

91
2ej

FALLA DE ORIGEN



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN**



U. N. A. M.

**“CONTABILIDAD PARA LA TRADUCCION DE
TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA Y
ESTADOS FINANCIEROS EN MONEDA DEL EXTRANJERO”**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADA EN CONTADURIA
P R E S E N T A
GLORIA MENDOZA MENDOZA**

ASESOR: C.P. PEDRO ACEVEDO ROMERO

CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MEXICO

1995



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.

FALLA DE ORIGEN



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLÁN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXÁMENES PROFESIONALES

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

DR. JAIME KELLER TORRES
DIRECTOR DE LA FES-CUAUTITLÁN
P R E S E N T E .

AT'N: Ing. Rafael Rodríguez Ceballos
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la F.E.S. - C.

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS TITULADA:

" Contabilidad para la Traducción de Transacciones en Moneda Extranjera y Estados Financieros en Moneda del Extranjero "

que presenta la pasante: Gloria Mendoza Mendoza

con número de cuenta: 8601619-5 para obtener el TÍTULO de:
Licenciada en Contaduría

Considerando que dicha tesis reúne los requisitos necesarios para ser discutida en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

A T E N T A M E N T E .

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuatitlán Izcalli, Edo. de Méx., a 20 de Octubre de 1994

PRESIDENTE	<u>C.P. Pedro Acevedo Romero</u>
VOCAL	<u>C.P. Trinidad Rabell Urbiola</u>
SECRETARIO	<u>C.P. Rafael Mejía Rodríguez</u>
PRIMER SUPLENTE	<u>C.P. Mario Rodríguez Guzmán</u>
SEGUNDO SUPLENTE	<u>L.C. Francisco Alcantara Salinas</u>

AGRADEZCO A:

DIOS

MI MADRE

C.P. PEDRO ACEVEDO ROMERO

INDICE

PAGINA

- INTRODUCCION	1
- CAPITULO I	
A) GENERALIDADES	4
B) IMPORTANCIA	10
C) OBJETIVOS	12
- CAPITULO II	
A) TRANSACCIONES EN MONEDA DEL EXTRANJERO	15
UNIDAD DE MONEDA	17
EFECTO DE LA TASA DE CAMBIO	18
TRANSACCIONES FUTURAS EN DIVISAS EXTRANJERAS	18
IMPORTACION O EXPORTACION DE BIENES O SERVICIOS	19
SOLICITUD DE PRESTAMO O CONCESION DE PRESTAMO EN DIVISAS EXTRANJERAS	22
B) ESTADOS FINANCIEROS EXTRANJEROS	23
APLICACION DE LA PRUEBA DE COSTO O VALOR DE MERCADO LO QUE SEA INFERIOR.	26
UNIDAD DE MEDIDA.	28
METODOS PARA LA TRADUCCION.	28
METODO TEMPORAL	29
METODO MONETARIO-NO MONETARIO	31
METODO CORRIENTE-NO CORRIENTE	32
METODO DE TASA CORRIENTE	34
UN ENFOQUE SITUACIONAL PARA LA CONVERSION	38

	PAGINA
CONVERSION DE INVENTARIOS.	39
CONVERSION DE LA CUENTA DE INGRESOS Y EGRESOS	40
- CAPITULO III	
A) TIPO DE CAMBIO EN PERDIDAS Y GANANCIAS.	42
ESTADOS FINANCIEROS EXTRANJEROS	44
AJUSTES RELACIONADOS CON ACTIVOS PORTADORES DEL INGRESO NETO.	46
AJUSTES RELACIONADOS CON LA VIDA DE PASIVOS A LARGO PLAZO.	47
DIFERIMIENTO BASADO EN CIERTOS CRITERIOS.	47
TIPO DE CAMBIO Y FLUCTUACIONES EN GANANCIAS.	49
B) CONSECUENCIAS DEL IMPUESTOS SOBRE INGRESOS DE LOS CAMBIOS EN LA TASA.	50
METODO DE PARTICIPACION.	52
C) CONTRATOS DE DIVISAS A PLAZOS.	54
USO DE PROMEDIOS O APROXIMACIONES RAZONABLES.	56
- CAPITULO IV	
A) TASAS DE CAMBIO	58
TASAS MULTIPLES	59
DIFERIMIENTO DE LA FECHA DE BALANCE	60
EXCLUSION DE SUBSIDIARIAS DE LA CONSOLIDACION	61
MECANICA DE LA CONSOLIDACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.	64

	PAGINA
EVENTOS SUBSECUENTES.	68
CONTINGENCIAS.	70
B) EXHIBICION	74
C) FECHA EFECTIVA Y TRANSICION.	76
- CAPITULO V	
A) CASO PRACTICO	78
- CONCLUSIONES	90
- BIBLIOGRAFIA	91

INTRODUCCION

Una preocupacion muy importante hoy dia es el hecho de estar bien informados en lo referente a normas internacionales de contabilidad, en particular las referentes a Estados Unidos de Norteamérica, esto es, ya que la cercania que tenemos nos permite un mayor intercambio comercial.

Y puesto que en un sólo trabajo no podemos analizar todas y cada una de las normas contables de dicho país, solo se desarrollara una, que es: Declaración de Contabilidad Financiera Norma N° 8

"Contabilidad para la Traducción de Transacciones de Divisas Extranjeras y Estados Financieros en Moneda Extranjera".

En Estados Unidos la responsabilidad de hacer normas de contabilidad financiera residió en el Instituto Americano de Contadores Públicos, sin embargo a partir de 1973 dicha responsabilidad es delegada al Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB), organo independiente del propio Comité de Procedimientos Contables del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA), al gobierno y a otros grupos de interesados.

Dicho consejo se encarga de analizar y emitir las normas de contabilidad financiera necesarias, el cual emitio antes del FAS N° 8 las siguientes normas:

FAS N°

- 1 Revelación de información sobre la conversión de moneda extranjera.
- 2 Contabilización de los costos de investigación y desarrollo.
- 3 Información sobre cambios contables en los estados financieros o fechas intermedias

- 4 Información sobre Ganancias y Pérdidas derivadas de la extinción de una deuda.
- 5 Contabilización para contingencias.
- 6 Clasificación de las deudas a corto plazo que se espera sean refinanciadas, y
- 7 Contabilización e información para empresas en periodo de desarrollo.

El FAS N° 8 establece las normas de la contabilidad financiera y los reportes de las transacciones en divisas extranjeras en los Estados Financieros de cuya empresa tenga que presentar su reporte. También establece las normas de contabilidad financiera y los reportes para la conversión de los Estados Financieros en divisas extranjeras que se incorporaron a los Estados Financieros de una empresa mediante la consolidación, combinación a método de participación contable.

La conversión de los Estados Financieros de un tipo de cambio a otro para propósitos distintos a la consolidación, combinación o método de participación están más allá de la esfera de este boletín.

En este boletín se comparan cuatro métodos normativos para traducir activos y pasivos medidos en moneda extranjera así como un enfoque situacional para la aplicación de esos métodos que son:

- 1.- EL METODO TEMPORAL, el cual convierte el efectivo, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar así como los activos y pasivos que se lleven a cabo a los precios actuales o futuros a la tasa de cambio actual y los activos y pasivos que se lleven a cabo a los precios pasados a las tasas históricas aplicables.
- 2.- EL METODO MONETARIO - NO MONETARIO, generalmente convierte los activos y pasivos no monetarios a las tasas históricas aplicables.

3.- EL METODO CORRIENTE - NO CORRIENTE, normalmente convierte los activos y pasivos corrientes a la tasa actual y los activos y pasivos no corrientes a las tasas históricas aplicables.

4.- EL METODO DE TASA CORRIENTE, este método convierte todos los activos y pasivos a la tasa actual.

Para este boletín la tasa de cambio es la relación entre la unidad de una divisa y la cantidad de otra divisa por la que la unidad que fue cambiada en una fecha particular. Para propósitos de aplicar esta declaración, la TASA CORRIENTE, es la tasa en vigor a la fecha de la hoja de balance y la TASA HISTORICA es la tasa en vigor a la fecha de la conversión específica o evento ocurrido.

También se analiza en esta declaración el tipo de cambio en pérdidas y ganancias, el cual es una consecuencia de la traducción y también resulta de la conversión de la moneda extranjera o de la liquidación de una cuenta por cobrar o por pagar en moneda extranjera a una tasa distinta de aquella en la que se registró la partida.

Si una pérdida o ganancia al cambio relacionada con la transacción de divisas extranjeras de una operación extranjera es gravable en el país, el efecto del impuesto se incluirá en el estado de ingresos convertido cuando ocurra el cambio en la tasa.

Este boletín también será aplicable para empresas que realicen contratos de divisas a plazos, el cual es un convenio para cambiar las divisas a una fecha futura específica de los diferentes países y a una tasa específica. El propósito de un contrato a plazos puede ser compensar ya sea un compromiso de divisas extranjeras o una posición de activos netos expuestos a divisas extranjeras o una posición de pasivos netos expuestos o para especular anticipadamente a una ganancia.

CAPITULO I

CAPITULO I

A) GENERALIDADES

El medio ambiente de los negocios internacionales tiene como efecto reciente, cambios significativos en el sistema monetario mundial, ejemplificado por la devaluación del dólar en los Estados Unidos de 1971 y 1973 y las corrientes fluctuaciones prevalecientes en el tipo fijo antes que en la mayor parte del tipo del mercado extranjero.

En Estados Unidos la responsabilidad de hacer normas de contabilidad financiera residio en el Instituto Americano de Contadores Públicos, sin embargo a partir de 1973 dicha responsabilidad la delegó al Consejo de Normas de Contabilidad Financiera, órgano independiente del propio AICPA (Comité de Procedimientos Contables del Instituto Americano de Contadores Públicos), al gobierno y a otros grupos de interesados.

En realidad el FASB (Consejo de Normas de Contabilidad Financiera) es un patronato sostenido por los grupos más interesados en Información financiera y toca al AICPA cubrir la mayor parte de las aportaciones.

El FASB detecta los problemas de la práctica contable, investiga las soluciones y pública sustanciadamente sus conclusiones que son sujetas a proceso de auscultación mediante recursos escritos y sesiones públicas. El AICPA concede su apoyo a la normatividad aprobada por FASB además de los grupos interesados principales.

El sistema utilizado en los Estados Unidos para implantar las normas de contabilidad financiera, es un sistema de normas profesionales con apoyo jurídico considerado suficiente, el cual tiene las características siguientes:

a. La comisión de Normas de Contabilidad Financiera está formado de siete personas que representan a los grupos más importantes de interesados (Empresarios, Administradores, Contadores, Comerciantes, etc.).

b. A pesar de que la Comisión de Normas de Contabilidad Financiera es independiente del Instituto Americano de Contadores Públicos, sigue siendo un órgano privado e independiente del gobierno.

c. Cuatro de los siete miembros de la comisión de Normas de Contabilidad Financiera deben ser contadores públicos.

d. Los miembros trabajan tiempo completo en sus responsabilidades.

e. Su procedimiento de trabajo es el que sigue:

- e.1. Se nombra una fuerza de trabajo que define el problema cuidadosamente e identifica los puntos de discusión.
- e.2. Las fuerzas de trabajo incluyen a personas de la Comisión y personas externas, familiarizadas con el problema.
- e.3. La Comisión distribuye escritos de las discusiones mantenidas.
- e.4. Recibe comentarios de los interesados por escrito y lleva a cabo audiencias públicas.
- e.5. Pública una propuesta explicativa del proyecto después de considerar todas las opiniones.
- e.6. La propuesta se distribuye ampliamente entre contadores públicos, educadores, ejecutivos de negocios, inversionistas, analistas y otros individuos.

e.7. Recibe los comentarios, hace las revisiones justificables, y emite la norma o declaración con el voto afirmativo de 4 de sus siete miembros.

El modelo norteamericano de la empresa y su tecnología, que incluye a la contabilidad, se empieza a exportar después de la segunda guerra mundial, dado el éxito enorme de la economía Estadounidense. De esta forma la historia de los principios de contabilidad en Norteamérica se convierte en la historia de los principios de contabilidad en todo el mundo.

En la década de los 30's, surge en los Estados Unidos el concepto de principios de contabilidad generalmente aceptados y su historia se divide en tres épocas que son:

1.- Entre 1939 y 1960, el Instituto Americano de Contadores Públicos, emitió más de 50 Boletines de Investigación Contable (Accounting Research Bulletins, ARB) y Boletines de Terminología Contable (Accounting Terminology Bulletins, ATB), preparados por el Comité de Procedimientos Contables de este Instituto, subsisten en las normas actuales algunas reglas importantes, particularmente las referentes al ARB-43.

2.- De 1960 a 1973, el AICPA (Instituto Americano de Contadores Públicos) crea una Comisión de Principios de Contabilidad (Accounting Principles Board, APB), que intentó reordenar el trabajo previo, y emitió cuatro declaraciones y 31 opiniones conocidas como los APB'S de los cuales permanecen algunos importantes en las normas vigentes, y

3.- De 1973 a la fecha, se establece y desarrolla el Consejo de Normas de contabilidad Financiera (Financial Accounting Standard Board, FASB), como una comisión normativa independiente del Instituto Americano de Contadores Públicos, que se forma de siete profesionistas de tiempo completo, durante un plazo de cinco años, renovable, y representantes de los grupos siguientes: Del Instituto Americano de Contadores Públicos, de

la Asociación Americana de Contadores Públicos (Profesores de Contaduría), de la Asociación Nacional de Contadores (Contadores Internos), del Instituto de Ejecutivos de Finanzas, Federación de Analistas Financieros, y representantes de los banqueros y de las casas de bolsa.

El primer Comité de Procedimientos Contables inicia sus labores normativas en condiciones de presión, dadas las urgencias establecidas. Por tanto, su trabajo se encaminó preferentemente a tratar de resolver los campos de diferencia y los problemas que se iban presentando en la práctica. La actividad del Comité fue intensa, sin embargo, produjo una diversidad amplia de normas de contabilidad que no operaban en un esquema lo suficientemente lógico y poderoso para evitar inconsistencias y repeticiones.

El nombramiento de la Comisión de Principios de Contabilidad (APB) en 1960, tenía como objetivos principales, reordenar la normatividad dentro de un esquema lógico, además de atender las necesidades que se fueran presentando. Empero, este nuevo sistema de implantación de normas no consiguió sus fines, porque: el tamaño de la Comisión era muy grande tenía 18 miembros, los miembros solamente proporcionaban medios tiempos y los integrantes no representaban a los interesados principales. No obstante, en esta época, el programa incluyó la creación de una "División de Investigación Contable" con un director de tiempo completo. Los resultados de los proyectos fueron publicados en una serie de Estudios de Investigación Contable.

Las críticas recibidas por la actuación de la Comisión de Principios, antes citada, provocó la idea de establecer una comisión independiente del mismo Instituto Americano de Contadores Públicos, la Comisión de Normas de Contabilidad Financiera (FASB). la cual ha producido más de cien boletines sobre normas de contabilidad financiera, varios Boletines sobre conceptos de contabilidad financiera, y muchas interpretaciones respecto a las normas emitidas.

Los FAS elaborados antes del FAS N° 8, que es al que se va a tratar aquí son los siguientes:

FAS N°	NORMA
1	Revelación de información sobre la conversión de moneda extranjera.
2	Contabilización de los costos de investigación y desarrollo.
3	Información sobre cambios contables en los estados financieros o fechas intermedias (reforma de APB Opinión n° 28).
4	Información sobre Ganancias y Pérdidas derivadas de la extinción de una deuda (reforma de APB Opinión n° 30).
5	Contabilización para contingencias.
6	Clasificación de las deudas a corto plazo que se espera sean refinanciadas (reforma de APB n° 43 Capítulo 3-A), y
7	Contabilización e información para empresas en período de desarrollo.

Debido a la gran variedad de métodos de contabilidad que se llevaban a la práctica para Traducciones de Moneda Extranjera, el FASB en abril de 1973 dio lugar en su agenda técnica un proyecto con el nombre de "Contabilidad para Traducciones de Moneda Extranjera".

Mientras se analizaba la propuesta anterior, los métodos que se tenían de determinación y contabilidad para tipo de cambio en pérdidas y ganancias eran muy variados y no todas las compañías completaban métodos de traducción o incluso su contabilidad para tipo de cambio en pérdidas y ganancias, es por eso que el FASB edita en octubre de 1973 mediante una Exposición Redactada de una propuesta de Estados Financieros con el título de "Revelación de Información sobre la Conversión de Moneda Extranjera". Esta exposición una vez aprobada se edita como FASB Estado Financiero No. 1 en diciembre de 1973.

En 1972, el AICPA y el Instituto Canadiense de Contadores Públicos, ambos publicaron sus estudios de investigación, en Estados Unidos bajo el nombre de "Reporte de Operación Extranjera de Compañías Estadounidenses en Dolares "(New York : AICPA, 1972); y en Canadá como "Traducción de Moneda Extranjera"(Toronto : Instituto Canadiense de Contadores Públicos, 1972). Mientras tanto el Instituto de Ejecutivos Financieros completaba un estudio de las prácticas de Traducción de las 45 mejores compañías de Estados Unidos en julio de 1973. En suma el staff del FASB prepara un Modelo de Estados Financieros en Contabilidad para la Traducción de Moneda Extranjera, el cual esta contenido en el FASB de marzo de 1974. Su intención era el auxilio en la identificación y la posible implementación de problemas relativos a la adopción de un método particular y una combinación de métodos para obtener de entre ellos una propuesta a esa corriente usada en la práctica. El staff del FASB también reseña la revelación de las prácticas traducidas en recientes Estados Financieros Anuales de 77 compañías comprometidas con actividades financieras.

