

116
28/04



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

Facultad de Contaduría y Administración

EL REFLEJO DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN
LA INFORMACION FINANCIERA DE ACUERDO AL
BOLETIN B - 10

Seminario de Investigación Contable
Que en opción al Grado de
LICENCIADO EN CONTADURIA
p r e s e n t a

Angel Antonio León Corona

Profesor del Seminario:
C. P. Nicolas Barrón y Paz



México, D. F.

1985



Universidad Nacional
Autónoma de México



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 está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

I N D I C E

	PAG.
Introducción	1
Capítulo I. Generalidades	3
I.1. Antecedentes	4
I.2. Renglones sujetos a la actualización de acuerdo al Boletín B-10	12
I.3. Principales objetivos que se persiguen en la reexpresión de los estados finan- cieros	16
Capítulo II. Inventarios y costo de ventas	18
II.1. Clasificación de los inventarios ...	19
II.2. Métodos de valuación	21
II.3. Actualización de los inventarios y costo de ventas	22
Capítulo III. Inmuebles, maquinaria y equipo-depre- ciación	37
III.1. Caso práctico de actualización de inmuebles, maquinaria y equipo ...	38
III.2. Distintos métodos de depreciación .	52
III.3. Depreciación acumulada y deprecia- ción del período	54
Capítulo IV. Capital Contable	56
IV.1. Renglones del capital contable suje- tos a actualización	57
IV.2. Mecánica de actualización del capi- tal contable	62
Capítulo V. Disposiciones complementarias del Bole- tín B-10	72

V.1. Resultado por tenencia de activos no monetarios	73
V.2. Costo integral de financiamiento	75
V.3. Inclusión en los casos prácticos del resultado por tenencia de activos no monetarios y el costo integral de financiamiento	83
Conclusiones	104
Bibliografía	105

I N T R O D U C C I O N

Con el presente trabajo se pretende, facilitar la comprensión del Boletín B-10 "Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera", emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

La aplicación de los lineamientos contenidos en dicho boletín, aún para profesionales de la Contaduría Pública y Administradores de empresas conlleva cierta problemática por ser un planteamiento relativamente nuevo, y con el cual se establecen adecuaciones sustanciales en la contabilidad tradicional. Tomando en cuenta esto, en el trabajo que aquí se presenta, se trata de hacer accesible el contenido del Boletín B-10 a todas aquellas personas que aún cuando manejan información financiera, - no tienen los estudios técnicos especializados que faciliten - su interpretación.

En el Capítulo I se introduce al lector en los antecedentes - que originaron la aparición del Boletín B-10, se plantean algunos conceptos acerca del fenómeno inflacionario y los trabajos que en su momento sirvieron para atacar este problema, -- desde el punto de vista contable.

Además, en este Capítulo se mencionan los renglones de los estados financieros sujetos a actualización y los objetivos que persigue el Boletín B-10 con su emisión.

El primer concepto que debe ser actualizado, inventarios y su cuenta relativa en el estado de resultados, costo de ventas,

se analiza detalladamente en el Capítulo II, iniciando con -
ello los casos prácticos que servirán para explicar la aplicaci
ción de la actualización de cifras basada en el Boletín B-10,
por cada uno de los métodos planteados en él.

En el Capítulo III se analiza el renglón de Inmuebles, planta
y equipo, así como las depreciaciones, acumulada y del ejercici
cio, continuando además con los casos prácticos aplicados a -
estos conceptos.

El capital contable es otro de los conceptos que de acuerdo -
al Boletín B-10 está sujeto a actualización, por tal motivo,
en el Capítulo IV se analizan los renglones que lo integran,
así como se detalla la mecánica aplicable para su actualiza--
ción.

Existen, como consecuencia de la reexpresión de cifras en ba-
se al Boletín B-10, disposiciones complementarias encaminadas
a identificar las consecuencias de la actualización. Estas --
disposiciones se analizan detalladamente en el Capítulo V, --
asimismo, en este capítulo se concluyen los casos prácticos -
que sirvieron para ejemplificar la aplicación del Boletín B-10.

El presente trabajo se realizó con la finalidad de contribuir
de alguna manera a promover la comprensión y aplicación del -
Boletín B-10, con lo que quedaría totalmente satisfecho si est
te fin se lograra.

CAPITULO I

GENERALIDADES

1.1. ANTECEDENTES.

La preparación de información financiera que presente la situación real de los negocios, ha sido una de las grandes preocupaciones de la profesión contable en México, la emisión de normas y lineamientos que regulen este aspecto ha estado a cargo del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., - organismo creado en el año de 1923.

Con el fin de promover hegemonía y eficacia en la preparación y presentación de la información financiera, el Instituto ha publicado guías de acción basadas en estudios científicos, conocidos como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Estos principios, cabe aclarar, aún cuando son de aplicación general para todos los profesionales de la contaduría pública, no deben considerarse como fundamentos inamovibles, ya que la constante evolución económica hace necesaria su frecuente renovación y adecuación a las circunstancias imperantes en cada momento histórico.

En los principios contables básicos se establecen conceptos que nos brindan, un panorama más amplio de la necesidad de -- adecuar periódicamente, las bases de preparación de la información financiera. Se mencionan como características fundamentales la utilidad y confiabilidad de la información contable para con sus usuarios (administradores, inversionistas, accionistas, trabajadores, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc.)

Otro concepto interesante es el que se plantea en el principio de realización, en el que se indica: "La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una

entidad con otros participantes en la actividad económica y * ciertos eventos económicos que le afectan"... (c) cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad... y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios." (1)

Por otra parte se expone en el principio de valor histórico original que "Las transacciones y eventos que la contabilidad cuantifica, se registran según las cantidades de efectivo que se afecten (...) al momento en que se encuentren realizadas contablemente. * Estas cifras deberán ser modificadas - en el caso de que ocurran eventos posteriores que las hagan perder su significado... esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca". (2)

Del análisis de los conceptos anteriormente plasmados se puede resumir la importancia de la obtención, preparación y presentación de información financiera que contemple en su contexto, todas aquellas circunstancias internas o externas que afecten las cifras que se presentan y no desvirtuen su significado, proporcionando un elemento útil y confiable para la adecuada toma de decisiones.

Uno de los eventos económicos de más importancia que afectan la información financiera en la actualidad, es la inflación, este fenómeno ha sido motivo de muchos y muy variados estudios desde que los economistas neoclásicos lo trataron por primera vez, considerándolo como "una completa pérdida de -- confianza en el dinero, resultante de una subida astronómica de precios y quizá, de un colapso monetario completo", (3) Re conocían que las fluctuaciones de la actividad económica -- iban acompañadas de fluctuaciones de los precios, conceptua-

ban a la inflación como "una enfermedad surgida de la carencia de control monetario, cuyos resultados alteraban las reglas de los negocios".⁽⁴⁾

Otras apreciaciones sobre este tema como la de Laidler y Parkin definen a la inflación como "un proceso de continuo aumento de precios, o, en forma equivalente, la continua caída del valor del dinero",⁽⁵⁾ por su parte para Helmlut Frisch es "sinónimo de alzas en el costo de la vida, un incremento continuo en el nivel de precios de las mercancías en los mercados".⁽⁶⁾

Existen además planteamientos más analíticos, de mayor profundidad como el que hacen Barkin y Esteva, sosteniendo que "la inflación es el reflejo y expresión de la contienda existente entre las diversas fuerzas que integran la sociedad".⁽⁷⁾

Como se puede observar en algunos casos varían los puntos de vista en cuanto al concepto de inflación, pero no así los elementos que la originan y que generalmente son los mismos: el valor y comportamiento del circulante; y el incremento en el nivel de precios.

En los últimos años el peso mexicano ha sufrido desplomes significativos con respecto a otras monedas, pero principalmente frente al dólar, por tal motivo, el Gobierno Mexicano ha adoptado medidas proteccionistas importantes en relación a la devaluación de nuestra moneda, como es la de establecer un control generalizado de cambios a partir del 1º de Septiembre de 1982, adoptando además una política de deslizamiento del peso con respecto al dólar y que en este año (1985) ha llega

do a 21 centavos diarios de devaluación.

Como consecuencia a la baja del valor de nuestra moneda se han observado incrementos constantes en el nivel general de precios, no obstante la aplicación de medidas tendientes a ejercer control sobre éstos, principalmente en los productos básicos.

Estos eventos económicos han propiciado que las tasas inflacionarias en nuestro país, en los últimos años, alcancen el orden del 100% en 1962, 80% en 1963 y 65% en 1964.

En relación a todo lo antes expuesto, se puede concluir, que el fenómeno inflacionario se presenta como una manifestación económica, que provoca la aparición de lineamientos aplicables a la preparación y presentación de información financiera, que promuevan la incorporación de los efectos generados por dicho fenómeno en los estados financieros básicos y sus correspondientes notas. Por tal motivo, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha encaminado sus investigaciones a la obtención y emisión de estos lineamientos.

En el proceso de adecuación de la información financiera, el Instituto ha emitido los documentos que como resultado de sus investigaciones ha considerado aplicables a cada situación en particular, tomando en cuenta los aspectos que en cada etapa se han manifestado, de ahí la presentación de los boletines - B-5 "Registro de Transacciones en Moneda Extranjera", B-7 - "Revelación de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera" y B-10 "Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera" y las circulares 14 "Tratamiento Contable de las Fluctuaciones Cambiarias Aclaraciones

al Boletín B-5 "Transacciones en Moneda Extranjera" y 19 "Tratamiento Contable de las Transacciones en Moneda Extranjera en las Circunstancias Prevalcientes Durante 1962".

El Boletín B-5, "Registro de Transacciones en Moneda Extranjera" emitido en el mes de Julio de 1974, nació como una necesidad de regular el registro de las transacciones en moneda extranjera que se realizaban en nuestro país, en su época, la aparición se fundamentó en las devaluaciones sufridas por el dólar norteamericano en Diciembre de 1971 y en Febrero de -- 1973, lo que provocó que nuestra moneda perdiera valor paralelamente, respecto a otras monedas extranjeras.

En este Boletín no se incluyó el efecto de los cambios en el poder adquisitivo de las monedas referidas, debido a que este aspecto se trataría en otro boletín, el B-7.

Se establecieron reglas de valuación y presentación en las transacciones en moneda extranjera; dentro de las reglas de valuación se instituyeron cuatro fundamentos principales:

- El registro de las transacciones al tipo de cambio oficial en el momento de efectuarlas.
- El registro al tipo de cambio oficial al momento de liquidación de las transacciones o al cierre del período contable de la entidad.
- La aplicación a resultados de las diferencias con respecto al registro inicial.
- La modificación del costo de los activos no monetarios en relación al ajuste del pasivo correspondiente.

Por otra parte, en las reglas de presentación aparecen línea

mientos de carácter obligatorio importantes:

- Revelación en el cuerpo de los estados financieros de cualquier restricción cambiaria en relación a las monedas extranjeras incluidas en ellos.
- Revelación en los estados financieros o sus notas de los efectos que la revaluación o devaluación de monedas extranjeras provoquen o pudieran provocar.
- Mostrar en el estado de resultados la utilidad o - o pérdida derivada de la revaluación o devaluación de las monedas extranjeras, así como su efecto en el pago de impuestos y reparto de utilidades.
- Incluir en estados financieros el monto de activos y pasivos monetarios en divisas extranjeras.

Se hace además en este boletín, una clasificación entre los - activos y pasivos considerándolos como monetarios y no monetarios, explicándose respecto a los primeros las características que determinan su identificación y, que en resumen serían:

- Su monto se fija independientemente de los cambios que hubiere en el nivel general de precios.
- Provocan a sus tenedores aumento o disminución en su poder adquisitivo al darse cambios en el índice general de precios.
- Su disposición es a través de cobros o pagos con - terceros.

Para identificar a los activos o pasivos no monetarios, se - indica que serán aquellos que no reúnan las características de los monetarios y además que con ellos los tenedores no ga nan ni pierden poder adquisitivo.

Este boletín quedó derogado por el boletín B-10, objeto de esta investigación, sin embargo es conveniente tener presente los puntos expuestos en él, debido a que serán de gran utilidad para comprender algunos aspectos del B-10.

Por otra parte, a finales de 1979 la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, emitió el Boletín B-7, "Revelación de los efectos de la inflación en la Información Financiera", motivada por la inquietud de dar solución a las deficiencias en la información financiera que ocasionaban las frecuentes fluctuaciones de los precios, en este Boletín recomendaba la actualización de las cifras contenidas en los estados financieros por medio de dos métodos a escoger:

- a) Ajuste por cambios en el nivel general de precios.
- b) Actualización de costos específicos.

La sugerencia de estos métodos se apoyó en el desarrollo y experimentación a que se habían sometido, así como en el considerable marco teórico que los sustentaban.

La aplicación de los métodos apuntados se hizo indicando su afectación en aquellos renglones no monetarios de los estados financieros, respecto al Balance General básicamente; inventarios, activo fijo y patrimonio; en el estado de resultados, costo de ventas y depreciación.

El Método de Ajuste por Cambios en el Nivel General de Precios consistía en corregir las deformaciones del costo histórico, "convirtiendo los costos expresados en unidades monetarias de distinto poder adquisitivo general, a unidades mone-

tarias de poder adquisitivo general actual"⁽⁸⁾. En cambio el Método de Actualización de Costos específicos sostenía que la corrección debía hacerse "substituyendo el costo original de cada partida por el costo actual de la misma".⁽⁹⁾

A la reexpresión de cifras basada en estos métodos se le dio el carácter de experimental, debido a que se carecía del consenso general de los miembros de la comisión para la aprobación del Boletín B-7, en donde ellos se incluían. Algunos - de las causas más importantes que contribuyeron a que se le diera este carácter fueron la necesidad de promover su difusión, observar su comprensión y efectuar evaluaciones. Sin - embargo se concluyó la necesidad de la emisión del boletín, estableciendo como norma general, la actualización de las cifras de los estados financieros en los renglones que presentaran mayor afectación del fenómeno inflacionario, y en cuanto a la presentación se puntualizó que ésta debía hacerse como un aspecto adicional en los estados financieros básicos, salvo en revaluaciones de activo fijo y su depreciación.

Este boletín se derogó de la misma forma que el Boletín B-5, con la aparición del Boletín B-10.

Otro antecedente importante en la estructuración y aparición del Boletín B-10 fue la circular Núm. 14, que tuvo como finalidad regular el tratamiento de las fluctuaciones cambiarias que prevalecían en el momento de su emisión. La circular se elaboró en el mes de Febrero de 1981 estableciendo con ella, además, algunas aclaraciones y recomendaciones sobre aspectos contrapuestos entre el boletín B-7 y el Boletín B-5, esta circular quedó sin efecto al aparecer la circular Núm. 19, el - origen de la nueva circular resultó de de la crisis económica sufrida por nuestro país en el año, de 1982, la cual -

se caracterizó por una inflación de casi el 100% y devaluaciones de nuestra moneda del 266%, por lo que se hacía necesario emitir normas y criterios aplicables en el momento a las transacciones en moneda extranjera, principalmente en lo referente a:

- Cuantificación de las transacciones en moneda extranjera; tipo de cambio aplicable.
- Contabilización de las fluctuaciones cambiarias.
- Revelación en estados financieros.

De igual manera que la circular Núm. 14 la circular Núm. 19 - quedó sin efecto con la aparición del boletín B-10, el cual se analizará en los siguientes capítulos de manera detallada, tratando de que el presente trabajo sirva como una contribución a su entendimiento e interpretación.

1.2. RENGLONES SUJETOS A LA ACTUALIZACION DE ACUERDO AL BOLETIN B-10.

En el boletín B-10 se mencionan de manera expresa los renglones que necesariamente deben ser actualizados, debido a que en la mayoría de las veces presentan deformaciones trascendentes tales motivadas por la inflación, dichos renglones son los siguientes:

- Inventario y costo de Ventas.
- Inmuebles, maquinaria y equipo; depreciación acumulada y la depreciación del período.
- Capital contable.

