALIZADO
2. MUNICIPIO
3. DIRECCION
4. NOMBRE DEL PREDIO
5. NUMERO DEL EXPENDIO
6. NUMERO DEL EXPEDIENTE
7. NUMERO DEL TESTIMONIO
8. NUMERO DE ESCRITURA
9. NOTARIA NUM. Y NOMBRE DEL NOTARIO
10. DESCRIPCION EN EL RPP
  - a. NUMERO
  - b. HOJAS
  - c. LIBRO
  - d. SECCION
11. SUPERFICIE TOTAL
12. MTS CUADRADOS O SUPERFICIE CONSTRUIDA
13. NUM. DE PLANTAS QUE CONSTA EL EDIFICIO
14. METROS CUADRADOS SIN CONSTRUIR
15. VALORES
  - a. ADQUISICION
  - b. PERICIAL
  - c. FISCAL O CATASTRAL
  - d. ESTIMATIVO
16. MATERIAL DE CONSTRUCCION
17. COLINDANCIA EN METROS
  - a. NORTE
  - b. SUR
  - c. ESTE
  - d. OESTE
18. USO A QUE SE DESTINA
19. PLANO NUMERO
20. FOTOGRAFIA NUMERO
21. ANTECEDENTES DE PROPIEDAD
22. OBSERVACIONES NO CONSIDERADAS

## CATALOGO DE FORMAS

(Instructivo)

### REGISTRO DEL INMUEBLE

1. OBJETO.

Tiene por objeto el registro sistemático y -- permanente de todos los inmuebles propiedad - de la empresa.

2. POR QUIEN ES FORMULADA.

Será formulada por el departamento de auditoría interna o por el encargado del control de cuentas.

3. FORMA DE PRODUCIRLA.

Se procederá a su elaboración al conocerse la adquisición o la construcción que efectue la empresa por medio de cualquier compañía constructora, basándose en:

1. Los expedientes relativos a la propiedad del bien.
2. Registro contable relativo.
3. Registro administrativo, o bien;
4. Informes específicos que se recaben.

Será llenada cuidadosamente con todos los datos consignados y por resultar obvia su inter

pretación, no se explican. Lo que si deberá tenerse presente al formularla, es si se trata de un terreno o bien de un edificio u obra determinada, pues es indispensable que los datos se hagan constar en las columnas específicas para cada caso.

**4. COPIAS Y SU DISTRIBUCION.**

Será formulada en cuatro ejemplares que se -- distribuirán de la siguiente manera:

**ORIGINAL:** Al departamento de contabilidad

**COPIAS:** Al departamento de auditoría, expediente de inmuebles y archivo general.

**CATALOGO DE FORMAS**

**(Especificaciones)**

**FORMA No. 3**

<b>NOMBRE:</b>	<b>Resguardo del bien</b>
<b>CLASE:</b>	<b>Hojas</b>
<b>DIMENSION:</b>	<b>21.5 x 27.8 cms.</b>
<b>CALIDAD DEL PAPEL:</b>	<b>Bond 29      Kgs.</b>
<b>COLOR:</b>	<b>Blanco</b>
<b>TIPO:</b>	<b>Negro y blanco cortado</b>
<b>IMPRESION:</b>	<b>Blanco</b>
<b>TINTA:</b>	<b>Negra</b>
<b>RAYADO:</b>	<b>De pleca, según modelo</b>
<b>ENCUADERNACION:</b>	<b>Block de 100 ejemplares</b>

<b>R E S G U A R D O</b>		<b>NUM.</b>
BIENES MUEBLES E INMUEBLES		
<b>LOCALIZACION</b>		
<b>CENTRO DE TRABAJO</b>		
<b>SUCURSAL</b>		
<b>FECHA</b>		
<b>NUMERO DEL INMUEBLE</b>	<b>DESCRIPCION</b>	<b>OBSERVACIONES</b>
<b>ENTREGA INVENTARISTA</b>		<b>RECIBI DE CONFORMIDAD</b>
_____		_____

1. Este documento Forma No. 3, se hará en original y tres copias, ya debidamente firmadas -- por el responsable de los bienes:

ORIGINAL Y COPIA: Departamento de auditoría.

COPIA: Departamento interesado.

COPIA: Persona quien haya hecho -  
la entrega del inmueble.

El departamento de auditoría interna practicará los recuentos en forma rotativa, procurando que cuando menos una sola vez al año se haga la verificación en cada sucursal que tenga la empresa. En virtud de representar este documento una responsabilidad real y efectiva, - no será válido si contiene raspaduras y enmendaduras en el original. La persona que hagauso del equipo, tiene la obligación de conservarlo en condiciones normales de servicio, -- salvo en deterioro normal que este mismo le -  
ocasiona.

NOTA: Este documento se hará para en caso de que la empresa adquiera bienes inmuebles dentro del territorio nacional para abrir sucursales y las entregue a -  
representantes para su uso.

## CAPITULO II

### II. REGLAS DE VALUACION APLICABLES A LAS PARTIDAS QUE INTEGRAN EL ACTIVO FIJO.

A continuación me permito señalar algunos de los más frecuentes principios de valuación, que son aplicados para valorar las partidas del activo fijo.

#### II.1.- Regla general del principio del valor histórico original.

El costo histórico es la base para valorar el activo fijo. La principal característica de este método es que los precios que tienen las partidas son prácticamente verificables. El costo histórico se integra del precio de compra más todos los gastos necesarios para lograr que las unidades estén en condiciones de proporcionar buen servicio.

La comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., nos dice lo siguiente al respecto.

"De acuerdo con principios de contabilidad, las inversiones en inmuebles maquinaria y equipo deberán valuarse al costo de adquisición al de construcción

o, en su caso, a su valor equivalente.

En el caso de cambios considerables del poder adquisitivo de la moneda, que afecten significativamente el valor de los activos fijos se atenderá a lo que establezca esta comisión en boletines particulares". (Boletín C6).

Existen dos factores importantes al considerar el costo histórico del activo, se contempla que cuando se adquiere el negocio está en marcha, en condiciones normales de operación y se piensa que la inversión es recuperable a través del servicio que se va a recibir, pudiendo igualar o sobrepasar el costo de la maquinaria o equipo de que se trate.

Otro factor a considerar es la variación en el precio debido a los adelantos de la tecnología que va haciendo obsoleto el equipo adquirido.

Valor de tasación. Se recurre en este método a los servicios de valuadores especiales, que no tengan parte en la empresa. La valuación que se obtenga deberá ser igual al costo de reemplazo, disminuído de la depreciación que exista en el momento en que se aplique el método de la tasación.

## II.2.- Reglas de valuación aplicables a casos específicos.

### II.2.1.- Costo de reemplazo.

La empresa adquiere una maquinaria nueva, con el mismo grado de eficacia operativa y tiempo de vida y uso, de la maquinaria que se está reemplazando. Los usuarios del método del costo de reemplazo de maquinaria o equipo opinan que a ciertas partidas del activo se les deben dar costos iguales a los precios actuales que tengan en determinado sector comercial. Al calcular la depreciación sobre esta base, la utilidad de operación representará el margen obtenido en condiciones normales, si la empresa, en vez de producir el servicio, lo adquiere, el precio equivaldrá al importe de la depreciación de su activo. Ahora bien, si no se tuviese el equipo y el servicio se compraría en el mercado y su costo hubiera aumentado, se obtendría una ganancia.

### II.2.2.- La compra en conjunto.

Este problema se presenta cuando se desen

bolsa cierta cantidad en forma global por un lote o grupo de activos, sin especificar el valor de cada uno de los bienes -- que integran dicho lote. En este caso el costo total del lote debe distribuirse entre los diversos bienes, con base en el valor relativo a cada uno, determinado -- por un avalúo a cargo de peritos.

En caso de ser obtenidos por cambio de -- otros activos, el procedimiento a seguir -- es considerar el costo de dichos bienes, -- como si se hubiera realizado en efectivo, o también podría considerarse el valor -- del mercado.

### II.2.3.- Bienes adquiridos sin costo.

Corresponden a bienes adquiridos por donación o herencia y que a fin de darles un valor se recurrirá a los servicios de un perito, quien asignará el valor correspondiente que será de acuerdo a los valores que se coticen en el mercado a la fecha -- en que se formalice la donación.

Su registro en la contabilidad de la empresa será cargándose a la cuenta específica del activo fijo y se abonará al superávit donado.

**II.2.4.- Bienes recibidos como aportación de capital.**

El procedimiento a seguir en este caso, es considerado el valor del mercado. Si el valor del mercado excede al valor nominal de los títulos representativos del capital entregado a cambio, el valor excedente se considerará como superávit pagado, en caso de ser su valor inferior al del valor del mercado, se correrán los asientos correspondientes y en su caso las de capital exhibido.

**II.2.5.- Adquisición de activo fijo mediante la emisión de obligaciones.**

A fin de determinar el costo de dicho activo, ha de considerarse el importe en efectivo que habría sido necesario desembolsar en caso de que no se hubiese dado

esta clase de valores. Lo aconsejable es tomar como base, para el costo, el valor que tengan en el mercado los muebles, la maquinaria, los edificios, los terrenos, etc.

**II.2.6.- Bienes recibidos en pago.**

El costo que se asigna a estas partidas será el del valor de mercado al momento de hacer la operación. Cualquier diferencia generará una utilidad o una pérdida.

**II.2.7.- Bienes adquiridos en moneda extranjera.**

Los activos adquiridos en estas condiciones, deben registrarse a los tipos de cambio históricos, o sean aquellos vigentes en las fechas en que se hayan adquirido los bienes. En casos de cambios significativos en la paridad monetaria se atenderá a lo dispuesto por la comisión de principios de contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

**II.3.- Reglas de valuación a las siguientes partidas del -**

## Activo Fijo.

### II.3.1.- Terrenos.

Para determinar el costo de adquisición - de los terrenos, deberán tenerse presentes los principios de contabilidad que indican que deben valuarse al costo erogado con objeto de adquirir su posesión, esto incluye el valor de compra según escritura, los impuestos correspondientes, así - como los honorarios devengados por trámites de las constancias legales de la propiedad a nombre del nuevo propietario. -- Suelen presentarse otros aspectos especiales que hay que considerar en el costo -- del terreno:

- Si la construcción existente no sirve - para fines de la empresa y hay que demolerla.
- Gastos para dejar el terreno listo para la nueva construcción, nivelación del - terreno, desmonte, drenaje, etc.
- Indemnizaciones a terceras personas que

se encontraban localizadas en el terreno.

- Si son fraccionadoras, las adaptaciones que se hagan al terreno como calle, instalaciones de cables para la luz eléctrica, etc.

Es necesario que en la contabilidad de -- una empresa que adquiriera un terreno, a -- fin de construir su propio edificio, que se lleven dos cuentas de activo fijo, una para el edificio y otra para el terreno. Debido a que son de naturaleza diferente, ya que el terreno aumenta de valor conforme avanza el tiempo, y en contra el edificio por su uso se va depreciando. Ejemplo:

El 9 de enero de 1982, la compañía "Cristal Selecto, S.A." compró un terreno que tiene viviendas habitadas. Dicha compra servirá para construir un edificio de oficinas de la compañía. Las condiciones de compra son:

- 1) El precio de la operación al contado es por: \$ 5'000,000.00.
- 2) Las indemnizaciones a los inquilinos de las viviendas ascendieron a: -----  
\$ 200,000.00
- 3) La demolición de las viviendas importa: \$ 35,000.00
- 4) La instalación del drenaje es por: --  
\$ 100,000.00
- 5) Los gastos legales son por: -----  
\$ 100,000.00
- 6) Gastos varios por: \$ 6,000.00.

El inicio de la construcción fué el 2 de febrero del mismo año, ésta se lleva a cabo de la siguiente manera: Según presupuesto de los arquitectos que dirigen la obra, el costo del edificio es por -----  
\$ 7'500,000.00. La compañía constructora se compromete a entregar el edificio totalmente terminado el 31 de agosto de ---  
1982.

La compañía cuenta con \$ 2'500,000.00 para iniciar los trabajos y el 5 de mayo --

del mismo año obtienen un préstamo por --  
\$ 5'000,000.00, que dentro de cuatro años  
pagando el 1% mensual de intereses, la --  
operación la realiza con la compañía Cré-  
dito Hipotecario, S.A., dando de garantía  
el terreno sobre el cual se construye el-  
edificio.

La compañía recibe sólo \$ 2'500,00.00 el-  
5 de mayo de 1982 y el resto lo recibirá-  
el 2 de septiembre de 1982.

La contribución predial se paga cada bi--  
mestre por la cantidad de \$ 4,000.00

Los gastos de administración son por ----  
\$ 3,500.00 mensuales, tanto la contribu--  
ción predial como los intereses y los gas-  
tos de administración se pagan en las fe-  
chas que correspondan.