El 21 de febrero de 1974, sale un memorándum de discusión con el tema de "Contabilidad para la Traducción de Moneda Extranjera" y posteriormente una audiencia pública el 10 y 11 de junio de 1974. El consejo recibe 90 cartas de sesión, comentarios y esquemas de presentaciones orales en repuesta a dicho memorándum. Y es a partir del 1º de junio de 1976 cuando se hace efectivo el FAS n° 8 para empresas que tenían años fiscales de 52 a 53 semanas en lugar del año calendario, aunque también era efectivo para el ejercicio fiscal comenzado a fines de Diciembre de 1975.

B) IMPORTANCIA

Esta Declaración establece las normas de la contabilidad financiera y los reportes de las Transacciones en Divisas Extranjeras en los estados financieros de la empresa que presente el reporte. También establece las normas de la contabilidad financiera y los reportes para la conversión de los estados financieros en divisas extranjeras que se incorporaron a los estados financieros de una empresa mediante la consolidación, combinación o método de participación contable. La conversión de los estados financieros de un tipo de cambio a otro para propósitos distintos a la consolidación, combinación o método de participación están mas allá de la esfera de esta Declaración.

Para incorporar las transacciones de divisas extranjeras y los estados financieros en divisas extranjeras en sus estados financieros una empresa debe convertir, es decir, expresar en su divisa de reporte todos los activos, pasivos, ingresos y otros egresos que se midan en divisas extranjeras o que se denominen en divisas extranjeras y que resulten de lo siguiente :

- A) Transacciones de divisas extranjeras.- Una empresa (a) compra o vende bienes o servicios a crédito cuyos precios se establecen en la divisa extranjera,
 - b) Solicita un préstamo o presta fondos y las cantidades por pagar o por cobrar se denominan en Divisas Extranjeras,
 - c) Es parte de un contrato de intercambio a plazos no realizado, o
 - d) Por otras razones adquiere activos o incurro en pasivos denominados en divisas extranjeras, y
- B) Operaciones en el exterior.- Una empresa realiza actividades en una **OPERACION EN EL EXTERIOR** cuyos activos, pasivos, ingresos y egresos se miden en **Divisas Extranjeras**.

Para medir en divisas extranjeras se debe cuantificar un atributo de un renglón en una unidad de tipo de cambio distinta a la divisa de reporte. Los activos y los pasivos se denominan en divisas extranjeras si las cantidades se fijan en términos de una divisa extranjera sin tomar en cuenta las tasas de cambio. Un activo o pasivo puede, tanto medirse como denominarse en un tipo de cambio o puede medirse en un tipo de cambio y denominarse en otro. Para ilustrar esto : dos sucursales en el extranjero de una empresa estadounidense, una en Suiza y otra en Alemania, compran a crédito activos idénticos de un vendedor suizo, a precios idénticos establecidos en francos suizos. La sucursal alemana mide el costo (un atributo) de ese activo en marcos alemanes. Aunque el pasivo correspondiente también se mide en marcos aún está denominado en francos suizos ya que el pasivo se debe liquidar en el número específico de francos suizos. La sucursal suiza mide el activo y el pasivo en francos suizos. Su pasivo se mide y se denomina en francos suizos. Los activos y pasivos se pueden medir en diversas divisas. No obstante, la divisa y los derechos a recibir o las obligaciones a pagar fijadas en cantidades de una divisa específica se denominan sólo en dicha divisa.

C) OBJETIVOS

El principal objetivo de la conversión es medir y expresar (a) en Moneda Nacional y (b) de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, los activos, pasivos, ingresos o egresos que se midan o denominen en divisas extranjeras. La nueva medición en divisas extranjeras no debe afectar las bases de medición para los activos y los pasivos ni el término para el reconocimiento de los ingresos y egresos que de otra forma sería requerido por los principios de contabilidad generalmente aceptados. Es decir, la conversión debe cambiar la unidad de medición sin modificar los principios contables.

Este objetivo lo podemos analizar de la siguiente forma:

A) Presentar los estados financieros de la empresa de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados que de aplicarse considerarían la medición y registro de todos los activos, pasivos, ingresos y egresos en moneda nacional.

La consistencia de los procedimientos contables y los procesos de medición entre las operaciones nacionales y en el extranjero es recomendable una consolidación de estados financieros extranjeros y nacionales. Por lo tanto, los estados extranjeros preparados para propósitos de la combinación, de la consolidación o contabilidad de superávit se debe preparar de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados y la conversión no debe modificar las bases de medición utilizadas en estos estados extranjeros.

ARB No. 51, "Estados Financieros Consolidados" párrafo 1:

"El objetivo de los estados consolidados es presentar, principalmente para el beneficio de los accionistas y acreedores de la empresa matriz, los resultados de las operaciones y la posición financiera de una empresa matriz y sus subsidiarias, esencialmente como si el grupo fuera una empresa única con una o más sucursales o divisiones".

B) Y, producir una pérdida o ganancia al cambio que sea compatible con el efecto económico esperado de un cambio de tasa en las actividades del negocio conducidas en una divisa distinta a la nacional.

Este objetivo no se puede cumplir sin los cambios importantes en el modelo contable. El aspecto de la compatibilidad económica se considera usualmente en el contexto de una operación extranjera con activos considerados al costo en los estados financieros extranjeros y con la deuda a largo plazo denominada en divisas extranjeras. Los métodos utilizados o propuestos para lograr el objetivo de la compatibilidad recaen en una o una combinación de tres categorías:

(a) las pérdidas y ganancias al cambio se reconocen mediante la conversión tanto de activos realizados al costo como de pasivos a largo plazo a la tasa actual.

(b) no se reconocen pérdidas o ganancias al cambio cuando las tasas cambian ya sea en los activos o pasivos convirtiendo también las tasas históricas, y

(c) no se reconoce ninguna pérdida o ganancia al cambio en los activos convertidos a las tasas históricas y la pérdida o ganancia calculada sobre los pasivos convertidos la tasa actual se difiere y reconoce en períodos posteriores considerándola para esta (i) como un ajuste del costo convertido de los activos, (ii) como un ajuste de la tasa efectiva de interés en el pasivo, (es decir, una prima o descuento), o (iii) como un abono diferido o un cargo diferido.

Ahora bien, la conversión de los estados financieros en moneda nacional de subsidiarias y sucursales, que operan en el extranjero tienen los siguientes objetivos :

1.- Que la tenedora o la matriz puedan observar la situación y los resultados de estos segmentos de sus negocios, con fidelidad respecto al medio económico en que se encuentran operando pero de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

2.- Preparar la información financiera de los subsidiarios y de las sucursales, para proceder a su consolidación en moneda nacional con la información de la tenedora o la matriz.

3.- Los dos objetivos anteriores entrañan la necesidad de un procedimiento de conversión que permita observar a la subsidiaria como un ente en marcha en el extranjero, situación en que la tenedora es un inversionista en el extranjero, con derecho a utilidades que le correspondan efectivamente, después de proporcionar al capital invertido el mantenimiento financiero propio de su medio.

4.- Y que, simultáneamente con este aspecto, el procedimiento permite a los accionistas de la tenedora, el derecho de participar en las utilidades, después de proteger su patrimonio a través del mantenimiento financiero de su capital, resultante de la situación económica de nuestro país.

CAPITULO II

CAPITULO II.

A) TRANSACCIONES EN MONEDA DEL EXTRANJERO.

El objetivo de la conversión requiere que se aplique los siguientes incisos a todas las transacciones en moneda extranjera de una empresa a excepción de los contratos a plazos:

A) En la fecha de la transacción, cada uno de los activos, pasivos, ingresos o egresos provenientes de la transacción deben ser convertidos a (es decir, medirse en) moneda nacional mediante el uso de la tasa de cambio en vigor a esa fecha, y registrar la cantidad en moneda nacional.

B) A la fecha de cada hoja de balance, los saldos registrados en moneda nacional que representen efectivo y cantidades adeudadas por la empresa o adeudada a la misma y que se denominen en moneda extranjera se ajustarán para reflejar la tasa actual.

Los instrumentos o garantías de adeudo sostuvieron que son esencialmente equivalentes a los pagares por cobrar que deberán ajustarse para reflejar la tasa actual. Una deuda segura no es esencialmente equivalente a un pagaré por cobrar, por lo tanto se puede hacer la conversión dependiendo de :

- i) La tasa corriente si es portadora de un precio corriente o de mercado, o
- ii) La tasa historica si es portadora del costo.

C) En la fecha de cada hoja de balance, los activos exhibidos en el mercado cuyo precio de mercado actual se establezca en moneda del extranjero deberán ajustarse al precio del mercado equivalente en moneda nacional a la fecha de la hoja de balance (esto es, el precio

de mercado de la moneda extranjera a la fecha de la hoja de balance multiplicado por la tasa actual).

Aunque el párrafo anterior se refiere a transacciones en moneda del extranjero, las conclusiones expresadas a ese respecto también son aplicables a las operaciones extranjeras que incluyan transacciones cuyos términos se establezcan en una divisa distinta a la moneda local.

Si una empresa emprende una transacción que requiere una liquidación posterior en una divisa distinta a aquella que mantiene en sus cuentas, se requiere el registro de la conversión para la transacción.

Una empresa puede estar involucrada en diversos tipos de transacciones que requieren una liquidación en divisas extranjeras, incluyendo:

- a) Transacciones de operación (importación, exportación, otorgamiento de licencias, etc.);
- b) Transacciones de financiamiento (solicitud de dinero en préstamo u otorgamiento de un préstamo);
- c) Contratos de divisas a plazos.

Las transacciones en moneda extranjera pueden involucrar tres etapas:

- 1.- La conversión para registrar la transacción a la fecha de dicha transacción,
- 2.- Los ajustes posteriores de la porción no liquidada de la transacción (la suma que se adeude por dicho motivo a la empresa), en caso de haber, para reflejar la tasa corriente a la fecha de la hoja de balance entre la fecha de transacción y la fecha de liquidación,
- 3.- La conversión de una divisa a otra a la fecha de liquidación. Aunque la conversión se puede hacer a una tasa distinta a la que se registró en efectivo, una cuenta por cobrar o por pagar, no se involucra en una conversión. No obstante, la pérdida o ganancia al cambio se deriva de la conversión a una tasa distinta.

UNIDAD DE MEDIDA.

A la fecha de la transacción es necesario medir y registrar en una divisa particular (una unidad de medición) la cantidad de bienes o servicios adquiridos o vendidos o la cantidad de un préstamo recibido u otorgado y la cantidad correspondiente que adeude la empresa o que se le adeude a la misma. Una vez que la cantidad de bienes o servicios adquiridos o vendidos se mide y registra en moneda nacional^A, ésta no está sujeta a una conversión adicional.

Debido a que la cantidad en moneda nacional de cualquier porción no liquidada de la transacción (la cantidad que se debe liquidar en un importe o en una transacción de solicitud de préstamo y la cantidad que debe cobrarse en una transacción de exportación o de otorgamiento de préstamo) se verá afectada mediante un cambio en la tasa entre la moneda nacional y la divisa extranjera.

Si no se liquida una transacción en divisas extranjeras en el momento en el que ocurre la misma, surge la cuestión de si la cantidad por cobrar o por pagar se debe presentar en los estados financieros de la empresa hasta la fecha de la liquidación al equivalente en moneda nacional establecido a la fecha de transacción o si se debe ajustar en cada hoja de balance en que se intervenga para los cambios en la tasa que pudieran ocurrir durante el lapso intermedio.

A) El APB Declaración nº 4 (párrafo 165) establece lo siguiente con relación a la unidad de medición:

"En Estados Unidos, el dólar estadounidense cumple con las funciones de medio de cambio, unidad de cuenta y almacenamiento de valor. Ofrece la unidad de medición para la contabilidad financiera. El establecimiento de los activos y pasivos y los cambios en los mismos en términos de un denominador financiero común es un prerrequisito para realizar las operaciones -por ejemplo, la suma y resta- necesarios para medir la posición financiera y el ingreso neto periódico".

EFEECTO DE LA TASA DE CAMBIO.

Un cambio en la tasa es la relación entre una unidad de una divisa y la cantidad de otra para la que se pueda modificar la unidad (convertirse) en un momento particular. Por ejemplo, la tasa de cambio al contado de USD\$1 = NP2 significa que de hecho se puede cambiar un dólar por dos unidades de divisas nacionales. Un cambio en la tasa significa que más o menos unidades de una divisa se pueden cambiar posteriormente para una unidad de otra divisa. Por ejemplo, si la tasa de cambio en efectivo se modificara de USD\$1 = NP2 ó USD\$1= NP1, se requerirían USD\$2 para obtener los mismos NP2 que USD\$1 hubiera obtenido a la tasa anterior. Por lo tanto, los cambios en la tasa tienen un efecto económico directo en las transacciones que requieren cambios entre una unidad particular de dinero y otra unidad de dinero.

TRANSACCIONES DE DIVISAS EXTRANJERAS NO LIQUIDADAS.

El efecto de un cambio en la tasa en una divisa extranjera se mantiene calculable en moneda nacional. Un cambio en la tasa tiene un efecto similar en un transacción de divisas extranjeras no liquidada que se realizó antes del cambio en la tasa y que involucra el futuro pago o recepción de un número específico de unidades de divisas extranjeras.

TRANSACCIONES FUTURAS EN DIVISAS EXTRANJERAS.

Una vez que se modifica la tasa, todos los cambios posteriores entre las dos divisas se efectúan a la tasa nueva hasta que ocurra otro cambio en la tasa. Por lo tanto, un cambio a la tasa puede afectar también las futuras ganancias de una empresa que ha realizado transacciones en divisas extranjeras. Por ejemplo, los futuros ingresos de una compañía que exporta su producto facturado a nivel nacional para venderlo a sus clientes en un país

extranjero a un precio establecido en divisas extranjeras se puede ver afectado por un cambio en la tasa.

IMPORTACION O EXPORTACION DE BIENES O SERVICIOS.

La cobranza de una cuenta por cobrar o el pago de un pasivo es una transacción separada de la compra o venta de la que se deriva la cuenta por cobrar o el pasivo. Por lo tanto si una empresa experimenta la exposición al cambio en moneda extranjera en una cuenta por cobrar de una venta o un pasivo de una compra que requiera la liquidación en divisas extranjeras, los resultados, en esa exposición al cambio se deben considerar en forma independiente de las ventas, el costo de las ventas o el inventario. Un cambio en las tasas no afecta el ingreso previamente registrado de las exportaciones o el costo de los bienes o servicios importados. Una opinión alternativa en ocasiones referida como la perspectiva de una transacción, es que la transacción que involucra la compra o venta de bienes o servicios con el precio establecido en moneda extranjera es incompleta hasta que la cantidad en moneda nacional necesaria para liquidar la cuenta por cobrar o por pagar relacionada se determine. El importe contabilizado inicialmente en moneda nacional como el costo o el ingreso se considera una estimación hasta la liquidación final. De acuerdo con este punto de vista, la pérdida o ganancia al cambio relacionada con la transacción se debe considerar como un ajuste del costo de las importaciones o de los ingresos de las exportaciones.

La exposición al cambio en una transacción de compra o venta cuyo precio sea denominado en moneda extranjera se deriva no de la compra o venta misma, sino de un retraso en el pago o la recepción de la moneda nacional equivalente. Ningún tipo de cambio en pérdidas o ganancias, puede ocurrir si tan pronto como el precio de la transacción se fije en moneda extranjera, el comprador inmediatamente compra la moneda extranjera con moneda nacional, paga al vendedor extranjero y lo convierte inmediatamente a moneda nacional. En

otras palabras, el tipo de cambio en pérdidas o ganancias de transacciones de importaciones o exportaciones resultan de la combinación de un cambio en la tasa y uno de los siguientes :

- a) El comprador nacional debe una cantidad denominada en moneda extranjera.
- b) El vendedor nacional mantiene una cuenta por cobrar denominada en moneda extranjera, o
- c) Conserva la moneda extranjera recibida de un comprador extranjero.

La pérdida o ganancia al cambio que se puede derivar de una exposición al cambio es el resultado de un hecho (un cambio en la tasa) que es independiente de la transacción original de compra o venta. Como la exposición al cambio usualmente se elimina, la determinación de no evitar la exposición al cambio se debe considerar reconociendo la pérdida o ganancia que se deriva de esta decisión.

