



Casa abierta al tiempo

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA
METROPOLITANA
UNIDAD IZTAPALAPA

CIENCIAS SOCIALES Y HUMANIDADES

*EL IMPUESTO AL ACTIVO:
ESTRUCTURA Y LA DINÁMICA
PARA SU DETERMINACIÓN*

T E S I S A

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN ADMINISTRACIÓN
PRESENTA:

RIVAS SOTO VICTOR HUGO

ASESOR: LIC. FERNANDO MERCADO F.

MÉXICO 1995

INDICE

INTRODUCCION

CAPITULO 1

MARCO REFERENCIAL.	1
--------------------	---

Exposición de motivo de la Ley de Ingresos de la Federación.
Clasificación de impuestos.
Aspectos del Reglamento del Impuesto al Activo

CAPITULO 2

1.-CONCEPTUALIZACIÓN DE ELEMENTOS QUE INTERVIENEN EN LA DETERMINACION DEL IMPUESTO AL ACTIVO.	17
1.1 Sujetos obligados.	17
1.2 Base gravable.	20
1.3 Activos financieros.	21
1.4 Activos fijos, gastos y cargos diferidos.	26
1.5 Terrenos e inventarios.	35
2.- ASPECTOS JURIDICOS Y CONTABLES DE LA DEPRECIACION Y AMORTIZACION.	47
2.1 Para efectos contables la depreciación se define en los siguientes términos.	48
2.2 Para efectos contables definen al activo fijo en la siguiente forma.	51
2.3 Amortización.	54
2.4 Activos intangibles.	55
3.DIFERENTES DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES CONTABLES Y FISCALES	58
4. CALCULO DE LA DEPRECIACION Y AMORTIZACION.	
4.1 Método de línea recta.	63
4.2 Depreciación acelerada.	65

CAPITULO 3

1. ACTUALIZACION DE BIENES PARA SU DEDUCCION.	72
1.1 Actualización de activos monetarios.	77
1.2 Resultado por tenencia de activos no monetarios.	81
1.3 Costo integral de financiamiento.	83
1.4 Actualización de inventarios-costo de ventas.	85
1.5 Actualización de inmuebles, planta y equipo depreciación.	91

CAPITULO 4

CASO PRACTICO

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

AGRADECIMIENTOS

Mi mayor agradecimiento se lo debo a mis Padres, primero, por que ellos me dieron la vida, y la oportunidad de hacer algo con lo cual se sintieran orgullosos de Mi, como lo es la terminación de una Carrera profesional, les agradezco su apoyo, su paciencia, su cariño, y su comprensión. GRACIAS POR TODO.

Esta tesis no podría haber sido posible sin la ayuda de una persona que guiara mi investigación, agradezco al Profesor FERNANDO MERCADO todo su apoyo y su aportación de conocimientos, que fueron básicos en la elaboración de este trabajo.

Mi especial agradecimiento para mis hermanos, cuñados, compañeros y personas que de alguna manera me ayudaron a salir adelante con esta preparación profesional. Gracias a todos.

Estoy especialmente agradecido por todo tu apoyo y cariño que me brindaste durante toda mi Carrera Universitaria, siempre estarás en mi corazón. Te quiero mucho Claudia.

Eternamente agradecido:

VICTOR HUGO RIVAS SOTO

INTRODUCCIÓN

El objeto de esta investigación es presentar algunos aspectos jurídicos y contables aplicados en la determinación de una imposición establecida por el Estado, como lo es el Impuesto al Activo de las Empresas.

Este trabajo de investigación consta de cuatro capítulos, a los cuales los podemos dividir en dos partes: la primera dedicada a la descripción y análisis del marco referencial, junto con la conceptualización de elementos que intervienen en la determinación de dicho impuesto; y la segunda parte donde analizamos la actualización de los activos vistos contablemente por el Boletín B-10, además de la aplicación de casos prácticos que ejemplifiquen y ayuden a entender los términos establecidos durante el trabajo.

En la primera parte de la investigación se establece el marco referencial dentro del cual está inmerso el contexto de la Actividad Financiera del Estado, de donde surge un instrumento que ayuda en la obtención de recursos, como lo es el Derecho Fiscal, por medio de las contribuciones impuestas a las personas.