Asimismo, establece obligatoriamente determinar :

- El resultado por tenencia de activos no monetarios
- El costo integral de financiamiento

En cuanto al renglón de inventarios, existen diferentes interpretaciones emanadas de agrupaciones profesionales o de destacados estudiosos de la Contaduría Pública que nos brindan una herramienta accesible para entender este concepto.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos lo define como "Los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su posterior venta, tales como, materia prima, producción en proceso, artículos terminados y otros materiales que se utilicen en el empaque, envase de mercancías o las refacciones para mantenimiento que se consuman en el ciclo normal de operaciones" ⁽¹⁰⁾ para el Despacho Mancera Hnos. en su libro Terminología del Contador se define como "El conjunto de existencias de almacén, tales como las materias primas, los productos parcial o totalmente terminados, los abastecimientos, las mercancías, etc. etc." ⁽¹¹⁾

En la gran mayoría de las empresas, industriales y comerciales, el renglón de inventarios representa un alto porcentaje de su activo total, de ahí la importancia de ejercer sobre él un eficiente control físico, así como de seleccionar cuidadosamente los métodos de valuación y actualización de cifras para su operación y presentación en estados financieros.

El rubro denominado costo de ventas, se encuentra íntimamente ligado a los inventarios, dicho rubro se entiende como "El costo de las mercancías o productos vendidos y facturados duran-

te el período o ejercicio, al cual corresponden las ventas - hechas" (12), debido a su procedencia debe también ser reexpresado, ya que su origen parte directamente del renglón de inventarios.

Dentro del activo de toda empresa, principalmente industrial, el renglón de inmuebles, maquinaria y equipo, representa parte importante de la inversión de los accionistas. Se conoce también como activo fijo y "son bienes tangibles que tienen por objeto a) el uso o usufructo de los mismos en beneficio de la entidad, b) la producción de artículos para su venta o para el uso de la propia entidad y c) la prestación de servicios a la entidad, a su clientela o al público en general." (13)

En el Balance General se registra después del activo circulante a su costo de adquisición o construcción, por lo que en épocas de inflación como la que vivimos los importes que se presentan no son del todo exactos y por lo tanto ameritan su actualización.

Los conceptos integrantes del activo fijo, como consecuencia de su uso observan una baja de valor, a la que se da el nombre de depreciación, esta baja de valor se presenta en el cuerpo de los estados financieros, en el balance general, como una cuenta complementaria de activo que se resta al valor original de los activos fijos y en el estado de resultados como un gasto de operación.

Debido a la actualización de los inmuebles, maquinaria y equipo se requiere que su correspondiente pérdida de valor o depreciación también se actualice, pues de lo contrario la infor-

mación presentada carecerá de concordancia.

El capital contable es otro renglón que necesariamente debe ser actualizado, ya que representa las aportaciones de los socios y las utilidades obtenidas (retenidas y del ejercicio). A los inversionistas les interesa conocer el estado que guarda su inversión en cuanto al poder de compra y esta es la manera de informarles al respecto.

El resultado por tenencia de activos no monetarios se presenta en el caso de que la actualización de cifras se haga por el método de costos específicos, y consiste en "el incremento en el valor de los activos no monetarios por encima o por debajo de la inflación",⁽¹⁴⁾ esto se determina aplicando el Índice Nacional de Precios al Consumidor y debe presentarse en los estados financieros básicos.

Tradicionalmente se ha considerado que el costo de financiamiento de una empresa lo constituyen los intereses resultantes de la obtención de un crédito, sin embargo, en época de inflación además de los intereses deben tomarse en cuenta las fluctuaciones cambiarias y el resultado por posición monetaria. Este último concepto "Nace del hecho de que existen activos monetarios y pasivos monetarios que durante una época inflacionaria ven disminuído su poder adquisitivo, al mismo tiempo que siguen manteniendo su valor nominal"⁽¹⁵⁾. El Boletín B-10 establece la determinación de los tres aspectos y le da el nombre de Costo Integral de Financiamiento, así como establece su reconocimiento en los estados financieros.

1.3. PRINCIPALES OBJETIVOS QUE SE PERSIGUEN EN LA REEXPRESIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Los principales objetivos que se proponen cumplir con la emisión del Boletín B-10 son, de una manera general los siguientes:

- Que en los estados financieros básicos se presenten cifras que reflejen los efectos significativos generados por la inflación.
- Establecer los métodos que deberán utilizarse para la actualización de cifras.
- Explicar de una manera fácil la forma en que operan los métodos de actualización.
- Definir los renglones sujetos a la actualización de cifras.
- Estipular los conceptos adicionales que deben determinarse.
- Ejemplificar, para un mejor entendimiento la aplicación de los métodos de actualización para los renglones señalados en el Boletín.
- Presentar la forma de determinación del resultado por tenencia de activos no monetarios y del costo integral de financiamiento.
- Establecer reglas de presentación en el balance general y el Estado de Resultados de los conceptos reexpresados.

En el presente trabajo se analizan cada uno de los puntos contenidos en el Boletín, que buscan cumplir con los objetivos señalados, tratando de brindar una explicación que faci-

lite su comprensión y promueva en la medida de sus limitaciones la aplicación general de lineamientos contenidos en él.

- 1) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Boletín A-1, Esquema de Teoría Básica de la Contabilidad Financiera, p.p. 9 - 10. * El subrayado es nuestro.
- 2) Ibidem, p.10. * El subrayado es nuestro.
- 3) Ball R.J. y Doyle Peter. Inflación: Textos escogidos. p.9
- 4) Ibid, p. 9.
- 5) Citado por Barkin David y Esteva Gustavo. Inflación y Democracia el caso de México. p. 14
- 6) Citado por Barkin David y Esteva Gustavo. Inflación..., p.14
- 7) Barkin David y Esteva Gustavo, Ibid., p.14.
- 8) Instituto Mexicano de Contadores, A.C. Boletín B-7, Revelación de los efectos de la inflación en la Información Financiera p.5
- 9) Ibidem., p.5
- 10) Instituto Mexicano de Contadores, A.C. Boletín C-4, Inventarios P. 2
- 11) Mancera Hnos y Colaboradores. Terminología del Contador p. 199
- 12) Ibid., p. 110
- 13) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Boletín C-6, Inmuebles, maquinaria y equipo. p.2
- 14) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Boletín B-10. Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera. p. 16
- 15) Ibidem., p. 22

C A P I T U L O I I

I N V E N T A R I O S Y

C O S T O D E V E N T A S

II.1. CLASIFICACION DE LOS INVENTARIOS.

El término inventario en una concepción general debe entenderse como una acumulación de unidades de todo, por ejemplo de : monedas, automóviles, sillas, escritorios, personas, etc.

En la terminología contable se utiliza esta palabra de manera individual y también adicionándole un calificativo según sea lo que se desee expresar, así tenemos que en el segundo caso, cuando se habla de "Inventario perpetuo" o "Inventario cons--tante" se hace referencia a un sistema de cuentas ideado para registrar de manera detallada y constante los movimientos de entrada, salida y existencia de artículos al almacén. Al encontrarnos con la acepción "Inventario Físico" debemos entender que se pretende detallar aquel recuento, peso o medida de los artículos o unidades que comprenden las existencias a una fecha determinada.

Otro ejemplo del significado que adquiere la palabra inventario al ir acompañada de un calificativo, sería el término "Inventario en libros" con el que se da a entender que son los datos que representan los libros de contabilidad respecto a las existencias que debieran haber físicamente en almacenes, asimismo, cuando se habla de "Inventario Valorado" se entenderá que es la relación de las existencias, el precio unitario de éstas y el total de su valor.

Por otra parte, la palabra inventario en su uso individual se utiliza de dos maneras diferentes. una, cuando se emplea en empresas o personas físicas dedicadas a actividades netamente comerciales y otra, cuando se utiliza en aquéllas del sector industrial.

En el primer caso para clasificar los bienes destinados a la

venta y los materiales que sirven para su empaque o envase, esto se debe a que en este tipo de actividades no se hace ninguna transformación o adaptación a los bienes, y en el caso de realizarse, ésta es mínima; en cambio en las entidades que tienen carácter industrial, el concepto "Inventario" incluye además de los bienes para su venta (Productos terminados), a los destinados a participar en la producción, como son las materias primas y la producción en proceso, incluye también, las refacciones para mantenimiento necesarias para el adecuado funcionamiento de la Planta productiva y el equipo de la entidad.

Por productos terminados debemos entender aquellos bienes de la empresa, que al haber pasado por todos los procesos productivos establecidos con el fin de cumplir con las características previamente dadas, se encuentran disponibles para su venta. En cambio las materias primas son "el elemento que se convierte en un artículo de consumo o de servicio", (1 como ejemplo se pueden citar al acero, petróleo, madera, azúcar, etc. La producción en proceso es el conjunto de bienes que han entrado en uno o más procesos de transformación, y que no han sido totalmente terminados y se incluyen en un almacén al que se da el nombre de "Almacén de Producción en Proceso".

Se tiene además incluido dentro del "Inventario" a todas aquellas refacciones que sirven para dar mantenimiento a la maquinaria y equipo de la empresa, tomando en cuenta la condición de que dichas refacciones se consuman en el ciclo normal de operaciones, ya que de lo contrario las refacciones que no cumplan con este requisito no deberán incluirse en el activo circulante como deben estar las primeras, junto con los renglones de inventario señalados en párrafos anteriores. El Boletín B-10 no hace ninguna separación respecto al inven

tario, con la que se deba eliminar alguno de los renglones - que lo integran al referirse a la actualización de este rubro lo hace con el término "Inventarios" por lo que se deduce que deberán ser actualizadas todas las partidas que lo integran.

11.2. METODOS DE VALUACION.

Para ejercer un control que permita conocer por una parte, el valor de los inventarios, y por otra, el costo de los artículos producidos y/o vendidos se hace necesario aplicar un método - que controle y asigne un valor a los movimientos de entrada y salida de almacén, así como a las existencias con que cuentan las entidades, de ahí nacen los métodos de valuación de inventarios.

El Boletín C-4 de principios de contabilidad, proporciona la teoría respecto a los métodos que las entidades pueden adoptar según sus características y necesidades.

El método de valuación conocido con el nombre de "costo promedio" consiste en determinar los costos unitarios de los artículos, dividiendo el importe total que arroja el inventario entre el número de unidades existentes, de esta manera se puede determinar el costo de los materiales, productos, etc. adquiridos o producidos.

Primeras entradas - primeras salidas "PEPS", es el método de valuación que se basa en la suposición de que los primeros artículos que se adquieren son también los primeros que salen, este método tiene como ventaja que las existencias al final - del ejercicio queden valuadas a los precios de las últimas ad

quisiciones, sin embargo como desventaja el costo de ventas re presenta el costo inicial de las mercancías adquiridas lo que puede provocar que las utilidades del ejercicio se vean inc mentadas ficticiamente.

El método "UEPS" últimas entradas - primeras salidas consiste en suponer que los últimos artículos en entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir, por lo que el inven tario final del ejercicio queda registrado con el costo original de adquisición, con lo que el importe del inventario no es representativo respecto al costo de reposición.

Otro método para valuar inventarios es aquel en que para obte ner el importe de éstos se valúan las existencias a precios de venta y de ahí se deducen los márgenes de utilidad bruta, el costo se obtiene por grupos de artículos, este método se conoce con el nombre de "Detallistas" y es utilizado -- principalmente por empresas que se dedican a la venta en meny deo (supermercados, tiendas de descuento, etc.)

11.3. ACTUALIZACION DE LOS INVENTARIOS Y EL COSTO DE VENTAS.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, tomando como ba se, que en la actualidad no se cuenta con la suficiente ex periencia en la aplicación de un método de actualización gene ralizada para todas las entidades, establece en el Boletín B-10 dos métodos a escoger para actualizar las cifras de los ren-- glones que se ven mayormente afectados por la inflación, estos métodos son: el de ajuste por cambios en el nivel general de precios, con el cual se pretende corregir las cifras presenta das en pesos nominales a pesos constantes o sea importes en

moneda de poder adquisitivo actualizado.

El otro método a escoger es el de actualización de costos específicos o valores de reposición, esto es que al presentar - las cifras a una fecha determinada éstas reflejen el costo en que incurriría la empresa en el presente para contar con los valores que representan dichas cifras.

En el mismo Boletín se hace hincapié, en la importancia que re viste el seleccionar adecuadamente el método que se utilizará en cada entidad, para reflejar información que vaya más acorde con la realidad.

Se establece también que deberá utilizarse el mismo método en los renglones de inventarios y activo fijo y sus respectivas cuentas de resultados, ya que los métodos entre sí no son comparables, debido a que parten de bases distintas.

En este capítulo se plantea la manera de actualizar el renglón de inventarios y el costo de ventas por los dos métodos sugeridos.

a) Método de Ajuste por cambios en el Nivel General de Precios.

A continuación se expone la actualización por el Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, si se opta por esta alternativa, el valor que presentarán los inventarios será en pesos de poder adquisitivo a la fecha del balance, esto se logra mediante el uso de un factor obtenido del Índice Nacional de Precios al Consumidor, que emite periódicamente el Banco de México.

Los índices emitidos para los años de 1962 y 1963 son los que se muestran en el siguiente cuadro y de los - cuales se hará uso, aclarando de antemano que la referencia de los años 1952 y 1963 se utiliza exclusivamente para tratar de ejemplificar de manera más clara la aplicación de este método en el renglón de inventarios y costo de ventas, así como en los siguientes capítulos la actualización de los demás renglones sujetos a tal disposición.

MES	INDICES *	
	1962	1963
ENERO	223.7	469.9
FEBREO	232.5	495.1
MARZO	241.0	519.1
ABRIL	254.1	552.0
MAYO	266.4	575.9
JUNIO	261.3	597.7
JULIO	295.8	627.3
AGOSTO	329.0	651.6
SEPTIEMBRE	346.4	671.7
OCTUBRE	364.4	694.0
NOVIEMBRE	382.9	734.7
DICIEMBRE	423.6	766.1
	<u>3643.1</u>	<u>7355.1</u>

* FUENTE: Principales Índices de Precios e Índices Económicos publicados por el Banco de México en el mes de Julio de 1964.

Para efectos del siguiente ejemplo se asignarán valores estimados para los inventarios al cierre de los ejercicios 1962 y 1963 como sigue:

Costo
Histórico

31 de Diciembre de 1962	\$ 12,400.00
31 de Diciembre de 1963	\$ 14,300.00

Se considerará que el método de valuación adoptado para los inventarios es de costos promedios (analizado en el Punto II.2) y que las existencias para 1962 equivalen en promedio a 4 meses de venta y para 1963 a 5 meses, con lo cual tenemos elementos para saber los índices que se ocuparán.

El primer paso para la actualización de los inventarios es el de obtener el factor de ajuste para reexpresar - las existencias al 31 de Diciembre de 1962, éste se logra sumando los índices de los últimos meses (4) de ese año y dividiendo el resultado entre el número de meses, al contar con el índice promedio se divide entre el índice del último mes (Diciembre), de la siguiente manera:

1 9 6 2 M E S	INDICE
SEPTIEMBRE	346.4
OCTUBRE	364.4
NOVIEMBRE	352.9
DICIEMBRE	423.6
	<u>1517.3</u>
	$\div 4 =$ <u>379.3</u> Promedio

Indice de Diciembre 1962	<u>423.6</u>	= <u>1.116</u> Factor de ajuste
Promedio	<u>379.3</u>	

El segundo paso es actualizar el costo histórico, esto se hace multiplicándolo por el factor de ajuste determinado.

<u>Costo Histórico</u>	<u>Factor de Ajuste</u>	<u>Actualización</u>	<u>Diferencia</u>
\$12,400.00	1.116	\$13,838.40	\$ 1,438.40

La diferencia resultante representa el monto de actualización del renglón de inventarios, el cual, con la finalidad de cumplir con las normas contenidas en el Boletín B-10, respecto de la incorporación de la información actualizada en los estados financieros debe incrementarse al valor histórico, por lo que se haría el siguiente asiento contable:

- 1 -

	<u>D</u>	<u>H</u>
Inventarios	\$ 1435.40	
Resultado monetario Acumulado		\$ 1435.40

Registro de la actualización inicial del inventario al 31 de Diciembre de 1952

En la cuenta resultado por posición monetaria se registra de manera global la diferencia de todos los renglones actualizados (Inventarios, Activo fijo y capital - contable) sin embargo, por la forma en que se ha estructurado el presente trabajo, buscando hacerlo más comprensible, los asientos contables se plasmarán de manera individual, incluyendo al final del último capítulo, los registros en mayor originados por los ajustes a cada renglón, y los estados financieros a costos históricos

y revaluados.