Al principio de este capítulo se especifica que el precio de compra o venta en moneda extranjera se convierte a moneda nacional a la tasa que esté en vigor a la fecha de la transacción. Como a menudo las transacciones están precedidas por compromisos, la exposición al cambio se puede considerar como el inicio la fecha del compromiso si el precio se fija en el tipo de cambio extranjero a esta fecha, la base de la moneda nacional de la transacción se debe establecer a la fecha del compromiso, más que a la fecha de la transacción. No obstante, un mayor obstáculo en la elección de la fecha del compromiso es el hecho de que, aunque a menudo se exhiben ciertos compromisos, rara vez se registran dichos compromisos bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados. Las pérdidas sobre los compromisos de las firmas se registran pero no los compromisos propios. La base de la fecha de compromiso podría representar problemas de implementación debido a que son posibles diversos grados de compromiso antes de la consumación de una transacción comercial. Por ejemplo, un contrato de venta no cancelable negociado en divisas extranjeras podría considerarse por algunos como una base razonable en la cual reconocer la

pérdida o ganancia al cambio. No obstante, un compromiso de la firma de suministrar bienes o servicios podría requerir un compromiso del vendedor para adquirir bienes o servicios en divisas extranjeras para cumplir con su obligación. Ambos compromisos necesitarían considerarse para reflejar las pérdidas y ganancias al cambio en forma apropiada en base a una fecha de compromiso, pero las obligaciones de compra no necesariamente podrían estar en forma de compromisos contractuales fijos. La medición de pérdidas y ganancias al cambio a partir de la fecha de compromiso requerirían el conocimiento de la fecha de compromiso en cada transacción individual. Un importador o exportador con algunas transacciones relativamente individuales podrían arreglárselas, pero esto representaría una carga, sino un acto imposible, para uno que tuviera numerosas transacciones en divisas extranjeras o para una operación extranjera para transacciones separadas con compromisos de quienes no tienen compromisos y mantienen un registro de fechas de compromisos, precios y tasas de cambio aplicables.

El problema de inconsistencia en el uso de una fecha de compromiso de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados se puede ilustrar mediante un contrato de suministro de materia prima a largo plazo, de acuerdo con el cual, tanto el comprador como el vendedor reconocen ahora el costo y el ingreso, respectivamente, en sus estados financieros, en base al desempeño. Como ese tipo de convenio se puede considerar un compromiso, una empresa que forme parte de un contrato de suministro de cinco años que requiera los pagos en una divisa extranjera puede lograr significativamente una pérdida o una ganancia al cambio si los pagos totales futuros se consideran en base al compromiso. Como el proveedor reconoce el ingreso y las ganancias de operación durante el término del convenio, para que lo reconozca como una pérdida o ganancia al cambio el efecto esperado de un cambio en la tasa sobre ingresos futuros debe ser consistente con el término del convenio, de reconocimiento de los ingresos de operación del contrato. Asimismo, una

empresa que debe pagar divisas extranjeras por sus materias primas también puede tener una pérdida o ganancia significativa al cambio.

SOLICITUD DE PRESTAMO O CONCESION DE PRESTAMO EN DIVISAS EXTRANJERAS.

El efecto en el cambio de una tasa en el nuevo pago o en la cobranza de un préstamo se debe considerar de manera independiente de la solicitud de préstamo original o de la transacción mediante la cual se conceda el préstamo original o de la transacción mediante la cual se conceda el préstamo. Un tratamiento alternativo, es que la pérdida o ganancia al cambio relacionada con un préstamo otorgado pagadero y que se denominó en tipo de cambio extranjero sea un ajuste del costo de los activos adquiridos con los fondos del dinero que se solicitó en préstamo.

Otra posibilidad en la contabilidad para la solicitud de préstamos o la concesión de préstamos en divisas extranjeras es considerar la pérdida o ganancia al cambio, involucrada, como un ajuste del costo del dinero solicitado en préstamos o como el rendimiento del dinero prestado. De acuerdo con este concepto, una empresa idealmente ajustaría el costo o rendimiento de los fondos solicitados u otorgados en préstamos utilizando el método de interés para amortizar las pérdidas o ganancias esperadas al cambio en el principal y los intereses durante el término del adeudo o la cuenta por cobrar.

B) ESTADOS FINANCIEROS EXTRANJEROS.

El objetivo de la conversión requiere que los activos, los pasivos, los ingresos y los egresos en los estados financieros extranjeros se conviertan y se representen en la misma forma que los activos, pasivos, ingresos y egresos que se deriven de las transacciones en divisas extranjeras de la empresa. Las transacciones en divisas extranjeras de una empresa comprenden cantidades denominadas o medidas en divisas extranjeras, pero los activos, pasivos, ingresos y egresos de las transacciones en divisas extranjeras se miden y registran inicialmente en moneda nacional y de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados. En contraste, los activos, pasivos, ingresos y egresos en los estados financieros extranjeros se miden y registran inicialmente en la divisa extranjera y pueden no ajustarse a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Como la conversión no puede transformar los resultados obtenidos conforme a principios de contabilidad extranjeros distintos en medidas aceptables de acuerdo con los principios contables son necesarios procedimientos especiales para asegurarse de que los estados convertidos se preparen de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Asimismo, antes de la conversión, los estados financieros del extranjero que se incluyan mediante la consolidación, combinación o el método de participación en los estados financieros de una empresa deberán prepararse de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Esos estados financieros se convertirán a moneda nacional siguiendo las normas de esta declaración ^B.

En la preparación de estados financieros extranjeros, los saldos que representen efectivo y cantidades por cobrar o por pagar que se denominen en un tipo de cambio distinto

B) En el caso de una consolidación a niveles múltiples, los estados financieros del extranjero se pueden convertir en otras divisas extranjeras y consolidarse con otros estados financieros extranjeros antes de consolidarse con los estados financieros de la empresa. La conversión en cada paso de la consolidación de niveles múltiples deberá ajustarse a las normas de esta declaración.

al local deberán ajustarse para reflejar la tasa actual entre el tipo de cambio local y la divisa extranjera.^C

Los saldos ajustados a otros saldos que representen efectivo y cantidades por cobrar o por pagar que se denominen en el tipo de cambio local deberán convertirse a moneda nacional a la tasa actual.

Para los activos y pasivos distintos a los descritos en el párrafo anterior, la base de medición particular utilizada determinará la tasa de cambio considerada para la conversión. Si se utilizan diversas bases de medición en la contabilidad financiera de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Una medición se puede basar en un precio de un cambio pasado (por ejemplo, costo histórico), un precio en el tipo de cambio de compra actual o un precio en un tipo de cambio de venta actual (por ejemplo, precio de mercado). Los estados extranjeros pueden emplear diversas bases de medición. Asimismo, las cuentas en estados del extranjero que se lleven a cabo a los precios de cambio se convertirán de manera que retengan sus bases de medición como sigue:

- A) Las cuentas que se realicen en precios en las tasas de cambio pasadas (precios anteriores) se convertirán a las tasas históricas.
- B) Las cuentas que se lleven a cabo a precios a las tasas de cambio actuales de compra o venta (precios actuales) o tasas de cambio futuras (precios futuros) se convertirán a la tasa actual.

Las transacciones de ingresos y egresos deberán convertirse de manera que produzcan aproximadamente las mismas cantidades en moneda nacional que resultarían en

C) Como los estados financieros del extranjero se expresan en el tipo de cambio local, el término divisas extranjeras en este contexto incluye al peso.

caso de convertirse transacciones implícitas en moneda nacional en la fecha en que éstas ocurran.

Como usualmente es impráctica la conversión separada de cada transacción, se puede lograr un resultado específico mediante el uso de una tasa promedio para el periodo. No obstante, los ingresos y egresos que se relacionan con los activos y pasivos convertidos a las tasas históricas deberán convertirse a las tasas históricas utilizadas para convertir los activos o pasivos relacionados.

Los procedimientos especificados en los cuatro párrafos anteriores generalmente resultan en estados convertidos donde los activos, pasivos, ingresos y egresos se miden en moneda nacional en la misma forma que los que resultan de transacciones en divisas extranjeras de la empresa. No obstante, en forma ocasional, la conversión de declaraciones extranjeras que se ajustan de manera estricta a esos párrafos no resultan en mediciones de moneda nacional requerida conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Por ejemplo, la prueba del costo o mercado, lo que sea inferior, se debe aplicar en moneda nacional para asegurarse de que el inventario en los estados financieros convertidos se ajusten a esa regla, un procedimiento que puede resultar de mediciones en moneda nacional que en ocasiones son distintas del inventario convertido en las declaraciones extranjeras. De manera similar, las diferencias en tiempo que afectan la contabilidad de impuestos diferidos en ocasiones aumenta o disminuye en moneda nacional aunque las cantidades medidas en moneda extranjera permanezcan sin cambios.

D) Esta prueba es descrita en el Estado nº 6 capítulo 4 "Principios de Inventarios" de ARB Nº 43 y en México se describe en el Boletín C4 "Inventarios" párrafo Nº 43.

APLICACION DE LA PRUEBA DEL COSTO O VALOR DE MERCADO, LO QUE SEA INFERIOR.

La aplicación de la prueba de costo o valor de mercado, cualquiera que sea inferior ^D, es la traducción del costo histórico haciendo la comparación con la traducción del costo de mercado.

La aplicación de la regla en moneda nacional puede requerir de bajar el precio de mercado en la traducción del estado de cuenta también aunque no baje el precio en el estado de cuenta extranjero se requiere la prueba. Esto también requiere de una baja en el precio en el estado de cuenta extranjero estando al revés antes de la traducción del costo histórico en el costo de la moneda extranjera después de la traducción de la raíz histórica. Una vez hecho el inventario se baja el precio de mercado en la traducción del estado de cuenta, el importe en moneda nacional contiene el importe llevado en la moneda financiera del estado de cuenta hasta el inventario que es sujeto a una futura baja de precios si es necesario.

"COSTO O MERCADO EL MENOR"

El precio de mercado convertido deberá ser el costo de reposición actual en moneda extranjera convertido al tipo de cambio actual.

Si existiese un deslizamiento importante en la moneda extranjera en relación al peso durante el periodo, puede ser necesario ajustar el valor del inventario en dólares. Ejemplo:

ACTIVO FIJO .

Se adquirió un terreno en diciembre de 1976 en N\$ 3,000.00

Actualización por INPC.

$$\begin{array}{r} 1994 \\ \hline 1976 \end{array} \quad \begin{array}{r} 103.25 \\ \hline 0.2028 \end{array} = 509.15$$

$$\text{N\$ } 3,000.00 \quad \times \quad 509.15 \quad = \quad \text{N\$ } 1,527,450.00$$

tipo de cambio diciembre '94

$$\begin{array}{r} 5.53 \\ \hline 276,211.57 \quad \text{A} \\ \hline \hline \end{array}$$

CONVERSION EN BASE A DOLARES HISTORICOS.

$$\begin{array}{r} \text{N\$ } 3,000.00 / 12.50 = 240.00 \quad \text{B} \\ \hline \text{DIFERENCIA A-B} = 275,971.57 \\ \hline \hline \end{array}$$

UNIDAD DE MEDIDA

Los estados financieros extranjeros se derivan de los registros contables que no se mantienen en moneda nacional. La unidad de medición en los estados financieros extranjeros usualmente es la divisa local del país extranjero, pero cualquier otra divisa extranjera podría elegirse como la unidad de medición en circunstancias particulares. Las transacciones en divisas extranjeras de una operación extranjera requieren el mismo proceso de conversión que las transacciones de divisas extranjeras de una compañía nacional.

La necesidad de convertir los estados financieros extranjeros se deriva de que los estados financieros de la empresa no se pueden preparar en moneda nacional directamente de los registros contables que se mantienen en una divisa distinta. El punto principal a considerar en la conversión de estados financieros extranjeros es si los estados deben o no convertirse, ya sea para algunas o todas las operaciones extranjeras, de manera que cambien la unidad de medición de su divisa local a la moneda nacional.

MÉTODOS PARA LA TRADUCCIÓN

A continuación se comparan cuatro métodos normativos para traducir activos y pasivos medidos en divisas extranjeras así como un enfoque situacional para la aplicación de esos métodos. La distinción principal entre los diversos métodos normativos de conversión es el requerimiento para convertir clasificaciones particulares de activos y pasivos ya sea a la tasa actual o histórica.

a) El método temporal convierte el efectivo, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar así como los activos y pasivos que se lleven a cabo a los precios actuales o futuros a la tasa

de cambio actual y los activos y pasivos que se lleven a cabo a los precios pasados a las tasas históricas aplicables.

- b) El método monetario-no monetario generalmente convierte los activos y pasivos monetarios a la tasa actual y los activos y pasivos no monetarios a las tasas históricas aplicables. Para propósitos de conversión, los activos y pasivos son monetarios y se expresan en términos de un número fijo de unidades de divisas extranjeras. Todos los demás renglones de la hoja del balance se clasifican como no monetarios.
- c) El método corriente-no corriente generalmente convierte los activos y pasivos corrientes a la tasa actual y los activos y pasivos no corrientes a las tasas históricas aplicables.
- d) El método de tasa corriente convierte todos los activos y pasivos a la tasa actual.

El objetivo de la conversión requiere que los activos, pasivos, ingresos y egresos en los estados financieros extranjeros se conviertan y se representen en la misma forma que los activos, pasivos, ingresos y egresos que se deriven de las transacciones de la empresa en divisas extranjeras. Como los estados financieros extranjeros se prepararon de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados antes de la conversión el objetivo se logró en general mediante (a) la conversión de efectivo, cuentas por cobrar y cuentas por pagar a la tasa actual y (b) la conversión de otros activos y pasivos de manera que se retengan los principios de contabilidad utilizados para medirlos en los estados financieros extranjeros.

METODO TEMPORAL

El método temporal generalmente convierte los activos y los pasivos que se realizan a los precios pasados, actuales o futuros expresados en divisas extranjeras de manera que retienen los principios de contabilidad para medirlos en los estados financieros extranjeros. Es decir, las bases de medición de los activos y pasivos medidos son iguales después de la

conversión que antes. Por lo tanto, el método temporal cambia una medición en divisas extranjeras a una medición en moneda nacional sin modificar la base de la medición y, por lo tanto, logra uno de los objetivos de conversión, que es conservar las bases de medición de los renglones de los estados financieros extranjeros. El método temporal también puede comprender cualquier base de medición por ejemplo, el costo histórico, el precio de sustitución actual o el precio de venta actual que se basa en los precios de cambio.

Los resultados del método temporal y el método monetario no monetario coinciden ahora debido a que bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados los activos y pasivos monetarios usualmente se miden a sumas que pertenecen a la fecha de la hoja de balance y los activos y pasivos no monetarios usualmente se miden a los precios que están en vigor en el momento de la adquisición o del pago de los activos o pasivos. La clasificación monetaria-no monetaria misma no contiene nada que conserve las bases de medición y la temporalidad del reconocimiento de los ingresos y egresos que están en los estados financieros extranjeros. Más bien, la coincidencia de los resultados entre el método monetario-no monetario y el método temporal se debe únicamente a la naturaleza de los principios de contabilidad generalmente aceptados en la actualidad, los activos y los pasivos se miden en base a la coincidencia con su clasificación como monetarios y no monetarios. Los resultados del método temporal y del método monetario-no monetario diferirían significativamente bajo otros principios de contabilidad que, por ejemplo, requirieran activos y pasivos no monetarios medidos a los precios en efecto en fechas distintas a las de su adquisición o en que se incurrieran. Como el método temporal conserva las bases de medición de los estados financieros extranjeros de la misma manera bajo todos los métodos de contabilidad basados en los precios al cambio como sucede bajo la contabilidad de costos históricos, el Consejo considera que es un método generalmente más válido para el logro del objetivo de la conversión. Ofrece una base conceptual para los procedimientos que ahora se utilizan para aplicar el método monetario-no monetario.

El mismo punto que en el párrafo anterior se aplica también al método corriente-no corriente. Algunos de los procedimientos de conversión bajo ese método son los mismos que bajo el método temporal, pero las principales excepciones incluyen la conversión de los activos corrientes realizados al costo (inventario y erogaciones pagadas anticipadamente) y los pasivos y cuentas por cobrar no corrientes. La clasificación corriente-no corriente en sí misma no contiene nada que conserve los principios de contabilidad después de la conversión, pero bajo los actuales principios de contabilidad generalmente aceptados, las bases de medición de muchos activos y pasivos coinciden con su clasificación como corrientes o no corrientes. Las principales excepciones -inventario y deuda a largo plazo- muestran las deficiencias del método cuando las bases de medición en las clasificaciones no coinciden.

METODO MONETARIO- NO MONETARIO

El método monetario-no monetario, produce resultados aceptables bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados. Los activos y pasivos no monetarios se miden de acuerdo a bases distintas (por ejemplo, a precios pasados o a precios actuales) bajo diferentes circunstancias y la conversión a una tasa anterior no siempre se ajusta. La conversión de partidas no monetarias a la tasa anterior produce resultados razonables si las partidas se establecen al costo histórico pero no si se establecen al precio actual del mercado en divisas extranjeras.

Por ejemplo, si una operación adquiere como una inversión 100 acciones del capital social de otra empresa (una partida no monetaria) por NP 1,000 cuando la tasa es de NP 1 = USD \$1, el costo de esa inversión equivale a USD \$1,000. Si la inversión se lleva a cabo al costo mediante la operación extranjera, el tratamiento de la inversión como partida no monetaria y la conversión de la misma a la tasa histórica es apropiada. No obstante, si la

inversión se lleva a cabo al precio de mercado, la conversión de esa base mediante la tasa histórica usualmente produce resultados cuestionables. Por ejemplo, si el valor actual del mercado de la inversión es de NP 1,500.00 y la tasa actual es de N\$ 1.00 = USD \$1.25, la conservación es de NP 1,500.00 a USD \$1.25 utilizando la tasa histórica no resulta en el valor actual del mercado medida en moneda nacional (NP 1,500 x 1.25 = USD \$1.875) o el costo histórico en moneda nacional. El método monetario-no monetario puede producir el valor actual del mercado de USD \$1,875 sólo si se reconoce que, bajo el método, la tasa actual es la tasa histórica aplicable para los activos no monetarios realizados a los precios actuales. El punto ha sido confuso lo suficiente para hacer que algunos proponentes del método monetario-no monetario argumenten que los activos no monetarios como las inversiones e inventarios se convierten en activos monetarios si se realizan al precio del mercado.