Contabilización del importe del terreno y  
de la construcción:

## DETERMINACION DEL COSTO DEL TERRENO

Precio de compra	\$ 5'000,000.00
Indemnizaciones a inquilinos.	200,000.00
Gastos legales	100,000.00
Demolición viviendas	35,000.00
Instalación de drenaje	100,000.00
Gastos diversos	<u>6,000.00</u>
SUMA:	\$ 5'441,000.00 *****

Los importes anteriores fueron cubiertos con cheques contra el Banco Intercontinental, S.A. por \$ 5'441,000.00.

- 1 -

Terreño	\$ 5'000,000.00
Bancos	\$ 5'000,000.00

Asiento de Registro del Terreno.

- 2 -

Gastos de adaptación del terreno.	\$ 441,000.00
Bancos	\$ 441,000.00

Asiento para registrar los diversos gas--

tos que se efectuaron en preparar el terreno para recibir la construcción.

- 3 -

Terreno \$ 441,000.00

Gastos de adaptación

del terreno \$ 441,000.00

Asiento de traspaso a la cuenta del terreno por los gastos que se originaron en su adaptación.

#### II.3.2.- Edificio.

A continuación se registran los asientos contables que se originaron en la construcción del edificio.

- 1 -

Edificio en construcción \$ 2'500,000.00

Bancos \$ 2'500,000.00

Erogaciones efectuadas por la construcción, registro de los gastos que se cubrieron con el importe con que originalmente contaba la compañía.

- 2 -

Bancos \$ 2'500,000.00

Acreeedores

Diversos \$ 2,500.000.00

Registro del importe recibido a cuenta --  
del préstamo de \$ 5'000,000.00.

- 3 -

Edificio en

construcción \$ 2'500,000.00

Bancos \$ 2'500,000.00

Diversos cheques expedidos, según compro-  
bantes por concepto de gastos empleados -  
para la construcción del edificio.

- 4 -

Al recibir el saldo del préstamo solicita-  
do se dice:

Bancos \$ 2'500,000.00

Acreeedores

Diversos \$ 2'500,000.00

Cantidad recibida de la hipoteca, por con-  
cepto de saldo de préstamo.

- 79 -

Al emplear la última cantidad recibida en calidad de préstamo para terminar la construcción, se registra:

Edificio en

construcción \$ 2'500,000.00

Bancos \$ 2'500,000.00

Se expiden diversos cheques según comprobantes por concepto de gastos empleados - en la construcción del edificio.

El asiento correspondiente al total de intereses.

Edificio en

construcción \$ 675,000.00

Cuentas

por pagar \$ 675,000.00

Registro de los intereses que corresponden al préstamo.

Cuentas por

pagar           \$   675,000.00

    Bancos                               \$   675,000.00

Pago de intereses por concepto de préstamo.

Al recibir de conformidad la construcción del edificio se dice:

Edificio       \$ 8'175,000.00

    Edificio en  
    construcción                       \$ 8'175,000.00

Registro del costo total del edificio y -  
traspaso de saldo a la ler. cuenta.

### II.3.3.- Maquinaria y Equipo.

Requieren un mayor cuidado para determinar su costo, el costo está formado por - los desembolsos que sean necesarios hasta dejar la maquinaria en perfectas condiciones de utilizarla para la producción de - los artículos a fin de integrar el costo - es necesario considerar los siguientes --

elementos:

- a) Valor según facturas
- b) Derechos aduanales (cuando el equipo sea importado)
- c) Costo de la plataforma, base o refuegos especiales, para hacer más resistente el suelo donde se instale la maquinaria.
- d) Materia prima que se emplee para probar o experimentar el equipo cuando este sea de novedad en la industria que se trate.
- e) Sueldo y salarios a los empleados y operarios que trabajan para dejar el nuevo equipo en condiciones de iniciar la producción o servicio.

#### II.3.4.- Muebles y Enseres.

Se valúan según el importe que aparece en la factura correspondiente, esto aplica en caso de ser adquiridas en la propia plaza donde opera la empresa, pero si se adquieren fuera de la plaza se incrementará el costo por el importe de los fletes-

y acarreos, y si se adquiere la unidad en el extranjero, entonces, el costo de adquisición incluirá los derechos aduanales, seguros, etc.

#### II.3.5.- Herramientas.

Para un control adecuado de la maquinaria y las herramientas, se requiere que la empresa, lleve un control especial, destinando un auxiliar para cada unidad, mencionando el costo de adquisición, su vida probable, su depreciación anual, método de depreciación y su valor de deshecho.

Las herramientas pueden clasificarse en herramientas de maquinaria y herramientas de mano. Las herramientas de maquinaria se caracterizan por ser de larga duración y se pueden controlar individualmente. Las herramientas de mano son generalmente pequeñas, de corta vida y susceptibles a perderse, como consecuencia es difícil llevar un control permanente sobre ellas, en virtud de que se encuentran disemina--

das en los distintos departamentos de la compañía, los principales métodos para la contabilización de las herramientas de mano son:

a) Método de inventarios físicos: Al adquirir nuevas herramientas se cargan a una cuenta especial, sin mantener registros individuales de existencias. Practicar por lo menos una vez al año, al fin del ejercicio o de una fecha cercana, inventarios físicos de las herramientas ajustándose el saldo de la cuenta a los resultados del inventario, cargándose la diferencia a costos o gastos. La valuación del inventario se hace al costo, aplicándose en algunos casos un porcentaje de deducción por uso y desgaste. <sup>1</sup>

b) Método de fondo fijo: Las originales se cargan a la cuenta de herramientas. Las nuevas adquisiciones se car

(1) Boletín C6 Inmuebles, maquinaria y equipo del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

gan a los gastos directamente. El -- saldo de la cuenta representa en forma aproximada la inversión permanente en herramientas. Debe supervisarse - que el saldo de la cuenta represente la existencia de herramientas.

- c) Cargando al activo las compras y depreciarlas a una tasa global. Es importante que la tasa de depreciación individual que se establezca esté basada en la vida probable de las herramientas.
- d) En caso de que la inversión en herramientas sea de poco valor, se deben - cargar las compras directamente a los gastos o costos.

A fin de establecer un buen control interno, por lo que respecta a las unidades -- que integran el activo fijo, es necesario diseñar un auxiliar que permita controlar los, no sólo desde el punto de vista de su custodia, sino también que nos indique

la historia de la unidad desde que se adquiere hasta que se venda o se desheche.

A continuación se presenta el diseño de -  
una tarjeta auxiliar para control de unidades de activo fijo.

Ilustración 2.1

Descripción _____	Tarjeta No. _____
_____	Ubicación _____
Proveedor _____	No. de Serie _____
_____	Piezas fijas _____
Domicilio _____	No. de Motor _____
_____	
Lugar _____	Vida útil _____ años.
Fecha de entrada _____	Probable valor de rescate
Se instaló el ___ de _____	\$ _____
19__.	
Fecha de baja _____	Tasa de depreciación
Se destina para _____	_____
_____	
Observaciones: _____	Método de depreciación
_____	_____
Costo de adquisición inicial	_____
_____	_____
_____	_____

### II.3.6.- Moldes.

A fin de contabilizar la inversión efectuada en moldes es necesario tomar en cuenta la utilización y duración de dichos moldes.

Los moldes que se utilizan en forma permanente para trabajos constantes o de cierta regularidad, tienen un valor a largo plazo y son consecuentemente parte del activo fijo.

Los moldes cuyo uso y vida de servicio abarca algunos meses o hasta dos años, tienen dos alternativas en su contabilización:

- a) Cargar las compras, directamente a los costos o gastos, ó
- b) Seguir el método del fondo fijo que se emplea en el caso de las herramientas (siempre y cuando el monto de la inversión sea representativo).

En caso de que los moldes sean hechos para trabajos especiales, deben car--

garse el costo de producción de los -  
mismos trabajos.

### II.3.7.- Adaptaciones o mejoras.

Las adaptaciones o mejoras de activos fijos representan erogaciones que tienen como consecuencia el incrementar el valor de una unidad de activo fijo ya existente, esta adaptación o mejora puede repercutir en un aumento de su capacidad de servicio, de su eficiencia, prolongar su vida útil, o ayudar a reducir los costos de operación futuros.

El control del costo de la adaptación o mejora, deberá registrarse aparte del costo del activo original, para así tener una información mejor y llevar la depreciación en una forma mas clara y práctica en el caso de arrendar un local, una práctica sana y conservadora consiste en cargar el costo de las adaptaciones a una cuenta especial y amortizarlas durante el tiempo que dure el arrendamiento.

### II.3.8.- Reconstrucciones.

La reconstrucción es mas que una adaptación o mejora, y se encuentra en el caso de edificios y en cierto tipo de máquinas. Por la influencia considerable que tiene esta reconstrucción en el aumento del costo del activo fijo, es necesario tomar en cuenta las siguientes situaciones:

- a) En caso de que la reconstrucción sea total, lo indicado es considerar su costo como una nueva unidad del activo, ocasionando así la baja del anterior.

Si la reconstrucción ha sido parcial, debe darse de baja las partes sustituidas, considerando en caso de no saber el costo de dichas partes, una estimación del valor en libros de estas partes.

- b) Cuidar de no dar una sobre-valoración al activo reconstruido.

### III. REGLAS APLICABLES A LA DEPRECIACION.

#### III.1.- Criterios Generales.

En principio es conveniente que aclare que significa "Depreciación". La depreciación es una pérdida en el valor material o funcional del activo fijo - tangible (no sujeto a agotamiento) y la cual se debe al uso y desmejoramiento de la propiedad, cuyo desgaste no se ha cubierto con las reparaciones o con los reemplazos adecuados. Es la disminución - del valor o precio de una cosa. <sup>1</sup>

Podemos comparar la compra de un activo fijo con - la adquisición de un fondo de utilidad, que contribuirá a la producción o servicio durante el tiempo que esté en buenas condiciones de uso, ya que es - bien sabido que las unidades que integran el activo fijo, con excepción de los terrenos tienen un - final. Por consecuencia el fondo de utilidad también tiene un final, que será al terminar la vida - útil del activo, por lo que, la depreciación llega a ser la expiración del fondo de utilidad de un activo fijo.

(1) Terminología del Contador, Mancera, Hnos. y Colaboradores. 1981. P.

**Elementos que influyen en la depreciación.**

La depreciación puede originarse por: obsolescencia, desgaste o deterioro ordinarios, defectos de fabricación, la falta de uso y la insuficiencia. - Cuando alguno o varios de los elementos antes mencionados aparecen en forma imprevista, reciben el nombre de extraordinarios y en este caso, es indispensable hacer una nota aclaratoria en el estado de resultados.

### **III.2.- Métodos para calcular la depreciación.**

El método a seguir para calcular la depreciación - tiene que ser el idóneo, previo estudio efectuado por un especialista y conocedor de la unidad de activo fijo que se trate, ya que dichos activos son distintos en su naturaleza y servicios que proporcionen.

Los métodos más usados para calcular la depreciación son los siguientes:

- a) Línea recta
- b) De anualidades
- c) Decreciente
- d) Creciente

- e) Unidades estimadas de producción y/o servicio.
- f) Depreciación llamada suma de los dígitos de --  
los años.
- g) Fondo de amortización real.

Método de línea recta o de cargo uniforme.

Es el método de mayor aceptación y consiste en lo siguiente: en este sistema sólo se toma en consideración el tiempo transcurrido, para fijar la depreciación. La diferencia entre el costo y su valor de desecho, se distribuye, en tantas partes -- iguales, como es el número de años de su vida probable, cada ejercicio se carga a los costos de operación la parte proporcional correspondiente.

La persona que calcula el valor de desecho debe -- ser una persona experta para que el cálculo se --- acerque lo más posible a la realidad. La vida probable de un activo fijo se asocia directamente con las reparaciones y mantenimiento que reciba dicho activo.

Un criterio a seguir por varios contadores respecto a como contabilizar los gastos de mantenimiento es el que consiste en hacer una estimación anual -

de los gastos de mantenimiento y reparaciones ordinarias con el fin de que sean uniformes y correspondan a períodos máximos de un año. El importe total del ejercicio de los gastos de mantenimiento estimados se abonará a una cuenta de reservas presupuestiva para mantenimiento. Este sistema es recomendable cuando se practican estados financieros mensuales, para que cada fin de mes se cargue a las cuentas de resultados que corresponden, la doceava parte del monto inicial que se haya estimado, con abono a la cuenta de reserva citada. Cuando se efectúan las erogaciones por los gastos reales por las reparaciones efectivamente realizadas, el importe de las mismas se carga a la cuenta de reserva con crédito a caja o bancos o a la cuenta indicada.