Se habla de varias clasificaciones del impuesto, aterrizando en el Impuesto al Activo de las Empresas, que es la parte medular de esta investigación.

Se analiza también la determinación de este impuesto, utilizando sus elementos los cuales son conceptualizados para su mejor comprensión, por ejemplo: Activos Financieros, Activos Fijos etc., con la finalidad de establecer la base gravable a la cual se le aplica el porcentaje permitido, adjunto a esto, se realizaron unos cuadros los cuales nos van a servir para comprender mejor la formación de la base gravable.

Dentro de la misma primera parte, se definen los términos Depreciación y Amortización, así como su relación con los activos fijo y activos intangibles.

Se habla también de las diferentes depreciaciones y amortizaciones contables y fiscales, además de su forma de ser calculadas, utilizando el método de línea recta y depreciación acelerada.

Dentro de la segunda parte del trabajo, que comprende los capítulos 3 y 4 se trata de explicar (basándose en el Boletín B-10) la actualización de los activos monetario y no monetarios de una organización.

Concretamente en el tercer capítulo, se concentra la parte relacionada a la actualización de los bienes para su deducción, utilizando el Índice Nacional de Precios al Consumidor, también se habla de la actualización de los activos monetarios, de los no monetarios, actualización de terrenos e inventarios.

Al actualizar los inventarios, debemos también actualizar el costo de ventas, para el cual se utilizan uno de los dos métodos conocidos: el Método de ajuste al costo histórico por cambios en el nivel general de precios o el Método de actualización de costos específicos, los cuales son explicados dentro del contenido del trabajo, además de la adhesión de cédulas de trabajo en las cuales nos guían paso a paso en la determinación de la actualización.

La última parte del trabajo se compone de casos prácticos en los cuales se aplican todo el desarrollo del trabajo.

Y por último se dan algunas conclusiones y recomendaciones acerca de este trabajo de investigación.

CAPITULO 1

MARCO REFERENCIAL

Todos los Estados realizan actividades para allegarse de ingresos los cuales les permitan mantenerse económicamente, además de poder brindar los servicios que toda sociedad necesita, a esta actividad se le conoce como ACTIVIDAD FINANCIERA, la cual se describe como "la actividad que desarrolla el Estado para obtener ingresos necesarios para la realización de sus fines, así como el control de la percepción del ingreso y de la inversión del gasto"¹.

Dentro de la actividad financiera existen mecanismos que hacen posible que dicha actividad se realice adecuadamente, uno de estos instrumentos o mecanismos, entre muchos existentes, es el Derecho Financiero, cuya definición es la siguiente " es una ciencia jurídica, una rama del Derecho en general, en particular del Derecho Administrativo, que estudia a través del conjunto de normas jurídicas de un Estado determinado, la actividad Financiera que esta desarrolla es decir, estudio el conjunto de normas que un Estado establece para la recaudación, gestión, y empleo de los medios

¹ Boeta Vega Alejandro, Derecho Fiscal, Primer curso, Editorial Ecasa. Págs 3-15

económicos necesarios para la realización de sus fines, en síntesis, indica el como debe desarrollarse la actividad financiera por un Estado determinado, a fin de que ésta se ajuste".²

Dentro del Derecho Financiero existe una clasificación, la cual se compone de Derecho Presupuestal, Patrimonial, Tributario Fiscal, Monetario etc.

Para fines de esta investigación me enfocaré en el Derecho Fiscal, cuya definición es la siguiente: "estudia el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento, nacimiento, determinación, percepción, extinción, cumplimiento, o incumplimiento de los tributos, es decir a los impuestos, derechos, contribuciones especiales y aprovechamientos, así como a las relaciones que establecen entre la Administración y los contribuyentes, a los procedimientos oficiosos y contenciosos, así como a las sanciones surgidas por violación".³

En esta definición de Derecho Fiscal, se nos explica someramente la actividad que realiza, pero el desarrollar todos los puntos antes mencionados, así como su análisis llevaría mucho tiempo, además como todo está reglamentado, es relativamente fácil comprender todo lo relacionado a las contribuciones.