Aunque las diferencias del método monetario-no monetario se han reconocido y se han considerado en la práctica, el concepto de método monetario-no monetario es inadecuado como un método general de conversión .

METODO CORRIENTE-NO CORRIENTE

Las definiciones existentes de los activos y pasivos corrientes y no corrientes no contienen nada que expliquen porqué este esquema de clasificación debe determinar la tasa utilizada para conversión. Los atributos de los activos y pasivos que se miden en los estados financieros difieren de sus características que determinan su clasificación como corriente o no corriente. Consecuentemente, se pueden medir diferentes tipos de activos o pasivos en la misma forma pero clasificarse en una forma distinta o clasificarse en la misma forma pero medirse en una forma distinta. Por ejemplo, bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados, tanto el inventario como la planta y el equipo se miden al costo histórico, pero el inventario se clasifica como activo corriente y la planta y equipo como activos no corrientes.

Como la conversión se refiere a la medición y no a la clasificación, las características de los activos y los pasivos que determinan su clasificación para propósitos de exhibición no son relevantes para la selección de la tasa para conversión. Los puntos débiles del método son los más pronunciados en la conversión de inventarios y deuda a largo plazo.

Bajo el método corriente-no corriente, el inventario realizado o costo histórico en los estados financieros extranjeros generalmente se convierte a la tasa corriente. La conversión resulta en una medición en moneda nacional que sea parte de la contabilidad basada en el costo histórico. Los cambios posteriores en los precios de mercado o tasas no pueden modificar el costo histórico de un activo que ya se posee. Una vez registrado, el costo histórico de un activo se puede amortizar o incluirse de otra forma en la erogación en gastos en los registros contables pero no se puede modificar debido a los diferentes precios sin modificar la base de la contabilidad del costo histórico a algo más .

Medido en divisas locales, la deuda a largo plazo denominada en divisas locales y el descuento o prima relacionado, no amortizado, (determinado por el método del interés) conjuntamente representan el valor actual del interés futuro y los pagos principales basados en la tasa de efectivo del interés a la fecha en que incurrió el adeudo. La conversión de la deuda a largo plazo y el descuento o prima relacionados a la tasa histórica después del cambio de tasa, como lo requiere el método corriente-no corriente, no retiene esa base de medición. La conversión a la tasa histórica produce un resultado que no está relacionado con el equivalente de la moneda nacional corriente del valor actual del interés restante y de los pagos principales basados en la tasa de efectivo de interés a la fecha en que incurrió el adeudo. Además, a menos de que se invierta el cambio en la tasa antes de que se liquide el adeudo, la conversión a la tasa histórica simplemente retrasa el reconocimiento de la pérdida o ganancia al cambio no evita la pérdida o ganancia.

METODO DE TASA CORRIENTE

El método de tasa corriente es, de los cuatro métodos normativos discutidos, la salida más significativa de la práctica actual. Los argumentos para el método de la tasa corriente que se comentan en esta sección se relacionan con los que utilizan la divisa extranjera como la unidad de medición. La tasa actual se utiliza bajo el enfoque situacional que se discute en la siguiente sección, pero destaca que el concepto es distinto.

Los activos y pasivos de operaciones extranjeras se deben medir en estados financieros extranjeros de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicables al reporte de la empresa y que esos principios deben retenerse en el proceso de conversión. Si los activos y pasivos que se miden a los precios anteriores en los estados financieros extranjeros se convierten a la tasa corriente y se incluyen en los estados financieros en moneda nacional, los estados financieros en moneda nacional se apartan de la contabilidad basada en el costo histórico debido a que el inventario, las propiedades, la planta, el equipo y otros activos normalmente realizados al costo se reflejan en diferentes sumas de moneda nacional que resultan de los cambios en las tasas. Las cantidades de moneda nacional, salvo por coincidencia, no representan medidas razonables de costo de reemplazo o de precio de venta y deberían ser inaceptables bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Un punto de vista contrario expresado es que el costo histórico de un activo adquirido mediante una operación extranjera se puede medir únicamente en divisas extranjeras y que este activo no tenga costo histórico en moneda nacional. De acuerdo con ese punto de vista, la conversión del costo histórico de las divisas extranjeras de un activo en un número menor o mayor de moneda nacional después del cambio en la tasa simplemente es el resultado de una revisión matemática, absoluta, de la tasa, y no representa una salida del principio de costo

histórico de contabilidad; el costo de la divisa extranjera solamente es el costo histórico, y ese costo no se ha modificado.

Algunas personas que apoyan el punto de vista descrito en el párrafo anterior consideran que los resultados de la revisión matemática absoluta, es una pérdida o ganancia al cambio y otros no. Quienes apoyan que la divisa extranjera es una unidad de medición deben restablecer los estados financieros anteriores debido al cambio en la tasa, y por lo tanto, no deben reportar pérdidas o ganancias al cambio. Quienes apoyan la moneda nacional como unidad de medición deben reportar una pérdida o ganancia al cambio como resultado de un cambio en la tasa.

Aunque el precio de adquisición de un activo se puede establecer en un tipo de cambio particular, su costo equivalente en otra divisa se puede aproximar multiplicando el precio de la divisa establecida por la tasa en efecto a la fecha de adquisición. Al igual que la longitud de un objeto se puede medir en pulgadas y luego volverse a medir en centímetros aplicando la tasa de conversión apropiada, el costo de un activo también se puede medir en diversas unidades de medición (diferentes divisas) aplicando las tasas de conversión apropiadas.

Los activos en países extranjeros se pueden adquirir indirectamente en moneda nacional comprando la divisa extranjera necesariamente en un mercado de cambio extranjero. La situación no es fundamentalmente distinta si la divisa extranjera se adquiere antes de la compra; el costo en moneda nacional de la adquisición se conoce a través del proceso de conversión de medición.

UN ENFOQUE SITUACIONAL PARA LA CONVERSION.

Se sugiere otro enfoque un poco distinto para la conversión, el cual no es un método normativo sino que depende de la naturaleza de cada operación extranjera. Hace una distinción entre las operaciones extranjeras que son extensiones de operaciones nacionales afiliadas (operaciones dependientes) y aquellos cuyas operaciones son esencialmente autocontenidas y, por lo tanto, no dependen de operaciones nacionales afiliadas (operaciones independientes). El argumento situacional es que como influyen muchos factores en la creación de una operación extranjera, la conversión debe buscar más que la asignación de una operación de negocios; también debe considerar su naturaleza.

De acuerdo con ese punto de vista, si una operación extranjera depende de las operaciones nacionales, la operación extranjera se debe considerar como una extensión de las operaciones nacionales (es decir, como parte de una sola operación nacional) y sus estados financieros extranjeros se deben convertir mediante uno de los métodos normativos distinto al método de tasa corriente. Si una operación extranjera es independiente, sus estados financieros extranjeros se deben convertir mediante el método de tasa corriente.

Una razón principal que se da para soportar el uso del método de tasa corriente para convertir operaciones de divisas independientes es que los activos y los pasivos de esas operaciones no están individualmente en riesgo de acuerdo con los cambios en la tasa; más bien, todo el negocio está en riesgo. Como las actividades extranjeras se conducen totalmente en un medio extranjero y los futuros flujos de efectivo serán en divisas extranjeras, los resultados de las futuras operaciones se pueden expresar de manera significativa en moneda nacional únicamente si se convierten todos los ingresos y los costos (incluyendo los considerados a plazos desde un período anterior al cambio en la tasa) a la tasa actual. Desde el punto de vista de la empresa, su inversión neta en operaciones extranjeras representa la

exposición total al cambio de una tasa. Únicamente al convertir los activos netos de la operación extranjera a la tasa corriente se pueden efectuar apropiadamente los cambios medidos de la tasa.

El enfoque situacional involucra tanto problemas prácticos como conceptuales, incluyendo la dificultad de encontrar o desarrollar criterios o condiciones para distinguir operaciones extranjeras dependientes e independientes. Los proponentes del enfoque situacional han explicado las distinciones únicamente en forma amplia y no han proporcionado criterios específicos. Se han sugerido pocas circunstancias o se han implicado éstas indicando la independencia, como la regulación de la operación extranjera mediante las autoridades locales o un mínimo de transacciones de ventas y préstamos entre compañías entre la operación extranjera y su filial u otras afiliadas nacionales.

Cuando menos parte de la dificultad se apoya en el concepto inherentemente contradictorio de una subsidiaria independiente, que parece negar el simple concepto de la empresa que destaca los estados financieros consolidados. Si las operaciones extranjeras son independientes de sus compañías matrices como parecen argumentar algunos proponentes del enfoque situacional, la validez de su consolidación es cuestionable. Además, como muchas subsidiarias nacionales también pueden tener las características de operaciones independientes, no importa como se defina el término independencia, la distinción tiene implicaciones que van más allá de la transacción de los estados financieros extranjeros.

Si se considera apropiado el método de tasa corriente para ciertas operaciones extranjeras por las razones establecidas en el penúltimo párrafo inmediato anterior, esas operaciones deberían considerarse bajo el método de equidad más que de consolidación línea por línea.

Aún cuando pudieran desarrollarse criterios, éstos son aptos para representar problemas en la aplicación y establecimiento de los criterios para determinar la independencia, incluyendo el hecho de que puedan o no considerarse las operaciones extranjeras en base a país por país, operación extranjera por operación extranjera o segmento por segmento de cada operación extranjera. Además, los cambios en la clasificación (de dependiente a independiente o viceversa) entre los períodos de reporte, supuestamente requieren el uso de diferentes métodos de conversión para cada período, podrían producir resultados que no serían comparables con los de los períodos previos. Tampoco es clara la forma de convertir los estados financieros de una operación extranjera que es independiente de su matriz pero dependiente de otra economía extranjera (es decir, una operación extranjera que manufactura su producto en diversos países europeos y vende el mismo a una operación sudamericana afiliada a no afiliada).

El enfoque situacional es una forma de observar la exposición al cambio de las operaciones extranjeras que se consideran independientes y el efecto del cambio en la tasa en la inversión neta es una pérdida o ganancia que debe incluirse en los ingresos en cierto período contable.

Los proponentes del enfoque consideran que los resultados son erróneos si las pérdidas o ganancias al cambio en los pasivos se reconocen antes que las pérdidas o ganancias al cambio en los activos, especialmente, ya que los últimos no se identifican en los resultados de operación como pérdidas o ganancias al cambio. Ellos argumentan que una operación extranjera involucra el riesgo de los cambios en la tasa además de otros riesgos involucrados en toda operación comercial y que los procedimientos de conversión deben medir los efectos del riesgo al cambio. Argumentan además que como las pérdidas y ganancias sólo se pueden medir a través de las valuaciones, la conversión debe involucrar la valuación a la tasa de cambio corriente, el efecto del riesgo al cambio se mide haciendo una valoración de todos los

activos y los pasivos antes y después de los movimientos en la tasa. O dicho de otra forma, una inversión neta es un total integrado en el que el efecto de un cambio en la tasa se puede determinar mejor multiplicando la inversión por el cambio en la tasa. De acuerdo con este punto de vista, todas las operaciones extranjeras independientes en un país cuya divisa se debilita deben valer menos (la inversión neta multiplicada por la disminución en la tasa nos da una pérdida al cambio) y, contrariamente las operaciones extranjeras independientes en un país cuya moneda se refuerza deben valer más.

CONVERSION DE INVENTARIOS

En la conversión de un inventario generalmente se emplean el método monetario-no monetario y el método temporal. Las razones que se dan para una mayor excepción en los métodos son otros soportes los cuales necesitan el reflejo económico real o la aplicación impracticable de la raíz histórica en los inventarios.

La conversión de los inventarios realizados al costo a la tasa corriente se aparta de la contabilidad basada en el costo histórico. Un deseo de aproximar el costo de reemplazo aproximado del inventario puede ser destacar ciertos argumentos de uso de la tasa corriente, que sean similares a los utilizados para soportar los métodos de costo de reemplazo. No obstante, aún cuando el uso del costo de reemplazo fuera actualmente aceptable en principio, convirtiendo el costo del inventario en divisas extranjeras a la tasa corriente, salvo mediante coincidencia, no logra una aproximación razonable del costo de reemplazo. Tampoco el método de conversión mide la exposición del inventario en la tasa debido a que no se registra la base del riesgo de exposición. La exposición al cambio del inventario depende de su futuro precio de venta, no de sus costos.

La aplicación de tasas históricas al inventario pueden resultar en ganancias brutas en dólares sobre las ventas inmediatamente después de un cambio de tasa que difiera de la ganancia bruta en moneda nacional tanto sobre las ventas antes del cambio en la tasa como sobre las ventas después del período de rotación de existencias posterior al cambio en la tasa.

Cuando se modifican los precios de venta, la coincidencia del costo histórico del inventario con las ventas afecta las ganancias brutas tanto en los estados en moneda nacional de la compañía matriz como en los estados convertidos de operaciones extranjeras. Por ejemplo, las ganancias brutas aumentan en los estados financieros de la casa matriz si el costo de los inventarios se deduce de las ventas después de incrementar el precio de venta, resultando en las denominadas ganancias de inventario por la inflación. En otras palabras, el fenómeno criticado es una característica de la contabilidad del costo histórico; la conversión del inventario a tasas históricas no introduce esa característica.

La conversión de todos o parte de los inventarios a la tasa corriente se puede realizar bajo ciertas circunstancias para lograr una aproximación razonable de la conversión a las tasas históricas.

CONVERSION DE LAS CUENTAS DE INGRESOS Y EGRESOS

El método de transacción, más que el método de tasa de cierre, se debe emplear para convertir las cuentas de ingresos y egresos debido a que de esta forma se cumple con un objetivo de conversión principalmente, para medir todas las transacciones en una sola unidad de medición.

El método de tasa de cierre, en contraste, se relaciona con el punto de vista de que se debe conservar la divisa extranjera, la unidad de medición, requiriendo cuando menos dos unidades de medición en los estados financieros de una empresa. La conversión de los

ingresos y los egresos a la tasa de cierre conserva la divisa extranjera como la unidad de medición para las transacciones que ocurren durante el año (Incluyendo las previamente reportadas para períodos provisionales). Si se modifica la tasa, las conversiones de moneda nacional de las transacciones de divisas locales anteriores durante el año actual se reconsideran nuevamente (se actualizan) para reflejar los nuevos equivalentes en moneda nacional de las transacciones y no se reconoce en forma independiente ninguna pérdida o ganancia al cambio en las transacciones del año actual. Como se considera que la moneda nacional, más que la moneda extranjera, debe ser la unidad de medición en los estados financieros convertidos, se rechaza el método de tasa de cierre.

CAPITULO III

CAPITULO III.

A) TIPO DE CAMBIO EN PERDIDAS Y GANANCIAS.

El tipo de cambio en pérdidas y ganancias es una consecuencia de la traducción, esto también resulta de la conversión de la moneda extranjera o de la liquidación de una cuenta por cobrar o por pagar denominada en moneda extranjera a una tasa distinta de aquella en la que se registró la partida.

Las pérdidas y ganancias al cambio deberán incluirse para determinar los ingresos netos para el periodo en el que cambie la tasa. Las pérdidas y ganancias al cambio son pérdidas y ganancias de acuerdo con los términos que se utilizan en el párrafo 15(d) de APB Opinión No. 28, "Reporte financiero Interno", que establece: "Las pérdidas y ganancias que se deriven durante cualquier periodo provisional similar a los que no se diferirían a final de año no deberán diferirse para los periodos provisionales posteriores dentro del mismo año fiscal".

El tipo de cambio en pérdidas y ganancias deberá registrarse cuando ocurra un cambio en la tasa debido a: (a) cuando cambie la tasa, ciertos activos y pasivos deberán ajustarse para reflejar la nueva tasa, (b) cuando el resultado de pérdidas y ganancias no es un ajuste del costo de un activo adquirido en una compra extranjera o el ingreso registrado en una venta extranjera, y (c) otros métodos para el reconocimiento diferido de la pérdida o ganancia también son inaceptables.

El reconocimiento actual de la pérdida o ganancia al cambio no requiere, como el punto de vista de una transacción, el rastreo de las pérdidas o ganancias al cambio en cuentas por pagar o por cobrar en divisas extranjeras para los activos, ingresos o gastos relacionados. Otro problema en la implementación bajo el punto de vista de una transacción es que la

compra o venta de bienes o servicios se puede realizar en un periodo contable y la pérdida o ganancia al cambio sobre la cuenta por pagar o por cobrar relacionada puede ocurrir en un periodo posterior.

Una empresa que conserva divisas o que tiene cuantas por cobrar o cuentas por pagar denominadas en divisas extranjeras como una situación especial, principalmente la empresa está sujeta a pérdidas y ganancias como resultado del cambio en la tasa. Así mismo, cuando se modifica la tasa, la pérdida o ganancia al cambio que se deriva del ajuste de las cuentas denominadas en divisas extranjeras se debe incluir de inmediato en la determinación de los ingresos netos para reportar apropiadamente los resultados de esa situación en el momento en que ocurre. Los usuarios de estados financieros reciben la información de los resultados del cambio de tasa durante el periodo del cambio y no la conversión o liquidación en un periodo posterior, lo cual puede suceder varios años después del cambio de la tasa en los casos de ciertas cuentas por cobrar o por pagar. Los métodos que involucran la amortización de las pérdidas o ganancias al cambio tampoco pueden reconocer el efecto de un cambio en la tasa en el periodo de ocurrencia.