Si al finalizar el ejercicio, el saldo de la cuenta de reserva es deudor, significa que los gastos reales por mantenimiento y reparaciones superaron a los estimados y el monto de dicho saldo se distribuye a prorrata entre las cuentas de gastos de mantenimiento respectivas, cargándolas y con abono a la reserva. Si el saldo fuese acreedor, enton--

ces se cargará a la cuenta de reserva con crédito-- a las cuentas de resultados que se efectuaron cuando se creó la cuenta de reserva citada. El procedimiento anterior presenta la desventaja de que -- cuando se aplica a períodos largos, los costos de mantenimiento suelen ser inexactos.

La fórmula que se usa en el método de línea recta es:

$$\text{Depreciación} = \frac{\text{Costo de Adquisición} - \text{Valor de Rescate}}{\text{Tiempo de vida útil}}$$

Entre las desventajas que algunos autores encuentran en la aplicación de este método, está el no considerar que a medida que pasa el tiempo la unidad de activo fijo envejece requiriendo un mejor y más constante mantenimiento. Aconsejan que para que haya un equilibrio en estos gastos y la depreciación, es conveniente que se considere una cantidad mayor en los primeros años de depreciación, ya que en este lapso son pocos los gastos de mantenimiento; en cambio, en los últimos años los gastos de mantenimiento aumentan y disminuiría la depreciación estableciéndose así una compensación.

activo fijo permanecen ociosas y el importe de su inversión está sin producción.

- 2) Otra consideración que se presenta, es cuanto a elegir si es más conveniente invertir en una costosa maquinaria o mejor utilizar la producción por medios manuales, según el caso.
- 3) Cuando el tiempo es un factor importante en la producción, como es el caso de las tenerías, - la cura de tabaco, etc., es necesario considerar los intereses como elementos del costo.

Entre las opiniones adversas encontramos la si-----  
guientes:

- a) Al considerar los intereses, estamos partiendo sobre una base ficticia, ya que no existe un desembolso real, sino el que se supone que se pagaría en caso de que se obtuviese prestada la cantidad invertida en la unidad de activo fijo. Esto tiene como consecuencia el que se inflen los costos al aumentar la depreciación, que es un elemento del costo.
- b) En el caso de que los intereses fueran desem--

bolsos reales, aún así, no deben considerarse en la depreciación ya que, se reflejan en el costo, debido a que los intereses son constantes, dificultarían precisar las fluctuaciones en los costos reales.

#### Método de depreciación saldos decrecientes.

Partiendo sobre la base de que los activos fijos al paso del tiempo envejecen y sus rendimiento es menor, y por consecuencia los gastos de mantenimiento son mas frecuentes y de mayor cantidad, algunos contadores, estiman que la depreciación del activo fijo, sea mayor en sus primeros años de vida, para compensar el aumento de gastos de mantenimiento al final de la vida del activo. A este procedimiento también se le conoce como depreciación acelerada.

La fórmula que sirve para calcular la depreciación por este procedimiento es: el de porcentaje constante, que se aplica al valor actual en libros y se obtiene así: <sup>2</sup>

(2) Contabilidad Intermedia II. Raúl Niño Alvarez. Edición Trillas. 1978. (Pág. 86)

## **Método de Anualidad.**

Este método considera que es necesario calcular el importe de una "anualidad", a una tasa de interés- adecuada, de tal manera que el fin del número de - años en que se estime la vida probable de un acti- vo fijo, de un importe igual al costo de reposi- ción de la misma. El importe de cada anualidad, - se invierte en forma tal que, con los intereses co rrespondientes, se obtiene el monto deseado.

Es decir en este sistema intervienen dos factores: La depreciación propiamente dicha que corresponda al ejercicio y los intereses sobre el valor del ac tivo en el período en cuestión. La suma de estos factores integran la anualidad que se cargará por concepto de depreciación, a la cuenta de resulta- dos de costos o de gastos por depreciación.

Este método a causado varias polémicas, los que es tán a favor opinan que tiene las siguientes venta- jas:

- 1) La apreciación de los intereses se justifica - principalmente en la época en que el negocio - tiene poca o escasa actividad, las unidades de

$$2 \frac{1}{\text{(vida probable)}}$$

Depreciación creciente.

En este método el valor en libros del activo fijo disminuye conforme al tiempo transcurrido y el uso del mismo, termina con un saldo en libros, igual al valor de rescate estimado. La depreciación anual se obtiene agregando al coeficiente la depreciación del ejercicio inmediato anterior.

Métodos de unidades de producción.

Este método es específico para negocios como por ejemplo: Compañías Transportistas, firmas de contratistas, que ocupan su activo fijo por semanas o meses y nada más. En este método se toma el mínimo de unidades de producción, asimismo el importe de la depreciación de un período está siempre en proporción con los servicios recibidos del bien del activo. Es necesario tener en cuenta, en forma estimativa la producción total o servicios que se van a obtener, así como su valor de desecho, pero no se considera su vida probable.

La fórmula que se aplica en este método es la si--

guiente:

$$D = \frac{C - R}{N^u}$$

Las condiciones que debe reunir este método de depreciación, según Eugene Mc Neill son las siguientes:

- a) Que pueda conocerse o estimarse la producción-servicio del activo en función de alguna clase de unidades.
- b) Cuando existe cierta experiencia o determinadas bases para preever el total de unidades de producción o servicios.
- c) Cuando en forma razonada se hace la computación, se espera que la depreciación que corresponda al período se ligue con el total de la producción o servicios que se espera obtener del uso de la maquinaria o bien de que se trate.

Método de sumar los dígitos del año.

Se piensa que este método es el más equitativo para los activos fijos de larga duración. En este -

tipo de activos vemos que al envejecer dicho activo, los ingresos que genera se reducen. Específicamente esto lo observamos en un edificio de departamentos; sus rentas son elevadas, durante sus primeros años de vida, y disminuyen cuando el edificio deja de ser moderno.

El procedimiento de sumar los dígitos del año se aplica de la siguiente manera.

Supóngase que una unidad de activo fijo tiene un costo de \$ 28,000.00 con una vida útil estimada de 7 años y un valor de rescate de \$ 4,000.00; la suma de los dígitos del valor del activo es:

$$1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 = 28$$

Los cargos de la depreciación anual se determinan de la siguiente manera:

AÑOS	CALCULO DE LA DEPRECIACION ANUAL	GASTOS DE DEPRECIACION ANUAL
1	7/28 de 24,000.00	\$ 6,000.00
2	6/28 de 24,000.00	5,142.84
3	5/28 de 24,000.00	4,285.70
4	4/28 de 24,000.00	3,428.56
5	3/28 de 24,000.00	2,571.48
6	2/28 de 24,000.00	1,714.28
7	1/28 de 24,000.00	857.14
		<u>\$ 24,000.00</u> *****

En este caso la depreciación se efectúa en forma descendente y al llegar a la primera mitad de la vida estimada se ha cargado a resultados más del 50% del valor del activo, como consecuencia de que las primeras depreciaciones son más elevadas.

Amortización de la depreciación acumulada.

Este método se emplea en algunas empresas, que podrían llamarse previsoras, y consiste en que las inversiones hechas en el activo fijo, se recuperen en el transcurso del tiempo, por medio de la depreciación, a la cual la absorben los gastos indirectos.

tos de fabricación y tratándose de negocios comerciales los gastos de operación.

En este sistema se procede hacer inversión de fondos, cuyos períodos coincidirán con el tiempo en que se deprecie el activo (vida probable) con la ventaja de que dicha reserva que forme la inversión no permanecería del todo ociosa, pues ganaría interés que sumado a la cantidad invertida, reportaría más recursos para reemplazar el activo antiguo.

### III.3.- Retiros de Activos Fijos.

Una unidad de activo fijo que en determinado momento deja de prestar servicios a la empresa ya sea por ser vendida o porque ya no sirva, se le debe dar el siguiente tratamiento contable: Se deberá abonar su costo a la cuenta respectiva y cancelarla depreciación acumulada; el valor neto en libros más el costo de remoción y disposición menos el valor de realización o de desecho, arrojará una utilidad o pérdida que deberá reflejarse en los resultados del ejercicio.

### III.4.- Tratamiento de activos ociosos.

El boletín C6 de inmuebles, maquinaria y equipo -- del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.- C., nos da a conocer lo siguiente: Por lo que respecta al tratamiento que se le tiene que dar a una porción importante de inmuebles, maquinaria y equipo que ha estado ociosa por un prolongado período, pero que se tiene la certeza de que estará nueva-- mente en servicio, es necesario que el monto de estos activos, se muestre en un renglón especial del Balance General.

Por lo que respecta al cálculo de la depreciación-- de estos bienes, tendrá que tomarse en cuenta el - grado que afectará la ociosidad, la vida probable-- de dichos activos.

Al abandonarse un activo fijo debe registrarse a - su valor de realización y en caso de que sea infe-- rior el valor neto en libros, la pérdida deberá -- cargarse a resultados. Debido a la importancia re-- lativa del activo fijo abandonado, su importe debe-- rá reflejarse en un renglón especial.

### III.5.- Aplicación Legal.

A efecto de remontarnos al nacimiento de la aplica

ción de preceptos legales que regularon la depreciación, citaré primeramente las disposiciones que propiamente establecieron por decreto del Presidente Alvaro Obregón un gravámen similar al del impuesto sobre la renta denominado como impuesto del centenario, que gravaba por una sola vez los ingresos o comisiones particulares de un mes procedentes del ejercicio del comercio, de algún trabajo independiente, dependiente o de la colocación de capitales. Sin embargo esta ley no estableció deducción alguna por concepto de depreciación, sino hasta diciembre de 1941 en la que se decreta la ley del I.S.R. en la que se autorizaban deducciones por conceptos de amortización y depreciación a la tasa normal del 10% que aún permanece vigente.

A continuación menciono los lineamientos a los que tienen que sujetarse los contribuyentes por lo que respecta a la depreciación del activo fijo que poseen las compañías.

La Ley del impuesto sobre la renta en el artículo 44, marca los porcentos máximos autorizados en la depreciación y son los siguientes;

- I. 5% para construcciones
- II. 6% para ferrocarriles, carros de ferrocarril, locomotoras y embarcaciones.
- III. 10% para mobiliario y equipo de oficina
- IV. 11% para autobuses
- V. 17% para aviones
- VI. 20% para automóviles, camiones de carga, tractocamiones y remolques, a excepción de los -- utilizados en la industria de la construcción
- VII. Tratándose de equipo de cómputo electrónico:
  - a) 25% para equipo consistente en una máquina o grupo de máquinas interconectadas -- conteniendo unidades de entrada, almacenamiento, computación, control y unidades de salida, usando circuitos electrónicos en los elementos principales para ejecutar operaciones aritméticas o lógicas en forma automática por medio de instrucciones programadas, almacenadas internamente o controladas externamente.
  - b) 12% para equipo periférico del contenido en el inciso anterior de esta fracción, -- perforadoras de tarjetas, verificadoras, tabuladoras, clasificadoras, intercalado-

ras y demás que no queden comprendidas en dicho inciso.

VIII. 35% para los siguientes bienes:

- a) Dados, troqueles, moldes, matrices y herramientas.
- b) Equipo destinado a prevenir y controlar la contaminación ambiental en cumplimiento de las disposiciones legales respectivas.
- c) Equipo destinado directamente a la investigación de nuevos productos o desarrollo de tecnología en el país.
- d) Equipo destinado para la conversión a consumo de combustóleo y gas natural en las sociedades que realicen actividades industriales.

Porcientos autorizados para maquinaria y otros activos fijos.

Artículo 45. Los porcientos máximos autorizados para maquinaria y equipo distintos de los señalados en el artículo anterior, son los siguientes:

- I. 3% para producción de energía eléctrica o su-

distribución, transportes eléctricos.

- II. 5% para molienda de granos, producción de azúcar y derivados; de aceites comestibles; tranportación marítima, fluvial y lacustre.
- III. 6% para producción de metal, obtenido en primer proceso; productos de tabaco y derivados del carbón natural.
- IV. 7% para fabricación de pulpa, papel y productos similares; petróleo y gas natural.
- V. 8% para fabricación de vehículos de motor y sus partes; construcción de ferrocarriles y navíos; fabricación de productos de metal, de maquinaria y de instrumentos profesionales y científicos; producción de alimentos y bebidas, excepto granos, azúcar, aceites comestibles y derivados.
- VI. 9% para curtido de piel y fabricación de artículos de piel; de productos químicos, petroquímicos y farmacobiológicos, de productos de caucho y de productos plásticos; impresión y publicación.

- VII. 11% para la fabricación de ropa; fabricación de productos textiles, acabado, tejido y estampado.
- VIII. 12% para construcción de aeronaves, compañías de transporte terrestre de carga y pasajeros.
- IX. 16% para compañías de transporte aéreo, transmisión por radio y televisión.
- X. 25% para la industria de la construcción incluyendo automóviles, camiones de carga, tractocamiones y remolques.
- XI. Tratándose de actividades agropecuarias.
- a) 11% para cría de ganado mayor.
  - b) 20% para agricultura incluyendo maquinaria y equipo.
  - c) 25% para cría de ganado menor.
- XII. 10% para otras actividades no especificadas en este artículo.