Habiendo ya actualizado el inventario final al 31 de Diciembre de 1982, debe procederse a la reexpresión de las existencias al 31 de Diciembre de 1983, tomando como base los índices de los últimos cinco meses para determinar el índice promedio que dividirá al índice del último mes (Diciembre), como a continuación se explica.

<u>1 9 8 3</u> <u>M E S</u>	<u>INDICE</u>
AGOSTO	651.6
SEPTIEMBRE	671.7
OCTUBRE	694.0
NOVIEMBRE	734.7
DICIEMBRE	766.1
	<u>3518.1</u> ÷ 5 = <u>703.6</u> Promedio

Indice de Diciembre 1983 $\frac{766.1}{703.6} = \underline{\underline{1.088}}$ Factor de Ajuste

Posteriormente a la obtención del factor de ajuste se determina el monto de actualización del costo histórico.

<u>Costo</u> <u>Histórico</u>	<u>Factor de</u> <u>Ajuste</u>	<u>Actualización</u>	<u>Diferencia</u>
\$14,300.00	1.088	\$15,558.40	\$1,258.40

La diferencia obtenida debe incorporarse al renglón de inventarios, para ello se utilizará una "cuenta puente" que al final servirá para conocer los resultados por posición monetaria, operacional y posición monetaria patrimonial, conceptos que se analizarán en los capítulos respectivos.

La forma de hacer la incorporación de la diferencia en el Balance General es por medio del siguiente asiento contable:

- 2 -

Inventarios	\$1,258.40	
Corrección por reexpresión		\$1,258.40

Actualización del inventario final al 31 de Diciembre de 1983.

Es importante hacer notar que el importe de los inventarios actualizados no debe exceder del valor de su realización, esto es para no incurrir en inobservancia a lo establecido en los lineamientos vigentes estipulados en el Boletín C-4 "Inventarios".

Es indispensable que el costo de las ventas realizadas en el período, también presente los efectos derivados de la inflación, ¿de qué manera?, determinando el costo que le hubiera correspondido a los artículos vendidos en el momento de su realización, es decir, hay que estar conscientes de que el costo asignado al momento de producir un artículo, no es el mismo en que se hubiera incurrido al momento de su enajenación.

La manera de determinar este fenómeno por el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, es expresar en pesos de valor adquisitivo promedio en el año, el costo de ventas, esto se hace aplicando un índice promedio del período a los inventarios iniciales y finales del ejercicio, así como a las compras efectuadas, como se expone enseguida:

Costo de Ventas			
	<u>Histórico</u>	<u>Actualizado</u>	<u>Diferencia</u>
Inventario inicial	\$12,400.00	\$	
Inventario inicial actualizado (13,535.4 x 1.4469(a))		20,022.20	
Compras	14,900.00	14,900.00	
Gastos de fabricación \$24,000			
Depreciación (4,000)	20,000.00	20,000.00	
Inventario final	(14,300.00)		
Inventario final actualizado 15,556.4 . 1.250(b)		(12,446.72)	
	<u>\$ 33,000.00</u>	<u>\$ 42,475.48</u>	<u>\$ 9,475.48</u>

(a) = El factor se obtiene :
 suma de los índices
 de 12 meses año 1963 $\frac{7,355.1}{12} = 612.9$ Promedio

Promedio
 Diciembre de 1962 $\frac{612.9}{423.6} = \underline{\underline{1.4469}}$

(b) = El factor se obtiene :
 Diciembre de 1963
 Promedio $\frac{766.1}{612.9} = \underline{\underline{1.250}}$

En la actualización del inventario inicial, el factor se multiplica por la razón de que se encuentra valuado a un índice obtenido de indicadores de 1962, y para -- contar con su costo promedio 1963 debe incrementarse, por lo contrario el inventario final se presenta actua

lizado a Diciembre de 1953 y para obtener un promedio de ese año debe disminuirse, esto se hace dividiendo, ya que los efectos de la inflación son ascendentes.

La causa de que la depreciación se reste al total de - gastos de fabricación consiste en que dicho renglón se actualiza de manera independiente.

La diferencia obtenida por motivo de la reexpresión de be cargarse al costo de ventas, asimismo la resultante de la actualización del inventario inicial al 31 de Diciembre de 1952 debe acreditarse por tratarse de un - inventario que ya ha sido consumido.

Por lo tanto para reflejar adecuadamente estas situaciones deben hacerse los siguientes movimientos contables:

- 3 -

	<u>D</u>	<u>H</u>
Costo de Ventas	\$1,435.40	
Inventarios		\$1,435.40
Traspase al costo de ventas de la actuali- zación del inventario inicial consumido al 31 de Diciembre de 1953		

- 4 -

	<u>D</u>	<u>H</u>
Costo de Ventas	\$9,475.46	
Corrección por reexpresión		\$9,475.46
Actualización del costo de ventas en 1953		

De esta manera, el costo de ventas se actualiza respecto al elemento "materia prima" ya que sufrirá otras afectaciones derivadas del reconocimiento de la inflación en la depreciación del activo, lo que se analiza en el siguiente capítulo.

b) Método de actualización de costos específicos.

Este método también se conoce como "método de actualización en base a valores de reposición" ya que expone "el costo en que incurriría la empresa en la fecha del balance, para adquirir o producir un artículo igual al que integra su inventario"⁽²⁾ para aplicar este método se plantean las siguientes alternativas:

1. Determinar el valor del inventario aplicando el método de valuación conocido como primeras entradas-primeras salidas (PEPS)
2. Valuar el inventario al precio de la última compra efectuada en el ejercicio.
3. Valuar el inventario al costo estándar, cuando este sea representativo.
4. Emplear índices específicos para los inventarios, emitidos por una institución reconocida o desarrollados por la propia empresa con base en estudios técnicos.
5. Emplear costos de reposición, cuando éstos sean sustancialmente diferentes al precio de la última compra efectuada en el ejercicio.

Por otra parte, para fijar el valor de reposición del costo de ventas en el boletín se sugieren cuatro pro-

cedimientos a escoger.

1. Estimar su valor actualizado mediante la aplicación de un índice específico.
2. Aplicar el método de últimas entradas-primeras salidas (UEPS)
3. Valuar el costo de ventas a costos estándar, cuando estos sean representativos de los costos vigentes al momento de las ventas.
4. Determinar el valor de reposición de cada artículo en el momento de su venta.

En el apartado 11.2 se mencionan los métodos de valuación de inventarios, con esa base se pueden juzgar las razones que motivaron sugerir tanto en la actualización de inventarios como en la de costo de venta la utilización de los métodos señalados en las alternativas que los contemplan, sin embargo cabe aclarar que los efectos que provoca utilizar un método de valuación u otro deben tomarse muy en cuenta, ya que si para valuar el inventario se escoge el método de primeras entradas-primeras salidas el inventario quedará actualizado pero no así el costo de ventas y si se opta por usar el método de últimas entradas-primeras salidas (UEPS) el costo de ventas se mantendrá actualizado pero no el inventario, esto debe tenerse presente para que dependiendo de la selección se reexpresen el renglón que fue omitido.

Para dar una explicación más objetiva de la forma de actualizar los inventarios y el costo de ventas se presenta un ejemplo en el que se observan las afectaciones contables que implica su utilización.

Se parte de los mismos datos empleados en el ejemplo - del método de actualización en base al ajuste por cambios en el nivel general de precios.

Partiendo de un costo de reposición dado para el renglón de inventarios de

<u>AÑO</u>	<u>COSTO DE REPOSICION</u>
1962	\$ 21,000.00
1963	\$ 25,000.00

En primer lugar debe determinarse el monto de actualización del inventario inicial

<u>AÑO</u>	<u>COSTO HISTORICO</u>	<u>COSTO DE REPOSICION</u>	<u>DIFERENCIA</u>
1962	\$12,400.00	\$21,000.00	\$8,600.00

La diferencia obtenida se incluye en los estados financieros con el siguiente movimiento contable:

- 1 -

	<u>D</u>	<u>H</u>
Inventarios	\$8,600.00	
Resultado monetario Registro de la actualización del inventario inicial		\$8,600.00

El ajuste se plantea de manera separada por renglón actualizado de la misma forma que en el ejemplo de actualización por cambios en el nivel general de precios.

Posteriormente, se obtiene la diferencia entre el costo histórico y de reposición de las existencias al 31 de Diciembre de 1983.

Costo de reposición al 31 de Diciembre de 1983	\$25,000.00
Costo histórico	14,300.00
	<u>10,700.00</u>

Este importe se incorpora al valor de los inventarios con el asiento Núm. 2

- 2 -

	<u>D</u>	<u>H</u>
Inventarios	\$10,700.00	
Corrección por reexpresión		\$10,700.00
Actualización del inventario final al 31 de Diciembre de 1983		

En el costo de lo vendido hay que incluir la actualización del inventario inicial, pues éste ya ha sido consumido.

- 3 -

	<u>D</u>	<u>H</u>
Costos de ventas	\$ 8,600.00	
Inventarios		\$ 8,600.00
Traspaso al costo de ventas de la actualización del in- ventario inicial consumido al 31 de Diciembre de 1983.		

Con el fin de que el costo de lo vendido contemple los efectos de la inflación, es necesario cargar la diferencia por reexpresión del ejercicio 1983, la que se determina partiendo de que el incremento en este renglón, en relación a su valor histórico es de \$15,600.00, entonces tenemos :

Costo de ventas 1983 histórico	\$ 37,000.00
más: traspaso de la actualización del inventario inicial consumido	\$ 8,600.00
	<hr/>
Saldo de la cuenta costo de ventas	\$ 45,600.00
menos: Importe histórico estimado al costo de ventas en 1983:	\$ 52,600.00
C.V. histórico 1983	\$37,000.00
Incremento estimado	\$15,600.00
	<hr/>
Ajuste al costo de ventas 1983	\$ 7,000.00
	<hr/> <hr/>

- 4 -

	<u>D</u>	<u>H</u>
Costo de ventas	\$7,000.00	
Corrección por reexpresión		\$7,000.00
Ajuste al costo de ventas 1983		

Como se puede ver, este método es más sencillo en su comprensión y aplicación debido principalmente a que los costos de reposición son proporcionados, por lo que sólo se determinan las diferencias y se hacen las aplicaciones contables correspondientes, en cambio en el método de actualización por cambios en el nivel general de precios, es preciso obtener los factores que se aplicarán, hacer las operaciones y sugerir los asientos contables que se requieran.

Sea cualquiera de los dos métodos el que se utilice, hay que recordar la obligatoriedad de incorporar en los estados financieros básicos la actualización, asimismo el lineamiento respecto de indicar en los estados financieros o en sus notas el método y procedimiento seguido para la actualización así como el costo histórico del inventario y del costo de ventas.

- 1) DEL RIO GONZALEZ CRISTOBAL. Introducción al Estudio de la Contabilidad y Control de los Costos Industriales. - Cap. I., P.9
- 2) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C. Boletín B-10. Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera. P. 8

C A P I T U L O I I I

I N M U E B L E S , M A Q U I N A R I A Y E Q U I P O

D E P R E C I A C I O N

III.1. CASO PRACTICO DE ACTUALIZACION DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO.

Otro de los renglones importantes dentro del Balance General de las entidades, es aquel en el que se incluyen los bienes - que servirán para ubicar el lugar de trabajo y administración de la empresa, los elementos técnicos para elaborar o transformar sus productos, las instalaciones necesarias para el funcionamiento de la maquinaria y equipo, y en general, todo -- aquel activo que por sus características se deba clasificar dentro del renglón conocido como Inmuebles, Maquinaria y Equipo.

A los inmuebles, maquinaria y equipo también se les conoce como "Activo Fijo". El Boletín Núm. 6, de la Serie C, emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, con el fin de establecer las reglas pertinentes que deberán aplicarse al renglón señalado, considera a los siguientes bienes como los más representativos al respecto:

- Terrenos
- Edificios
- Maquinaria y equipo
- Herramientas (de máquina, duración prolongada)
- Moldes (de utilización permanente)

Los inmuebles, maquinaria y equipo se incluyen dentro de los activos no monetarios que necesitan ser reexpresados o actualizados en su valor de adquisición de acuerdo a lo que establece el Boletín B-10. En el que se dispone "las empresas - deberán actualizar sus activos fijos (...)" ⁽¹⁾ por lo que se puede entender que todos los bienes considerados como activo fijo deberán actualizarse y de la misma manera la depreciación correspondiente que afecte su valor.

Para ello en el Boletín se sugieren dos métodos a escoger según cada entidad, estos métodos son :

- A. Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios
- B. Método de actualización de costos específicos (valores de reposición)

Como se ha señalado, por cualquiera de estos métodos debe determinarse el valor actual del activo fijo, esto se hace al obtener el monto de actualización de el valor en libros neto registrado, tomando el costo de adquisición menos la depreciación acumulada, y comparándolo con el valor neto actualizado.

Si se opta por el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, se obtendrá el valor a precios constantes de poder adquisitivo a la fecha del cierre de ejercicio, del activo fijo y su depreciación acumulada.

A continuación se presenta un ejemplo acerca de la aplicación de este método.

Los valores originales del activo fijo son :

<u>AÑO</u>	<u>INVERSION</u>	<u>DEPRECIACION ACUMULADA</u>
1951	\$ 40,000.00	\$ 5,000.00
1952	\$ 14,000.00	\$ 1,400.00
	<u>\$ 54,000.00</u>	<u>\$ 9,400.00</u>

Para actualizar el activo fijo adquirido al 31 de Diciembre de 1951 a valores de pesos con poder adquisitivo al 31 de Diciem-

bre de 1962, es necesario aplicar el factor correspondiente - que aparece en la tabla de factores publicada en la circular No. 20 por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, la cual se reproduce parcialmente a continuación :

<u>AÑO</u>	<u>DIC 1962</u>
1970	13.141
1971	12.459
1972	11.674
1973	10.566
1974	6.550
1975	7.437
1976	6.421
1977	4.970
1978	4.234
1979	3.584
1980	2.635
1981	<u>2.217</u>
1982	1.395

Como se puede observar, esta tabla facilita los factores para adquisiciones realizadas no sólo en 1982 y 1981 sino en años anteriores, en la circular la tabla publicada contiene factores hasta el año de 1951.

De esta manera, el primer paso a seguir es la actualización a Diciembre de 1962 de los valores originales.

<u>AÑO</u>	<u>INVERSION</u>	<u>DEPRECIACION ACUMULADA</u>	<u>FACTOR DE AJUSTE</u>	<u>ACTUALIZA CION INVERSION</u>	<u>DEPRE- CIACION ACUMULADA</u>
1961	\$40,000.00	\$6,000.00	2.217 ⁽¹⁾	\$88,680.00	\$17,736.00
1962	\$14,000.00	\$1,400.00	1.395 ⁽²⁾	\$19,530.00	\$ 1,953.00
	<u>54,000.00</u>	<u>\$9,400.00</u>		<u>\$108,210.00</u>	<u>\$19,689.00</u>

(1) El factor se toma de la tabla de factores publicada en la circular No. 20 incluida anteriormente.

(2) El factor se determina de la siguiente manera:

Factor Diciembre de 1962	423.6 = 1.395
Promedio de 12 meses 1962	<u>303.6</u>

Entonces el monto de actualización del activo fijo y su depreciación será el siguiente :

INVERSION A DIC. DE 1952			DEPREC. ACUM. A DIC. DE 1952		
HISTORICA	ACTUALIZADA	MONTO DE AC TUALIZACION	HISTORICA	ACTUALIZADA	MONTO DE AC TUALIZACION
<u>\$54,000.00</u>	<u>\$106,210.00</u>	<u>\$54,210.00</u>	<u>\$9,400.00</u>	<u>\$19,659.00</u>	<u>\$10,269.00</u>

Lo que origina el siguiente asiento contable :

- 5 -

	D	H
Activo fijo	\$54,210.00	
Depreciación acumulada		\$10,269.00
Resultado monetario acum.		\$43,921.00

Registro de actualización inicial del Activo Fijo al 31 de Diciembre de 1952

Al contar con los valores actualizados al 31 de Diciembre de 1952 del activo fijo adquirido en 1952 y años anteriores, el siguiente paso es el de actualizarlos a pesos constantes de valor adquisitivo al 31 de Diciembre de 1953, lo cual se hará de la siguiente manera :

	INVERSION	DEPRE- CIACION ACUMULADA
Valores actualizados al 31 de Diciembre de 1952	\$106,210.00	\$19,659.00

Estos valores se actualizan por medio de un factor obtenido

de dividir el índice de Diciembre de 1953 entre el índice de Diciembre de 1952.

$$\frac{\text{DIC. 1953 } 766.1}{\text{DIC. 1952 } 423.6} = 1.809$$

Entonces los valores actualizados al 31 de diciembre de 1952 son :

<u>INVERSION</u>	<u>DEPRECIACION ACUMULADA</u>
\$195,751.59	\$ 35,617.40

Para efectos del ejemplo se consideran adiciones en el año de 1953 por \$13,000.00 y un incremento a la depreciación acumulada del 10% sobre el valor actualizado al 31 de Diciembre de 1953 del activo adquirido a la fecha indicada, que acumulada a los valores actualizados a Diciembre de 1953 arrojarán - el activo fijo total reexpresado.