Se deben registrar las pérdidas y ganancias al cambio únicamente si los cambios en la tasa son superiores al porcentaje especificado. El rango de porcentaje permisible elegido, dentro de las tasas que fluctúan sin afectar los estados financieros, necesariamente sería arbitrario. Una debilidad más seria en la propuesta es que, aún con un cambio relativamente menor en la tasa en ocasiones puede haber un impacto material en los estados financieros, dependiendo del tamaño de la posición expuesta de la empresa en divisas extranjeras, el método puede ignorar efectos materiales de los cambios de la tasa. Por lo tanto la tasa a la fecha de la hoja de balance sería la que se utilizaría.

Para reconocer las pérdidas y ganancias de todos los cambios en la tasa para determinar el ingreso neto se crean fluctuaciones innecesarias en los ingresos reportados, al reportar pérdidas y ganancias al cambio que se cancelan al invertirse los cambios en la tasa.

ESTADOS FINANCIEROS EXTRANJEROS

En concepto, las pérdidas o ganancias al cambio de la conversión de estados financieros extranjeros son efectos directos, medidos en moneda nacional sobre los activos y pasivos existentes a las fechas de los cambios en las tasas, que se pueden atribuir únicamente a los cambios en la tasa entre las divisas extranjeras y la moneda nacional.

No obstante, en la práctica, las pérdidas o ganancias al cambio se determinan usualmente al cierre de un período mediante la conversión tanto de la hoja de balance final como de las cuentas de los estados de ingresos a las tasas registradas por el método de conversión (es decir, las tasas corriente o histórica para los activos y pasivos y la tasa promedio equilibrada para casi todos los ingresos y egresos). Cuando se termina la conversión y los ingresos netos menos los dividendos en moneda nacional se añaden al balance inicial de las ganancias retenidas, la suma de esas cantidades usualmente no será igual a las ganancias retenidas en moneda nacional al final que aparecen en la hoja de balance convertida. La diferencia es la pérdida o ganancia al cambio por la conversión de los estados extranjeros.

La aplicación de los procedimientos de conversión para estados financieros extranjeros resulta en una medida apropiada en moneda nacional de los ingresos netos de la operación extranjera consistente con el objetivo de la conversión. No obstante, el método en la práctica para calcular las pérdidas o ganancias al cambio de la conversión de los estados financieros extranjeros como se describe en el párrafo anterior, en ocasiones puede incluir pérdidas o

ganancias al cambio distintas a las pérdidas o ganancias de los cambios de precio en el mercado. Por ejemplo, una empresa que utiliza la moneda nacional como la unidad de medición adquiere instrumentos que considera para los precios del mercado actuales y los precios de los instrumentos se establecen en divisas extranjeras. Como el costo de los instrumentos adquiridos y de los cambios posteriores en el precio de mercado se registran en moneda nacional (no en la divisa extranjera), la contabilidad no produce pérdidas o ganancias al cambio. Es innecesario medir y registrar transacciones y eventos en moneda nacional para distinguir entre el efecto de los cambios en el precio de mercado exterior de un instrumento y los cambios en el precio de mercado en la propia divisa extranjera, aún cuando se pueda hacer una distinción. Para cumplir con el objetivo de la transacción, se debe obtener el mismo resultado en la conversión de instrumentos similares presentados en estados financieros extranjeros. No obstante, el promedio y las aproximaciones permitidos por esta declaración pueden resultar en pérdidas y ganancias al cambio que incluyen pérdidas y ganancias propiamente atribuibles a otras cuentas de ingresos y egresos. Los procedimientos que serían necesarios para separar las otras pérdidas y ganancias de las pérdidas y ganancias al cambio para propósitos de los requisitos de exhibición de esta declaración pueden no ser prácticos.

Si una apreciación o depreciación no realizada en las inversiones se midiera en moneda nacional, los procedimientos de conversión requeridos por esta declaración no producirían pérdidas o ganancias al cambio que se relacionen con este hecho. Así mismo la exención para esas empresas es innecesaria.

Los posibles siguientes métodos son para considerar las pérdidas o ganancias al cambio:

a) Ajuste del costo de, o amortización durante el término de los activos realizados al costo en moneda nacional (activos convertidos a las tasas históricas);

- b) La amortización sobre el término restante de los pasivos a largo plazo;
- c) Ajuste al capital aportado por los socios;
- d) Un diferimiento basado en ciertos criterios;
- e) Incluir de inmediato en la determinación de los ingresos netos.

AJUSTES RELACIONADOS CON ACTIVOS PORTADORES DEL INGRESO NETO

Un propósito soportado contablemente para el tipo de cambio en pérdidas y ganancias con ajuste de la base del costo de activos es el costo de un activo igual al total requerido descargando todo lo relacionado con pasivos. En conformidad, si una operación extranjera tiene una exposición de pasivos netos poseedores de un tipo de cambio, el tipo de cambio en pérdidas y ganancias es un elemento de el costo de los activos relacionados.

Otra propuesta es un tipo de cambio en pérdidas que resulta de la combinación del reforzamiento de una moneda extranjera y una exposición del pasivo neto el cual es considerado cubierto, todo o en una parte, por activos portadores del costo en moneda extranjera. Las pérdidas cubiertas pueden ser diferidas antes de que sean incluidas en determinados ingresos netos.

Un tipo de cambio en ganancias resulta de la combinación entre una debilitación de la moneda extranjera y la exposición neta de pasivos, esta exposición puede diferirse dentro de la Aproximación Cubierta, la extensión requerida en la compensación de un irreconocible potencial de pérdidas en la traducción de activos al tipo histórico. La Aproximación cubierta es una propuesta de traducción de activos al tipo histórico como especulación, que los activos

habilitados producen un producto el cual será vendido con un aumento en la moneda extranjera como precio de venta, cuando la conversión del tipo corriente baje será suficiente cubrir la moneda histórica con el costo histórico de los activos.

Otra aparente suposición de la Aproximación Cubierta (la cual es mencionada en el párrafo anterior), ya que es esencialmente un procedimiento por el cual un cambio ocurrido en la moneda nacional como medida de pasivos, y esta es diferida en la compensación en contraste con un cambio potencial en la moneda nacional futura como valor de activos portadores del costo.

AJUSTES RELACIONADOS CON LA VIDA DE PASIVOS A LARGO-PLAZO

Otro método es sugerido como límite diferido del tipo de cambio en pérdidas o ganancias de una exposición neta de la posición de los pasivos del importe asociado con pasivos a largo plazo denominados en moneda extranjera. El importe diferido puede ser otra vez amortizado con el remanente del pasivo a largo plazo, lo anterior es un efecto contable para diferir el tipo de cambio en pérdidas o ganancias como un ajuste en el costo de financiamiento. Este método es rechazado ya que enmascara la diferencia económica desde su origen (denominación) de financiamiento. Esto es, la moneda extranjera denominada como débito tiene un tipo de cambio expuesto en la moneda nacional pero ese débito no tiene una equidad de financiamiento.

DIFERIMIENTO BASADO EN CIERTOS CRITERIOS.

Los siguientes criterios son sugeridos para diferir el tipo de cambio en pérdidas o ganancias:

A) Realización.

Este fue sugerido para el tipo de cambio en pérdidas o ganancias diferido, basado en el criterio de realización de pérdidas y ganancias se pueden reconocer inmediatamente mientras que las ganancias irrealizables y las posibles pérdidas pueden diferirse hasta su realización. El concepto de realización usualmente aplicado en la contabilidad permite la conversión de otros activos hacia efectivo o cuentas por cobrar. Esto es usualmente aplicable a la conversión del inventario pero también es aplicado a activos tales como títulos comerciales, propiedad, planta, equipo y ciertos activos intangibles. Una venta de un activo fijo es la base mas común de realización en la contabilidad.

El significado de realización es preservado si la transmisión de fondos (por ejemplo, dividendos) de una operación nacional es el evento en que se determina la realización de estados extranjeros, pero esa propuesta estricta de realización no es particularmente útil.

B) Conservadurismo

Otra sugerencia es la realización del tipo de cambio en ganancias que puede diferirse basado en el criterio del conservadurismo.

El conservadurismo es un camino de negociar con incertidumbre y es propuesto para evitar reconocer el ingreso en la base de una adecuada evidencia de la cual se obtiene una ganancia.

Otros criterios pueden ser,

C) La probabilidad de inversión del tipo de cambio.

D) El efecto en un ingreso futuro del tipo de cambio.

TIPO DE CAMBIO Y FLUCTUACIONES EN GANANCIAS.

Muchos de los tipos de cambio contrarios, basados en percepciones tardías, arguyen que una propuesta estándar tiene como causa fluctuaciones innecesarias en los reportes de ingresos netos. El último tipo de cambio es un hecho histórico, y el usuario del estado financiero se sirve de la contabilidad para registrar el cambio ocurrido. Esto es la extensión o diferimiento de los efectos que no son reconocidos y revelados, eso es al proceso artificial.^E

La lectura de los estados financieros puede ser confusa por las fluctuaciones en los reportes de ingresos causados por el tipo de cambio. Tipo de cambio fluctuante; contablemente puede no dar la impresión de que el tipo de cambio sea estable.

E) FASB Estado n° 2, "Contabilización de los costos de investigación y desarrollo", párrafo 54, y FASB Estado N° 3, "contabilización para contingencias", párrafo 64 y 65.

B) CONSECUENCIAS DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS DE LOS CAMBIOS EN LA TASA.

La eliminación parcial o total del tipo de cambio en pérdidas o ganancias en una operación extranjera a través de la conversión de sus estados financieros a moneda nacional no alterarán la inclusión actual en el estado de ingresos en moneda nacional de los efectos de las pérdidas o ganancias al cambio en los impuestos extranjeros.

Si una pérdida o ganancia al cambio relacionada con la transacción de divisas extranjeras de una operación extranjera es gravable en el país, el efecto del impuesto se incluirá en el estado de ingresos convertido cuando ocurra el cambio en la tasa. La inclusión es apropiada sin tomar en cuenta el hecho de que la pérdida o ganancia al cambio de la operación en el extranjero puede ser parcial o totalmente eliminada (por un activo o pasivo denominado en moneda nacional) a la conversión, debido a que el cambio en la tasa es el hecho que provoca el efecto fiscal en los estados financieros de operaciones extranjeras. El hecho de que la pérdida o ganancia al cambio no exista (o que solo exista parcialmente) en moneda nacional de ninguna manera afectará la contabilidad para el efecto fiscal.

En la medida que las pérdidas o ganancias al cambio se deriven de la conversión de los estados financieros extranjeros de las subsidiarias y las partes en las que se participó, en moneda nacional, no se incluyen en los ingresos gravables, la necesidad de los impuestos diferidos se determinará de acuerdo con las estipulaciones del APB Opinión n° 23 "Contabilidad para Impuestos Sobre Ingresos - Areas Especiales" y APB Opinión n° 24, "Contabilidad para Impuestos Sobre Ingresos - Inversiones en Acciones Comunes Representadas por el método de participación (Distintos a las empresas Conjuntas Corporativas y Subsidiarias)".

Los impuestos diferidos se registrarán de acuerdo con APB Opinión n° 11 para el tipo de cambio en pérdidas y ganancias las cuales sean diferencias dentro de tiempo y que se deriven de la inclusión de las operaciones de las sucursales extranjeras de las empresas nacionales y ciertas subsidiarias y partes en las que se haya participado en el extranjero para determinar los ingresos gravables en el país. Como se permiten diversos métodos para medir las pérdidas o ganancias al cambio para propósitos fiscales, la determinación de que las pérdidas o ganancias al cambio sean diferencias provisionales o diferencias permanentes debe depender de las circunstancias en cada situación.

Para medir el tipo de cambio en pérdidas y ganancias que se derivan de la conversión de los estados financieros extranjeros, se debe incluir el efecto fiscal futuro en los estados financieros convertidos con relación a la utilización de la tasa histórica para la conversión del inventario y la planta y equipo.

Las cuentas de impuesto diferido resultantes serían amortizadas como un ajuste del gasto fiscal si los activos fijos y el inventario se cargan contra las operaciones. El uso de tasas históricas para convertir ciertos ingresos u otros renglones de gastos (por ejemplo, el costo de los bienes vendidos y la depreciación) no requiere una asignación fiscal entre períodos. Las diferencias en tiempo, definidas como las "diferencias entre los períodos en que las transacciones afectan los ingresos gravables y los períodos en que éstas se consideran en la determinación de los ingresos considerados antes de impuestos" ^F, no se derivan de la conversión de activos y pasivos a las tasas históricas.

Así mismo, la tasa efectiva del impuesto en las declaraciones de moneda nacional convertidas se puede diferir de la tasa fiscal efectiva en los estados financieros extranjeros. La

F) Párrafo 12(a) de la Opinión N° 11 de APB.

aplicación de tasas históricas también pueden modificar otras diversas relaciones en los estados en moneda nacional convertidos de los estados financieros extranjeros (por ejemplo, los porcentajes de ganancias brutas).

Lo anterior es el resultado esperado de la utilización de la moneda nacional como unidad de medida de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

METODO DE PARTICIPACION

En los siguientes párrafos se clasifican el APB Opinión 18, "Método de participación utilizado en la contabilización de las acciones comunes", y el ARB Boletín n° 51, "Estados Financieros Consolidados".

Los inversionistas deben contabilizar sus inversiones en acciones comunes de subsidiarias en el país no consolidadas por el método de participación. El método de participación no es, sin embargo, un sustituto válido de la propia consolidación cuando ésta es apropiada por otras razones. Las compañías tenedoras deben contabilizar las inversiones en acciones de las subsidiarias por el método de participación cuando se preparen estados financieros para los accionistas como entidad primaria.

La aplicación del método de participación se justifica porque la inversión en acciones de voto proporciona la capacidad para ejercer influencia significativa sobre las políticas financieras y operativas, a pesar de que el inversionista tenga 50 % o menos de las acciones con derecho a voto. La influencia significativa puede identificarse a través de otras circunstancias.

En México, se utiliza el B-8, "Estados Financieros Consolidados y Combinados y Valuación de Inversiones Permanentes en Acciones" :

- 1) Las inversiones en compañías deben valuarse a través del método de participación.
- 2) Las inversiones en empresas asociadas en países extranjeros en los que existen controles^G de cambios, restricciones para la remisión de utilidades o incertidumbre sobre la estabilidad monetaria, deben valuarse a través del método de participación o valor neto de realización, el que sea menor.
- 3) En México se define como asociada a una compañía en la cual la tenedora tiene influencia significativa en su administración pero sin llegar a tener control de la misma.
- 4) La influencia significativa se encuentra indicada por la tenencia de acciones de voto y otras circunstancias como representación en el consejo directivo, participación en el proceso de toma de decisiones transacciones intercompañías importantes, intercambio de personal directivo o abastecimiento de tecnología.

Si un tipo de cambio en pérdidas o ganancias relativo a una transacción en moneda extranjera de una operación extranjera es imponible en el país extranjero, la relación con el efecto del impuesto puede incluirse en los ingresos de los estados traducidos cuando el tipo de cambio ocurre. Incluso es apropiado a pesar de el hecho de que las operaciones extranjeras y el tipo de cambio en pérdidas o ganancias quizás sean particularmente o completamente (para un Dólar denominado activo o pasivo) eliminados en la conversión porque el tipo de cambio es el acontecimiento que causa el efecto en el impuesto de las operaciones extranjeras.

G) El concepto de control y de influencia significativa son definidos de manera semejante:

CONTROL. Poder de gobernar las políticas de operación y financieras de una actividad de negocios.

INFLUENCIA SIGNIFICATIVA. Poder de participar en decidir las políticas de operación y financieras de una actividad de negocios.

CONTROL CONJUNTO. Es el arreglo o contrato entre varios inversionistas para participar en decidir las políticas de operación y financieras en alguna actividad de negocios, sin que ninguna de las partes pueda ejercer por sí sola el control total de la actividad.

C) CONTRATOS DE DIVISAS A PLAZOS.

El contrato de divisas a plazo (*contrato a plazos*) es un convenio para cambiar las divisas a una fecha futura específica de los diferentes países y a una tasa específica (*la tasa a plazo*). El propósito de un contrato a plazos puede ser compensar ya sea un compromiso de divisas extranjeras o una posición de activos netos expuesto a divisas extranjeras o una posición de pasivos netos expuestos o para especular anticipadamente a una ganancia.

Una pérdida o ganancia deberá incluirse para determinar los ingresos netos para el período en donde la tasa cambie si la pérdida o ganancia pertenece a un contrato a plazos que se intente que (a) compense una divisa extranjera de un activo neto expuesto o de una posición de un pasivo neto expuesto, (b) compense un compromiso de divisas extranjeras que no cumpla con las condiciones descritas más adelante o (c) especulación.

Una pérdida o ganancia deberá diferirse e incluirse en la medición de la base de moneda nacional de la transacción de la divisa extranjera relacionada si la pérdida o ganancia pertenece a un contrato a plazos que se tenga la intención de que compense un compromiso de divisas extranjeras identificable y que cumpla con las condiciones descritas en el antepenúltimo párrafo de este tema. Las pérdidas de un contrato a plazos no serán diferidas, no obstante, si la suma diferida puede llevar al reconocimiento de pérdidas en períodos posteriores.^H

Una pérdida o ganancia en un contrato a plazo tiene la intención de ser compensatorio (los dos párrafos anteriores) que se determinará multiplicando la cantidad de divisas

H) Por ejemplo, una pérdida en un contrato a plazos no será diferida cuando los futuros ingresos de la venta y otra disposición de un activo se estime que sean inferiores a la suma de (a) el costo en moneda nacional del activo incluyendo la pérdida diferida en el contrato a plazo relacionado y (b) el costo razonablemente pronosticables de ventas o disposiciones.

extranjeras del contrato a plazo por la diferencia entre el cambio al contado y la fecha de la hoja de balance ¹ y el cambio al contado a la fecha de la inceptión del contrato (o a la última

tasa de cambio al contado utilizada para medir una pérdida o ganancia en un contrato para un período anterior).