En caso de que el contribuyente se dedique a dos o más actividades de las señaladas aplicará el porcentaje, que le corresponda a la actividad en la que hubiera obtenido más ingresos en el ejercicio.

inmediato anterior.

El artículo 46 nos dá a conocer las reglas para deducir las depreciaciones y las amortizaciones de las inversiones.

### Instalaciones.

I. Las reparaciones así como las adaptaciones a las instalaciones se considerarán inversiones siempre que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo.

En ningún caso se considerarán inversiones los gastos por concepto de conservación, mantenimiento y reparación que se eroguen con el objeto de mantener el bien de que se trate en condiciones de operación.

### Automóviles.

II. Las inversiones en automóviles sólo serán deducibles cuando sea uno solo para la persona que lo necesite estrictamente para el desempeño de sus funciones y siempre que tenga relación de trabajo con el contribuyente en los términos del artículo 79 de esta ley. --

Cuando se trate de automóviles cuyo factor -  
exceda de 9.0 en los términos del artículo -  
60 de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o -  
Uso de Vehículos, el monto original de la in-  
versión correspondiente sólo podrá deducirse  
hasta en un 70%.

Casas, Aviones.

III. Las inversiones en casas de habitación, avio-  
nes y embarcaciones que no tengan concesión-  
o permiso del Gobierno Federal para ser ex-  
plotados comercialmente, sólo serán deduci-  
bles en los casos que reúnan los requisitos-  
que señale el reglamento de esta ley.

Las inversiones en casas de recreo en ningún  
caso serán deducibles.

Construcciones en propiedades arrendadas.

IV. Las construcciones, instalaciones o mejoras-  
permanentes en activos fijos tangibles, pro-  
piedad de terceros que de conformidad con --  
los contratos de arrendamiento o de conce---  
sión respectivos queden a beneficio del pro-  
pietario y se hayan efectuado a partir de la

fecha de celebración de los contratos mencio-  
nados, se deducirán en los términos de esta-  
sección. Cuando la terminación del contrato  
ocurra, sin que las inversiones deducibles -  
hayan sido fiscalmente redimidas, el valor -  
por redimir podrá deducirse en la declara-  
ción del ejercicio respectivo, previo aviso-  
presentado ante las autoridades fiscales.

#### Revaluación de Activos Fijos.

V. Que no se dé efectos fiscales a su revalua-  
ción.

A continuación me permito dar un ejemplo de adqui-  
sición de automóviles, en el que se detalla el tra-  
tamiento fiscal a que quedan sujetas las inversio-  
nes en relación a su deducibilidad por deprecia-  
ción.

#### Problema:

"ATI-CAR, S.A." adquirió para sus funcionarios un-  
lote de 7 automóviles 1981 marca Ford a razón de -  
\$ 500,000.00 por unidad, se consulta el tratamien-  
to fiscal a que quedan sujetas las inversiones an-  
teriores.

**Respuesta:**

- 1.- En materia de la deducibilidad anual por las inversiones, será hasta un 20% sobre ----- \$ 300,000.00 que es lo máximo autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público - en su artículo Décimo de la ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales para inversiones en automóviles de 1981; por lo tanto, la depreciación será el:

$$\begin{array}{rcl} 20\% & \times & \$ 300,000.00 = 60,000.00 \\ \$ 60,000.00 & \times & 7 = 420,000.00 \end{array}$$

Por lo que respecta a los \$ 200,000.00 no son susceptibles de disminuir a través de un porcentaje de depreciación, ni dentro del costo en el caso de que sean enajenados.

#### IV. TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL DE ACTIVOS FIJOS TOMADOS EN - ARRENDAMIENTO.

##### IV.1.- Contratos de arrendamiento para utilizar activos fi jos.

Las empresas se enfrentan a la disyuntiva de elegir entre el invertir fuertes cantidades en la compra - de maquinaria o terrenos, o tomar en arrendamiento- el equipo necesario, para recibir el servicio desea  
do, sin así, adquirir el activo fijo en propiedad.

La elección que se haga será el resultado de un estudio profundo para poder determinar que es lo mas- conveniente para la empresa.

Un arrendamiento es el derecho de poseer y usar ma-  
quinaria, equipo, edificios, terrenos, etc., en vir  
tud de un contrato celebrado con el propietario de-  
dichos bienes. El arrendamiento trae aparejado un-  
pago llamado renta, que según lo convenido, puede -  
ser mensual o anual. Se distingue el arrendamiento  
en que el título de propiedad continúa en poder del  
arrendador. El arrendatario con base a lo estipula  
do en el contrato, puede obtener una opción de com-  
pra sobre el bien que se le ha arrendado.

Hoy en día, los contratos de arrendamiento de activo fijo, tienen gran aceptación en las industrias, -empresas comerciales y constructoras, ya que tienen muchas veces necesidad de hacer grandes inversiones en maquinaria pesada y optan mejor, por el arrendamiento.

#### IV.2.- Diferentes tipos de contrato de arrendamiento.

Los contratos de arrendamiento del activo fijo pueden clasificarse en los dos grupos que a continuación se detallan.

1. El arrendatario tiene derecho a utilizar los ac tivos a cambio del pago de rentas, y no adquiere ningún derecho sobre el activo fijo arrendado.
2. Arrendamientos que representan una compra a pla zos del activo fijo.

Por lo que respecta al primer tipo de contratos de arrendamiento es conveniente que en las notas a los estados financieros se especifiquen los montos anuales de las rentas, tipos o clases de activos fijos, el período de arrendamiento, así como cualquier ---

otra información que se considere importante en ---  
cuanto a los arrendamientos que sustancialmente se-  
refieren a una compra a plazos, los pagos de renta-  
representan un medio para el financiamiento de di--  
cha compra. Por lo que corresponde a su presenta--  
ción en los estados financieros, deben ser registra-  
dos como compras, registrándose el bien al activo y  
la obligación de liquidarlo en el pasivo y ambos de-  
ben aparecer en el balance general.

A fin de determinar el monto a que asciende dicha -  
transacción se determinará tomando como base el im-  
porte total de las rentas a pagar, excluyendo la --  
parte de las rentas que representen costos de servi-  
cio, impuestos sobre arrendamiento y otros costos -  
de operación y otros costos, deduciendo también el-  
interés supuesto por el financiamiento de la opera-  
ción a plazos.

En el Balance General se presentará el activo den--  
tro del grupo de activo fijo, en un renglón separa-  
do que puede denominarse "Maquinaria adquirida por-  
arrendamiento" o un título semejante. El pasivo se  
presentará, separando la porción circulante de la -  
porción a largo plazo. Una nota a los estados fi--

nancieros informando sobre las cláusulas importantes de la operación es conveniente hacerla por lo que respecta a la depreciación, deberá tomarse como base la vida útil del activo.

**IV.3.- Distinción de un contrato que en realidad representa una compra.**

Esta situación se determina previo un estudio y evaluación cuidadosa al respecto. Si el arrendatario va adquiriendo un derecho sobre la propiedad del activo; se piensa que se trata de arrendamiento que equivale a una compra a plazos.

A de entenderse que un derecho sobre la propiedad de cualquier unidad de activo no se va adquiriendo en aquellos casos en que el contrato de arrendamiento puede ser cancelado por cualquiera de las partes, por razones que no sean la realización de una contingencia remota. Por otra parte, en los casos de contratos no sujetos a cancelación a menos que se realice una contingencia remota, la existencia de cualesquiera de las condiciones siguientes, significa que el arrendatario adquiere un derecho sobre la propiedad del activo a medida que realiza el pago -

de las rentas, y esto, evidentemente muestra que el arrendamiento es en esencia una compra:

- a) El período inicial del arrendamiento es considerablemente inferior que la vida útil del bien, y el arrendatario tiene la opción de renovar el contrato por el período remanente de vida útil del bien, a rentas considerablemente más bajas que las inicialmente pactadas.
- b) El arrendatario tiene el derecho, durante el período del contrato o al término del mismo, de adquirir el activo en propiedad mediante el desembolso que a la fecha de la firma del contrato parece substancialmente más baja que el valor que el activo tendrá al momento en que la opción de compra pueda llevarse a cabo.

#### IV.4.- Tratamiento Fiscal.

Monto de la inversión e importe depreciable en contratos de arrendamiento financiero.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo No. 48 dispone lo siguiente:

"TRATANDOSE DE CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCI-

RO, SE CONSIDERARA COMO MONTO ORIGINAL DE LA INVER-  
SION, LA CANTIDAD QUE RESULTE DE APLICARLE AL TOTAL  
DE PAGOS CONVENIDOS PARA EL TERMINO FORZOSO INICIAL  
DEL CONTRATO EL PORCIENTO QUE CONFORME AL CUADRO --  
CONTENIDO EN ESTE ARTICULO CORRESPONDA, SEGUN EL NU  
MERO DE AÑOS DEL PLAZO INICIAL FORZOSO DEL CONTRATO  
Y LA TASA DE INTERES APLICABLE AL PRIMER AÑO DEL --  
PLAZO PACTADO; CUANDO VARIE LA TASA APLICABLE AL --  
PRIMER AÑO SE CONSIDERARA EL PROMEDIO DE DICHO AÑO".

**Arrendador Extranjero.**

"CUANDO EL ARRENDADOR SEA RESIDENTE EN EL EXTRANJE-  
RO PARA EFECTOS DE LA APLICACION DEL CUADRO CONTENI  
DO EN ESTE ARTICULO, SE CONSIDERARA QUE EL INTERES-  
FIJADO PARA DETERMINAR LOS PAGOS CORRESPONDIENTES -  
AL PRIMER AÑO DE PLAZO; ES EL INTERES POR OPERACIO-  
NES INTER BANCARIAS QUE RIJA EN EL MERCADO DE LON--  
DRES (LIBOR) AL MOMENTO DE CELEBRAR EL CONTRATO".

A continuación cito un ejemplo de un activo adquiri  
do en arrendamiento:

**Problema:**

La empresa "INDUSTRIAS ARCE, S.A." adquiere en ----

arrendamiento financiero un equipo por la cantidad de \$ 4'200,000.00 fijándose un plazo inicial forzoso de 4 años y una tasa de interés en el primer año, de 24%.

Determinese el monto original de la inversión a que se refiere este artículo.

Respuesta:

El porcentaje correspondiente según el cuadro del artículo No. 48 es 60%, de donde:

$\$ 4'200,000.00 \times 60\% = \$ 2'520,000.00$  Monto original de la inversión.

## V. REGLAS DE PRESENTACION.

### V.1.- Clasificación.

El Boletín C6 "INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO" del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., nos dá a conocer las características que deberán reunir los bienes que integran el rubro del activo fijo, en primer lugar nos cita que son adquisiciones de bienes físicos que se utilizarán en la producción de bienes y servicios generalmente en un lapso mayor de un año, su costo se recuperará a través de los ingresos por la realización de los artículos o productos manufacturados o de los servicios prestados; otra característica de dichos activos es que son comprados sin el propósito de venderlos. Todos estos activos con excepción de terrenos están sujetos a depreciación o amortización.

Los activos fijos dentro del Balance General se clasifican después del activo circulante deduciendo del total de activos fijos el importe correspondiente a la depreciación acumulada. La integración del activo fijo en inmuebles, maquinaria y equipo puede presentarse en el balance general o en nota por separa-

do.

Los rubros del activo fijo presentados en los estados financieros se clasifican en:

- a) Inversiones no sujetas a depreciación, tales como: terrenos, que en virtud de que son inversiones que no sufren ningún deterioro y desgaste y que por el contrario, se incrementa su valor -- con el transcurso del tiempo, debido a la plusvalía y otros fenómenos económicos.
- b) Bienes sujetos a depreciación como son: edificios, maquinaria y equipo, muebles y enseres, - herramienta pesada y vehículos, etc.

Las construcciones en proceso se presentan en forma separada de los edificios terminados, es conveniente mencionar la cifra a que ascenderán los proyectos en proceso. Asimismo el tiempo en que se planean llevar a cabo.

En el caso de los intereses por financiamiento, devengados durante el período de construcción e instalación del activo fijo, que se hayan cargado al costo del mismo, deberán mencionarse a través de una --

nota a los estados financieros.

El método y los porcentajes de depreciación aplicados a los principales rubros del activo fijo, deben mencionarse en los estados financieros. Así mismo - debe mencionarse el importe de la depreciación del - año.

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

En caso de existir una sobreinversión, debe indicarse a través de notas en los estados financieros esta capacidad no utilizada en la planta y en su caso los planes futuros de la campaña para eliminar esa improductividad. Los activos ociosos o abandonados se -- presentarán en un renglón especial.

En el caso de que los activos fijos tengan gravámenes o restricciones de cualquier naturaleza, deberán indicarse en notas a los estados financieros.