	<u>INVERSION</u>	<u>DEPRECIACION ACUMULADA</u>
Valores actualizados al 31 de Diciembre de 1953	\$195,751.59	\$ 35,617.40
Adiciones 1953 \$13,000.00 X 1.250 (*)	16,250.00	
Depreciacion del ejercicio		21,200.19 ^b
a	<u>\$212,001.59</u>	<u>\$ 56,817.59</u>

(*) = Factor determinado : $\frac{\text{Factor Dic. 1953 } 766.1}{\text{Factor Prom. 1953 } 612.9} = 1.250$

Depreciación del ejercicio :

a \$212,001.59 x 10% = \$21,200.19 b

Para obtener el monto de actualización que deberá incrementarse en los registros contables, se disminuye al valor actualizado el importe de los valores originales y la actualización inicial, con la finalidad de no incurrir en duplicidades.

	INVERSION	DEPRE- CIACION ACUMULADA
Valor actualizado	\$ 212,001.59	\$ 56,517.59
Valores originales (1951, 1952 y 1953)	(67,000.00)	(16,100.00)
Actualización inicial (As. 5)	(54,210.00)	(10,259.00)
	<u>90,791.59</u>	<u>30,425.59</u>

TABLA DE DEPRECIACION ORIGINAL DEL ACTIVO FIJO

	VALOR DE AD- QUISICION	1951	1952	1953	Total
1951	\$40,000.00	\$4,000.00	\$4,000.00	\$4,000.00	\$12,000.00
1952	\$14,000.00		1,400.00	1,400.00	2,500.00
1953	\$13,000.00			1,300.00	1,300.00
		<u>\$4,000.00</u>	<u>\$5,400.00</u>	<u>\$6,700.00</u>	<u>\$16,100.00</u>

Por el activo fijo actualizado, para incorporar su importe al balance general deberá hacerse el siguiente movimiento contable :

	D	H
Activo Fijo	90,791.59	
Corrección por reexpresión		90,791.59
Actualización de la inversión en activo fijo al 31 de Diciembre de 1953.		

El registro de la depreciación debe actualizarse por medio de la cuenta complementaria de activo "Depreciación Acumulada", pero también es esencial hacer las afectaciones correspondientes al resultado del ejercicio, para ejemplificar se afectará al costo de producción el 60% de la depreciación y el 40% restante se cargará a los gastos de operación, los importes correspondientes se calculan de la siguiente manera.

Inversión al 31 de Dic. de 1952 actualizada al :

31 de Diciembre de 1952	\$105,210.00
31 de Diciembre de 1953	\$195,751.69
	<u>303,961.69</u> ÷ 2
Promedio de los 2 ejercicios	151,980.94
+ Adiciones del año 1953	<u>13,000.00</u>
Base	164,980.94
Tasa de depreciación estimada	<u>10%</u>
Depreciación anual actualizada	16,495.09
- Depreciación anual histórica	<u>(6,700.00)</u>
	<u>\$ 9,795.09</u>

DISTRIBUCION EN RESULTADOS

		DEPRECIACION 1953 HISTORICA	DEPRECIACION 1953 ACTUA LIZADA	DIFERENCIA
Costo de ventas	60%	\$4,000.00	\$9,550.00	\$ 5,550.00
Gastos de operación	40%	2,700.00	6,645.09	3,945.09
		<u>\$6,700.00</u>	<u>\$16,495.09</u>	<u>\$ 9,795.09</u>

De esta manera el asiento contable para presentar adecuadamente y de acuerdo a los lineamientos incluidos en el Boletín - B-10 en el que se menciona "... y en el estado de resultados el monto de la depreciación determinada" ⁽²⁾ es :

- 7 -

	D	H
Corrección por reexpresión	\$20,630.50	
Costo de ventas	5,850.00	
Gastos de operación	3,946.09	
Depreciación acumulada		\$30,426.59
Actualización de la depreciación acumulada y del ejercicio.		

Cabe señalar, que en este ejemplo se han tomado los índices - promedio de los años 1952 y 1953 por considerarse las adquisiciones totales de cada uno de ellos, si se hiciera un análisis más detallado del activo fijo debería utilizarse el índice del mes correspondiente a la adquisición.

También es recomendable que al correr los asientos contables en los registros de la entidad, éstos se contabilicen en cuentas o subcuentas distintas a las que se utilizan en el registro de los valores históricos, para que no se pierda este dato.

Si se elige el método de actualización de costos específicos (valores de reposición) para actualizar los inmuebles, maquinaria y equipo se determinará la cantidad de dinero indispensable para adquirir un activo fijo semejante en la actualidad. Para ello se puede optar por obtener un avalúo de pe

rito independiente o por medio de un índice específico emitido por el Banco de México o cualquier otra Institución reconocida ampliamente.

Al escoger la obtención del valor de reposición de un perito independiente, deberá cuidarse que dicho valor sea el resultado de un estudio técnico bien fundamentado, el cual será necesario que aporte en resumen los siguientes datos :

- Valor de reposición actual
- Valor neto de reposición (valor de reposición actual-demérito por uso y obsolescencia)
- Vida útil remanente
- Valor de deshecho (cuando se cuente con elementos suficientes)

Deben actualizarse de manera semejante todos aquellos bienes similares en clase y características, además, los valores presentados tendrán que ser individuales, o sea que, cada bien presentará su valor por unidad, y por último los activos fijos sujetos al avalúo deberán ser aquellos que por políticas de la empresa se encuentren sujetos a capitalización, cuidando de no incluir aquellos que por el contrario se manejen a través de los resultados del ejercicio.

En el Boletín se hace hincapié en que la revaluación la realice un perito independiente, sin embargo, deja abierta la posibilidad de que personal de la propia empresa la realice bajo ciertas condiciones establecidas.

Para el cálculo de la depreciación tienen que tomarse en cuenta dos aspectos importantes; el valor actualizado de los activos y su vida probable, previendo además, que la deprecia--

ción del costo histórico y su actualización concluyan simultáneamente.

A continuación se plantea un ejemplo práctico para la actualización del activo fijo y la depreciación bajo el método de actualización de costos específicos (valores de reposición), con el que se pretende facilitar su comprensión.

Se parte del supuesto que la actualización se hace en base a avalúos practicados por peritos independientes, los que apoyados en estudios técnicos brindan los siguientes valores de reposición :

1 9 5 2		A V A L U O S				1 9 5 2	
VALOR DE REPOSICION AL 31 DIC.	DEPRECIACION ACUMULADA	VALOR DE REPOSICION DEL ACTIVO FIJO ADQUI- RIDO HASTA EL 31 DIC/52	ADQUI- SIONES DE (1953)	VALOR DE REPOSICION AL 31 DE DIC./1953	DEPRECIA- CION ACU- MULADA SO- BRE EL VA- LOR ACTUAL		
\$130,000.00	30,000.00	\$205,000.00	+ \$45,000.00=	\$250,000.00	\$80,000.00		
Valor neto \$100,000.00		Valor neto actual				\$170,000.00	

Para obtener el valor actualizado al 31 de Diciembre de 1952 - del activo fijo adquirido a esa fecha, se compara el valor de reposición arrojado por el avalúo practicado en ese año.

con los costos originales de las adquisiciones, de - tal manera que la diferencia representará su monto de actuali- zación. (Los valores originales que se utilizan son los mismos que sirvieron para ejemplificar el método de actualización por cambios en el nivel general de precios, de la misma manera para la depreciación).

VALOR HISTORICO ORIGINAL	VALOR ACTUAL SEGUN AVALUO 1962	MONTO DE ACTUALIZACION
<u>\$54,000.00</u>	<u>\$130,000.00</u>	<u>\$76,000.00</u>

De lo cual se origina el siguiente asiento contable.

- 5 -

	<u>D</u>	<u>H</u>
Activo fijo	\$76,000.00	
Resultado monetario acumulado		\$76,000.00
Registro de actualización inicial del activo fijo.		

De esta manera, lo que sigue es valorizar al 31 de Diciembre de 1963 las adquisiciones efectuadas hasta el 31 de Diciembre de 1952 y las adquisiciones de 1953.

Actualización según avalúo al 31 de Diciembre de 1963	\$ 250,000.00
menos :	
Costo histórico original (1961, 1952 y 1953)	67,000.00
Primera reexpresión de activo fijo (1961 y 1952)	76,000.00
	<u>\$ 107,000.00</u>
	<u><u> </u></u>

La incorporación a los registros contables se hace con el siguiente asiento :

	<u>D</u>	<u>H</u>
Activo fijo	\$107,000.00	
Corrección por reexpresión		\$107,000.00
Actualización del activo fijo al 31 de Diciembre de 1963		

Por la depreciación acumulada se reexpresa el importe en libros al 31 de Diciembre de 1962 de esta manera :

Depreciación original acumulada a Dic./62	\$ 9,400.00
Depreciación acumulada actualizada a Dic/62	\$30,000.00
	<u>\$ 20,600.00</u>

Lo que origina el siguiente ajuste para incorporar el monto de actualización al balance general inicial (1962)

	<u>D</u>	<u>H</u>
Resultado Monetario acumulado	\$ 20,600.00	
Depreciación acumulada		\$20,600.00

Registro de actualización inicial (Dic.62) de la Depreciación acumulada.

El siguiente paso sería, asignar el valor actual determinado por el avalúo al 31 de Diciembre de 1963 para la depreciación acumulada, lo que se haría :

Depreciación acum. al 31 de Dic. de 1953 sobre avalúo	\$ 50,000.00
Depreciación acum. al 31 de Dic. sobre valor original	\$ 16,100.00
	<u>63,900.00</u>

menos :

Actualización inicial Dic. de 1952	\$ 20,600.00
Importe de actualización al 31 de Dic./53	\$ <u>43,300.00</u>

El monto de la actualización al 31 de Dic. de 1953 se incrementa al valor del activo fijo con el asiento Núm. 8

	<u>D</u>	<u>H</u>
Corrección por reexpresión	\$ 43,300.00	
Depreciación acumulada		\$ 43,300.00
Actualización de la depreciación acumulada al 31 de Diciembre de 1953		

La depreciación del ejercicio (1953) debe presentarse en el estado de resultados. Aquí aparece el problema de hacer su cálculo acorde a las bases de formulación de estados financieros, o sea, hay que tener presente que el Balance General proporciona datos a una fecha determinada, y por el contrario el estado de resultados comprende información sobre las actividades de un período de operaciones (normalmente un año).

Por tal motivo el importe por actualización, de la depreciación

ción del período que se incluirá en el estado de resultados, deberá determinarse en base a un promedio del ejercicio, esto se puede hacer de la siguiente forma :

Activo fijo adquirido a Dic. de 1952 reexpresado a Dic. de 1952	\$ 130,000.00
Activo fijo adquirido a Dic. de 1952 reexpresado a Dic. de 1953	\$ 205,000.00
	<u>\$ 335,000.00 ÷</u>
Promedio	167,500.00
Adiciones al Activo Fijo 1953 (valor original)	<u>13,000.00</u>
Base	\$ 180,500.00
Tasa anual de depreciación	<u>10%</u>
Depreciación acum. promedio actualiz.	\$ 16,050.00
Depreciación sobre valores históricos en 1953	<u>6,700.00</u>
Diferencia	<u><u>\$ 11,350.00</u></u>

La diferencia obtenida consistirá en el cargo a resultados por depreciación del ejercicio, la cual distribuiremos equitativamente 60% en el costo de ventas y 40% en gastos de operación, ya que en la práctica no toda la depreciación va al costo sino parte de ella la absorben los gastos de operación.

	<u>%</u>	<u>IMPORTE</u>
Costo de ventas	60	6,530
Gastos de operación	40	4,520
	<u>100</u>	<u><u>11,350</u></u>

El registro contable es :

- 9 -

	D	H
Costo de ventas	\$ 6,630.00	
Gastos de operación	4,520.00	
Corrección por reexpresión		\$11,350.00
Registro en resultados de la actualización de la deprecia- ción del ejercicio.		

El Boletín B-10 plantea algunas reglas de presentación en los estados financieros que permitan al usuario de la información captar e interpretar de mejor manera su significado, entre las más importantes están :

- El método de actualización empleado.
- El costo original del activo y su depreciación
- Los gastos por depreciación originados por la diferencia entre costo original y costo revaluado.
- Procedimiento de depreciación utilizado.

Cabe destacar que del cumplimiento de los puntos señalados, dependerá en gran parte que la información proporcionada cumpla con los fines de su emisión.

III.2 DISTINTOS METODOS DE DEPRECIACION.

El objeto de este punto es el de adentrar al lector en los métodos para el cálculo de la depreciación más utilizados en la actualidad.

El primero y más usual es aquel que se conoce con el nombre de "Depreciación por línea recta" en este método "sólo se toma en consideración el tiempo transcurrido, para fijar la depreciación"⁽³⁾, se obtiene aplicando la siguiente fórmula :

$$\text{Depreciación Acumulada} = \frac{\text{Valor de Adquisición}}{\text{Vida Total}} \times \text{vida transcurrida}$$

Ejemplo :

Valor de adquisición	\$114,514.00
Vida estimada	10 años
Vida transcurrida	4 años

$$\therefore \text{Depreciación Acumulada} = \frac{\$114,514}{10} \times 4$$

$$\text{Depreciación Acumulada} = \underline{\underline{\$ 45,505.00}}$$

La estimación de la vida total de un bien no es tarea fácil ya que "Las depreciaciones son originadas por una serie ilimitada de factores, algunos comunes, como por ejemplo el desgaste producido por el uso de los elementos patrimoniales o el desuso en que caen por el progreso de la técnica. Otros son extraordinarios y obedecen a causas fortuitas, como incendios, terremotos, naufragios, plagas, etc., y por fin pueden dar origen al cómputo de las depreciaciones los gustos cambiantes del público (moda), modificaciones en la orientación de las empresas, disposiciones estatales, etc."⁽⁴⁾ es por ello - que la determinación de las bases para el cómputo de la depreciación deben establecerlas especialistas que puedan aportar datos que se apeguen con más exactitud a la realidad.

Otro sistema empleado para calcular y aplicar el desgaste que

sufren los activos fijos es el conocido como "depreciación - acelerada", este método surgió como un estímulo fiscal por medio del cual se distribuye en un plazo mínimo el costo de inversión en maquinaria con la consecuente afectación en menor tiempo del gasto incurrido a los resultados del ejercicio y la disminución en la base gravable de impuesto sobre la renta (I.S.R.) y la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa (P.T.U.)

Ejemplo :

Depreciación en línea recta

Valor de adquisición	\$114,514.00	=	\$11,451.00
Valor estimado real	<u>10 años</u>		

Depreciación acelerada.

Valor de adquisición	\$114,514.00	=	\$35,171.00
Vida estimada fiscal	<u>3 años</u>		
	DIFERENCIA		<u><u>\$26,720.00</u></u>

La diferencia sería la disminución en la tasa gravable a través de gastos para I.S.R. y P.T.U. en el ejercicio actual y los dos siguientes, lo que representa un estímulo fiscal por el que casi siempre optan las empresas, contabilizando además, y de manera separada la depreciación en línea recta.

III.3 DEPRECIACION ACUMULADA Y DEPRECIACION DEL PERIODO

Al utilizar la palabra "depreciación" es necesario, identificar a qué nos referimos específicamente, ya que no es lo mismo, hablar de la depreciación acumulada, o de la depreciación

del ejercicio o del período.