El descuento o prima en el contrato a plazos (es decir, la cantidad de divisas extranjeras del contrato multiplicada por la diferencia entre la tasa a plazos contratada y la tasa de cambio al contado a la fecha de la inceptión del contrato) se considerarán independientemente de la pérdida o ganancia en el contrato y se incluirá para determinar los ingresos netos durante el término del contrato a plazos. Si se difiere una pérdida o ganancia conforme al párrafo anterior, no obstante, el descuento o prima del contrato a plazos que se refiere al período del compromiso se puede incluir en la medición de la base de la moneda nacional de la transacción de divisas extranjeras relacionada en el momento de su registro.

Una pérdida o ganancia en un contrato a plazos que sea una especulación se determinará multiplicando la cantidad de divisas extranjeras en el contrato a plazos por la diferencia entre la tasa a plazos disponible para el vencimiento restante del contrato y la tasa a plazos contratada (o la última tasa a plazos utilizada para medir una pérdida o ganancia en ese contrato durante un período previo). No se hace ningún reconocimiento contable separado para el descuento o prima en un contrato a plazos que sea una especulación. Un contrato a plazos se considerará como la compensación de un compromiso identificable de divisas extranjeras siempre y cuando se cumplan todas las siguientes condiciones:

1) Si la fecha de transacción de un compromiso se compensa mediante el contrato a plazos que ocurre durante el período entre de la fecha de hoja de balance, el cambio al contado en la fecha de transacción se utilizará en lugar de cambio al contado en la fecha de la hoja de balance posterior.

- A) La vigencia del contrato a plazos se extiende desde la fecha del compromiso de divisas extranjeras hasta la fecha de la transacción anticipada^J o una fecha posterior.^K
- B) El contrato a plazos se denomina en el mismo tipo de divisas que el compromiso de divisas extranjeras y por una suma que sea igual o inferior a la suma del compromiso de divisas extranjeras.
- C) El compromiso de divisas extranjeras es la firma y no es cancelable.

Un contrato a plazos no es una compensación para un compromiso identificable en la medida de que su suma exceda la cantidad del compromiso o su vigencia se extienda más allá de la fecha de transacción del compromiso. Consecuentemente, la pérdida o ganancia relativa a esa cantidad en un contrato a plazos que exceda del compromiso relacionado o relativo a un período posterior a la fecha de transacción del compromiso relacionado no será diferida.

Si un contrato a plazos previamente considerado como una compensación de un compromiso de divisas extranjeras se vende o se termina de otra forma antes de la fecha de transacción, la pérdida o ganancia diferida, en caso de existir, continuará difiriéndose y considerándose.

USO DE PROMEDIOS O APROXIMACIONES RAZONABLES.

Como la aplicación literal de las diversas normas en esta declaración requerirían un grado de detalle en el manejo de registros y en los cálculos que pudiera considerarse, una

J) Un compromiso a largo plazo puede tener más de una fecha de transacción. Por ejemplo, la fecha de vencimiento de cada pago en proceso bajo un contrato de construcción es una fecha de transacción anticipada. Para propósitos de esta declaración, cada futuro pago en proceso se debe a un compromiso, y el período entre la fecha de compromiso para todo el contrato y la fecha de vencimiento de cada pago en proceso es la vigencia mínima para un contrato a plazos que compensa ese pago.

K) El uso que se intenta dar a los contratos de avance satisface la condición de éste párrafo e inciso (a) si la naturaleza del mercado de cambio a plazos imposibilita la cobertura durante todo el período de un sólo contrato a plazos, siempre y cuando el primer contrato se inicie en la fecha de compromiso.

carga al igual que innecesario para producir aproximaciones razonables de los resultados deseados, el uso de los promedios u otros métodos de aproximación se considera apropiado, siempre y cuando los resultados obtenidos no difieran materialmente de los resultados considerados por las normas. El uso de los promedios y de otros métodos de ahorro de esfuerzo y tiempo para aproximar los resultados de los cálculos detallados a menudo son útiles en la conversión de ciertos inventarios, impuestos sobre ingresos diferidos y otras cuentas que involucran la conversión de números individuales a las tasas históricas.

CAPITULO IV

CAPITULO IV

A) TASAS DE CAMBIO.

La tasa de cambio es la relación entre la unidad de una divisa y la cantidad de otra divisa por la que la unidad fue cambiada en una fecha particular. Para propósitos de aplicar esta declaración, la tasa corriente es la tasa en vigor a la fecha de la hoja de balance y la tasa histórica es la tasa en vigor a la fecha de la conversión específica o evento ocurrido ^L. Se aplicará lo siguiente en caso de existir tasas múltiples :

a) *Transacciones en Divisas Extranjeras.* La tasa aplicable a la que se pueda establecer una transacción particular a la fecha de la transacción se utilizará para convertir y registrar la transacción. A una fecha de balance posterior la tasa corriente es la tasa a la que se podría establecer a esta fecha la cuenta por cobrar o por pagar relacionada.

b) *Estados Financieros Extranjeros.* En ausencia de circunstancias inusuales, la tasa aplicable para la conversión de una divisa para propósitos de la remisión de dividendos se utilizará para convertir los estados financieros extranjeros ^M.

Si una operación extranjera cuya fecha de hoja de balance difiere de la de la empresa se consolida o combina o se considera mediante el método de equidad en los estados financieros de la empresa, la tasa corriente es la tasa en vigor a la fecha de la hoja del balance de la operación extranjera para propósitos de aplicar los requerimientos de esta declaración a esa operación extranjera.

L) Si la capacidad de cambio entre la moneda nacional y la divisa extranjera no existe temporalmente a la fecha de la transacción o de la hoja de balance, la primer tasa posterior a la que se pueden hacer los cambios se utilizará para los propósitos de esta declaración. Si la falta de capacidad de cambio es distinta a la falta temporal, la propiedad de consolidación, combinación o representación para la operación extranjera mediante el método de equidad en los estados financieros de la empresa se considerará cuidadosamente (AUB Nº 43, capítulo 12, párrafo 8).

M) Si las transacciones entre compañías no liquidadas están sujetas a tasas preferenciales o de sanciones, la conversión a la tasa aplicable para la remisión de dividendos puede provocar una diferencia entre las cuentas por cobrar y por pagar sobre las compañías medidas en moneda nacional. Hasta que se elimine esa diferencia mediante la liquidación de la transacción entre compañías, se considerará como una cuenta por cobrar o por pagar en los estados financieros de la empresa.

TASAS MÚLTIPLES.

Si existen tasas múltiples, la tasa que se utilizará para convertir los estados financieros extranjeros, en ausencia de circunstancias no usuales, será la tasa aplicable a las remisiones de dividendos. El uso de esa tasa expresa los resultados de las operaciones en moneda nacional en una forma más significativa que de cualquier otra tasa debido a que las ganancias se pueden convertir a moneda nacional o sólo a esa tasa. Además, en la conversión de un activo realizado al precio corriente, la tasa de dividendos mide la cantidad en moneda nacional que podría lograrse de la venta del activo y la remisión del rendimiento y, por lo tanto, establece el valor del activo en moneda nacional. En la conversión de un activo considerado al costo, la tasa de dividendos en el momento de la adquisición del activo mide el sacrificio hecho por la casa matriz en las futuras remisiones del costo de las divisas de los activos y por lo tanto establece el costo del activo en moneda nacional.

La tasa de dividendos mide el sacrificio en moneda nacional en todas las situaciones, incluyendo las que involucran tasas múltiples donde la operación extranjera adquirió un activo importado a una tasa preferencial o sancionada. Antes de utilizarse para pagar el activo importado, el efectivo en la divisa local con el que se hizo el pago se convirtió a la tasa de dividendos. Esa tasa mide, por lo tanto, el costo convertible del activo. Si se utilizó una tasa preferencial o sancionada, lo que se aplique, para convertir el costo de las divisas locales del activo, su costo convertido no representaría el sacrificio hecho en moneda nacional.

DIFERIMIENTO DE LA FECHA DE BALANCE.

Los estados financieros extranjeros de una operación son, a la fecha, diferentes de los de una empresa y se combinan o consolidan o se consideran contablemente mediante el método de participación de los estados financieros de la empresa; para propósitos de aplicar los requerimientos de esta Declaración, la tasa corriente es la tasa que está en vigor a la fecha de la hoja de balance de la operación extranjera. El uso de esta tasa es necesario para presentar las mediciones en moneda nacional a esta fecha.

El uso de los estados financieros de las operaciones extranjeras a esa fecha difieren de los estados financieros de la empresa que se justifica únicamente en base a aquellos estados financieros de que se aproximaron a los estados financieros al finalizar el año de la empresa. Asimismo, la tasa corriente debe ser la tasa en vigor a la fecha de los estados financieros de la empresa, no la tasa a la fecha de los estados financieros de la operación extranjera.

El párrafo 4 de ARB N° 51, "Estados Financieros Consolidados" establece:

"Una diferencia en los períodos fiscales de una empresa matriz y una subsidiaria que en sí mismos no justifican la exclusión de la subsidiaria de la consolidación ordinariamente es posible que la subsidiaria prepare, para propósitos de consolidación, estados para un período que corresponda o que se enfoque al período fiscal de la matriz. No obstante, cuando la diferencia sea superior a tres meses, usualmente es aceptable utilizar, para propósitos de consolidación, los estados de la subsidiaria para su período fiscal; cuando esto se hace, se debe reconocer esto mediante la exhibición, o de otra forma, para el efecto de la intervención, de los hechos que podrían afectar materialmente la posición financiera o los resultados de las operaciones."

De manera similar, el párrafo 19 (g) de APB Opinión N° 18, establece:

"Si los estados financieros de una entidad en la que se invierte no son suficientemente oportunos para que el inversionista aplique el método de equidad actual de manera corriente, el inversionista debe registrar en forma ordinaria su participación en las pérdidas o ganancias de la entidad en la que se invirtió a partir de los estados financieros disponibles más recientes. Un retraso en el reporte sería consistente de un período a otro".

La consolidación de los estados financieros reconoce que a pesar de que la controladora y las subsidiarias forman entidades legales separadas, las compañías en su conjunto constituyen un grupo económico simple. Un grupo económico simple existe cuando la administración es capaz de controlar los recursos de la controladora y la subsidiaria. El hecho de que la subsidiaria opere en industrias diferentes no contradice la premisa de que la controladora y subsidiarias en su conjunto son un grupo económico simple. El criterio fundamental para definir el procedimiento de consolidación es el control, el cual se define como "el poder para gobernar las políticas financieras y operativas de una empresa, así como obtener beneficios de sus actividades".

EXCLUSIÓN DE SUBSIDIARIAS DE LA CONSOLIDACIÓN.

E.U.A. FAS-94.

1. En Estados Unidos la regla general obligatoria de consolidación cuando se cumplen los requisitos de control y propiedad, establece las excepciones siguientes:

- a) Subsidiarias en países extranjeros en los que existan controles de cambios, restricciones para la remisión de utilidades o incertidumbre sobre la estabilidad monetaria.

b) Subsidiarias en que el control sea temporal o que se haya perdido el control por encontrarse éstas en situaciones de suspensión de pagos, disolución o quiebra.

2. Las inversiones en subsidiarias no consolidadas por las situaciones descritas en el párrafo anterior, deben valuarse a través del método de participación o su valor neto de realización, el que sea menor. Con base en el criterio prudencial, la comparación de estos valores deberá hacerse por cada una de las subsidiarias.

MEXICO B-8

1. La regla general es que los estados financieros incluyan a todas las subsidiarias que forman la entidad.

2. Cuando existan circunstancias sólidas y concluyentes en las que por falta de control, no se justifique la inclusión de una o varias compañías subsidiarias en la entidad consolidada, éstas deberán excluirse. Los casos que deberán ser analizados para determinar las circunstancias existentes son los siguientes:

- a) Cuando el control se ejerce temporalmente porque la subsidiaria es adquirida y retenida exclusivamente con el fin de disponer de ella en un futuro inmediato, u
- b) Operar bajo severas restricciones de largo plazo que deterioran significativamente su habilidad para transferir fondos a la tenedora.

3. Las inversiones en subsidiarias que son excluidas de la consolidación deben registrarse en los estados financieros de la tenedora al costo o cantidades revaluadas, si se trata de acciones negociables al precio de mercado o el costo, el más bajo.

4. Los párrafos 27 y 28 del Boletín B-8, señalan:

" Es un hecho que las empresas controladoras para cumplir disposiciones legales o contractuales se ven en la necesidad de distinguir entre ellas y los grupos de empresas que encabezan.

Por ello en estos casos es necesario emitir adicionalmente estados financieros de la controladora no consolidados (estados financieros individuales) o sea de la entidad legal y no de la entidad económica ".

5.- "Esta Comisión considera que, como entidad legal separada, los estados financieros individuales de una controladora cumplen con principios de contabilidad generalmente aceptados si se observan los requisitos siguientes:

- a) Los estados financieros deben indicar claramente que se refieren a la entidad legal.
- b) Debe existir una razón válida para la preparación de los estados financieros individuales, la cual debe divulgarse.
- c) Las inversiones en las subsidiarias deberán valuarse por el método de participación.
- d) Deben existir estados financieros consolidados para que el lector de los estados financieros individuales pueda recurrir a los primeros. La existencia de los estados financieros individuales, indicando que la evaluación de la situación financiera y los resultados de operación de la entidad económica debe basarse en los estados consolidados.
- e) Debe juzgarse la conveniencia de presentar conjuntamente los estados financieros individuales y consolidados. Si éste no es práctico, las notas de los estados financieros individuales deberán divulgar datos condensados respecto de los activos, pasivos y resultados".

MECANICA DE LA CONSOLIDACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

La consolidación de los estados financieros en lo que toca a reglas generales, es muy semejante, no obstante en el tratamiento individual de cada uno de los capítulos que la componen se presentan diferencias diversas. En esta sección se comparan las principales reglas respecto a otros puntos de la consolidación.

E.U.A. ARB-51

1.- Como la consolidación de los estados financieros se encuentra basada en el supuesto de que ellos representan la situación financiera y los resultados de una empresa de negocios simple, tales estados no deben incluir ganancias o pérdidas sobre transacciones entre las compañías del grupo. Consecuentemente cualquier utilidad o pérdida que permanezca en los activos del grupo debe eliminarse, el concepto usualmente aplicado a este propósito es el de utilidad o pérdidas brutas. Empero hace ciertas excepciones a compañías reguladas.

2.- La cantidad de las utilidades o pérdidas intercompañías que deben eliminarse (conforme al párrafo anterior) no deben ser alteradas por la existencia de interés minoritario. La eliminación de la utilidad o la pérdida intercompañías puede asignarse proporcionalmente a los intereses mayoritarios y minoritarios.

3.- En los casos raros en que las pérdidas aplicables a los intereses minoritarios en una subsidiaria exceden los intereses de capital de la misma, tales excesos y cualesquiera pérdidas siguientes aplicables al interés mayoritario, en virtud de que no hay obligación de los accionistas minoritarios de hacer buenas dichas pérdidas. Sin embargo si se materializan

utilidades en el futuro, el interés mayoritario debe acreditarse en la medida que tales pérdidas sean absorbidas.

4.- Las utilidades retenidas o el déficit de una subsidiaria comprendida la fecha de adquisición no deben ser considerados en el superávit ganado consolidado.

5.- Una diferencia en el año fiscal de la tenedora y de la subsidiaria no justifica por sí misma la exclusión de la subsidiaria de la consolidación. Normalmente es accesible para la subsidiaria al preparar estados financieros para los propósitos de consolidación, correspondientes a un período semejante o cercano al período de la tenedora. Sin embargo si la diferencia no es mayor a tres meses, los estados financieros usualmente son consolidados, cuando ocurre esto debe darse reconocimiento por revelaciones u otros medios a los efectos de los eventos intermedios que afectan de modo importante la posición financiera y resultados de operación.

6.- Las acciones de la tenedora poseídas por una subsidiaria no deben tratarse como acciones en circulación en el balance consolidado.

7.- Cuando se causan impuestos separadamente, normalmente los impuestos se incurren cuando las ganancias de la subsidiaria son transferidos a la tenedora.

Cuando es razonable asumir que una parte o toda la ganancia de la subsidiaria serán transferidas a la tenedora, debe hacerse una provisión para los impuestos. No es necesaria la provisión para impuestos cuando la tenedora ha tomado o decidido tomar la decisión de reinversión permanente en la subsidiaria, o cuando la distribución sea probablemente libre de impuestos.

MEXICO. B-8

1. En casos excepcionales y por razones justificadas se podrán consolidar estados financieros preparados a fechas diferentes si se cumplen con los requisitos siguientes: a) la diferencia no podrá ser superior a tres meses y b) la duración del período y las diferencias en fecha deberán ser consistentes período a período.

2. Con base en el Boletín B-10 si se consolidan estados financieros en fechas diferentes, todos ellos deben expresarse en pesos de poder adquisitivo de la fecha de los estados financieros consolidados.