² Ibidem, Derecho Fiscal, Pág. 7

³ Ibidem. Págs. 9

Dentro de los fundamentos constitucionales, tenemos que la obligatoriedad de los impuestos, viene establecida en el artículo 31o Constitucional, que en la fracción IV dice: "Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del D.F. o del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Dentro del Sistema Tributario Mexicano, nos encontramos que existen infinidad de impuestos los cuales caen dentro de las contribuciones forzadas que impone el Estado para sufragar sus gastos. Estos impuestos a su vez se definen como " las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma"

Existen diversas clasificaciones elaboradas por especialistas sobre los impuestos, varios autores realizan su clasificación según su posición para con ellos, la clasificación que generalmente se utiliza es:

Impuestos Directos e Indirectos, los primeros son aquellos que no pueden ser trasladados, grava rendimientos, los segundos son aquellos que se pueden trasladar, grava consumos.

Siguiendo con la clasificación nos encontramos que existen:

Impuestos Reales y Personales.

Específicos y Ad valoren.

Generales y Especiales.

Con fines fiscales y con fines extrafiscales.

Alcabalatorios etc.

De esta clasificación podemos observar que abarcan la mayor parte de actividades usadas para la determinación del impuesto. Pero existen muchas más actividades y clasificaciones en el impuesto adoptadas por diferentes Instituciones, por ejemplo la Legislación de Ingresos de la Federación que clasifica a los impuestos en:

I Impuesto sobre la Renta.

II Impuesto al Valor Agregado.

III Impuesto especial sobre producción y servicios.

IV Impuesto sobre las erogaciones por remuneración del trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón.

V Impuestos sobre adquisición de inmuebles.

VI Impuestos sobre automóviles nuevos.

VII Impuestos sobre servicios expresamente declarados de interés público por la ley en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.

VIII Impuestos sobre tenencia o uso de vehículos.

IX Impuestos sobre la adquisición de azúcar, cacao y otros bienes.

X Impuestos al comercio exterior.

XII Impuesto al Activo de las Empresas.

Así como esta clasificación existen muchas otras, en las cuales se observa la actividad que esta gravada por el impuesto, por ejemplo una clasificación económica de los impuestos es:

a) Impuesto sobre la Renta.- se propone gravar la riqueza en formación, es decir la renta esta constituida esencialmente por los ingresos del contribuyente ya sea que provenga de su capital, de trabajo o de ambos.

b) Impuestos sobre el capital.- estos grava la riqueza ya adquirida por los contribuyentes.

c) Impuestos sobre los gastos o consumos.- esta clasificación comprende los impuestos indirectos sobre la circulación y el consumo. Por ejemplo el IVA.

Otra clasificación se atienden al sujeto pasivo y al sujeto activo, entendiéndose como sujeto pasivo al contribuyente y sujeto activo al gobierno.

Como ya observamos existen diversas clasificaciones de los impuestos, los cuales para ser analizados profundamente se necesitaría mucho tiempo además de realizar investigaciones en varias áreas como lo son el área contable y el área fiscal.

Es por esto que la investigación se centra en un aspecto por demás importante e interesante dentro de la cual se tratará de explicar claramente la importancia que tiene el impuesto en la actividad empresarial.

La clasificación de los impuestos expuesta anteriormente, nos da pauta para explicar con más claridad y profundidad además que es motivo primordial de esta investigación el punto o tema del Impuesto sobre la Renta, y más específicamente un gravamen que fue aplicado directamente a las empresas o algunas personas físicas con el fin de tenerlas controladas y tratar así de evitar la evasión fiscal a la que recurrían algunas empresas ya que su situación económica adolecía del capital necesario para declarar fiscalmente sus utilidades si es que las tenían, y en caso de tenerlas simplemente no pagaban impuestos.

Es por esto que la Ley de Ingresos de la Federación a través de su exposición de motivos para 1989 propone un nuevo gravamen que supuestamente va atender a mejorar la equidad y la eficiencia del sistema fiscal, este nuevo gravamen que se aplicará directamente sobre las empresas tendrá el nombre de IMPUESTO AL ACTIVO y gravará

como su nombre lo dice a los activos de las empresas, con el fin de que éstas cumplan con sus obligaciones fiscales como lo establece la ley.