Activo fijo forma de presentación.

Entre los títulos más usados por los contadores pú--

blicos para denominar este tipo de bienes, muebles e inmuebles, propiedad de la empresa que se utilizan - basicamente para la producción de los satisfactores - de necesidades colectivas o de los servicios, base - de su actividad principal figuran: terrenos, edificios y construcciones, maquinaria y equipo, maquinaria y equipo industrial, muebles y enseres, equipo - de oficina, mobiliario y equipo, revaloración de activo fijo, etc.

Con el objeto de aumentar las ideas al respecto se sugiere la siguiente presentación y terminología para esta sección del estado de situación financiera.

Para el encabezado según el caso:

INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPOS.

MAQUINARIA, INSTALACIONES Y EQUIPOS

INVERSIONES INMOVILIZADAS

BIENES DE USO, etc.

Lo importante al intitular esta sección del estado - de situación financiera, es que el encabezado describa lo que contiene.

En cuanto a los apartados o el detalle de las parti-

das individuales, se deben buscar también títulos -- claros y descriptivos, siguiendo hasta donde sea posible las siguientes recomendaciones:

- a) Si el análisis de las partidas que integran esta sección es superior a cuatro renglones, se pierde la atención del lector o podría romper la armonía, en cuanto a la presentación general del estado de situación financiera, por tanto dicho análisis se debe presentar como parte de la información que los complementa.
- b) Las partidas que integran esta sección, deben -- presentarse de acuerdo con la importancia de su monto o, en su caso, con base en su grado de des congelamiento o aplicación de su costo de adquisición, a los resultados de operación.
- c) No presentar parte del análisis en el cuerpo del estado de situación financiera y parte dentro de la información que los complementa.
- d) Informar sobre el método aplicado para computar la depreciación y amortización.
- e) En el caso de que, por cualquier motivo el costo

de adquisición y su correspondiente depreciación difiera del valor en libros, ello debe revelarse en los estados financieros.

La formulación y presentación de los estados financieros tienen su fundamento en los principios de contabilidad, los cuales regulan en forma genérica esta materia; la reglamentación de los aspectos particulares está a cargo de reglas que derivan o complementan dichos principios, las cuales representan "el cómo" o la manera de ejecutar una cosa o vigilan que - en los estados financieros esté todo lo que se debe incluir, se excluya lo que no debe estar y, que todo lo que se incluya se haya bien valuado y correctamente presentado, al igual que los principios de contabilidad, estas reglas son o deben ser obligatorias; sin embargo poseen cierto grado de flexibilidad que permite su alternación o combinación; como norma general, inobservancia de una regla de inclusión, exclusión, valuación y presentación, constituye una violación al principio del cual deriva, a diferencia de la violación a una regla de clasificación y terminología, la cual no afecta hasta ese grado.

Concretamente hablando sobre las reglas de presenta-

ción, clasificación y terminología, se podría decir que:

- a) Son las normas que guían el criterio para la --- agrupación de capítulos, apartados y conceptos - de los estados financieros, conteniendo recomen- daciones sobre como mostrar dichos capítulos y - conceptos y que términos utilizar en los estados financieros.
- b) Están íntimamente ligadas entre sí, dado que pa- ra lograr una presentación adecuada, es necesaa- rio lograr una buena clasificación y utilizar -- una terminología clara y precisa.

A fin de dar un panorama mas amplio de como pueden - presentarse las notas a los estados financieros, de- partidas del activo fijo, se detallan a continuación los siguientes cuadros: (Ver anexo A).

- a) En las columnas (1) a (4) deben incluirse impor- tes brutos.
- b) Las depreciaciones contabilizadas con ejercicios anteriores figurarán en la columna (5), deduci-- das las que correspondan a los bienes vendidos o

Denominación de la sociedad.

Estado de Posición Financiera al:

BIENES DE USO

ANEXO A

RUBROS	Valor de origen al comienzo del ejercicio (1)	Aumentos por compras, mejoras permanentes etc. (2)	Disminuciones por venta o retiros (3)	Valor de origen al finalizar el ejercicio (4)	Anteriores	Depreciaciones		Total (8)	Resultante (9)
						Del ejercicio			
						% (6)	Importe (7)		
<b>TOTALES</b>									

Fuente: Presentación y Terminología de los Estados Financieros. Víctor M. Paniagua Bravo. Edición 1979. Ediciones Contables y Administrativas, S.A. (Pág. 23)

retirados de la explotación.

- c) El porcentaje de amortización a incluir en la coluna (6) resultará de la relación entre las --- amortizaciones del ejercicio columna (7) y el valor que corresponda a cada rubro al finalizar el ejercicio columna (4)
- d) El importe neto resultante columna (9) se obtendrá deduciendo el total de la columna (8) del importe consignado en la columna (4).

(Ver anexo B)

1. Este cuadro se utilizará para las propiedades inmuebles consideradas como bienes de uso o inversiones.
2. En la primera columna se consignará una breve reseña acerca de las características esenciales de estos bienes, con indicación de su naturaleza; - (campos, edificios, terrenos, etc.) ubicación, - dimensiones, superficie edificada, clase de congstrucción y destino de cada bien.

Denominación de la sociedad

Estado de Posición Financiera al:

ANEXO B

PROPIEDADES INMUEBLES

Inmuebles	Costo Originario	Ampliaciones y mejoras (valores de costo)	Monto amortizado	Neto Resultante	Valor de libros	Valuación fiscal

1. Esta planilla se utilizará para las propiedades inmuebles consideradas como bienes de uso o inversiones
2. En la primera columna se consignará una breve reseña acerca de las características esenciales de estos bienes, con indicación de su naturaleza (campos, edificios, terrenos, etc.), ubicación, dimensiones, - superficie edificada, clase de construcción y destino de cada bien.

Fuente: **Presentación y Terminología de los Estados Financieros.** Víctor M. Paniagua Bravo. Edición 1979. Ediciones Contables y Administrativas, S.A. (Pág. 24)

NOTA 1.

El monto mostrado en el balance general está formado de la siguiente manera:

	<u>COSTO</u>	<u>DEPRECIACION ACUMULADA</u>	<u>MONTO NETO</u>
EDIFICIO	\$ XXXXX	\$ XXXXXXXXXXXXX	\$ XXXXX
MAQUINARIA Y EQUIPO	XXXXX	XXXXXXXXXXXXX	XXXXX
MUEBLES Y ENSERES	XXXXX	XXXXXXXXXXXXX	XXXXX
EQUIPO MOVIL DE SERVICIO INTERNO	XXXXX	XXXXXXXXXXXXX	XXXXX
VEHICULOS	<u>XXXXX</u>	<u>XXXXXXXXXXXXX</u>	<u>XXXXX</u>
	XXXXX	XXXXXXXXXXXXX	XXXXX
TERRENO	<u>XXXXX</u> *****	<u>XXXXXXXXXXXXX</u> *****	<u>XXXXX</u> *****

COMPANIA INDUSTRIAL RUBI, S. A.

ESTADO DE POSICION FINANCIERA

31 de julio de 1978

ACTIVO

PASIVO

Circulante

Circulante

Efectivo y valores de inmediata realización		\$ 40,000.00
Cientes	\$ 650,000.00	
Documentos por cobrar	<u>1'200,000.00</u>	
	1'850,000.00	
Estimación para cuentas malas	<u>( 70,000.00)</u>	1'780,000.00
Deudores diversos y anticipos a proveedores		82,000.00
Funcionarios y empleados		15,000.00
Primas de seguros y gastos anticipados		40,000.00
Depósitos en garantía		80,000.00

Proveedores	\$ 1'450,000.00	
Documentos por pagar	250,000.00	
Acreedores diversos	40,000.00	
Banco X, S.A. préstamo	810,000.00	
Impuesto al valor agregado por pagar	70,000.00	
Cuotas del Seguro Social	90,000.00	
Provisión para impuesto sobre la renta	300,000.00	
Provisión para reparto de utilidades a los trabajadores	80,000.00	
Otros impuestos	40,000.00	
Otros pasivos	<u>120,000.00</u>	\$ 3'250,000.00

Inventarios

Almacén de prods. terminados \$ 800,000		
Estimación para obsolescencia (100,000)	700,000.00	
Manufactura en proceso	180,000.00	
Materia prima	300,000.00	
Materia prima en tránsito	40,000.00	
	<u>1'220,000.00</u>	
		\$ 3'257,000.00

Fijo

Préstamo hipotecario Banco X, S.A.	2'000,000.00	
	<u>500,000.00</u>	2'500,000.00
		\$ 5'750,000.00

Depreciación

CAPITAL CONTABLE

Fijo	Costo de Adquisición	% Anual	Acumulado	Neto	
Terreno	\$ 100,000.00	\$ --	\$ -	\$ 100,000.00	
Edificio	2'100,000.00	5	480,000.00	1'620,000.00	
Maquinaria y Equipo	220,000.00	10	120,000.00	100,000.00	
Mobiliario y Equipo	340,000.00	10	140,000.00	200,000.00	
Equipo de Transporte	60,000.00	20	36,000.00	24,000.00	
Equipo de Laboratorio	20,000.00	10	10,000.00	10,000.00	
Construcciones en proceso	480,000.00	--	-	480,000.00	
Maquinaria en Tránsito	100,000.00	--	-	100,000.00	
	<u>\$ 3'420,000.00</u>		<u>\$ 786,000.00</u>	<u>\$ 2'634,000.00</u>	\$ 2'634,000.00

Capital social

Capital social		1'000,000.00
Superávit		
Reserva legal	\$ 15,000.00	
Reserva de reinversión	20,000.00	
Pérdidas de ejercicios anteriores	(420,000.00)	
Utilidades del ejercicio	396,000.00	11,000.00
		1'011,000.00

Acciones de afiliada (Cía. Argus, S.A.)		100,000.00
---	--	------------

Cargos diferidos

Gastos de organización	802,000.00	
Menos amortización	<u>(102,000.00)</u>	700,000.00
Gastos de instalación	86,000.00	
Amortización	16,000.00	70,000.00
		<u>\$ 3'504,000.00</u>

SUMA DEL ACTIVO

\$ 6'761,000.00

SUMA EL PASIVO Y CAPITAL CONTABLE

\$ 6'761,000.00

## **VI. REEXPRESION DEL ACTIVO FIJO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS.**

### **VI.1.- Introducción.**

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

### **VI.2.- La Inflación.**

La gran mayoría de las críticas sobre la informa--- ción financiera actual, indica que no se refleja -- adecuadamente el contenido económico en los estados -- financieros. Uno de los fundamentos sobre los cua-- les está basada la confiabilidad de los propios Es-- tados Financieros, es la estabilidad de la unidad -- de medida, el peso. En los últimos años la infla-- ción se ha incrementado rápidamente. Los estados -- financieros basados en el valor histórico del peso, -- pierden mucho de su significado, para darnos una --

idea de la inflación en el mundo, a continuación se presentan las tasas más recientes:

<u>PAISES</u>	<u>1977</u>	<u>1978</u>	<u>1979*</u>
U.S.A.	6.5	7.8	12.2
CANADA	8.0	8.9	9.1
ALEMANIA	3.9	2.6	4.5
JAPON	8.0	3.6	3.5
FRANCIA	9.5	9.2	10.7
ITALIA	18.1	12.1	14.2
REINO UNIDO	15.9	8.3	14.1
VENEZUELA	7.7	7.1	20.0
BRASIL	43.7	38.7	80.0
ARGENTINA	176.0	175.5	139.7
MEXICO	28.9	17.5	18.2

\* Estimado a excepción México.

Inflación medida con índices de precios al consumidor.

Las empresas se enfrentan a los siguientes impactos inflacionarios:

a) Problemas de medición: Las comparaciones se hacen cada día más difíciles en:

1. Cuantificación del crecimiento real. Los sistemas de información están basados en la unidad monetaria y no proveen de los datos necesarios para hacer este análisis.
2. Determinación en la utilidad del negocio actualmente las utilidades que arrojan los negocios no reflejan la realidad económica y mucho menos las hacen comparables con las de otros períodos.
3. El valor de los recursos con que cuenta la empresa. Es el importe contra que comparar la utilidad y los procedimientos actuales no lo permiten.

b) Problemas relacionados con la administración financiera:

1. Los materiales escasean y aumentan los plazos de entrega, hay necesidad de crear o modificar las políticas de compras, producción o inventarios.
2. Es difícil conseguir fondos en los mercados de dinero y las tasas son altísimas.

3. El constante cambio de costos y precios causa descontrol administrativo y dificulta el manejo de flujo de fondos.

c) Otros problemas:

1. Pérdida del Mercado Internacional. La tasa de inflación en México, es superior a la de muchos países desarrollados, lo que puede ocasionar, que no se ofrezca un precio de exportación atractivo y se desplace al país del mercado internacional.
2. Una descapitalización ocasionada por las altas utilidades (inflacionaria) al pagar más impuestos y repartir dividendos, sobre utilidades que realmente no se generaron.