3. Las transacciones o eventos significativos que hayan ocurrido en el período no coincidente deberán ser reconocidos o revelados en los estados financieros, según la naturaleza de la operación, para reflejar de manera mejor la situación financiera y los resultados de operación.

4. Se eliminan los saldos intercompañías y se eliminan de los activos las utilidades no realizadas por transacciones entre las compañías que forman el grupo consolidado.

5.- Si alguna subsidiaria tiene acciones de voto limitado con dividendos anual se integrará a la utilidad neta correspondiente al interés minoritario, aún cuando éste no haya sido decretado.

La reconsideración de ARB Opinión N° 51 y APB Opinión N° 18 no estuvo dentro de la esfera del proyecto que llevó a la emisión de esta Declaración.

La determinación de que los estados financieros de la operación al finalizar un año distinto al de la empresa constituyen aproximaciones razonables de sus estados financieros al

finalizar el año de la empresa, debe basarse en mediciones en moneda nacional (estados convertidos) y no en mediciones en divisas locales (estados extranjeros). Utilizando como la tasa corriente una tasa a una fecha distinta a la fecha de la hoja de balance de la operación extranjera se podrían producir estados financieros convertidos que no se ajusten a los requerimientos de esta declaración. Por ejemplo, si entre la fecha de los estados financieros de la operación extranjera y la fecha de los estados financieros de la empresa han habido cambios en la medición de la divisa extranjera en la posición financiera de la operación extranjera (es decir, el total de activos y pasivos) o los componentes de los mismos (por ejemplo, como efectivo e inventario), incluyendo los cambios que pudieran haber ocurrido anticipadamente a un cambio significativo en la tasa, el uso de la tasa en los estados financieros de la empresa no resultará en estados financieros para la operación extranjera que reflejen las mediciones en moneda nacional de la posición financiera y los resultados de la operación en cualquier fecha.

Utilizar como tasa corriente una tasa de fecha distinta a la de la hoja de balance de la empresa trae consigo problemas de implementación en la eliminación de las transacciones entre compañías y la tasa que se ha modificado durante el período de intervención.

Los problemas de implementación son similares a otros provocados por las transacciones entre compañías dentro del período de intervención y, por lo tanto, aparentemente se pueden acomodar en la consolidación, combinación o proceso contable liquidado.

Otro punto de vista opuesto es el de utilizar como tasa corriente la tasa en vigor a la fecha de la hoja de balance de la operación extranjera y no la tasa en vigor a la fecha de la hoja de balance de la empresa que sería contrario al principio que aparece en la Declaración 5 de FASB "Contabilidad para Contingencias", si resultara un cambio en la tasa de intervención

en una pérdida al cambio. De acuerdo con este punto de vista, el cambio de tasa hace que un activo se dañe o que se incurra en un pasivo y la cantidad de la pérdida se conoce a la fecha de la hoja de balance de la empresa. Si los estados financieros extranjeros son, a la fecha, distintos a la fecha de la hoja de balance de la empresa, la terminología "Fecha de los Estados Financieros", como se utiliza en el párrafo 8(a) de la Declaración N° 5 de FASB se refiere al final del período contable más reciente para el que se combinan los estados financieros extranjeros, cuando se consolidan mediante el método de equidad.

Los cambios en la tasa posteriores a la fecha de la hoja de balance de la operación extranjera son similares a los posteriores a la fecha de una hoja de balance de la empresa. La exhibición puede ser necesaria, pero los estados financieros no deberán ajustarse.

EVENTOS SUBSECUENTES.

El período subsecuente es el período que va de la fecha de los estados financieros a la fecha de su emisión en el cual pueden ocurrir dos tipos de acontecimientos:

- a) Aquéllos que proporcionan mayor evidencia respecto a las condiciones existentes a la fecha de los estados financieros, y
- b) Aquéllos que indican condiciones que surgen después de la fecha de los estados financieros.

E.U.A. FAS-5

1. La norma estadounidense es dada dentro del capítulo de contingencias y por lo cual se recomienda su consulta en este mismo texto.

2. Después de la fecha de los estados financieros pero antes de que dichos estados financieros sean emitidos, puede surgir información disponible indicando un deterioro en el

valor de los activos a que se había incurrido en alguna obligación después de la fecha de los estados financieros o que hay cuando menos la posibilidad razonable de que se deteriore un activo o se incurra en un pasivo después de esa fecha. La información puede relacionarse con una pérdida contingente que existía a la fecha de los estados financieros tal como el caso de un activo no asegurado a la fecha de los estados financieros. Por otro lado, la información puede estar relacionada con una pérdida contingente que no existía a la fecha de los estados financieros. Por ejemplo una amenaza de expropiación de activos después de la fecha de los estados financieros o el registro de quiebra por una empresa cuya deuda fue garantizada después de la fecha de los estados financieros.

3.- En ninguno de los dos últimos casos citados había activos deteriorados u obligaciones incluídas y no se cumplen las dos condiciones para considerarse como pérdidas contingentes cuantificables.

4.- La revelación de esta clase de pérdidas o pérdidas contingentes puede ser necesaria para evitar que los estados financieros sean engañosos. Si la revelación es necesaria, las informaciones financieras deben incluir la naturaleza de la pérdida o la pérdida contingente y proporcionar un estimado del monto o del rango correspondiente o aclarar que tales estimaciones no pudieron efectuarse.

5.- Es recomendable el empleo de información financiera proforma en los casos en que puede lograrse el cálculo razonable de estimaciones.

MEXICO.

1. No tiene normas específicas.

CONTINGENCIAS

Una contingencia es definida como una condición o situación existente que involucra incertidumbres de ganancias o pérdidas en una empresa que al fin será resuelta cuando uno o más eventos futuros ocurran o no ocurran.

La contingencia en los asuntos de la práctica de contabilidad es una cuestión de importancia grande, cuyo debido entendimiento y aplicación puede conducir a efectuar ciertos ajustes en los estados financieros o a revelar ciertas circunstancias en las notas de los estados financieros, o ambas cosas. La contingencia es uno de los criterios de verdad de determinadas informaciones con relación a su certeza práctica.

Contablemente las normas de contabilidad de países distintos concuerdan que es un asunto de probabilidades y valores esperados. En algunos países los eventos subsecuentes y los compromisos son tratados como normas especiales y otros los incluyen en una sola norma. Por tanto se sugiere que se consulte el subtítulo de eventos subsecuentes.

E.U.A. FAS-5

1. E.U.A. define en sus normas:

- a) Probable. El evento o eventos futuros ocurrirán probablemente.
- b) Posibilidad razonable. La oportunidad de ocurrencia de los eventos en el futuro es más que remota pero menos que probable.
- c) Remoto. La oportunidad de que el evento futuro ocurra es baja.

2. Una pérdida estimada por una contingencia se deberá cargar a los resultados cuando se reúnan las dos condiciones siguientes:

a) La información disponible antes de que se emitan los estados financieros indican que es probable que un activo ha sufrido deterioros en su valor o se ha incurrido en una obligación a la fecha de los estados financieros. Es implícito en esta condición que debe ser probable que uno o más eventos futuros deberán ocurrir confirmando el hecho de la pérdida.

b) El monto de la pérdida puede estimarse razonablemente.

3. Se deberá revelar la naturaleza de las cifras incluidas por la aplicación de la norma señalada en el párrafo anterior, y en ciertos casos el importe acumulado podría ser necesario para que los estados financieros no sean mal interpretados.

4. Si no se han incluido cifras en los estados financieros por una pérdida contingente porque no reúne las dos condiciones, o existe el riesgo de una pérdida mayor a la registrada, deberán revelarse las contingencias cuando al menos haya la posibilidad razonable de que se ha incurrido en pérdidas mayores. Las revelaciones indicarán la naturaleza de la contingencia y debe proporcionarse si es posible un estimado de la pérdida o los rangos de la pérdida o señalar que no se pudieron hacer estimaciones.

5. Ciertas pérdidas contingentes son actualmente reveladas en notas de los estados financieros a pesar de que su posibilidad de que ocurran es remota. La característica común de estas contingencias es que son garantías normales con el derecho de proceder contra alguna persona externa al evento para que el garantizador satisfaga la garantía.

6. Las reservas para contingencias generales no son admisibles porque no se cumple con las dos condiciones requeridas.

7. La segregación de utilidades retenidas no está prohibida por la norma en virtud de que son presentadas dentro del capital contable y están señaladas claramente como tales. Los costos y pérdidas no deben cargarse a la segregación de utilidades y ninguna parte de la segregación debe transferirse a la utilidad del ejercicio.

8. Las contingencias que pueden resultar en ganancias no son reflejadas en las cuentas hasta su realización.

9. Deben hacerse revelaciones adecuadas de las contingencias que pueden resultar en ganancias, pero debe tenerse mucho cuidado para evitar implicaciones mal entendidas como la posibilidad de su realización.

MEXICO. C-12

1.- La norma mexicana reconoce dos clases de contingencias cuantificables :

- a) Las de carácter repetitivo, que son susceptibles de medición razonablemente aproximada en su conjunto, a través de la experiencia o probabilidad empírica o estadísticamente establecida de su ocurrencia.
- b) Las de carácter aislado en las que en un momento dado existen elementos de juicio, estimación u opinión que permiten medir dentro de límites razonables su resultado probable.

2.- Las pérdidas contingentes cuantificables deben incluirse en los estados financieros a través de provisiones o estimaciones razonablemente determinados.

3.- Las ganancias contingentes se incorporarán a los estados financieros cuando exista certeza prácticamente absoluta sobre su realización.

4.- La divulgación de las contingencias cuantificables o no, debe hacerse a través de los estados financieros o en sus notas. Si existen elementos para su cuantificación razonable, sea en conjunto o en forma individual, las estimaciones deben reflejarse en los estados financieros. Si no es posible cuantificarlas, deben divulgarse en las notas correspondientes.

5.- La extensión que se le dé a la divulgación estará basada en el juicio de las circunstancias específicas y deberá indicar la naturaleza de las contingencias así como evaluar sus perspectivas. Si no es posible hacer una estimación del importe involucrado, deberá describirse en términos generales en que consiste la contingencia y se explicará que no se puede hacer una estimación del importe involucrado.

6.- La divulgación es aplicable tanto a las contingencias que representan la adquisición de activos o la obtención de utilidades así como las que representan el origen de una obligación o pérdida, se deberá tener cuidado especial de evitar comentarios que lleven a una mala interpretación respecto a su realización.

7.- No debe crearse, incrementarse o disminuirse, con cargo y crédito a resultados, reservas para fines indeterminados o no cuantificables en forma razonable.

B) EXHIBICION.

La pérdida o ganancia total al cambio incluida en la determinación del ingreso neto para el período se exhibirá en los estados financieros en una nota para los mismos ^N. Para propósitos de esa exhibición, las pérdidas o ganancias en contratos a plazos se considerarán pérdidas o ganancias al cambio.

Los efectos de los cambios de tasa en los resultados reportados de las operaciones, distintos a los efectos incluidos en la exhibición requerida conforme al primer párrafo en caso de ser practicable, será recomendable y cuantificable. Si se cuantifican, los métodos y las suposiciones específicas utilizadas para determinar los efectos estimados que se explican más adelante.

Los estados financieros de una empresa no se ajustarán para un cambio de tasa que ocurra después de la fecha de los estados financieros o después de la fecha en los estados financieros extranjeros de una operación extranjera que se consolida o combine o se considere mediante el método de equidad en los estados financieros de la empresa. No obstante, la exhibición de un cambio en la tasa y sus efectos, en caso de ser significativo, será necesaria.

El primer párrafo de este subtema requiere la exhibición de una pérdida o ganancia global al cambio que debe incluirse en la determinación de los ingresos netos para el período. La pérdida o ganancia al cambio no mide y no necesariamente es un indicador del efecto económico total de un cambio de tasa de la empresa.

N) Ciertas empresas, principalmente los bancos, son distribuidores de divisas extranjeras. Aunque ciertas pérdidas o ganancias de las transacciones de los distribuidores se pueden ajustar a la definición de pérdidas o ganancias en esta declaración, no necesitan incluirse en la pérdida o ganancia total al cambio que debe exhibirse en caso de existir pérdidas o ganancias del distribuidor.

La exhibición que requiere ofrece información a los usuarios sobre los estados financieros con relación a los efectos de los cambios de tasa de ciertos activos y pasivos que pueden ser útiles en la evaluación y comparación del resultado de operaciones reportadas.

Algunos de los componentes de la pérdida o ganancia global al cambio (es decir, las pérdidas y ganancias sobre contratos al cambio a plazos, no realizado) se exhibieran en forma separada. Las empresas a menudo manejan y compensan su exposición al cambio en una base global, no se requerirá la exhibición separada de cualquiera de los componentes, particularmente las pérdidas o ganancias en contratos de cambio a plazos.

La exhibición de las pérdidas o ganancias de los contratos de divisas a plazos que se diferencian no se requieren conforme a las disposiciones del primer párrafo de este subtema. Esas pérdidas y ganancias de hecho, se compensan mediante las pérdidas o ganancias no registradas al cambio en los compromisos de divisas extranjeras relacionadas, por lo tanto, sería inapropiada una exhibición independiente.

Esta declaración no requiere la exhibición de los efectos fiscales de las pérdidas o ganancias al cambio.

C) FECHA EFECTIVA Y TRANSICION.

Esta declaración será efectiva para los años fiscales que se inician en o después del primero de enero de 1976 ^O, aunque se aliente la aplicación anterior. De esa forma, si los estados financieros para períodos antes de la fecha efectiva y los resúmenes financieros u otra información derivada de los mismos se presentan, éstos se volverán a elaborar, en caso de que sea practicable. En el año que se aplique por primera vez esta declaración, los estados financieros exhibirán la naturaleza de cualquier reelaboración y su efecto en los ingresos considerando los renglones extraordinarios, ingresos netos y cantidades por acción relacionadas para cada período restablecido.

Si la reelaboración de los estados financieros o resúmenes para todos los períodos anteriores presentados no es practicable, la información presentada volverá a elaborarse para los períodos consecutivos inmediatamente anteriores a la fecha efectiva en que sea practicable esta declaración y, el efecto acumulativo en las ganancias retenidas al iniciar el período previo restablecido (o al inicio del período en el que se aplicó por primera vez esta declaración si no es practicable para reelaborarse en ningún período previo) se incluirá para determinar los ingresos netos de ese período (párrafo 20 de APB Opinión n°20, "Cambios Contables") ^P. El efecto sobre los ingresos ante renglones extraordinarios, ingresos netos y cantidades por acciones relacionadas a la aplicación de esta declaración en un período donde el efecto acumulativo se incluya para determinar los ingresos netos exhibidos para este período y deberá explicarse la razón por la falta de reelaboración en todos lo período previos presentados.

O) Para empresas que tuvieran años fiscales de 52 a 53 semanas en lugar de el año calendario, esta norma (FASB) será efectiva para los años fiscales que se inician a finales de diciembre de 1973.

P) Las exhibiciones programadas requeridas conforme a los párrafos 19 (d) y 21 de APB Opinión N° 20 no son aplicables.

Los estados financieros para los periodos que se inicien en o después de la fecha efectiva en esta declaración incluirán las exhibiciones especificadas en los primeros párrafos del tema anterior de esta declaración. En la medida que sea practicable, esas declaraciones se incluirán en los estados financieros para periodos anteriores a los que se hayan restablecido.

CAPITULO V

CAPITULO V.

A) CASO PRACTICO.

Sólo como referencia al iniciar este capítulo haremos un breve resumen del tema de "CUENTAS EN MONEDA EXTRANJERA", para continuar después con nuestro caso práctico.

ANTECEDENTES DE LA CUENTAS EN MONEDA EXTRANJERA.

Al establecer el gobierno Mexicano el control generalizado de cambios por decreto del 1º de septiembre de 1982, y atendiendo a la situación económica que ha prevalecido en el país desde los primeros meses del año de 1975, los sistemas que los contadores habían creado para controlar los activos y los pasivos en moneda extranjera dejaron de tener razón debido a la devaluación del peso mexicano en agosto de 1978, y por el deslizamiento sostenido de nuestra moneda. Ante esta situación y considerando que este país no puede permanecer estatico respecto a su evolución económica, México se ha visto en la necesidad de racionalizar sus importaciones de bienes de capital e insumos industrializados con el fin de retornar el rumbo que le permitiría en breve tiempo sanear razonablemente su economía.

El procedimiento para el control de los derechos y obligaciones derivados de importaciones autorizadas por la SECOFI, se apoya en un sistema de registro contable combinado que permite conocer las obligaciones en moneda extranjera; manejar la compra y liquidación de tales monedas a los tipos oficiales y libres vigentes en las fechas en que se lleven a cabo las operaciones y determina las diferencias a favor o en contra, originadas por la variación en los tipos de cambio.

Como ya sabemos existen varios procedimientos para llevar cuentas de moneda extranjera que son :

- a) Tipo Variable.
- b) Tipo de Remesa Previa de Fondos.
- c) Tipo Fijo.
 - i. Con cuenta complementaria de resultados.
 - ii. Con cuenta complementaria de balance al tipo aproximado.
 - iii. Con cuenta complementaria de balance al tipo de 1 por 1.
- d) Por el método de compra venta.
 - i. Con cuenta a doble columna.
 - ii. Con cuentas de orden.