Se argumenta que la mayoría de las empresas, el 71% según el dictamen de la Cámara de Diputados presenta la declaración del ISR sin pago, situación que según este impuesto tiende a aliviar.

Esta primera argumentación conlleva entre líneas la afirmación de que ello obedece a tácticas de elusión o evasión fiscal, ya que se desconocen hechos tales como: los efectos de la crisis en algunos sectores de la economía, las desviaciones originadas por la reciente inflación casi galopante y la lentitud de la reacción de los órganos encargados de adecuar a tal realidad la legislación fiscal, el crecimiento de la economía subterránea, en la cual no se presentan declaraciones ni siquiera "en ceros" etc.

"Desde un punto de vista estrictamente técnico juzgamos este nuevo impuesto como una muestra palmaria de una contradictoria política fiscal que en lugar de atacar el problema de raíz, que a nuestro juicio la economía subterránea, crea nuevos gravámenes a los mismos sujetos".⁴

⁴ Comisión de investigación Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., Impuesto al Activo de las Empresas, Rev. Consultorio Fiscal, Año 3 No. 29 págs 7-18

La verdad es que el Impuesto al Activo de las Empresas viene a llenar el hueco que abrió en la recaudación la reforma a la Ley del ISR que al conocer los efectos de la inflación, dio a la recaudación un giro no esperado por la legislador, redujo las utilidades de la mayoría de las empresas, lo que demuestra que una buena parte de ellas eran solo ficción. Esta contradicción de fondo hace que surjan una serie de contradicciones particulares que en nuestra opinión hace muy difícil una defensa honesta de este impuesto.

Este impuesto en principio es una salvaguarda, es una precaución que esta tomando el fisco en relación aquellas empresas que tienen pérdidas, el sistemas nuevo se estaba partiendo de la premisa que la mayoría de las empresas están endeudadas: claro las empresas grandes están endeudadas con el extranjero, por que adquieren mercancía, maquinaria y tecnología de importación, pero las empresas pequeñas, medianas y grandes, las empresas verdaderamente mexicanas, no tan fácil se han endeudado pues el empresario mexicano suele ser un tanto cauteloso con el endeudamiento, generalmente las deudas que contraen son con fondos que tiene tasas preferenciales como FOGAIN, FONATUR etc.⁵.

⁵ C.P. Belmares Sánchez Javier, Impuesto al Activo de las Empresas, Consultorio Fiscal, Año 3 No.27, págs 5-20

Esto condujo a que muchas empresas que tenían préstamos de parte de sus accionistas o intergrupo pero al parecer la base nueva de 1987, buscaron deshacerse de sus pasivos no reales o aun capitalizarlos, o bien, tratarán de adquirir mercancías en consignación en lugar de comprarla a crédito etc. Todo ello dio lugar a la desaparición de pasivos y en consecuencia la eliminación de ganancias inflacionarias.

Las preguntas son ¿ en donde se reflejan mejor las utilidades de una empresa ?
¿ En la base tradicional en que no reconocen las pérdidas inflacionarias, las depreciaciones actualizadas por inflación etc.? ¿ O en la base nueva, en que si se reconocen estos conceptos ?.

En la base tradicional se reconocen a valor histórico por ejemplo las depreciaciones. Si se habla de maquinaria que ya tiene 5 años de antigüedad, la depreciación resulta pequeñísima. En la base nueva en cambio se actualiza la depreciación, se reconocen los efectos inflacionarios.

Si bien es cierto que la base nueva presenta muchas distorsiones con respecto a las técnicas contables y a la realidad, es necesario reconocer que ella refleja situaciones más reales. Encontramos así, otro elemento: la crisis económica inflacionaria del país, ha provocado pérdidas verdaderas en las empresas.

Son una serie de factores lo que han conducido a que la mayoría de las empresas estén declarando pérdidas en lugar de utilidades en la base nueva.

Para esta problemática se buscó un antídoto el cual es precisamente el **IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS (IAE)**.