VI.3.- Método de ajuste.

Como podemos observar, las empresas se están enfrentando a muchos problemas y conflictos y es necesario tomar medidas efectivas que minimicen estos problemas, una de las soluciones sería la contabilización por cambios en los niveles generales de precios.

Dependiendo de los objetivos, existen diversos métodos para reconocer los efectos de la inflación en la información financiera. Aquí voy a mencionar solo dos, que son los más utilizados: Método de ajuste por cambios en los niveles generales de precios y contabilidad por costo de reemplazo.

El método de cambios en los niveles generales de precios, es un método relativamente simple y poco costoso. Dicho método no requiere cambios en los principios de contabilidad y la unidad de medida es restablecida, el objetivo es reestablecer en pesos corrientes las operaciones registradas medidas en pesos anteriores, en este método se utiliza el índice nacional de precios al consumidor que publica el Banco de México, S.A.

El método de actualización de costos específicos, entendiendo por costo actual específico el de reposición a menos que:

1. Tratándose de inmuebles, maquinaria y equipo, se tenga la intención de no reponerlos. En este último caso, se valuarán a su valor estimado de realización, si están fuera de uso si se en-

cuentran en operación, se valuarán a costo histórico.

En la aplicación del método de ajuste por cambios - en el nivel general de precios se debe:

1. Expresar las cifras de inmuebles, maquinaria y equipo (y su correspondiente depreciación) en unidades de poder adquisitivo general al cierre del ejercicio.
2. Acumular o deducir según el caso, a la suma de los ajustes efectuados, los efectos significativos producidos por cambios en la paridad del peso, mediante el traspaso del cargo a resultados a diversas cuentas de activo, motivado por la diferencia de cambios.
3. La diferencia derivada por los ajustes anteriores, constituirá la ganancia o pérdida por posición monetaria.

En la aplicación del método de actualización de costos específicos se debe:

1. Expresar las cifras de inmuebles, maquinaria y equipo (y su correspondiente depreciación acumu

lada) a su costo específico actualizado al cierre del ejercicio.

2. Acumular (ó deducir) a la suma de los ajustes existentes, los efectos significativos, producidos por cambios en la paridad del peso, mediante el traspaso de cargo a resultados o a diversas cuentas de activo, mostrado por la diferencia cambiaria.

De acuerdo con las diversas condiciones de las empresas, cada uno de los métodos anteriores pueden dar resultados satisfactorios en diferentes circunstancias. Es necesario estudiar las características de la empresa y el resultado de aplicación de cada uno de los métodos y adoptar aquel que, dentro de las condiciones de costo y practicabilidad razonables, satisfaga las necesidades informativas.

Por lo que respecta a la depreciación del ejercicio deberá basarse en estimaciones técnicas de las vidas probables de los inmuebles, maquinaria y equipo y en los costos actualizados de estos activos prevalecientes durante el ejercicio, (por lo general el promedio).

La diferencia entre el total ajustado cargado a resultados y el incremento anual de la depreciación - acumulada, afectará:

- a) La ganancia - o pérdida - por posición monetaria, cuando se utilice el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios.
- b) El superávit -ó déficit- por retención de activos no monetarios, si se utiliza el método de actualización de costos específicos.

#### VI.4.- Boletín B-7.

A fin de mostrar un panorama más completo de la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera a continuación trato aspectos importantes contenidos en el Boletín B-7 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

#### ANTECEDENTES.

La información contable financiera se ha fundado, - tradicionalmente, en el principio de "Valor Histórico Original". Este principio se basa en que las cifras de los estados financieros se expresan en términos de unidades monetarias y que, cuando esta uni

dad o medida de valor es constante, la importancia-relativa de un bien queda razonablemente medida por "... las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ello - se haga al momento en que se consideren realizados-contablemente".

Dichas cifras pierden su significado en épocas de - fluctuaciones intensas o frecuentes de los precios. Cuando esto sucede, las unidades monetarias de distintas épocas -nominalmente iguales- no son realmente homogéneas por lo que, al acumularlas o aplicarlas con base nominal, se suman y restan cantidades heterogéneas, dando agregados y residuos cuya - significación es equívoca.

Esta deficiencia de la información puede conducir, - por ello, a decisiones desfavorables y peligrosas - para las empresas y para la economía nacional, tales como la descapitalización de las propias empresas por el gravamen o reparto de utilidades ficticias. Aunque existe consenso general sobre la necesidad de corregir tales deficiencias con la finalidad de evitar que los usuarios de la información-contable financiera sean inducidos a error, no se -

ha logrado, a la fecha, un acuerdo satisfactorio sobre el método apropiado para efectuar y presentar la corrección, en un contexto de precios con fluctuaciones generales frecuentes o intensas. Existen varios métodos propuestos que tienen fuertes y sólidas razones a su favor y que, probablemente, sean aplicables satisfactoriamente a diferentes empresas y en diversas circunstancias.

El problema es mundial; algunos países como Brasil y Chile, han adoptado métodos de corrección monetaria basados en un índice general dictado por el Gobierno. Otros como Australia, Estados Unidos y el Reino Unido, han adoptado ensayos prácticos a nivel de información adicional, con métodos, bases y consecuencias diferentes. En otros más, como Alemania y Canadá el tema se ha mantenido en discusión, sin aplicaciones concretas.

En México, un grupo considerable de empresas ha intentado resolver parcialmente el problema mediante la aplicación de los métodos enunciados en el Boletín B-7 de la Comisión de Principios de Contabilidad.

Por último, unas cuantas empresas han reflejado en su información financiera otros efectos del fenómeno inflacionario, particularmente los provocados -- por el mantenimiento de una determinada posición monetaria dentro de su estructura financiera.

Los problemas ocasionados por la deformación de la información financiera tradicional (basada en el valor histórico) y por la falta de comparabilidad producida por las desviaciones al esquema utilizado -- sin guías de acción concretas, han sido preocupa---ción sobresaliente de la profesión contable en los últimos años. Consciente de estos problemas y de la necesidad de resolverlos, la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha desarrollado diversos estudios sobre las posibles soluciones y divulgado las alternativas de corrección de la información financiera que parecen tener un mayor respaldo técnico y ser susceptibles de aceptación y aplicación generalizada en nuestro medio.

En noviembre de 1978 la Comisión emitió un proyecto de estudio 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 fué muy amplia y a través de ella se lograron valiosos puntos de vista que la Comisión ha analizado cuidadosamente y que han sido considerados en la preparación en este estudio.

#### CONSIDERACIONES GENERALES.

Como resultado de la investigación y la auscultación efectuadas, la Comisión ha confirmado o percibido que:

- a) Es urgente ofrecer lineamientos para la solución de un problema tan complejo, a fin de rescatar la significación de la información financiera. Estos lineamientos, que no pretenden -- una solución ideal deben ser sencillos y prácticos para que su aplicación esté al alcance de todas las empresas.
- b) A pesar de sus deficiencias, es innegable que el esquema contable tradicional ha sido útil y confiable para la comunidad de negocios por un-

largo período. El grueso de la actividad económica está representado por las transacciones -- que realizan las empresas. El registro de estas transacciones, utilizando a la moneda como denominador común, constituye la ocupación fundamental de la contabilidad y le permite preservar las características de objetividad y verificabilidad que la información financiera, necesariamente, debe satisfacer. Consecuentemente, no debe abandonarse el costo histórico, sino -- complementarse, destacando los efectos principales de las fluctuaciones intensas o frecuentes -- que dicha información oculta.

- c) Sería reprochable desterrar la práctica ya aceptada, de revaluación de activos fijos, incorporada en un número importante de estados financieros. Por el contrario, sería deseable que -- la misma se generalice y así se disminuyan los casos de falta de comparabilidad en la información financiera.
- d) Es aventurado pronunciarse por un método único de corrección cuando no existe consenso al respecto pero, a la vez, es necesario mantener la-

comparabilidad de la información y evitar la --  
utilización indiscriminada de la variedad de mé-  
todos disponibles.

- e) Existen, además, problemas conceptuales y técni-  
cos, cuya resolución podrá lograrse a través de  
mayor análisis difusión y experimentación. En-  
particular, dada la controversia que existe res-  
pecto a la determinación y tratamiento de los -  
efectos que produce en los resultados la posi--  
ción monetaria de las empresas y la retención -  
de partidas no monetarias, se concluye que aún-  
no existen bases sólidas para requerir que los-  
ajustes que pudieran derivarse de estas parti--  
das y la actualización directa del patrimonio,-  
se incorporen a los estados financieros básii---  
cos.

De lo apuntado en los incisos anteriores, se des---  
prende que, ante las circunstancias, es inapropiado  
abandonar la información financiera basada en el --  
tradicional costo histórico pero, al mismo tiempo,-  
es necesario iniciar el proceso de corrección de --  
las deficiencias que dicho esquema origina en un ag-  
biente de fluctuaciones intensas y frecuentes en --

los precios. A la fecha, se carece de bases sólidas para permitir que los ajustes correctivos se incorporen a los estados financieros básicos. Consecuentemente, debe adoptarse un proceso evolutivo y experimental que en forma ordenada y sistemática, pruebe la validez y utilidad de aquellos métodos de ajuste que cuentan con mayor respaldo técnico y menor dificultad de aplicación y que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable.

#### **MÉTODOS PARA LA ACTUALIZACIÓN DE CIFRAS.**

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 equiva-

le a considerar todos sus efectos, tanto los --  
"favorables" como los "desfavorables", sin rea-  
lizar 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 sido desarrollados y experi-  
mentados con mayor profundidad e intensidad:

- a. El de ajuste por cambios en el nivel gene--  
ral de precios. <sup>1</sup>
- b. El de actualización de costos específicos. <sup>2</sup>

- (1) Ver proposición para el ajuste de los Estados Financieros -  
por cambios en el nivel general de precios, de la Comisión-  
de Principios de Contabilidad del IMCP, revista "Contaduría  
Pública", México, Septiembre de 1975.
- (2) Método elaborado y propuesto por el Instituto Mexicano de -  
Ejecutivos de Finanzas (ver Un Método Integral de Ajuste a-  
los Estados Financieros con base en los Valores Actualiza--  
dos) Ejecutivos de Finanzas, enero de 1978.

Ambos métodos coinciden en que las deformaciones -- esenciales de los costos históricos, se localizan - en los rubros no monetarios del balance general (bá sicamente inventarios, activos fijos y patrimonio)- y los del estado de resultados que les son relati-- vos (costo de ventas y depreciación). En tanto que el primero considera que la deformación del costo - histórico se corrige convirtiendo los costos expre- sados en unidades monetarias de poder adquisitivo - general actual, el segundo sostiene que esta co---- rrección debe efectuarse substituyendo el costo ori- ginal de cada partida por el costo actual de la mis- ma.

La aplicación del método de ajuste por cambios en - el nivel general de precios, no implica una desvia- ción del principio del valor histórico original --- cuando el ajuste se efectúa respecto de todas las - partidas de los estados financieros susceptibles de modificación, utilizando los procedimientos estable- cidos en la "Proposición para el Ajuste de los Esta- dos Financieros por Cambios en el Nivel General de- los Precios", emitida por esta comisión. Su propó- sito es convertir monedas de distintas épocas y, --

por consiguiente, de diferentes poderes de compra, - a moneda de la fecha a que se refieren los estados- financieros.

Dada la complejidad inherente al ajuste integral, - se adopta en este estudio una mecánica simplificada, limitando el ajuste a los renglones de los estados- financieros en que las cifras históricas producen - una deformación más acentuada.

El método de actualización de costos específicos -- (que sí representa una desviación del principio del valor histórico original), trata de expresar los -- cambios sufridos en el valor específico de los bienes individuales. En México a partir por lo menos de 1969 en el estudio que se hizo relativo a Revaluaciones de Activo Fijo, un considerable número de empresas ha reexpresado alguna parte de sus valores contables (los relativos al activo fijo) mediante - al sistema de valores actuales, según los lineamientos del mencionado estudio, lo que establece un precedente que obliga a reconocer que en México puede- considerarse como práctica aceptada, el restablecer ciertos valores contables sobre la base de actualización de costos específicos.

## PATRIMONIO Y RESULTADO POR POSICION MONETARIA.

En ambos métodos de ajuste existe considerable divergencia de opinión acerca de la forma de reexpresar el patrimonio (según el criterio de mantenimiento de capital que se sustente) y, por consiguiente, acerca de si deben o no reconocerse y en qué grado, resultados (ganancias y pérdidas) como consecuencia de la posición monetaria de la empresa. Este problema se complica, aún más en nuestro medio, por su interrelación con los efectos y tratamientos de las diferencias provenientes de cambios en la paridad del peso. En tanto que no puede ignorarse la existencia de un resultado por posición monetaria, es particularmente necesario establecer guías para su determinación y registro que eviten el uso de multiplicidad de métodos, lo que daría lugar a una absoluta falta de comparabilidad en la información financiera, que provocaría confusión y desconfianza.