Por depreciación acumulada debemos entender "La depreciación total correspondiente a un bien material, computada desde la fecha de adquisición hasta la fecha en que se hace la estimación" ⁽⁵⁾, en otras palabras es la depreciación que ha tenido un bien desde su inclusión como parte de los activos de una empresa, hasta su cómputo a una fecha determinada.

En cambio, cuando se menciona depreciación del ejercicio o del período, estamos hablando de la disminución gradual de valor incurrida durante un período de operaciones.

A continuación se ejemplifica cada caso para su mejor comprensión.

Valor de adquisición \$114,514.00 = adquirida en Dic./1950
Depreciación anual 11,451.00

La depreciación acumulada a Dic. de 1954 sería :

<u>DEPRECIACION ANUAL</u>	<u>AÑOS TRANSCURRIDOS</u>	<u>DEPRECIACION ACUMULADA</u>
\$11,451.00	4	45,604.00

En cambio la depreciación del período 1954 importaría \$11,451.00.

- 1) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C. BOLETIN B-10. Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera p. 17
- 2) Ibidem. p. 14
- 3) MANCERA HNOS Y COLABORADORES. Terminología del Contador. P.129
- 4) Citado por BACH JUAN R. y VITALE ARTURO M. Costos, Teoría y Práctica. Tomo 1. p.p. 45-46
- 5) MANCERA HNOS. Y COLABORADORES. Terminología.. P. 129

C A P I T U L O I V

C A P I T A L C O N T A B L E

IV.1. REGLONES DEL CAPITAL CONTABLE SUJETOS A ACTUALIZACION.

Primeramente es necesario definir y entender lo que significa "Capital Contable". Por lo general la palabra capital se identifica con la idea de dinero, también se aplica esta palabra a los bienes propiedad de personas o empresas, como son: terrenos, edificios, maquinaria, equipo, valores, etc., por la estimación de su equivalencia en dinero.

Desde el punto de vista económico al capital se le considera uno de los factores de la producción, como se puede apreciar en el siguiente cuadro:

PRODUCCION	{	I. TIERRA
		II. TRABAJO
		III. CAPITAL
		IV. ORGANIZACION

En donde el capital está "constituido por el conjunto de elementos que en ayuda del trabajo convierten en valores de uso los recursos naturales, como por ejemplo, dentro del factor capital debe considerarse principalmente el dinero, así como la maquinaria, etc." (1)

Para efectos financieros el enfoque es otro; capital "es toda cantidad de dinero que se invierte con el objeto de producir una renta o un interés"⁽²⁾, en otras palabras; "capital es toda inversión que se hace con fines lucrativos, bien sea para la producción de bienes o servicios, compraventa de ellos, o simplemente prestando dinero para percibir intereses".⁽³⁾

Para efectos contables, al término capital se le conceptualiza de distinta manera, ya que por él se entiende el "conjunto de bienes invertidos por el empresario en el negocio, que viene a ser la diferencia entre su activo y su pasivo"⁽⁴⁾ o lo que es lo mismo la diferencia entre el valor de los bienes de una empresa y los adeudos que ésta tenga.

En contabilidad, para determinar el monto del capital se utiliza una fórmula sencilla por demás, a la que se le da el nombre de "fórmula del capital", ésta es:

$$\text{Activo total} - \text{pasivo total} = \text{Capital}$$

El capital, desde el punto de vista contable, en las sociedades mercantiles lo integran distintos conceptos :

	1. Capital contable
	2. Capital autorizado.
	3. Capital social variable
Conceptos	4. Capital no emitido
de	5. Capital emitido
Capital	6. Capital suscrito
	7. Capital no exhibido
	8. Capital exhibido
	9. Capital social fijo
	10. Capital social

1. Capital contable. Es la diferencia existente entre el activo y el pasivo.
2. Capital autorizado. Es el capital máximo que puede emitir una sociedad de capital variable y cuyo límite debe fijarse en la escritura constitutiva.
3. Capital social variable. Es la parte del capital autorizado que puede ser aumentado o disminuído sin necesidad de modificar la escritura social.
4. Capital no emitido. Es la parte del capital autorizado

cuyas acciones pueden ser suscritas (Capital autorizado (-) capital no emitido.)

6. Capital suscrito. Es el importe por el cual los socios se comprometen o se obligan a aportar. Esta circunstancia se hace constar en la escritura constitutiva.
7. Capital no exhibido. Es el capital suscrito que aún no ha sido pagado por los socios (Capital suscrito (-) capital exhibido).
5. Capital exhibido. Es el importe del capital que los socios han pagado en dinero o en especie, constituye la parte liquidada del capital social o capital suscrito.
9. Capital social fijo. Es el capital que no puede ser modificado, sin antes haber reformado los estatutos sociales.
10. Capital social. Suma de las aportaciones a que se obligan los socios. Debe estar consignado en la escritura constitutiva.

Si tomamos el concepto de capital contable como la diferencia existente entre el activo y el pasivo, encontramos que además del capital social existen otras partidas que lo integran, estas son, de modo enunciativo más no limitativo - las que a continuación se mencionan :

- Utilidad del ejercicio
- Utilidades pendientes de aplicar
- Reserva legal
- Reserva de previsión o para contingencias
- Reserva para amortización de obligaciones
- Reserva para nivelación de dividendos
- Superávit donado

Como se puede observar "esas otras partidas" del capital con

table se resumen principalmente en dos grupos; utilidades y reservas.

Las utilidades son "el provecho, beneficio, conveniencia, interés o fruto que se obtiene de una cosa ... la ganancia resultante del empleo del capital en cualquier negocio"⁽⁵⁾ y las reservas "Las sumas segregadas y retenidas para fines especiales, ya sea que se tomen de una parte del capital, mediante reducción de éste, ya se formen con primas pagadas por los socios en exceso del valor nominal de sus acciones, partes o intereses sociales o bien sea que se separen de las utilidades, rendimientos o ingresos obtenidos".⁽⁶⁾

El Boletín B-10 estipula, que para la actualización del capital, deberán considerarse los renglones correspondientes a capital social, otras aportaciones de los accionistas, utilidades retenidas, utilidad del ejercicio y superávit donado.

Existe dentro del capital contable de algunas entidades un renglón denominado "superávit por revaluación", contrapartida de la capitalización de inventarios o activo fijo derivado de procedimientos anteriores a la aparición del B-10, este renglón debe ser excluido de la reexpresión del capital contable.

El monto de actualización del capital contable, obtenido de comparar el valor original y el valor reexpresado, se registrará en una cuenta denominada "Actualización de Capital", ésta debe ser incluida en el balance general como parte integrante del capital contable.

Cabe señalar dentro del punto que nos ocupa, que además, co

mo parte del tratamiento de actualización del capital contable, deben determinarse y analizarse los renglones de Resultado por tenencia de Activos no monetarios y efecto por posición monetaria, estos conceptos se explican de manera detallada más adelante.

La circular Núm. 26 "Preguntas y Respuestas relacionadas con el Boletín B-10" emitida por la comisión de principios de contabilidad, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en Diciembre de 1984, hace una aclaración que no deja duda acerca de los renglones del capital contable que deben actualizarse, e indica "todos los renglones que lo integren, independientemente de su naturaleza deudora o acreedora"⁽⁷⁾, La excepción a esta disposición es el "superávit por revaluación" como se indicó en párrafos anteriores.

Como resultado de lo establecido en circular citada, cabe destacar que las pérdidas deberán también ser reexpresadas, ya que el fenómeno inflacionario, de igual manera que en las utilidades tiene importantes repercusiones.

IV.2. MECANICA DE ACTUALIZACION DEL CAPITAL CONTABLE.

La actualización del Capital Contable, obedece a la necesidad de informar a los inversionistas, el equivalente en poder adquisitivo actual de sus aportaciones, así como de las utilidades obtenidas en el año y las retenidas en ejercicios anteriores.

Otra de las causas, es la repercusión que tiene en el capital contable la actualización de las demás partidas del Balance - General y del estado de resultados.

El Boletín B-10 define la actualización que sufre el capital como, "la cantidad necesaria para mantener la inversión de -- los accionistas en términos del poder adquisitivo de la moneda, equivalente al de las fechas en que se hicieron las aportaciones y en que las utilidades fueron retenidas".⁽⁵⁾

En el punto anterior (IV.1) se comentan los conceptos de capital contable sujetos a ser actualizados. La actualización debe hacerse en base a factores derivados del Índice Nacional de Precios al Consumidor, aplicando estos a cada fecha en que existan aportaciones, y/o retención de utilidades.

A la diferencia derivada de los valores actualizados y los valores originales se le da el nombre de actualización del Capital, renglón que formará parte del capital contable.

Con el fin de ejemplificar la reexpresión del capital contable, se presenta un ejemplo que parte de la base que los importes originales utilizados, contemplan todos los renglones del capital a una misma fecha (año).

Para seguir con la secuencia de los ejemplos para cada método de actualización, primeramente se trata el de ajuste por cambios en el nivel general de precios.

CAPITAL CONTABLE

<u>A Ñ O</u>	<u>CIFRAS ORIGINALES</u>	<u>FACTOR DE AJUSTE</u>	<u>ACTUALIZACION AL 31/DIC/62.</u>	<u>DIFERENCIA</u>
1961	\$24,000.00	2.217	\$53,206.00	\$29,206.00
1962	\$20,000.00	1.395	\$27,900.00	\$ 7,900.00
	<u>\$44,000.00</u>		<u>\$81,106.00</u>	<u>\$37,106.00</u>

Factores :

2.217 = Tomado de la tabla de factores incluida en el punto III.1

Factor de Dic. de 1952	$\frac{423.6}{303.6} = 1.395$
Factor Prom. 1952 (12 meses)	<u>303.6</u>

Con la finalidad de cumplir con el precepto de inclusión en la información básica (Estados Financieros), se corre el siguiente ajuste.

- 5 -

	<u>D</u>	<u>H</u>
Resultado Monetario Acumulado	\$37,106.00	
Actualización del capital contable		\$37,106.00
Registro de la actualización inicial del capital contable al 31 de Diciembre de 1952		

Siguiendo con la misma secuencia y mecánica de actualización de Inventarios, Costo de Ventas, Activo Fijo y Depreciación, se actualiza el valor del Capital Contable al 31 de Diciembre de 1963 de la siguiente forma:

Valor actualizado a Dic. de 1962	\$ 51,108.00
1961 \$53,206.00	
1962 <u>\$27,900.00</u>	
Actualización al 31 de Dic. de 1962 = \$51,108.00 x 1.809 =	\$ 146,724.37
Factor = Dic. 1963 $\frac{766.1}{423.5}$ = 1.809	
Dic. 1962 423.5	
menos : valor original	<u>\$ 44,000.00</u>
Capital contable actualizado (sin incluir la utilidad del año)	\$102,724.37
menos : actualización inicial	<u>\$ 37,108.00</u>
	<u><u>\$ 65,616.37</u></u>

No se incluye la utilidad del año ya que a este renglón habrá que hacerle algunos ajustes, como se ve más adelante.

Por el importe de la actualización al 31 de Diciembre de 1963 del Capital Contable (sin utilidad del ejercicio) se debe hacer el siguiente ajuste :

	D	H
Corrección por reexpresión	\$65,616.37	
Actualización del capital contable		\$65,616,37
Actualización del capital Contable al 31 de Dic. de 1953		

Hasta aquí se ha visto que las diferencias por actualización de cada uno de los conceptos sujetos a esta disposición, se han manejado a través de dos cuentas de mayor, una es la de "corrección por reexpresión" (nombre que se ha asignado a una cuenta puente en la que se registran las diferencias de los valores actualizados al final del ejercicio), que nos permitirá saber la afectación que deberá absorber el resultado del ejercicio, y el importe que quedará registrado en el patrimonio, como resultado de la reexpresión de estados financieros.

La otra cuenta que se maneja es la de "Resultado Monetario - Acumulado", que es una abreviatura del resultado por posición monetario acumulado, el saldo que presente esta cuenta hasta el momento, es el importe neto de la actualización inicial al 31 de Diciembre de 1962 de Inventarios, Inmuebles, Planta y Equipo con sus cuentas de resultados relativas (costo de ventas y depreciación), así como capital contable, como se puede observar :

RESULTADO MONETARIO ACUMULADO		
Actualización del Capital Contable 6) al 31 de Dic./52	37,105.00	1,435.40 (1)
	43,921.00 (5)	Actualización de Activo Fijo al 31 de Dic./52
	<u>\$5,251.40</u>	Resultado por po sición monetaria inicial

El resultado por posición monetaria acumulada es parte integrante del Capital Contable, en los estados financieros iniciales, al 31 de Diciembre de 1952, por tal motivo para actualizar completamente el capital contable al 31 de Diciembre de 1953, también debe ser reexpresado.

<u>RESULTADO POR POSICION MONETARIA ACUMULADA INICIAL (AL 31/DIC/52)</u>	<u>FACTOR</u>	<u>IMPORTE</u>	<u>DIFERENCIA</u>
\$ 5,251.40	1.809	\$14,926.75	<u>\$6,675.35</u>

$$\begin{array}{r} \text{Factor: Dic 53} \quad 766.1 \\ \text{Dic 52} \quad 423.5 \quad \underline{\quad} = \underline{\underline{1.809}} \end{array}$$

Por lo tanto, la diferencia se incluye en la actualización del capital contable de la siguiente manera :

- 10 -

	<u>D</u>	<u>H</u>
Corrección por reexpresión	\$6,675.35	
Actualización del capital contable		\$6,675.35
Actualización del resultado por posición monetaria acum. al 31 de Dic. de 1953		

La actualización del resultado del ejercicio se efectúa sumando o restando, según sea el caso, a la utilidad neta histórica los movimientos que hayan afectado por concepto de actualización el estado de resultados. Se toma un valor de \$12,000.00:

Utilidad neta histórica	\$12,000.00
Traspaso al costo de ventas del inventario inicial actualizado	(1,435.40)
Incremento al costo de ventas	(9,475.45)
Actualización de la depreciación del ejercicio aplicado a :	
Costo de ventas	(5,550.00)
Gastos de operación	(3,948.09)
Pérdida neta excluyendo el resultado por posición monetaria	<u>(6,711.97)</u>
Actualización del resultado neto del ejercicio (6711.97 x .250)	(2,177.99)
	<u><u>(10,669.96)</u></u>

Para este caso, la actualización del resultado del ejercicio - se hace globalmente aplicando al factor promedio de 1963 --- (Dic 53 $\frac{766.1}{612.9} = 1.250$), sin embargo con la aparición de la circular Núm. 25 "Criterios oficiales de la comisión de - principios de contabilidad relativos a la aplicación de conceptos contenidos en el Boletín B-10" se deja entrever la necesidad de actualizar los conceptos que integran el estado de resultados, esto se haría de manera mensual reexpresando las cifras obtenidas al final de cada mes a pesos equivalentes al cierre del ejercicio.

Por otra parte, en la Circular Núm. 26 a pregunta expresa sobre si deben o no actualizarse las partidas del estado de resultados, se establece, "El B-10 no contempla la actualización a pesos de cierre del período de los diferentes componentes - del estado de resultados. En cambio establece que al incorporarse en el balance general, el resultado del período, se le

calcule mantenimiento para convertirlo a unidades monetarias de poder adquisitivo al final del ejercicio".⁽⁹⁾

El optar por actualizar el estado de resultados en cada una - de las partidas que lo integran, proporciona valores más ape- gados a la realidad en el resultado del ejercicio, sin embar- go es válido actualizar solamente el resultado obtenido del - enfrentamiento de los distintos conceptos que integran este estado básico; la utilidad neta del ejercicio.

La actualización de la utilidad del período genera el siguien- te ajuste:

- 11 -

	D	H
Actualización del capital contable	\$2,177.99	
Corrección por reexpresión		\$2,177.99
Reconocimiento del efecto en el re- sultado del ejercicio por el mante- nimiento del capital.		

Para comprobar el resultado por posición monetaria obtenido - al final del ejercicio, que sería el saldo de la cuenta puen- te "Corrección por reexpresión".

CORRECCION POR REEXPRESION	
7) 20,630.50	1,255.40 (2
9) 65,616.37	9,475.46 (4
10) 6,675.35	90,791.89 (6
	2,177.99 (11
92,922.25	103,703.76
	10,761.51 S

Se determina a partir de la diferencia resultante de los activos y pasivos monetarios de un año con otro (1982 y 1983), al cierre de cada ejercicio.