Este nuevo impuesto que fue aplicado a partir de 1989, tiene un Reglamento, el cual fue establecido el 30 de Marzo de 1989 dentro del cual se explica lo siguiente " Con fecha 1o. de enero de 1989 entro en vigor la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, misma que establece la necesidad de la expedición del Reglamento."⁶

Que uno de los objetivos de la presente administración es simplificar el cumplimiento de los trámites administrativos, lo cual se puede lograr mediante el establecimiento de mecanismos opcionales, que sin variar el sentido de las disposiciones legales, permitan un cumplimiento de las obligaciones en plazos o formas unificadas con otros trámites, logrando una economía en la carga administrativa tanto de los particulares como las autoridades.

⁶ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Diario Oficial de la Federación, Jueves 30 de marzo de 1989. Págs. 3-9

Que para proveer a una adecuada observancia de las disposiciones de la citada Ley, se estima necesario reglamentar, entre otros los siguientes aspectos:

Las actividades empresariales que realicen las personas físicas, mismas que para efectos del impuesto al activo de las empresas, son las previstas en el Capítulo VI del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El procedimiento para determinar el valor de los bienes en los que se lleve a cabo actividades empresariales y cuyo uso o goce temporal haya sido concedido por personas físicas o morales con fines no lucrativos, conforme al procedimiento que para determinar dicho valor se aplique en el Impuesto Sobre la Renta en el caso de que las citadas personas físicas o morales efectúen la enajenación de los citados bienes.

La determinación del monto original de la inversión al inicio del ejercicio para cada terreno, al precisar el valor que los terrenos tiene al inicio del ejercicio, actualizando una sola vez el importe de su adquisición por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes de adquisición hasta el mes inmediato anterior a aquel en que se inicie el impuesto.

Una vez hecha esta actualización, el citado monto se actualiza con el factor de actualización correspondiente al período comprendido entre el inicio y el final del ejercicio anterior a aquel por el que se va a calcular nuevamente el impuesto.

Lo anterior permite que los valores así obtenidos coincidan con el costo actualizado que sobre el mismo terreno se tendría para determinar la ganancia en el Impuesto Sobre la Renta, en el caso de que se enajenara dicho terreno.

La actualización de valor de los bienes de personas físicas que no realicen actividades empresariales, mediante la aplicación optativa de los factores de actualización contenidos en la tabla anual de ajuste del costo comprobado de adquisición de dichos bienes.

Los promedios mensuales de los pasivos que la Ley permite deducir, se calculan en la misma forma autorizada en el Impuesto Sobre la Renta para determinar su componente inflacionario.

El acreditamiento del Impuesto al Activo de las Empresas es acreditable contra el Impuesto Sobre la Renta por actividades empresariales, mecanismo que permitirá en general los contribuyentes no vean incrementada su carga fiscal por este nuevo impuesto, aun cuando es necesario precisar que en el caso de las personas físicas y de los integrantes de las personas morales con fines no lucrativos, el acreditamiento lo pueden efectuar contra el Impuesto Sobre la Renta que le corresponde por los ingresos de los bienes cuyo uso o goce temporal concedieron y con los cuales un tercero esta realizando actividades empresariales.

Que por otra parte, en ocasiones, la aplicación de un nuevo ordenamiento requiere que en la esfera administrativa se facilite su cumplimiento, máxime en el caso específico en que el nuevo ordenamiento esta relacionado con las disposiciones y elementos que regulan la determinación del Impuesto sobre la renta, llevando de esta forma a permitir una aplicación semejante, para ambos impuestos, en cuanto a los procedimientos, plazos, cálculo de reducciones como formas de incentivo, momentos de inclusión de bienes para la determinación de las contribuciones, así como de algunos otros elementos o mecanismos.

Que los lineamientos del sistema de planeación económica a que se refieren los artículos 25 y 26 Constitucionales han sido considerados en la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas que se reglamenta, de tal manera que propugna un trato igualitario a las empresas y lograr que aquellas que operan deficitariamente superen esta situación que afecta la economía y las finanzas del país, dado que estas también originan gastos públicos, en relación con los cuales deben contribuir.