Existe diversidad de puntos de vista acerca de la forma en que debe reexpresarse el patrimonio y calcularse el resultado por posición monetaria: desde aquellos que consideran que el incremento resultante de la reexpresión de los activos no monetarios -

corresponde, íntegramente, al capital y consecuentemente no reconocen la existencia de un resultado -- por posición monetaria, hasta aquellos que sostienen que una vez reexpresado el patrimonio (en función de algún concepto de mantenimiento del mismo) -- cualquier diferencia entre el incremento a los activos no monetarios y el incremento en el propio patrimonio, constituye un auténtico resultado que debe registrarse como utilidad o pérdida en el año en que se produce. Entre estas posiciones externas, -- ha habido lugar para toda una gama de diferentes alternativas.

Ante estas circunstancias, la Comisión consideró en el Proyecto de Auscultación que era inadecuado (1) -- pronunciarse por un método que pretenda resolver integralmente el problema de reexpresión de patrimonio y determinación del resultado por posición monetaria, o (2) permitir el uso indiscriminado del elevado número de soluciones propuestas. Por otra parte, dado que la reexpresión de los activos no monetarios puede originar cargos a resultados substancialmente mayores a los que se efectúan sobre la base de valores históricos, el ignorar el efecto pro-

ducido por el hecho de financiar los activos no monetarios con pasivos monetarios netos, podría redundar en un cargo excesivo e injustificado a los resultados. Por este motivo, el Proyecto de Auscultación propuso una fórmula de transacción, necesariamente arbitraria, a través de la cual no habría una reexpresión directa del patrimonio y los cargos adicionales a resultados se amortiguarían reconociendo como realizada una porción del superávit por actualización de los activos no monetarios.

Un número importante de los comentarios recibidos, - presentó argumentos sólidos objetando el que no hubiese una reexpresión directa del patrimonio y la forma simplista de abordar el problema de la determinación y reconocimiento del resultado por posición monetaria. Sobre este último hubo, por una parte, fuerte oposición a su reconocimiento dentro del estado de resultados y en aquellos casos en que éste no se objetaba, existieron puntos de vista contrarios a la forma propuesta para determinarlo e incluirlo en la información adicional.

Dada la trascendencia de estos aspectos para llegar eventualmente a una reexpresión adecuada de la in--

formación financiera, la Comisión consideró los comentarios recibidos y llevó a cabo nuevos estudios sobre posibles soluciones aplicables durante el período experimental en el contexto de las características de las empresas mexicanas. El análisis de los razonamientos recogidos durante el período de auscultación, así como otras investigaciones y estudios de la propia Comisión, la llevaron a concluir que los rubros integrantes del patrimonio deben actualizarse con base en el Índice Nacional de Precios al Consumidor <sup>3</sup> adoptando el criterio de mantenimiento financiero del capital.

En efecto, la significación de este rubro dentro de los estados financieros para medir su reutilización y determinar si la administración ha mantenido el poder adquisitivo de la inversión confiada a su cuidado, hace necesario el uso de un criterio general para su actualización. Por otra parte, si como es de esperarse, tal actualización llega a cristalizar dentro de un marco fiscal, es lógico suponer --

- (3) Se escogió el Índice Nacional de Precios al Consumidor, tanto por considerar que es el más representativo desde el punto de vista de los accionistas de la empresa (que son los que deciden entre invertir o consumir), como por la disponibilidad y confiabilidad de dicho Índice.

que ello ocurrirá mediante la aplicación de un índice general. Algunas modificaciones de la Ley del - Impuesto sobre la Renta, vigente a partir de 1979,- ya apuntan hacia la aceptación de este camino. Ade más, los dos métodos de ajuste no son mutuamente ex cluyentes, por lo que es posible entrelazarlos y -- llegar a producir un método combinado que, en su ca so, sea de aceptación general.

La decisión de mostrar en la información adicional- los ajustes para actualizar los rubros del capital- y mantenerlos en términos de poder adquisitivo ac-- tual hace que surja un resultado (ganancia o pérdi- da) derivado de la posición monetaria mantenida por la empresa durante cada ejercicio. Si se tienen in versiones en bienes que aumentan su valor nominal - al tiempo que disminuye el de la moneda, mientras - que, simultáneamente, se mantienen pasivos netos -- que continúan siendo obligaciones en moneda corrien- te, habrá una ganancia monetaria. En el caso con-- trario, si parte del patrimonio se está utilizando- para financiar una inversión en activos monetarios- netos, se producirá una pérdida monetaria.

Este resultado por posición monetaria, consecuente-

mente, se puede determinar de manera independiente-aplicado a la posición monetaria mantenida por la - empresa durante el ejercicio, factores derivados -- del Índice Nacional de Precios al Consumidor.<sup>3</sup> Así mismo, el resultado por posición monetaria tendrá - que ser igual, cualquiera que sea el método que se - siga, si la posición monetaria es la misma.

En los casos de aquellas empresas que actualicen -- sus activos no monetarios utilizando también el ín- dice general de precios, el resultado por posición- monetaria se producirá, de hecho, en forma automáti- ca y estará representado por la diferencia entre -- las cantidades necesarias para actualizar los ru--- bros no monetarios de activo, patrimonio y resulta- dos.

Si se utiliza el método de costos específicos, la - actualización de los activos no monetarios resulta- rá en incrementos porcentuales distintos del Índice Nacional de Precios utilizado para actualizar el ca- pital. En tales condiciones, la diferencia final - que arroje la actualización de unos y otros consti- tuirá una mezcla de dos conceptos de característi-- cas diversas: por una parte, el resultado por posi

ción monetaria y, por otra, el superávit (o déficit) producido por un cambio en el valor (plusvalía o minusvalía) de los activos actualizados.

Supóngase, como ejemplo, una empresa que inicie operaciones con activos no monetarios de 1,000, correspondidos con un capital de 600 y un pasivo de 400.- Considerando que durante el ejercicio no se realizaron operaciones y el Índice Nacional de Precios al Consumidor (de 100 al principio del año) terminó en 120, el capital tendría que actualizarse a 720 ---- ( $600 \times 1.20$ ) y los activos no monetarios se ajustarían a 1,200 ( $1,000 \times 1.20$ ). En este caso, la diferencia de 80 entre los ajustes a los activos no monetarios (200) y al capital (120, representaría una ganancia monetaria originada por el mantenimiento de una posición monetaria neta pasiva durante el ejercicio. La cantidad de 80 ( $400 \times .20$ ) constituye, de hecho, la pérdida del poder adquisitivo de los derechos de los acreedores de la empresa, en beneficio de los propietarios de la misma.

Si para ajustar los activos no monetarios se utiliza el método de actualización de costos específicos y se supone que estos activos tuvieron un incremen-

to del 25%, en lugar del 20% arrojado por el Índice Nacional de Precios al Consumidor, estos activos se elevarían a 1,250 y, además de la ganancia monetaria de 80, que en este caso también se produciría, habría una diferencia adicional de 50, consecuencia de que el incremento porcentual en los activos no monetarios fué 5% superior al del Índice General de Precios al Consumidor. Esta diferencia de 50 constituye el "superávit por retención de activos no monetarios".

Con base en los datos de este ejemplo, las cifras actualizadas al final del primer año serían:

Método de ajuste

	<u>Cambio en el nivel general de precios</u>	<u>Actualización de costos específicos</u>
Activos no monetarios	1,200 *****	1,250 *****
Pasivos monetarios netos	<u>400</u>	<u>400</u>
<b>Capital:</b>		
Capital social	600	600
Reserva para manteni- miento de capital (600 x .20)	120	120
Reserva acumulada por posición monetaria (400 x .20)	80	80
Superávit por reten- ción de activos no monetarios (1,250 -- 1,200)	----- 800	----- 50
	<u>1,250</u> *****	<u>1,250</u> *****

La Comisión, por último, se enfrentó al problema de definir si el resultado por posición monetaria y el superávit por retención de activos no monetarios, - representaban conceptos que debieran formar parte - del estado de resultados o, por contra, destacarse directamente en el capital contable como un superá-

vit a favor de los accionistas. Sobre el particular, a continuación se mencionan las bases y argumentos utilizados para llegar a la solución propuesta, en el entendido de que al no lograrse consenso general de los miembros de la Comisión, fué obtenida por mayoría;

a) Resultado por posición monetaria - Considerando que:

- Un número significativo de empresas en México mantienen pasivos contratados en moneda extranjera, dólares principalmente,
- El tipo de cambio es prácticamente fijo, ocasionando que la pérdida del poder adquisitivo no se refleje, de momento, en la adquisición o cambio de moneda extranjera con lo que, y en tanto se ajusta la paridad, se da el caso de virtuales ganancias monetarias -- por posiciones pasivas netas en moneda extranjera.
- Al efectuarse la corrección en la paridad -- del peso se producirán, necesariamente, pérdidas cambiarias (que como en 1976, pueden ser de consideración) originando que la pre-

sunción de utilidad monetaria por operaciones pasivas netas en moneda extranjera, se destruya.

- En la mayoría de los casos la utilidad monetaria se encuentra invertida en bienes de capital y, en consecuencia, su realización requeriría de la venta de tales bienes lo que, de hecho, equivale a liquidar la empresa.
- Para la técnica contable es un concepto novedoso que no produce efectos en el flujo de caja de la entidad, y que,
- Su distribución, excepción hecha de los casos de liquidación, requiere de la obtención de créditos que debilitarían sensiblemente la estructura financiera de la entidad.

En este estudio se ha estimado necesario que, en el período experimental, el resultado por posición monetaria se maneje con un criterio prudencial consistente en:

- I) Determinar el resultado por posición monetaria y destacarlo en un renglón separado dentro del capital contable, pero sin incluirlo en el estado de resultados.

II) En caso que haya pérdidas cambiarias significativas como consecuencia de movimientos bruscos en los tipos de cambio, aplicar estas pérdidas cambiarias contra el resultado acumulado por posición monetaria que se muestra en la información adicional. Esto requiere traspasar las pérdidas cambiarias de las cuentas en que se hubieren reflejado en la contabilidad (resultados, inventarios o activos fijos).

b) Superávit por retención de activos no monetarios -Por lo que se refiere a este concepto, la Comisión ha concluido que también debe mostrarse separadamente dentro del capital contable -- sin afectar resultados, en virtud de que es representativo del monto adicional de capital que la empresa debe mantener, para sostener la capacidad operativa de sus activos no monetarios, - con base en los costos específicos actualizados de éstos. Si este superávit se repartiese, se estaría mermando la capacidad operativa de la empresa.

Esta Comisión considera que a través de la reexpresión directa del capital utilizando el Indi-

ce General de Precios al Consumidor (y la determinación del resultado por posición monetaria y, en su caso, la del superávit por retención de activos no monetarios) se estará logrando que las empresas presenten a través de información adicional los efectos más sobresalientes de la inflación en su situación financiera y en el resultado de operación, de manera que la información tenga un alto grado de comparabilidad, al seguirse un solo camino para actualizar el capital contable. A su vez, existirá flexibilidad suficiente para que las empresas opten (1) por el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, o (2) por el de actualización de costos específicos, para reexpresar los renglones más importantes de sus activos monetarios.

Es de esperarse que durante el periodo de experimentación surjan problemas y objeciones; sin embargo, la Comisión de Principios de Contabilidad opina que los defectos que en este período experimental se puedan presentar, serán menores que aquellos que se producirían (y que de hecho se están produciendo) al no ofrecer alternativas congruentes y sistemáticas para resolver los problemas de información fi--

nanciera en un contexto de precios cambiantes.

Los estados financieros, incluidas sus notas e información adicional, son declaraciones informativas de la empresa, respecto a su situación financiera y sus resultados, preparados bajo la responsabilidad de la administración. Nunca ha sido posible (y mucho menos en las circunstancias actuales) que todos los usuarios coincidan, desde sus puntos de vista, con el criterio de la empresa respecto al efecto -- que las diferentes transacciones o eventos, han tenido sobre su situación financiera y resultados.

La posibilidad de existencia de criterios divergentes es mayor en una situación como la presente. De ahí que sea especialmente importante:

- a) Que la empresa en sus declaraciones informativas, dé a conocer los criterios y políticas seguidas en la preparación de sus estados financieros;
- b) Que los criterios adoptados los aplique congruentemente a través de toda su información financiera, y
- c) Que suministre la información necesaria para --

que el lector pueda juzgar sobre esos criterios y políticas y, en su caso, obtener sus propias conclusiones.

#### FECHA DE VIGENCIA Y OBLIGATORIEDAD.

Las normas para la presentación de cifras actualizadas, tanto en los estados financieros o básicos --- (cuando sea aplicable) como a través de información adicional, serán 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 inicien desde el 1/o. de enero de 1980.