	1983	1982
Activos monetarios	\$40,000.00	\$34,000.00
Pasivos monetarios	\$49,200.00	\$47,000.00
	\$ 9,200.00	+ \$13,000.00 = \$22,200.00

Posición monetaria promedio $\$22,200.00 \div 2 = \$11,100.00$

Inflación del 1º de Enero al
31 de Diciembre de 1983

Dic. 83	766.1	
Prom. 83	423.6	= 1.809 = 80.9%

50.9 % x \$11,100.00 = \$ 5,979.90

Saldo de la cuenta "Corrección por reexpresión" 10,751.51

Diferencia \$ 1,801.61

El saldo de la cuenta puente "Corrección por reexpresión" se cancela contra las cuentas de patrimonio y resultados, las cuales se analizan más detalladamente en el Capítulo V.

En el ejemplo que se ha venido manejando para la actualización de cifras por medio del método de costos específicos (valores de reposición), se aplican las mismas cifras obtenidas en la actualización del capital contable que se manejaron en el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, debido a que el capital contable, solamente se actualiza en base a factores derivados del Índice Nacional de Precios al Consumidor.

De tal manera tenemos :

Capital actualizado al 31 de Dic. de 1952 \$37,105.00 (*)
Capital actualizado al 31 de Dic. de 1953 \$65,616.37 (*)

(*) Ver actualización de capital contable en el ejemplo de Ajuste por cambios en el nivel general de precios.

Las diferencias obtenidas, de la misma forma que en el ejemplo de Ajuste por cambios en el nivel general de precios, se incrementan al capital contable, a través de las cuentas "Resultado Monetario Acumulado y Actualización del Capital Contable".

- 10 -

	D	H
	-----	-----
Resultado monetario acumulado	\$37,105.00	
Actualización del capital contable		\$37,105.00
Registro de la actualización inicial del capital contable al 31 de Diciembre de 1952		

- 11 -

	D	H
	-----	-----
Corrección por reexpresión	\$65,616.37	
Actualización del capital contable		\$65,616.37
Actualización del capital contable al 31 de Dic. de 1953		

El resultado por posición monetaria inicial y del ejercicio, así como el resultado del ejercicio, deben también ser actualizados, con las correspondientes afectaciones al capital con

table, debido a que al realizar estos movimientos se involucra la obtención del "Resultado por tenencia de activos no monetarios", concepto que se analiza detalladamente en el Capítulo V, los movimientos que proceden se harán en ese Capítulo.

- 1) ANZURES MAXIMINO, Contabilidad General, P. 3
- 2) SASTRIAS F. MARCOS, Contabilidad Primer Curso, P. 13
- 3) ANZURES MAXIMINO, Contabilidad ... P.3
- 4) Ibid, P. 3
- 5) MANCERA HNOS. Y COLABORADORES, Terminología del Contador. P.323
- 6) Ibid., P. 275
- 7) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C. Comisión de Principios de Contabilidad, Circular No. 26 Preguntas y Respuestas Relacionadas con el Boletín B-10, P.25
- 8) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C., Boletín B-10, Reconocimiento de los efectos de la Inflación en la Información Financiera. P. P. 14 - 15
- 9) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C., Circular Núm. 26 ... P.25

C A P I T U L O V

DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS

DEL BOLETIN B-10

V.1. RESULTADO POR TENENCIA DE ACTIVOS NO MONETARIOS.

El resultado por tenencia de activos no monetarios es "el incremento en el valor de los activos no monetarios por encima o por debajo de la inflación"⁽¹⁾.

¿De qué manera se puede saber si el nuevo valor que le estamos asignando a los activos no monetarios, se encuentra por encima o por debajo de la inflación?

La respuesta se puede encontrar, partiendo de que el resultado por tenencia de activos no monetarios, sólo existe cuando la actualización se hace por el método de costos específicos (valores de reposición). De ahí que, si a los valores obtenidos por este método, los comparamos con el monto reexpresado, resultante de emplear el método de actualización por cambios en el nivel general de precios, obtendremos el *RETANOM, por la razón de que este último método, se fundamenta en la aplicación a los valores históricos de factores determinados en base a los índices de inflación en nuestro país.

En la Circular Núm. 25, emitida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., se incluye otra explicación acerca del origen del RETANOM, "el resultado por tenencia de activos no monetarios se genera integralmente, por la diferencia en la actualización a costos específicos respecto de la inflación medida por el Índice Nacional de Precios al Consumidor de los conceptos de : Inventarios, inmuebles, planta y equipo y depreciación acumulada, otros activos no monetarios actualizados, costo de ventas y cargo por depreciación del período"⁽²⁾.

* Abreviatura de Resultado por tenencia de activos monetarios.

El RENATOM, en principio, debe incorporarse en la información financiera básica dentro del capital contable, cuando éste es favorable, en cambio, cuando existe un déficit por tenencia de activos no monetarios y a la vez en el mismo período se obtuvo un efecto monetario positivo, el déficit determinado se absorberá a través de resultados por el efecto monetario positivo. La Circular Núm. 25 emitida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. analiza y aclara una situación que se presenta en la determinación del RETANOM. Al actualizar los conceptos de Inventarios, inmuebles, maquinaria y equipo y su depreciación, se actualiza a pesos al cierre del ejercicio (una fecha determinada). La depreciación y el costo de ventas del ejercicio se encuentran actualizadas a costo promedio (por pertenecer a un período de operaciones), de modo que los activos no monetarios actualizados deberán deflactarse (bajar su valor a promedios) para que puedan compensarse con el efecto monetario positivo en el estado de resultados.

El enfrentamiento entre el RETANOM y el efecto monetario en el estado de resultados, sólo podrá hacerse hasta por el monto máximo del efecto monetario y el excedente se incluirá en el capital contable.

Al continuar con el ejemplo de actualización por el método de costos específicos (valores de reposición), al final de este capítulo, se detalla la obtención del resultado por tenencia de activos no monetarios y sus implicaciones en los estados financieros básicos.

V.2. COSTO INTEGRAL DE FINANCIAMIENTO.

Tradicionalmente, en el estado de resultados se ha venido manejando un concepto que engloba los desembolsos que hace una empresa por la obtención en préstamo de capitales ajenos (intereses), a este concepto se le conoce con el nombre de "Gastos financieros" o costo de financiamiento.

Además se ha incluido para la determinación del resultado del ejercicio, el efecto obtenido de las fluctuaciones cambiarias que sufre nuestra moneda respecto a la de otros países, lo cual se traduce, según sea el caso, en una pérdida o una ganancia para las empresas.

Con la aparición del fenómeno inflacionario, en el Boletín - B-10 se adopta el concepto de "costo integral de financiamiento".

En el "costo integral de financiamiento" lo que se está haciendo es agrupar en un sólo renglón a los intereses generados en el ejercicio, a las fluctuaciones cambiarias, y además al efecto que genera la actualización de cifras, o sea el resultado por posición monetaria, de tal manera que este último elemento se incorpora en el estado de resultados, afectando la determinación del resultado del período.

Entonces, los tres elementos que forman el costo integral de financiamiento son :

- Intereses
- Fluctuaciones cambiarias
- Resultado por posición monetaria

Los intereses son el costo que se paga por disponer de un capital ajeno, generalmente se calcula en base a un tanto por ciento del capital y en relación al tiempo que de este se disponga.

"El renglón de intereses debe considerarse como equivalente al de costo financiero neto, y por consiguiente debe incluir todos los conceptos deudores y acreedores que se agrupaban tradicionalmente en la cuenta de gastos y productos financieros". (3)

Por fluctuación cambiaria se entiende al aumento o disminución de valor que sufre la moneda de un país con respecto a la moneda de otro país.

No es objeto de este trabajo analizar los fenómenos que deter

minan las fluctuaciones cambiarias de la moneda de nuestro país, el peso.

Como una forma de mostrar la situación que guarda nuestra moneda en relación a la de otros países, se anexa la siguiente tabla de equivalencias, en donde se plasma el equivalente de las monedas extranjeras más importantes respecto del peso mexicano.

MONEDA EXTRANJERA	COMPRA	VENTA
Dls. controlados	222.66	222.86
Dl. especial	222.86	222.86
Dl. libre	239.42	240.92
Dl. australiano	157.71	159.00
Dl. canadiense	174.85	175.94
Corona danesa	21.75	21.96
Corona noruega	27.08	27.35
Corona sueca	26.95	27.22
Escudo portugués	1.35	1.43
Florín holandés	69.30	69.83
Franco belga	3.87	3.96
Franco francés	25.65	25.94
Franco suizo	93.18	93.90
Libra esterlina	343.28	305.49
Lira italiana	0.1210	0.1280
Marco alemán (zona Occ.)	78.25	78.89
Peseta española	1.3730	1.3980
Shilling austriaco	9.35	9.47
Yen japonés	0.9600	0.9780

* FUENTE: Periódico "EL Universal", Pág. 1. Secc. Financiera "Mercado de Cambios Nacional y Extranjero", Banco Nacional de México, México, D.F. 6 de Junio de 1985.

La columna denominada "compra", indica cuantos pesos se obtienen si vendemos o negociamos el equivalente a la unidad de la moneda extranjera que se posee, en cambio la columna que indica venta, señala la cantidad de pesos mexicanos que se tendrían que desembolsar para obtener la unidad de la moneda que se desee.

Por ejemplo, si en nuestro poder tenemos una libra esterlina, al cambiarla por pesos mexicanos contaremos con \$343.28 .

Si por el contrario, deseamos adquirir una libra esterlina, tendremos que pagar \$305.49 pesos mexicanos para obtenerla.

El ejemplo anterior es aplicable a todas las monedas del mundo, incluyendo el dólar norteamericano, sólo que en nuestro país, el manejo de esta moneda obedece a tres criterios distintos, según sea la utilidad que se le vaya a dar, además - de que su equivalencia no se define por fenómenos netamente de oferta y demanda, sino a disposiciones económicas de tipo gubernamental, como sucede en la actualidad con la política de "deslizamiento", la que consiste en mantener una devaluación constante, previamente determinada, por lo que en la actualidad (Julio de 1985), disminuye el valor de nuestra moneda, con respecto al dólar norteamericano a razón de 21¢ diarios.

Durante muchos años, la práctica contable ha determinado los resultados de las operaciones en moneda extranjera utilizando la paridad de mercado, esta paridad debido a las políticas económicas aplicadas en cada momento, puede no estar reflejando fielmente la devaluación real de la moneda de nuestro país respecto a la de otras divisas. El Boletín B-10 da una alternativa de solución, sugiriendo la aplicación de la paridad técnica.

La paridad técnica o de equilibrio es: "la estimación de la capacidad adquisitiva-poder de compra- de la moneda nacional respecto de la que posee en su país de origen una divisa ex-

trajera, en una fecha determinada". (4)

Con la aplicación de la paridad técnica en las empresas, éstas pueden hacer las provisiones correspondientes a sus pasivos (obligaciones en moneda extranjera), y a los resultados cambiarios, evitando de esta manera que se produzcan los efectos inesperados resultantes de una devaluación, como sucedió en el año de 1982.

Para reflejar adecuadamente el poder adquisitivo de nuestra moneda respecto a la de otro país, deben ajustarse las partidas monetarias en moneda extranjera con la diferencia entre la paridad técnica determinada y la paridad de mercado, cuando ésta sea mayor. Pero, ¿de qué forma se determina la paridad técnica o de equilibrio?

Para la determinación de la paridad técnica o de mercado, en el caso del peso mexicano con el dólar norteamericano se usarán los índices de precios al consumidor de cada uno de los países.

En el caso de querer determinar la paridad técnica con las demás monedas extranjeras, se utilizará la paridad que guarde cada una de las divisas en relación al dólar norteamericano, relacionando esta paridad con la de equilibrio existente entre estas dos últimas divisas.

La fórmula para obtener la paridad técnica o de equilibrio es la siguiente :

$$\frac{\text{Indice de precios en México a partir del año base}}{\text{Indice de precios de Estados Unidos a partir del año base}} \times \text{Tasa de cambio en el año base}$$

Debido a que en el año de 1977 las paridades, técnica y de mercado, entre el dólar norteamericano y el peso mexicano eran -- prácticamente iguales, ese año se toma como año base.

A continuación se incluyen los índices de precios al consumidor en México y Estados Unidos en el año base (1977) y en los años de 1982, 1983 y 1984, con lo que nos daremos cuenta del comportamiento de la inflación, medida por este método, en los dos - países.

INDICE DE PRECIOS AL CONSUMIDOR EN MEXICO Y ESTADOS UNIDOS								
BASE 1978 = 100								
M E S E S	MEX.	E.U.	MEX.	E.U.	MEX.	E.U.	MEX.	E.U.
Enero	78.2	85.3	223.7	144.6	469.9	150.0	814.8	156.2
Febrero	80.0	85.5	232.5	145.0	495.1	150.0	857.8	156.9
Marzo	81.4	85.7	241.0	144.9	519.1	150.1	894.5	157.2
Abril	82.6	86.1	254.1	145.5	552.0	151.2	933.2	158.0
Mayo	83.3	86.6	268.4	146.9	575.9	152.0	964.1	158.5
Junio	84.4	87.0	281.3	148.7	597.7	152.5	999.0	159.0
Julio	85.3	87.6	295.8	149.6	627.3	153.1	1031.8	159.5
Agosto	87.0	88.0	329.0	149.9	651.6	153.6	1061.1	160.2
Septiembre	88.6	88.3	346.5	150.2	671.7	154.4	1092.7	160.9
Octubre	89.3	88.7	364.5	150.5	694.0	154.8	1130.9	161.4
Noviembre	90.2	89.0	382.9	150.2	734.7	155.1	1169.7	161.4
Diciembre	91.5	89.2	423.8	149.6	766.1	155.3	1219.4	161.5
ANUAL	85.1	87.2	303.6	148.0	612.9	152.7		

FUENTE: Revista Indices de Precios del Banco de México

El efecto que resulte de ajustar las partidas monetarias con la -

diferencia entre paridades (de mercado y técnica) deberá registrarse en los resultados del ejercicio.

Hay que tomar muy en cuenta los siguientes conceptos, ya que el Boletín B-10 establece reglas para afectar los resultados por incrementos o reducciones, derivados del cálculo señalado en el párrafo anterior, así cuando existen activos y pasivos monetarios en divisas extranjeras se tiene :

- Posición monetaria corta : Esta se presenta cuando los activos monetarios son menores a los pasivos monetarios ($A < P$)
- Posición monetaria larga : Se da, al ser los activos monetarios, mayores a los pasivos monetarios ($A > P$).
- Posición monetaria nivelada : Indica que los activos monetarios mantienen una igualdad con los pasivos monetarios ($A = P$)

Las reglas más importantes mencionadas son en resumen las siguientes :

- Los cálculos se harán en base a la posición monetaria global de las monedas extranjeras (neto de activos-pasivos)
- Se utilizará la base que sea menor entre paridad técnica y de mercado.
- El resultado del período sólo se afectará por modificaciones en la posición monetaria corta.
- En caso de que la empresa presente una paridad técnica larga en la valuación de activos y pasivos se utilizará la paridad de mercado, por lo que no se hará el ajuste por diferencia entre paridad técnica y de mercado.

Cabe destacar que la presentación de los activos y pasivos en

moneda extranjera deberán presentarse en el balance general a la paridad de mercado, en cambio la diferencia entre dicha pa_ridad y la técnica, cuando existe posición monetaria corta, se_gún los puntos anotados con anterioridad se presentarán en el pasivo, en un rubro especial, después del pasivo a corto plazo.

En el Boletín B-10 encontramos además, que en los estados financie_ros o sus respectivas notas deberá indicarse el monto de los - activos y pasivos monetarios en moneda extranjera mostrando la posición que guardan (corta, larga o nivelada), la base de su registro y el tipo de cambio a que se valoraron.

Por otra parte, el efecto por posición monetaria, "nace del he_cho de que existen activos monetarios y pasivos monetarios que durante una época inflacionaria ven disminuido su poder adquisitivo, al mismo tiempo que siguen manteniendo su valor nomi--nal". (5

Por lo tanto, es recomendable hacer una adecuada clasificación de las partidas monetarias de las no monetarias, toda vez que las primeras, al cierre de un período determinado están expresadas al poder adquisitivo de la moneda, en ese momento.