Los procedimientos a), b) y c) se emplean cuando se trata de registrar compras de bienes de activo fijo o circulante, que no sean en moneda o valores fiduciarios extranjeros. El método d) se emplea por lo regular para registrar la compra-venta de moneda o valores fiduciarios extranjeros, aun cuando puede adaptarse también para el registro de las operaciones precedentes.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA.**

TIPO VARIABLE

El tipo variable consiste en registrar las operaciones en moneda extranjera, al tipo de cambio del día en que se hayan efectuado dichas operaciones.

Este procedimiento es conveniente implantarlo cuando el tipo de cambio de la moneda con la que se opera sufre frecuentes variaciones o fluctuaciones, esto es, cuando la moneda extranjera no guarda cierta estabilidad en relación a la moneda nacional. En este procedimiento, no se presenta ningún desajuste durante el año, ya que todas las operaciones son registradas al tipo de cambio del mismo día en que se efectúan, nada más al término del ejercicio, antes de la presentación del Balance General, es necesario hacer un ajuste para valuar al tipo del día el monto del pasivo y, a la vez, determinar la utilidad o pérdida por la variación o fluctuación en los tipos de cambio.

TIPO FIJO.

Este procedimiento en todas sus variantes, consiste en abonar o cargar la cuenta de proveedores extranjeros a un tipo fijo arbitrario, previamente establecido, y en registrar la diferencia entre los tipos fijos y real en una cuenta complementaria. Es conveniente implantar el tipo fijo cuando las variaciones o fluctuaciones no sean fuertes o bruscas ni frecuentes, esto es, cuando la moneda extranjera guarde cierta estabilidad con la nacional.

TIPO DE REMESA PREVIA DE FONDOS.

A este procedimiento también se le llama TIPO DE COMPRA. Es conveniente implantarlo cuando los proveedores extranjeros solicitan determinada cantidad de dinero anticipado a cuenta del valor de cada importación de mercancías. El tipo de remesa previa de

fondos consiste en valorar, tanto las mercancías importadas, como los gastos que por las mismas haya efectuado el proveedor, por cuenta nuestra, al mismo tipo de cambio al que se haya hecho el anticipo de dinero.

Este procedimiento tiene la ventaja de disminuir las utilidades y pérdidas por cambios, debido a que la factura y documentos de embarque se registran al mismo tipo de cambio de la remesa previa de fondos, y no al del día en que se reciben, por lo que las variaciones en los tipos de cambio afectaran unicamente al saldo de la cuenta de proveedores extranjeros.

METODO DE COMPRA-VENTA.

Los métodos de compra-venta, como su nombre lo indica, se emplean para registrar las transacciones en moneda extranjera, y quienes lo han usado son los bancos ya que entre sus principales operaciones se cuenta con la compra-venta de giros sobre el exterior.

El método de compra-venta con cuenta a doble columna consiste en la apertura de una cuenta mixta de activo y resultados denominada "Compra-Venta moneda nacional" y que tiene dobles columnas tanto en el Debe como en el Haber para anotar las dos clases de moneda (la extranjera y su equivalencia). Paralelamente se abre otra cuenta denominada "Compra-Venta moneda extranjera", que sirve para registrar el movimiento de la divisa de que se trata (por ejemplo Dolares) y determina la posición del Banco por este concepto. La posición puede ser "CORTA" cuando se adeudan dolares a otros bancos, y "LARGA" cuando el banco tenga crédito a su favor.

El método de compra-venta con cuentas de orden, como se observa en el método precedente, el movimiento en moneda extranjera es de orden, por lo que pueden abrirse

cuentas de esta naturaleza para controlaria, no habiendo necesidad entonces de llevar ninguna cuenta a doble columna.

CASO PRACTICO.

La Compañia Zeta, S.A. de C.V., realiza la conversion de sus estados financieros al 31 de diciembre de 1994 de pesos a moneda extranjera. se considera la siguiente información adicional para la conversión.

1.- La Compañia Zeta, S.A. de C.V. se establecio el 31 de diciembre de 1988 como una subsidiaria de XY, Corp. la exhibición de cambio era de N\$ 0.25 por 1.00 dólar. El capital social de la compañía Zeta, S.A. de C.V. no se ha modificado desde esa fecha.

2.- El costo de los inventarios se presenta valuado a costos promedios el cual no excede a su valor de mercado

3.- El terreno, edificio y maquinaria fuerón adquiridos el 1ro. de enero de 1987.

4.- Las utilidades retenidas al 31 de diciembre de 1993, se integraban como sigue:

	<u>Miles de Nuevos pesos</u>		<u>Tipo de cambio</u>	<u>Dólares</u>
1987	N\$	500.00	N\$ 0.25	2,000.00
1988		1,000.00	0.25	4,000.00
1989		1,500.00	0.25	6,000.00
1990		1,000.00	0.25	4,000.00
1991		1,000.00	0.25	4,000.00
1992		1,000.00	0.25	4,000.00
1993		200.00	0.80	250.00
Total:	N\$	6,200.00		24,250.00

5.- Los tipos de cambio del peso por 1.00 dólar americano al 31 de diciembre de 1994 y 1993 eran como sigue :

1994	N\$	2.00
1993	N\$	1.00

El tipo de cambio promedio por el año que terminó el 31 de diciembre de 1994 fue de N\$ 1.60 por 1.00 dólar americano.

6.- La compañía pago dividendos por N\$ 1'180,000.00 . El tipo de cambio a la fecha del pago era de n\$ 1.60 por 1.00 dólar americano.

7.- La conversión se realizará bajo el método temporal (histórico)

8.- Se anexan balances generales en nuevos pesos al 31 de diciembre de 1994 y 1993 y el estado de resultados y utilidades retenidas por el año que terminó el 31 de diciembre de 1994.

Nota: Para fines prácticos el tipo de cambio utilizado es ficticio.

COMPAÑIA ZETA, S.A. DE C.V.

BALANCES GENERALES AL 31 DE DICIEMBRE DE 1994 Y 1993

(MILES DE NUEVOS PESOS)

	1994	1993
ACTIVOS		
CIRCULANTE:		
EFECTIVO	N\$ 1,000.00	N\$ 1,000.00
CUENTAS POR COBRAR (neta)	2,500.00	2,500.00
INVENTARIOS	<u>3,000.00</u>	<u>3,000.00</u>
	6,500.00	6,500.00
FUO:		
TERRENO	1,300.00	1,300.00
EDIFICIO	10,000.00	10,000.00
MAQUINARIA Y EQUIPO	<u>14,000.00</u>	<u>14,000.00</u>
TOTAL	25,300.00	25,300.00
DEPREC. ACUMULADA	<u>9,500.00</u>	<u>7,600.00</u>
NETO	<u>15,800.00</u>	<u>17,700.00</u>
TOTAL	N\$ <u>22,300.00</u>	N\$ <u>23,700.00</u>
PASIVOS:		
CIRCULANTE		
DOCUMENTOS POR PAGAR	N\$ 1,000.00	N\$ 1,000.00
CUENTAS POR PAGAR		
Y PASIVOS ACUMULADOS	<u>4,000.00</u>	<u>3,700.00</u>
TOTAL DE PASIVO CIRCULANTE	<u>5,000.00</u>	<u>4,700.00</u>
PASIVO A LARGO PLAZO:		
DOCUMENTOS POR PAGAR	4,000.00	7,000.00
IMPUESTOS DIFERIDOS	<u>2,000.00</u>	<u>1,800.00</u>
TOTAL PASIVO A LARGO PLAZO	<u>6,000.00</u>	<u>8,800.00</u>
CAPITAL CONTABLE		
CAPITAL SOCIAL	4,000.00	4,000.00
UTILIDADES RETENIDAS	<u>7,300.00</u>	<u>6,200.00</u>
TOTAL DE CAPITAL CONTABLE	<u>11,300.00</u>	<u>10,200.00</u>
TOTAL:	N\$ <u>22,300.00</u>	N\$ <u>23,700.00</u>

COMPANIA ZETA. S.A. DE C.V.

**ESTADO DE RESULTADOS Y UTILIDADES RETENIDAS
POR EL AÑO QUE TERMINO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1994.
(MILES DE NUEVOS PESOS)**

VENTAS		N\$	20,000.00
COSTO Y GASTOS:			
COSTO DE LO VENDIDO	N\$	12,000.00	
GASTOS DE VENTA Y ADMON.		2,600.00	
INTERESES		<u>840.00</u>	<u>15,440.00</u>
UTILIDAD ANTES DE PROVISIONES			4,560.00
PROVISIONES PARA IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PARTICIPACION DE UTILIDADES			<u>2,280.00</u>
UTILIDAD NETA			2,280.00
UTILIDADES RETENIDAS, ENERO 1º, 1994			<u>6,200.00</u>
TOTAL:			8,480.00
DIVIDENDOS PAGADOS			<u>1,180.00</u>
UTILIDADES RETENIDAS, DICIEMBRE 31, 1994		N\$	<u>7,300.00</u>

CONVERSION DEL BALANCE GENERAL

METODO TEMPORAL (HISTORICO)

COMPAÑIA ZETA, S.A. DE C.V.
BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 1994.

	MILES DE NUEVOS PESOS	TIPO DE CAMBIO	DOLARES
ACTIVOS:			
EFFECTIVO	N\$ 1,000.00	N\$ 2.00	\$ 500.00
CUENTAS POR COBRAR (NETO)	2,500.00	2.00	1,250.00
INVENTARIOS	3,000.00	1.60 (i)	1,875.00
TERRENO	1,300.00	0.25 (i)	5,200.00
EDIFICIO (NETO)	7,500.00	0.25 (i)	30,000.00
EQUIPO (NETO)	<u>7,000.00</u>	0.25 (i)	<u>28,000.00</u>
TOTAL	N\$ <u>22,300.00</u>		\$ <u>66,825.00</u>
PASIVOS:			
DOCUMENTOS POR PAGAR	N\$ 1,000.00	2.00	500.00
CUENTAS POR PAGAR Y PASIVOS ACUMULADOS	4,000.00	2.00	2,000.00
DOCUMENTOS POR PAGAR A LARGO PLAZO	4,000.00	2.00	2,000.00
IMPUESTOS DIFERIDOS	2,000.00	2.00	1,000.00
CAPITAL SOCIAL	4,000.00	0.25	18,000.00
UTILIDADES RETENIDAS	<u>7,300.00</u>		<u>45,325.00</u>
TOTAL	N\$ <u>22,300.00</u>		\$ <u>66,825.00</u>

(i) A LA FECHA DE ADQUISICION

METODO TEMPORAL (HISTORICO)

COMPAÑIA ZETA, S.A. DE C.V.
ESTADO DE RESULTADOS Y UTILIDADES RETENIDAS
POR EL AÑO QUE TERMINO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1994.

	MILES DE NUEVOS PESOS	TIPO DE CAMBIO	DOLARES
VENTAS NETAS	N\$ <u>20,000.00</u>	N\$ 1.60	\$ <u>12,500.00</u>
COSTOS Y GASTOS:			
COSTO DE LO VENDIDO	12,000.00	1.60	7,500.00
DEPRECIACION	1,900.00	0.25	7,500.00
GASTOS DE VENTA Y ADMINISTRACION	700.00	1.60	437.50
INTERESES	840.00	1.60	525.00
UTILIDAD EN CONVERSION			(26,800.00)
	<hr/>		<hr/>
TOTAL:	<u>15,440.00</u>		<u>(10,737.50)</u>
UTILIDAD ANTES DE PROVISIONES	4,560.00		23,237.50
PROVISIONES PARA IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PARTICIPACION DE UTILIDADES	2,280.00	1.60	1,425.00
	<hr/>		<hr/>
UTILIDAD NETA	2,280.00		21,812.50
UTILIDADES RETENIDAS ENERO 1º 1994	<u>6,200.00</u>		<u>24,250.00</u>
TOTAL	840.00		46,062.50
DIVIDENDOS PAGADOS	<u>1,180.00</u>	1.60	<u>737.50</u>
UTILIDADES RETENIDAS DICIEMBRE 31, 1994	N\$ <u>7,300.00</u>		\$ <u>45,325.00</u>

METODO TEMPORAL (HISTORICO)**COMPANIA ZETA, S.A. DE C.V.
VERIFICACION DE LA UTILIDAD EN CONVERSION**

	MILES DE NUEVOS PESOS		TIPO DE CAMBIO		DOLARES
ACTIVOS MONETARIOS	N\$ 3,500.00	N\$	2.00	\$	1,750.00
PASIVOS MONETARIOS	11,000.00		2.00		<u>5,550.00</u>
EXCESO DE PASIVOS MONETARIOS					3,750.00
CUENTAS A DOLARES HISTORICOS:					
INVENTARIOS	3,000.00		1.60		1,875.00
TERRENO	1,300.00		0.25		5,200.00
EDIFICIO	7,500.00		0.25		30,000.00
MAQUINARIA Y EQUIPO	7,000.00		0.25		<u>28,000.00</u>
TOTAL					<u>65,075.00</u>
ACTIVOS NETOS					<u>81,325.00</u>
MENOS:					
CAPITAL SOCIAL	4,000.00		0.25		16,000.00
UTILIDADES RETENIDAS AL 1º DE ENERO DE 1994					24,250.00
UTILIDAD NETA - NETA DE DIVIDENDOS				(A)	<u>(5,725.00)</u>
TOTAL					<u>34,525.00</u>
UTILIDAD EN CONVERSION				\$	<u>(26,800.00)</u>
(A) UTILIDAD NETA	\$ 21,812.50				
DIVIDENDOS PAGADOS	(737.50)				
UTILIDAD EN CONVERSION NETO	<u>26,800.00</u>				
	\$ 5,725.00				

**METODO TEMPORAL
(HISTORICO)**

COMPANIA ZETA S.A. DE C.V.

**CONCILIACION DE LAS UTILIDADES RETENIDAS CONFORME AL METODO DE
INVERSION NETA O TIPO CORRIENTE CON EL METODO TEMPORAL.**

UTILIDADES RETENIDAS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1994		Dfls.	24,837.50
MENOS AJUSTE ACUMULADO POR CONVERSION			<u>35,287.50</u>
REMANENTE			(10,350.00)
<u>MENOS INCREMENTO EN LOS ACTIVOS</u>			
NO MONETARIOS PROVENIENTES DE LA DIFERENCIA DEL TIPO DE CAMBIO HISTORICO Y EL CORRIENTE:			
			T.C.
INVENTARIO	N\$	3,000.00	1.80
TERRENO		1,300.00	0.25
EDIFICIO (NETO)		7,500.00	0.25
MAQUINARIA Y EQUIPO		<u>7,000.00</u>	0.25
	N\$	<u>18,800.00</u>	
HISTORICO	Dfls.	65,075.00	
CORRIENTE (T.C. N\$ 2.00)		<u>9,400.00</u>	<u>55,675.00</u>
UTILIDADES RETENIDAS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1994 MEDIDAS EN DOLARES		Dfls.	<u>45,325.00</u>

CONCLUSIONES.

1.- Este boletín establece las bases para la conversión de Moneda Extranjera. (El cual nos sirve como base para desarrollar la Norma N° 52 "conversión de Moneda Extranjera").

2.- Debido a que no contempla un gran índice inflacionario, sólo se puede aplicar en países con un índice inflacionario muy bajo y en países donde no haya una estabilidad inflacionaria como es el caso de nuestro país, deberá utilizarse la Norma N° 52, ya que dicha norma sí refleja los efectos inflacionarios.

3.- Puesto como ya se mencionó anteriormente en nuestro país el índice inflacionario es muy fluctuante no se podría aplicar este boletín, es decir no se podría hacer una conversión de Estados Financieros de, por ejemplo, Estados Unidos a México, pero sí al revés.

4.- Como sienta las bases para la traducción, nos permite aplicarlas a operaciones tales como :

- CONVERSION DE ESTADOS FINANCIEROS
- CONSOLIDACIONES
- COMBINACIONES
- PRESTAMOS (YA SEA QUE LOS RECIBA O QUE LOS OTORQUE)
- CONTRATOS DE INTERCAMBIO
- IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES

Y de cualquier operación que se realice en el extranjero.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- STATEMENT OF FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS N° 8.
Accounting for the Translation of Foreign Currency —
Transactions and Foreign Currency Financial Statements.
Financial Accounting Standards Board, oct. 1975.
- 2.- NORMA DE CONTABILIDAD FINANCIERA COMPARADA.
Javier Cocina Martínez.
Irma Terrón Gonzalez
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
1ra. Edic. 1992.
- 3.- NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD 1994.
International Accounting Standards Committee
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- 4.- PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Edición 1992.
- 5.- CONVERSION DE ESTADOS FINANCIEROS A MONEDA NACIONAL.
C.P. Javier Cocina Martínez
Edit. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
1ra. Edición.
- 6.- EL SISTEMA DE IMPLANTACION DE NORMAS DE CONTABILIDAD
FINANCIERA EN MEXICO. origen características y sugerencias.
C.P. Javier Cocina Martínez
Edit. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
1ra. Edición.
- 7.- CONTABILIDAD GENERAL.
C.P. Maximino Anzures
Edit. Librería de Pascua, Hnos. y Cia, S.A.
2da. Edición, 32 reimpresión
- 8.- SEGUNDO CURSO DE CONTABILIDAD.
Elias Lara Flores
Editorial Trillas
Septima edición
México, D.F.

9.- **CONTABILIDAD**
C.P. Mury y Mendoza.
Edit. Nueva Editorial Interamericana, S.A. de C.V.
México, D.F., 1987

10.- **CONSULTORIO FISCAL**
I.N.P.C.
Editada por la Facultad de Contaduría y Administración de la
Universidad Nacional autónoma de México.