#### NORMA:

Considerando que:

- 1) Vivimos una época de intensas y constantes fluctuaciones en precios, que provocan importantes desviaciones de las características de la contabilidad.
- 2) Se carece de consenso sobre un método de corrección o actualización.

- 3) Es necesario que las técnicas propuestas -- sean ampliamente difundidas, comprendidas y evaluadas, y que
  
- 4) En la actualidad se considera aceptable incorporar en estados básicos revaluaciones - de activos fijos y algunas empresas utilizan el método UEPS para la valuación de sus inventarios, lo que equivale a una actualización del costo de ventas (aunque deforme en el balance la cifra de inventarios).

En este estudio se concluye en la necesidad de:

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.

**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, - entendiéndose por costo actual específico el de reposición, a menos que:
  - a) Tratándose de inventarios, el valor de realización sea inferior, en cuyo caso se usará éste.
  - b) Tratándose de inmuebles, maquinaria y equipo, se tenga la intención de no reponerlos. En cuyo caso, se evaluarán a su valor estimado de realización si están fuera de uso. - Si se encuentran en operación, se valuarán a costo histórico.

**APLICACION DEL METODO DE AJUSTE POR CAMBIOS EN EL -  
NIVEL GENERAL DE PRECIOS:**

Para efectos del estudio, de este método se aplicará una versión simplificada:

- a. Expresar las cifras de inventarios, inmuebles, -

maquinaria y equipo (y su correspondiente depreciación) capital social y utilidades acumuladas, en unidades de poder adquisitivo general al cierre del ejercicio. (En caso de que los efectos producidos por un cambio en la paridad del peso se hubieran incorporado a los inventarios o activos fijos, las cifras base para la actualización serán las correspondientes a los costos originales, es decir, antes del ajuste por devaluación).

- 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. Acumular (o deducir, según 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 re--

sultados (o a diversas cuentas de activo -inventarios y activos fijos- según las circunstan---  
cias) motivado por la diferencia cambiaria.

- e. La diferencia derivada de los ajustes anterio--  
res, constituirá la ganancia o pérdida por posici  
ción monetaria.

#### APLICACION DEL METODO DE ACTUALIZACION DE COSTOS ESPECIFICOS:

Para efectos de este estudio, este método consisti--  
rá en:

- a. Expresar las cifras de inventarios e inmuebles,  
maquinaria y equipo (y la correspondiente depreciación  
acumulada) a su costo específico actualizado  
al cierre del ejercicio.
- b. Expresar las cifras de capital social y utilidades  
acumuladas, 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, prevalcientes durante el ejercicio.
- e. Acumular (o deducir, según 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 de 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 por inmuebles, maquinaria y equipo, serán determinadas por valuadores

independientes. Cuando se disponga de índices-  
específicos por ramas industriales, publicados-  
por el Banco de México, la actualización podrá-  
realizarla la propia Empresa.

Al aplicar el método de actualización de costos es-  
pecíficos deberá tenerse un claro concepto de que -  
el propósito del avalúo es actualizar cifras de los  
estados financieros. El estudio técnico debe satis-  
facer por lo menos, los siguientes requisitos:

- a. Expresar los valores asignados a los distintos-  
bienes como resultado de su valor neto de repo-  
sición, a menos que exista la intención de no -  
reponerlos.
- b. Todos los bienes de la misma clase y caracterís-  
ticas comunes deben tratarse en forma congruen-  
te, por lo que no deben incorporarse al grupo -  
de bienes objeto de la revaluación o excluirse-  
de éste, con el propósito de alcanzar determina-  
das cifras en los estados financieros.
- c. El cálculo técnico de la revaluación no debe --  
producir solamente cifras globales, sino que de-  
be 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 aquel en 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 de 50% o más, en relación con la fecha del mismo avalúo. Cuando se de cualquiera de los dos eventos anteriores, deberá practicarse un nuevo avalúo.

#### ENFASIS EN REVELACION SUFICIENTE:

Dada la trascendencia de la actualización de las cifras contables y en virtud de los distintos procedi

mientos que pueden seguirse para ello, la Comisión - de principios de contabilidad 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 estén incorporadas a los estados financieros básicos o se muestren como información adicional.

#### ACTUALIZACION INICIAL DE LAS CIFRAS.

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

En caso de que la primera actualización del capital social y las utilidades acumuladas, resulte infe---

rior a la de los inventarios y activos fijos se pro-  
ducirá, 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 po-  
sición monetaria".

#### DEPRECIACION.

La depreciación del ejercicio deberá basarse en es-  
timaciones técnicas de las vidas probables de los -  
inmuebles, maquinaria y equipo y en los costos ac-  
tualizados de estos activos prevaecientes durante  
el ejercicio (generalmente el promedio del ejerci-  
cio).

La diferencia entre el total ajustado cargado a re-  
sultados y el incremento anual de la depreciación -  
acumulada, afectará:

- a) La ganancia -o pérdida- por posición monetaria,  
cuando se utilice el método de ajuste por cam-  
bios en el nivel general de precios.
- b) El superávit -o déficit- por retención de acti-

vos no monetarios, si se utiliza el método de -  
actualización de costos específicos.

#### RESULTADO POR POSICION MONETARIA.

La pérdida neta acumulada inicial por posición mone-  
taria y, en su caso, el déficit por retención de ac-  
tivos no monetarios, se disminuirá de las utilida--  
des acumuladas iniciales actualizadas, hasta agotar  
las. Si quedara pérdida remanente, ésta representa-  
rá un déficit.

#### SUPERAVIT POR RETENCION DE ACTIVOS NO MONETARIOS.

Cuando se utilice el método de actualización de cos-  
tos 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 porcen--  
tuales que se apliquen a la actualización de inven-  
tarios, costo de ventas, activos fijos y deprecia--  
ción y ocasionarán que surja una diferencia. Si --  
los incrementos en estos rubros son superiores a --  
los del índice general de precios, habrá una ganan-  
cia por retención de activos no monetarios, denomi-

nada superávit por retención de activos no monetarios. En el caso contrario se producirá una pérdida.

#### VI.5.- Conclusión.

Resumen y evaluación del método de ajustes por cambios en los niveles generales de precios.

Los ajustes a los estados financieros utilizando el índice general de precios tiene las siguientes características:

1. Los ajustes involucran solamente un cambio en la unidad de medida.
2. Las pérdidas y ganancias en el poder de compra resultantes del efecto del cambio en niveles de precios sobre los activos y pasivos monetarios son medidas y reveladas.
3. El reestablecimiento de los estados financieros del período anterior en pesos corrientes mejora la comparabilidad entre dichos estados financieros.

Objeciones.

1. El uso de un índice general de precios falla por el hecho de los movimientos de precios de partidas específicas a menudo difieren del movimiento del índice. Una implicación de los ajustes a las cuentas por los niveles generales de precios es que representan valores económicos corrientes que solo por coincidencia pueden ser ciertos.
2. Incluido en el costo histórico convencional está el criterio de realización para el reconocimiento de la utilidad, es decir, la utilidad no se considera realizada, hasta que la operación de mercado ha tenido lugar.

Contabilización a base de costos de reemplazo.

La contabilidad en base a costos de reemplazo descansa fuertemente en la idea de que la utilidad puede provenir de más de un camino.

La determinación de la utilidad basada sobre costos de reemplazo tiene dos ventajas sobre la medición de la utilidad basada en costos históricos convencionales. Primero, el uso de los costos de reemplazo nos permite enfrentar los costos actuales a los-

ingresos actuales. Segundo, en el cálculo de la --  
utilidad basada en costos de reemplazo se revelan --  
los dos componentes de la utilidad, los cuales es--  
tán entremezclados en la medición de la utilidad me--  
diante costos históricos; utilidad de operación, --  
que resulta de producir y vender bienes y servicios.  
La utilidad realizable se refiere a ganancias por --  
retener y costos de ahorros que son generados por --  
cambios en los precios de activos y pasivos. En el  
contexto de los costos de reemplazo, la utilidad --  
realizable nace cuando el costo actual de reemplazo  
de los activos excede a su costo de adquisición. --  
Las utilidades realizadas se refieren a las ganan--  
cias asociadas con la venta de los productos de la--  
empresa u otros activos.

## VII. CONCLUSIONES.

La Contabilidad del Costo Histórico, ha tenido como característica su objetividad y sencillez. La base que le dió validez fué que a los inversionistas les interesaba saber qué se había hecho con su dinero, y por lo tanto objetaban la formulación de estados financieros que mostraran "Valores Actuales". Sin embargo, buen número de empresarios y contadores públicos sabían que el Costo Histórico es inadecuado porque no registra los cambios en los niveles de precios, mismos que aún no siendo relevantes, con el transcurso de los años se convertirían para algunas partidas --especialmente las del activo fijo tangible y dentro de este -- grupo la de terrenos en cifras alejadas de la realidad.

En la última década de las variaciones en precios rebasarán los límites de lo tolerable, a tal grado, que los estados financieros cifras históricas vienen resultando falsos porque:

- El Balance no muestra, para toma de decisiones, el valor actual de las partidas que lo integran.
- Los costos y otros renglones principales de gastos, que incluyen cargos por depreciación, no permiten mantener la tangibilidad del capital, hecho indispensable para el

sostenimiento de la capacidad productiva de la empresa.

En algunos países como los del Reino Unido e Irlanda, Australia y otros más vieron con cierta claridad las limitaciones del costo histórico para el manejo de los activos fijos tangibles, dado que respecto a los mismos opera sensiblemente el efecto acumulativo de las variaciones en precios. Consecuentemente aceptaron la revaluación de sus unidades, cuando hubiera signos externos que la aconsejaran.

En México fuimos menos tolerantes y, por lo general, sólo por cambios de paridad monetaria se aceptó la revaluación de los activos fijos tangibles.

De cualquier modo con devaluación monetaria o sin ella, el hecho de que en los estados financieros se presenten los valores a costos de reposición actual - inferiores o superiores a los del costo histórico, constituye una adaptación del costo histórico y como también la significan, pero en menor proporción, la adopción de las fórmulas UEPS y de existencias básicas.

La adaptación del costo histórico para dichos activos y su depreciación en épocas de inflación, ya no digamos de devaluación monetaria debe ser natural, de lo contrario, la --

utilidad ficticia que inconscientemente se considera como efectiva de repartirse, provoca la descapitalización de -- los negocios, por restarles medio de acción, lo que en su caso ofrecerá mayores dificultades para la reposición de -- los activos, depreciables y control de la inflación.

Todo esto se traduce en el siguiente criterio:

En la contabilidad se deben registrar los efectos inflacionarios si son relevantes para cooperar al control de dicho fenómeno.

Debemos tener presente que no debemos esperar a que el fenómeno inflacionario adquiera características relevantes -- para readaptar las normas contables que lo ameriten, si -- queremos evitar que el tratamiento se aplique tardíamente -- y, por ende, que las depreciaciones cargadas a resultados -- se queden "cortas" se erosione el capital y se dificulten -- los reemplazos de los activos fijos de trabajo.

Y como parece que el mundo seguirá yendo cada vez más hacia la inflación, también será cada vez más difícil alcanzar la posición financiera que permita el oportuno reemplazo de dichos activos, meta indispensable para fines de producción y productividad. Por ésto es principio de sana -- economía corporativa y nacional determinar, al menos, los-

resultados con base en costos incurridos reexpresados a va  
lor actual.

La información financiera de los entes económicos debe ev  
lucionar para registrar oportunamente los impactos infla--  
cionarios por pequeños que éstos sean si se quieren evitar  
daños mayores, en ocasiones insuperables, provocados por -  
dichos impactos.

En otras palabras, el principio debe ser ajustar a su va--  
lor actual, rutinariamente una vez al año por lo menos el-  
valor de los activos fijos y sus depreciaciones.

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

Business Week McGraw-Hill - Publicación semanal E.U.A.

Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. - Dirección y Control - Publicación Mensual - México.

Contaduría Administrativa No. 70 - Agosto 1973 - Revista F.C.A.

Diccionario de la Lengua Española - Editorial Espasa Calpe, S.A. Décimo Novena Edición 1970.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. - Boletín C6 - - Inmuebles, Maquinaria y Equipo.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. - Boletín B7 - - Revelación de los efectos de la inflación en la información financiera.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. - Normas y Procedimientos de Auditoría. 1981.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. - "Tendencia en la presentación de los Estados Financieros".

Ley del Impuesto sobre la renta 1982.

Mancera Hermanos y Colaboradores - Terminología del Contador. -- Editorial Banca y Comercio - Octava Edición 1974.

Niño Alvarez Raúl - Contabilidad Intermedia II - Editorial Trillas - Primera Edición 1978.

Vístor M. Paniagua Bravo - Presentación y Terminología de los Estados Financieros - Ediciones Contables y Administrativas, S.A. Tercera Edición.