Las partidas no monetarias pierden poder adquisitivo con el -- transcurso del tiempo, por la circunstancia de estar expresadas y ser representativas de moneda corriente.

La manera más recomendable de determinar el efecto por posición monetaria, se hace siguiendo el procedimiento subsecuente :

Determinar la posición neta inicial del período (Act.Mon-Pas. Mon) ajustada sobre la base del nivel general de pre-

cios al final del período.

más :

Los aumentos en las partidas monetarias (neto) ajustadas - al nivel general de precios al fin del período.

menos :

Disminuciones en las partidas monetarias (neto) ajustadas sobre el nivel general de precios al término del período.

Igual :

Posición monetaria (neta) ajustada

Menos :

Posición monetaria (neta) final (actual)

Igual :

Resultado por posición monetaria

El efecto obtenido se registra al final del período en el estado de resultados, si se utiliza el método de ajuste por cambios en el nivel de precios para hacer la reexpresión de cifras, el resultado por posición monetario será similar al resultado que presenta la cuenta de "corrección por reexpresión".

V.3. INCLUSION EN LOS CASOS PRACTICOS DEL RESULTADO POR TENENCIA DE ACTIVOS NO MONETARIOS Y EL COSTO INTEGRAL DE FINANCIAMIENTO.

En este punto se complementan los casos prácticos que se han manejado a través de los capítulos I, II, III y IV.

Para el caso planteado, con objeto de ejemplificar la actuali-

zación de cifras, en base al método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, sólo resta determinar el costo integral de financiamiento, lo que se hace de la siguiente forma. Como ya se vió anteriormente, el costo integral de financiamiento lo componen : intereses, fluctuaciones cambiarias y resultado por posición monetaria.

Se asigna un valor estimado total de \$6,000.00 por intereses y fluctuaciones cambiarias, quedando solamente por determinar la parte del resultado por posición monetaria que formará parte del capital contable. Esto se hace para cumplir con lo que establece el Boletín B-10, el cual indica "cuando durante el período se produzca un efecto monetario positivo y este exceda a la suma algebraica de naturaleza deudora de los intereses, el resultado cambiario y el déficit por retención de activos no monetarios a que se refiere el párrafo 113^{*}, el remanente no obstante constituir técnicamente un resultado, se llevará directamente al patrimonio, tomando en cuenta que se encuentra reflejado en activos no monetarios que aún no se han consumido en el ciclo normal de operaciones".⁽⁶⁾

Otro efecto importante que hay que considerar, es que el saldo de la cuenta "corrección por reexpresión" está valuado a pesos al 31 de Diciembre de 1983 y para poder enfrentar este importe en los resultados del período, tendrá que valuarse a promedio del período.

* Distribución del resultado por tenencia de activos no monetarios cuando aparece como déficit.

Entonces tenemos :

Saldo de la cuenta "Corrección por reexpresión"	\$10,781.51
Promedio de 1983 = $\frac{\text{Prom.83 } 612.9}{\text{Prom.83 } 766.1} = .80 \times \$10,781.51$	\$ 8,625.21
Diferencia a considerarse en el capital contable	<u>\$ 2,156.30</u>

Al resultado por posición monetaria operacional, o sea el que se incluye en el costo integral de financiamiento será hasta ---- \$6,000.00, equivalente a la suma algebraica de intereses y fluctuaciones cambiarias.

Para obtener el resultado monetario patrimonial se hace lo siguiente :

Diferencia a considerarse en el capital contable	\$ 2,156.30
Resultado monetario operacional	6,000.00
	<u>\$ 8,156.30</u>
Saldo de la cuenta "Corrección por reexpresión"	10,781.51
Resultado monetario patrimonial	<u><u>2,625.21</u></u>

De lo que se deriva el siguiente asiento contable :

- 12 -

	<u>D</u>	<u>H</u>
Corrección por reexpresión	\$10,781.51	
Actualización del capital contable		\$2,156.30
Resultado por posición monetaria operacional		6,000.00
Resultado por posición monetaria patrimonial		2,625.21

Antes de presentar los estados financieros comparativos de los valores históricos originales y los valores históricos actualizados, cabe destacar algunos aspectos que tienen que ver direc-

tamente con las partidas resultantes de la actualización que se incluyen en el capital contable

1. La Circular Núm. 25, emitida por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., establece que los rubros de Actualización de capital, Efecto por posición monetaria y Resultado por tenencia de activos no monetarios (en su caso), que aparecen dentro del capital contable, son susceptibles de capitalizarse.
2. De las partidas que integran el capital contable, sólo las utilidades del período y las acumuladas (reexpresadas al final del período), pueden distribuirse como reparto de utilidades o dividendos.

Toda distribución o reducción de otros conceptos del capital contable, se considerará como una reducción del capital, en este último caso se encuentran las cuentas resultantes de la actualización por medio del Boletín B-10.

A continuación, se presentan los esquemas de mayor de los movimientos contables en la actualización de cifras, basada en el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, así como los estados financieros iniciales y finales, con el fin de dar una mejor idea del efecto obtenido.

METODO DE ACTUALIZACION POR CAMBIOS EN EL NIVEL GENERAL DE PRECIOS

ESQUEMAS DE MAYOR

INVENTARIOS		RESULTADO MONETARIO		CORRECCION POR		COSTO DE VENTAS	
		ACUMULADO		REEXPRESION			
S) \$ 14,300.00	\$ 1,438.40 (3)	(X) C.C. (8) \$ 37,108.00	INV (X) (1) \$ 1,438.40	(F) DEP (7) \$ 20,630.50	INV (F) (2) \$ 1,258.40	S) \$ 37,000.00	
1) 1,438.40			A.F (X) (5) 43,921.00	(F) C.C. (9) 65,616.37	C.V (*) (4) 9,475.48	3) 1,438.40	
2) 1,258.40		37,108.00	45,359.40	(F) R.P.M. (10) 6,675.38	A.F (F) (6) 90,791.89	4) 9,475.48	
16,996.80	1,438.40		8,251.40 (S)		R.E (F) (11) 2,177.99	7) 5,850.00	
S) 15,558.40				92,922.25	103,703.76	S) 53,763.88	
				12) 10,781.51	10,781.51 (S)		

ACTIVO FIJO		DEPRECIACION		GASTOS DE		ACTUALIZACION DEL	
		ACUMULADA		OPERACION		CAPITAL CONTABLE	
S) \$ 67,000.00		\$ 16,100.00	(S) (S) \$ 21,000.00		11) \$ 2,177.99	\$ 37,108.00	(8)
5) 54,210.00		10,289.00	(5) (7) 3,948.09			65,616.37	(9)
6) 90,791.89		30,428.59	(7) (S) 24,948.09			6,675.38	(10)
S) 212,001.89		56,817.59	(S)			2,156.30	(12)
						2,177.99	111,556.05
							109,378.06 (S)

(X) Reexpresión inicial
(F) Reexpresión final
(*) Reexpresión durante el ejercicio (1983)

INV Actualización de inventarios
A.F Actualización de activo fijo
C.C Actualización de capital contable

METODO DE ACTUALIZACION POR CAMBIOS EN EL NIVEL GENERAL DE PRECIOS

 ESQUEMAS DE MAYOR

<p>CAPITAL</p> <hr style="border: 1px solid black;"/> <p style="text-align: right;">\$ 44,000.00 (S)</p> <hr style="border: 1px solid black;"/> <hr style="border: 1px solid black;"/>	<p>RESULTADO POR POSICION MONETARIA OPERACIONAL</p> <hr style="border: 1px solid black;"/> <p style="text-align: right;">\$ 6,000.00 (12)</p> <hr style="border: 1px solid black;"/> <hr style="border: 1px solid black;"/>	<p>RESULTADO POR POSICION MONETARIA PATRIMONIAL</p> <hr style="border: 1px solid black;"/> <p style="text-align: right;">\$ 2,625.21 (12S)</p> <hr style="border: 1px solid black;"/> <hr style="border: 1px solid black;"/>	<p>ACTIVOS MONETARIOS</p> <hr style="border: 1px solid black;"/> <p style="text-align: right;">\$ 40,000.00</p> <hr style="border: 1px solid black;"/> <hr style="border: 1px solid black;"/>
<p>PASIVO</p> <hr style="border: 1px solid black;"/> <p style="text-align: right;">\$ 49,200.00 (S S)</p> <hr style="border: 1px solid black;"/> <hr style="border: 1px solid black;"/>	<p>INTERESES Y FLUCTUACIONES CAMBIARIAS</p> <hr style="border: 1px solid black;"/> <p style="text-align: right;">\$ 6,000.00</p> <hr style="border: 1px solid black;"/> <hr style="border: 1px solid black;"/>	<p>VENTAS</p> <hr style="border: 1px solid black;"/> <p style="text-align: right;">\$ 76,000.00 (S)</p> <hr style="border: 1px solid black;"/> <hr style="border: 1px solid black;"/>	

METODO DE ACTUALIZACION POR CAMBIOS EN EL NIVEL GENERAL DE PRECIOS

BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 1983

	<u>CIFRAS</u> <u>ORIGINALES</u>	<u>CIFRAS</u> <u>ACTUALIZADAS</u>
<u>ACTIVOS</u>		
Activos monetarios	\$ 40,000.00	\$ 40,000.00
Inventarios	14,300.00	15,558.40
	<hr/>	<hr/>
TOTAL ACT.CIRC.	\$ 54,300.00	\$ 55,558.40
Activo fijo (neto)	50,900.00	155,184.30
	<hr/>	<hr/>
Inversion	\$ 67,000.00	\$ 212,001.89
Deprec.	(16,100.00)	(56,817.59)
	<hr/>	<hr/>
TOTAL ACTIVO	\$ 105,200.00	\$210,742.70
	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>
<u>PASIVO</u>	\$ 49,200.00	\$ 49,200.00
	<hr/>	<hr/>
<u>CAPITAL CONTABLE</u>		
Capital acumulado	\$ 44,000.00	\$ 44,000.00
Actualización del capital contable		109,378.06
Resultado acumulado por posición monetaria		8,251.40
Resultado por posición monetaria patrimonial		2,625.21
Utilidad(perdida)del ejercicio	12,000.00	(2,711.97)
	<hr/>	<hr/>
SUMA CAPITAL	\$ 56,000.00	\$161,542.70
	<hr/>	<hr/>
PASIVO Y CAPITAL	\$105,200.00	\$210,742.70
	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>

METODO DE ACTUALIZACION POR CAMBIOS EN EL NIVEL GENERAL DE PRECIOS

ESTADO DE RESULTADOS DEL 1º DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1983

	<u>CIFRAS ORIGINALES</u>	<u>CIFRAS ACTUALIZADAS</u>
Ventas netas	\$ 76,000.00	\$ 76,000.00
Costo de ventas	37,000.00	53,763.88
	-----	-----
UTILIDAD BRUTA	\$ 39,000.00	\$ 22,236.12
Gastos de operacion	21,000.00	24,948.09
	-----	-----
UTILIDAD(PERDIDA)DE OPERACION	\$ 18,000.00	\$(2,711.97)
Costo integral de financiamiento:		
Intereses y fluctuaciones cambiarías	6,000.00	6,000.00
Resultado por posición monetaria operacional		(6,000.00)
	-----	-----
UTILIDAD(PERDIDA)NETA	\$ 12,000.00	\$ (2,711.97)
	=====	=====

METODO DE ACTUALIZACION POR CAMBIOS EN EL NIVEL GENERAL DE PRECIOS

ESTADO DE RESULTADOS DEL 1º DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1983

	<u>CIFRAS</u> <u>ORIGINALES</u>	<u>CIFRAS</u> <u>ACTUALIZADAS</u>
Ventas netas	\$ 76,000.00	\$ 76,000.00
Costo de ventas	37,000.00	53,763.88
	_____	_____
UTILIDAD BRUTA	\$ 39,000.00	\$ 22,236.12
Gastos de operacion	21,000.00	24,948.09
	_____	_____
UTILIDAD(PERDIDA)DE OPERACION	\$ 18,000.00	\$(2,711.97)
Costo integral de financiamiento:		
Intereses y fluctuaciones cambiarías	6,000.00	6,000.00
Resultado por posición monetaria operacional		(6,000.00)
	_____	_____
UTILIDAD(PERDIDA)NETA	\$ 12,000.00	\$ (2,711.97)
	=====	=====

Continuando con el caso práctico de actualización por medio del método de costos específicos (valores de reposición), se obtiene el Resultado por tenencia de activos no monetarios - inicial, de la siguiente manera.

ACTUALIZACION AL 31 DE DICIEMBRE DE 1982

	<u>INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR</u>	<u>COSTOS ESPECIFICOS</u>	<u>RESULTADO POR TENENCIA DE ACTIVOS NO MONETARIOS</u>
Inventarios	\$13,838.40	\$21,000.00	\$7,161.60
Activo fijo(Neto)	88,521.00	100,000.00	11,479.00
			<u>\$ 18 640.60</u>

El resultado por tenencia de activos no monetarios, se incorpora contablemente con este asiento contable.

	<u>D</u>	<u>H</u>
Resultado monetario acumulado	\$18,640.60	
Resultado por tenencia de activos no monetarios		\$18,640.60
Registro de la determinación inicial de Resultados por tenencia de - activos no monetarios al 31 de Dic. de 1982.		

El siguiente paso consiste en la actualización al 31 de Diciembre de 1983 del resultado por posición monetaria acumulada, que presenta el saldo de su cuenta.

RESULTADO MONETARIO
ACUMULADO

Actualización de la depreciación acumulada al 31 Dic./1982	7) 20,600.00	8,600.00 (1	Actualización de Inventarios al 31 de Diciembre / 82.
Actualización del Capital contable al 31 de Dic./82	10) 37,108.00	76,000.00 (5	Actualización del Activo Fijo al 31 de Diciembre / 82
Actualización del RETANOM al 31 de Diciembre/82.	12) 18,640.60		
		<u>8,251.40 (S</u>	

La actualización de este renglón al 31 de Diciembre de 1983, se hace utilizando factores derivados del Índice Nacional de precios al Consumidor, de igual manera que el capital contable.

Resultado por posición monetaria acumulada --

inicial (al 31 Dic./82)	FACTOR	IMPORTE	DIFERENCIA
\$8,251.40	1.809	\$14,926.78	<u>\$6,675.38</u>

$$\text{Factor : Dic. 83 } \frac{766.1}{\text{Dic. 82 } 423.8} = \underline{\underline{1.809}}$$

Con lo que se origina el siguiente ajuste :

	<u>D</u>	<u>H</u>
Corrección por reexpresión	\$6,675.38	
Actualización del capital contable		\$6,675.38
Actualización del resultado por reposición monetaria acumulada al 31 de Dic./83		

El resultado del ejercicio también debe reexpresarse, por la

razón de que este renglón es parte integrante del capital contable.

El procedimiento que se sigue para hacerlo es, partiendo del costo histórico, se aplican a este las afectaciones a resultados que por actualización se hicieron al costo de ventas y depreciación del ejercicio, con ello se obtiene la utilidad (perdida) del ejercicio (sin incluir al resultado por posición monetaria, ya que éste se determina más adelante), partida sujeta a actualización.

La utilidad neta histórica para efectos de este caso práctico es de \$12,000.00, el procedimiento descrito en el Párrafo anterior se ejemplifica a continuación:

Utilidad neta histórica	\$ 12,000.00
Traspaso al costo de ventas por el consumo del inventario inicial actualizado (Asiento 3)	(8,600.00)
Incremento al costo de ventas por los inventarios consumidos (Asiento 4)	(7,000.00)
Incremento a la depreciación del ejercicio (Asiento 9), aplicado a:	
Costo de ventas	(6,830.00)
Gastos de operación	(4,520.00)
	<hr/>
Pérdida neta excluyendo el resultado por posición monetaria del ejercicio	(14,950.00)
Actualización del resultado neto - del ejercicio $(14,950.00 \times \frac{\text{Dic.83}}{\text{Prom.83}} \frac{766.1}{612.9})^{250}$	(3,737.50)
	<hr/> <hr/>
	(18,687.50)

El importe de \$3,737.50 negativo se incrementa en la cuenta de actualización del capital, como todas las actualizaciones de los renglones integrantes del capital contable, con el siguiente asiento :

	<u>D</u>	<u>H</u>
- 14 -		
Actualización del capital contable	\$3,737.50	
Corrección por reexpresión		\$3,737.50
Reconocimiento del efecto en el resultado del ejercicio en el mantenimiento del capital		

Para terminar de actualizar los renglones que forman el capital contable reexpresado, sólo falta determinar el monto de actualización del resultado por posición monetaria acumulada aplicada al patrimonio (capital) y la parte que será considerada dentro del costo integral de financiamiento, eso se hace bajo el mismo procedimiento seguido en el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios.