Que en tal virtud, se hace necesario proveer a la adecuada aplicación del Impuesto al Activo de las Empresas, así como disponer medidas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones, he tenido a bien expedir el reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, el cual consta de 26 artículos para aplicar y 5 transitorios”⁷

En este reglamento se van estableciendo los lineamientos a seguir por las personas físicas o morales, las cuales estén dentro de los sujetos obligados por ley para realizar el pago de dicho impuesto.

Así como están los lineamientos del sistema de planeación económica que mencionamos anteriormente, la fundamentación Constitucional de la obligación de los impuestos, esta estipulada en el artículo 31 Constitucional, que nos ordena el pago de dicha contribución.

⁷ Ibidem.

Aunque este Impuesto ya esta establecido desde 1989, diversas personas ven esta imposición como una contradicción de la política fiscal, como lo manejan la Comisión de Investigación Fiscal del Colegio de Contadores Públicos, los cuales ya fueron citados anteriormente, y ellos hablan de dicha contradicción por que anteriormente a la aparición de este impuesto, ya se contemplaba que el efecto inflacionario provocaría que muchas empresas, se vieran en la necesidad de cerrar o de verse impedidas para el pago de impuestos, y al determinarse la aplicación de este nuevo Impuestose le daba un ultimo empujón, y esto hace que se vea a este Impuesto como una carga impositiva más, provocando así que dicha imposición no sea bien vista por los empresarios.

Ahora, viéndolo desde el punto de vista fiscal, este Impuestoviene siendo como una salvaguarda, una precaución que esta tomando el fisco en relación de aquellas empresas que no estaban declarando sus Impuesto o de plano declaraban en ceros, esta observación manejada por el C.P. Javier Belmares⁸, nos explica la problemática de las empresas.

El punto de vista de este autor se puede entender como que la aplicación del nuevo Impuesto es necesaria para la recaudación fiscal, pero no así para las personas a las cuales se les aplica este impuesto.

⁸ Op. Cit. CP. Javier Belmares Impuesto al Activo de las Empresas, Consultorio Fiscal, Pág 5.

Otro aspecto que maneja este autor es la problemática que se presenta contablemente para determinar la base a la cual se debe aplicar este impuesto, y es cierto, ya que de por sí realizar los movimientos contables para determinar el Impuesto sobre la renta, el Impuesto sobre el producto del trabajo y demás impuestos es una tarea muy pesada, agregar otro tipo de impuesto ocasionaría más trabajo, más trámites y por lo tanto más gasto, que es lo que quieren los empresarios no suceda.

En los posteriores capítulos se tratará de explicar más detalladamente todos los pasos que se deben realizar para determinar este impuesto, así como varios ejemplos.

Se trata de resolver las preguntas que se formulan varias personas en cuanto a la determinación de este nuevo impuesto, y aclarar las dudas que surgen después de la implantación de este nuevo orden.

Se busca que este trabajo sirva para que la persona que tenga una necesidad de saber acerca de este impuesto, tome este trabajo y se de una idea de lo que significa esta disposición y los pasos a seguir para su determinación.

CAPITULO 2**CONCEPTUALIZACIÓN DE ELEMENTOS QUE INTERVIENEN EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL ACTIVO.**

Dentro de este capítulo se conceptualizará aquellos elementos cuya intervención es importante para la aplicación del impuesto al activo así como la determinación de la base gravable.

Entre los elementos fundamentales tenemos:

1.1 SUJETOS OBLIGADOS.- personas físicas o morales que están obligadas al pago del impuesto al activo cualquiera que sea su ubicación:

La Ley del Impuesto al Activo⁹ señala:

- a)** Las sociedades mercantiles, junto con las personas físicas que realizan actividades empresariales.
- b)** Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.
- c)** Las personas que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad empresarial en otro contribuyente de los mencionados en los puntos (a) y (b) únicamente por esos bienes.

⁹ Ley del Impuesto al Activo, Prontuario Fiscal Correlacionado 1995, Edi ECASA.

d) Asociaciones o sociedades civiles que lleven a cabo actividades mercantiles.