El resultado por posición monetaria acumulada, se determina con la diferencia entre activos y pasivos monetarios, de un año con otro al cierre de cada ejercicio, así se tiene :

	<u>1983</u>	<u>1982</u>
Activos monetarios	\$40,000.00	\$34,000.00
Pasivos monetarios	\$49,200.00	\$47,000.00
	<u>\$ 9,200.00</u>	<u>\$13,000.00</u>
	+ \$22,000.00=\$22,000.00	

Posición monetaria promedio :

$$\$22,200.00 \div 2 = \$11,100.00$$

La posición monetaria promedio se convierte a valores equivalentes a la inflación del período, para poderla enfrentar -- equitativamente en el estado de resultados, debido a que se encuentra valuada a pesos de cierre de ejercicios.

Inflación del 1º de Enero
al 31 de Diciembre de 1983 Dic.83 $\frac{766.1}{423.6}$ = 1.809 = 80.9%
Dic.82

<u>POSICION MONETARIA</u> <u>PROMEDIO (2 AÑOS)</u>		<u>INFLACION DEL</u> <u>1º/ENE/83 AL 31</u> <u>DIC/83</u>	
\$11,100.00	x	80.9 %	= \$8,979.90

El siguiente paso es la distribución del resultado por posición monetaria en el capital contable y en el costo integral de financiamiento (Intereses, fluctuaciones cambiarias y resultado por posición monetaria), para ello daremos un valor global a intereses y fluctuaciones cambiarias de \$6,000.00, recordando además, cumplir con la disposición de enfrentamiento del efecto monetario positivo con el costo integral de financiamiento y el RETANOM, la cual se comenta ampliamente en este capítulo, en el desarrollo del caso práctico de actualización por el método de cambios en el nivel general de precios.

Un procedimiento aplicable es el siguiente:

Posición monetaria		\$ 8,979.90
Expresa en pesos con poder adquisitivo del promedio del año		
	Prom. 83 $\frac{612.9}{766.1}$ = .80	\$ 7 183.92
	Dic. 83	
	Diferencia	<u><u>\$ 1,795.98</u></u>

El total del resultado por posición monetaria (\$8,979.90) se registra en la cuenta puente "corrección por reexpresión", - la diferencia obtenida (\$1,795.98) corresponde a la actualización del Resultado por posición monetaria, el reconocimiento en el costo integral de financiamiento del resultado por posición monetaria será de \$6,000.00 ó sea el importe de la suma de intereses y fluctuaciones cambiarias, el excedente - de este importe y el resultado por posición monetaria en pesos con poder adquisitivo al promedio del año (\$6,000.00(-) \$7,183.92 = \$1,183.92) será el resultado por posición monetaria patrimonial, o sea el que se reflejará en el capital contable.

De tal manera que surge el siguiente asiento contable :

- 15 -

	<u>D</u>	<u>H</u>
Corrección por reexpresión	\$8,979.90	
Actualización del capital contable		\$1,795.98
Resultado por posición monetaria operacional		\$6,000.00
Resultado por posición monetaria patrimonial		\$1,183.92
Reconocimiento del resultado monetario operacional y patrimonial		

La determinación del Resultado por tenencia de activos no monetarios (RETANOM), al 31 de Diciembre de 1983, es la última etapa en la actualización de cifras por el método de costos

específicos (valores de reposición), ésta se hace como sigue:

ACTUALIZACION AL 31 DE DICIEMBRE DE 1983

	<u>INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR</u>	<u>COSTOS ESPECIFICOS</u>	<u>RESULTADO POR TENENCIA DE ACTIVOS NO MONETARIOS</u>
Inventarios	\$15,558.40	\$25,000.00	\$ 9,441.60
Activo fijo (neto)	\$155,184.00	\$170,000.00	\$ 14,816.00
Resultado del ejer- cicio (10,889.96)		(18,687.50)	<u>7,797.54</u>
			<u>\$ 32,055.14</u>
Resultado por tenencia de activos no monetarios al 31 de Dic/83			\$ 32,055.14
Resultado por tenencia de activos no monetarios al 31 de Dic./82			<u>\$ 18,640.60</u>
			\$ 13,414.54
Saldo de la cuenta "corrección por reexpresión"			<u>\$ 15,215.85</u>
Diferencia			<u>\$ 1,801.31</u>

El saldo de la cuenta "corrección por reexpresión" representa el Resultado por tenencia de activos no monetarios.

Para saldar la cuenta "corrección por reexpresión" se traspasa su saldo al Resultado por tenencia de activos no monetarios, con el siguiente movimiento contable :

	<u>D</u>	<u>H</u>
Corrección por reexpresión	\$15,215,85	
Resultado por tenencia de activos no monetarios		\$15,215.85
Registro del resultado por tenencia de activos no mo- netarios al 31 de Dic/83		

El importe que arroja la cuenta de Resultado por tenencia de activos no monetarios, se presenta dentro del capital contable.

A continuación se incluyen los esquemas de mayor y los estados financieros comparativos de las cifras iniciales y actualizadas, en las que aparece el resultado final de la aplicación del método de actualización de costos específicos (valores de reposición).

METODO DE ACTUALIZACION DE COSTOS ESPECIFICOS (VALORES DE REPOSICION)
ESQUEMAS DE MAYOR

INVENTARIOS		RESULTADO MONETARIO				CORRECCION POR		COSTO DE VENTAS						
		ACUMULADO		REEXPRESION										
S) \$	14,300.00	\$	8,600.00	(3) (X) DEP	20,600.00	\$	8,600.00	(1) (F) DEP	43,300.00	\$	10,700.00	(2) (F) S)	\$	37,000.00
1)	8,600.00	(8) (X) C.C	37,108.00	(5) (F) C.C	76,000.00	(11) (X) C.C	65,616.37	(3) (F) C.V	7,000.00	(4) (F) S)	8,600.00	(5) (F) S)	8,600.00	
2)	10,700.00	(12) (X) RTA	18,640.60	(13) (F) RPM	6,675.38	(14) (F) RPM	6,675.38	(6) (F) A.F	107,000.00	(7) (F) S)	7,000.00	(8) (F) S)	7,000.00	
	33,600.00		8,600.00		76,348.60		84,600.00		11,350.00		11,350.00		6,830.00	
S)	25,000.00				8,251.40	(S			3,737.50	(14) S)	59,430.00			
									124,571.65		139,787.50			
									15,215.85		15,215.85	(S		

ACTIVO FIJO		DEPRECIACION		GASTOS DE		ACTUALIZACION DEL					
		ACUMULADA		OPERACION		CAPITAL CONTABLE					
S)	67,000.00		\$	16,100.00	(S S)	21,000.00	14)	3,737.50	\$	37,108.00	(10
5)	76,000.00			20,600.00	(7 9)	4,520.00				65,616.37	(11
6)	107,000.00			43,300.00	(8					6,675.38	(13
S)	250,000.00			80,000.00	(S					1,795.98	(15
									3,737.50	111,195.73	
										107,458.23	(S

(X) Actualización inicial
(F) Actualización final
(RPM) Actualización del resultado por posición monetaria

INV Actualización de inventarios
A.F Actualización de activo fijo
C.C Actualización de capital contable

METODO DE ACTUALIZACION DE COSTOS ESPECIFICOS (VALORES DE REPOSICION)

ESQUEMAS DE MAYOR

RESULTADO POR TENENCIA DE ACTIVOS NO MONETARIOS	
\$	18,640.60 (12)
	15,215.85 (16)
<hr/>	
	33,856.45 (\$)
<hr/> <hr/>	

RESULTADO POR POSICION MONETARIA OPERACIONAL	
\$	6,000.00 (15)
<hr/> <hr/>	

RESULTADO POR POSICION MONETARIA PATRIMONIAL		ACTIVOS MONETARIOS
\$	1,183.92 (15 S)	\$ 40,000.00
<hr/> <hr/>		<hr/> <hr/>

PASIVO	
\$	49,200.00 (\$)
<hr/> <hr/>	

CAPITAL	INTERESES Y FLUCTUACIONES CAMBIARIAS
\$	\$
44,000.00 (\$ S)	6,000.00
<hr/> <hr/>	

VENTAS
\$ 76,000.00 (\$)
<hr/> <hr/>

METODO DE ACTUALIZACION DE COSTOS ESPECIFICOS

(VALORES DE REPOSICION)

BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 1983

	<u>CIFRAS ORIGINALES</u>	<u>CIFRAS ACTUALIZADAS</u>
<u>ACTIVOS</u>		
Activos monetarios	\$ 40,000.00	\$ 40,000.00
Inventarios	14,300.00	25,000.00
TOTAL ACTIVO CIRCULANTE	<u>\$ 54,300.00</u>	<u>\$ 65,000.00</u>
Activo fijo (neto)	50,900.00	170,000.00
Inversión	\$67,000.00	\$250,000.00
Deprec.	(16,100.00)	(80,000.00)
TOTAL ACTIVO	<u>\$105,200.00</u>	<u>\$235,000.00</u>
<u>PASIVO</u>		
	<u>\$ 49,200.00</u>	<u>\$ 49,200.00</u>
<u>CAPITAL CONTABLE</u>		
Capital acumulado	\$ 44,000.00	\$ 44,000.00
Actualización del capital contable		\$107,458.23
Resultado acumulado por - posición monetaria		\$ 8,251.40
Resultado por posición monetaria patrimonial		\$ 1,183.92
Resultado por tenencia de activos no monetarios (RETANOM)		\$ 33,856.45
Utilidad(perdida) del ejercicio	<u>\$ 12,000.00</u>	<u>(8,950.00)</u>
SUMA CAPITAL	<u>\$ 56,000.00</u>	<u>\$185,800.00</u>
PASIVO Y CAPITAL	<u>\$105,200.00</u>	<u>\$235,000.00</u>

METODO DE ACTUALIZACION DE COSTOS ESPECIFICOS

(VALORES DE REPOSICION)

ESTADO DE RESULTADOS DEL 1° DE ENERO AL 31 DE DIC. DE 1983

	<u>CIFRAS ORIGINALES</u>	<u>CIFRAS ACTUALIZADAS</u>
Ventas netas	\$ 76,000.00	\$ 76,000.00
Costo de ventas	(37,000.00)	(59,430.00)
<u>Utilidad bruta</u>	<u>\$ 39,000.00</u>	<u>\$ 16,570.00</u>
Gastos de operación	(21,000.00)	(25,520.00)
<u>Utilidad(perdida)de operación</u>	<u>\$ 18,000.00</u>	<u>(\$ 8,950.00)</u>
 Costo integral de financiamiento :		
Intereses y fluctuaciones cambiarias	(6,000.00)	(6,000.00)
Resultado por posición mo- netaria (operacional)		6,000.00
<u>Utilidad (perdida) neta</u>	<u>\$ 12,000.00</u>	<u>(\$ 8,950.00)</u>

Como se puede observar, en ambos métodos de actualización, el efecto que se produce en el resultado de las operaciones del período (1983), es el de convertir la utilidad neta histórica en una pérdida, lo que refleja la situación real de la empresa por causa del fenómeno de la inflación.

- 1) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C., Boletín B-10. Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera. P. 16
- 2) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C., Comisión de Principios de Contabilidad. Circular Núm. 25. Criterios oficiales de la Comisión de Principios de contabilidad relativos a la aplicación de conceptos emitidos en el Boletín B-10. P. 36
- 3) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C., Comisión de Principios de Contabilidad. Circular Núm. 26, Preguntas y Respuestas relacionadas con el Boletín B-10. P. 27
- 4) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C., Boletín B-10. Reconocimiento de los efectos... P. 20.
- 5) Ibidem. P. 22
- 6) Ibid. P. 25

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

Con el estudio realizado en el presente trabajo, se puede concluir lo siguiente:

- La actualización de cifras, basada en la aplicación de los fundamentos contenidos en el Boletín B-10, proveen a los administradores de empresas y accionistas, de una herramienta de gran utilidad en la toma de decisiones en períodos de inflación.
- Los métodos de actualización de cifras, planteados en el Boletín B-10 son aplicables para el fin que se persigue, sin embargo sería conveniente abundar en la investigación de métodos aplicables a cada uno de los distintos ramos de actividades que se desarrollan en nuestro país.
- Para que el efecto resultante de la aplicación de los métodos de actualización de cifras, contenido en el Boletín B-10 sirva para la toma de decisiones, es indispensable contar con análisis detallados de los registros de valores basados en la contabilidad tradicional.
- Es indispensable que toda empresa antes de adoptar cualquiera de los dos métodos contenidos en el Boletín B-10 realice un análisis profundo de las características de sus bienes y de la objetividad de las cifras que se van a obtener.
- El Boletín B-10 plantea importantes adecuaciones a los fundamentos contables, sin embargo su efecto se basa en la eficiente aplicación de los lineamientos de la contabilidad tradicional.

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

- Anzures, Maximino
Contabilidad General,
Ed. Porrúa, México, 1982

- Ball R. J. y Doyle Peter
Inflación: Textos escogidos,
Ed. Tecnos, Madrid, 1975

- Barkin David y Esteva Gustave
Inflación y democracia el caso de México,
Ed. Siglo XXI, México, 1979

- Del Río González, Cristóbal
Introducción al Estudio de la Contabilidad y Control de los Costos Industriales, Ed. U.N.A.M.
7a. edición, México, 1978

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Boletín A-1: Esquemas de Teoría Básica de la Contabilidad Financiera, Ed. I.M.C.P., A.C.

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Boletín B-5: Registro de Transacciones en Moneda Extranjera, Ed. I.M.C.P., A.C.

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Boletín B-7: Revelación de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera, Ed. I.M.C.P.

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

- Anzures, Maximino
Contabilidad General,
Ed. Porrúa, México, 1982

- Ball R. J. y Doyle Peter
Inflación: Textos escogidos,
Ed. Tecnos, Madrid, 1975

- Barkin David y Esteva Gustav
Inflación y democracia el caso de México,
Ed. Siglo XXI, México, 1979

- Del Río González, Cristóbal
Introducción al Estudio de la Contabilidad y Control de los Costos Industriales, Ed. U.N.A.M.
7a. edición, México, 1978

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Boletín A-1: Esquemas de Teoría Básica de la Contabilidad Financiera, Ed. I.M.C.P., A.C.

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Boletín B-5: Registro de Transacciones en Moneda Extranjera, Ed. I.M.C.P., A.C.

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Boletín B-7: Revelación de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera, Ed. I.M.C.P.

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.
Boletín B-10: Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera, Ed. I.M.C.P.

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.
Boletín C-4: Inventarios,
Ed. I.M.C.P. A.C.

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.
Boletín C-6: Inmuebles, maquinaria y equipo,
Ed. I.M.C.P., A.C.

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.
Circular No. 25: Criterios Oficiales de la Comisión de Principios de Contabilidad relativos a la aplicación de conceptos emitidos en el Boletín B-10,
Ed. I.M.C.P., A.C.

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.
Circular No. 26: Preguntas y respuestas relacionadas con el Boletín B-10, Ed. I.M.C.P., A.C.

- Mancera Hnos. y Colaboradores
Terminología del Contador,
Ed. Banca y Comercio, 9a. edición, México, 1983

- Noriega del Valle, Jaime
Jardón Serrano, J. Manuel,
Manual para la reexpresión de estados financieros,
Ed. DOFISCAL, 3a. edición, México, 1984

- Sastrías F., Marcos,
Contabilidad Primer Curso,
Ed. Esfinge, 12va. edición, México, 1981

- Wayne Corcoran, A.
Contabilidad, Análisis y Control,
Ed. Limusa, México, 1983

- Despacho Mancera Hnos. y Cía. S.C.
Aplicación del Boletín B-10
Caso práctico, México

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.
Curso: Aplicación práctica Boletín B-10
México, 1985