EXENCIONES

El artículo 6 señala quienes no pagan impuestos:

a) Contribuyentes menores.

b) Sociedades cooperativas de producción o consumo.

c) Empresas que tienen bases especiales de tributación.

d) Empresas que forman parte del llamado Sistema Financiero que incluyen entre otras, Bancos, Afianzadoras, Aseguradoras, Casas de bolsa, Organizaciones Auxiliares de Crédito etc. así como Sociedades de Inversión.

e) Personas o empresas en período preoperativo, en sus dos ejercicios iniciales o en ejercicios de liquidación.

Aquí cabría la pregunta acerca de si una persona física debe pagar el impuesto al rentar bienes hacia un contribuyente menor o hacia cualquier empresa exenta.

En este caso el contribuyente menor es, doctrinariamente sujeto del impuesto por ser persona física, que realiza actividades empresariales, pero si posteriormente el artículo 6o lo exime del pago, entonces no es contribuyente verdaderamente a sufragar el gasto público.¹⁰

Se entiende que para ser sujeto de este impuesto se debe rentar un bien a otro contribuyente de la misma Ley de IAE y el contribuyente menor no es contribuyente por lo ya planteado, de tal suerte que la persona física que arrenda bienes a quienes no son contribuyentes, no serán tampoco contribuyentes del impuesto.

Ahora bien, suponiendo un edificio que en parte se renta a empresas y en parte a personas físicas que no realizan actividades empresariales o a sujetos exentos del impuesto, el calculo para determinar el IAE se haría por todo el edificio, pero se pagará solo la proporción que representan los metros cuadrados de construcción rentado a empresas.

¹⁰ Belmares Javier, Impuesto Al Activo de las Empresas, Año 3 # 27, 1988-89, Págs 5-20

1.2 BASE GRAVABLE.- En cuanto a la base gravable, sabemos en términos generales nos lleva a determinar un monto total de activos a nivel promedio sobre los cuales vamos a descontar deudas. Se entiende que el remanente sería como una especie de patrimonio, como capital contable, esa era la intención en un principio. En realidad, de acuerdo a las disposiciones que finalmente se establecieron a través de esta Ley, no se trata de ningún impuesto al patrimonio o al capital contable. Este impuesto al activo menos algunos pasivos.

Se determinará el impuesto por ejercicios fiscales en la siguiente forma:

*Valor del activo	\$
Multiplicado por	
*Tasa de impuesto	2%
Impuesto a pagar	\$

Para establecer la base gravable se necesitan determinar y actualizar:

Activos Financieros.

Activos fijos, Gastos y Cargos diferidos.

El valor de Terrenos.

El valor de Inventarios.

1.3 ACTIVOS FINANCIEROS.

Los activos financieros se consideran entre otros los siguientes según el artículo 4o de la Ley IAE.:

I Caja

II Inversiones en títulos de crédito, a excepción de las acciones.

III Las cuentas y documentos por cobrar con excepción de:

*Pagos provisionales.

*Saldo a favor de contribuyentes.

*Estímulos fiscales por aplicar.

IV Intereses devengados a favor, no cobrados.

V Activos financieros en moneda extranjera se volverán al tipo de cambio del 1er día del mes.

a) Al tipo de cambio controlado y si no es aplicable.

b) Al tipo de cambio para enajenación con el cual se inicien operaciones en el mercado las instituciones de crédito.

Para efecto de determinar la base gravable, tenemos como punto de partida a los activos financieros, los cuales de acuerdo con el artículo 2o II se van a obtener a nivel promedio anual, al igual que en el artículo 7o B de la Ley del ISR. Para esto se tomarán los activos contratados con el Sistema Financiero a nivel de saldos diarios y con ellos se calculará el promedio mensual diario. Respecto a los activos contratados fuera del Sistema Financiero, se tomarán promedios simples, es decir, saldo inicial más saldo final del mes entre dos para obtener el promedio mensual respectivo. La suma de los doce promedios mensuales entre 12 dará el promedio anual.

El hecho de que algunos tipos de empresas no determinen los datos anteriores da lugar a las exenciones del artículo 6o de la Ley que ya fueron señalados. Esto ha tomado como argumento para promover el amparo contra el IAE. en virtud de que se presenta una situación de inequidad violatoria del artículo 31o -IV Constitucional. Y resulta claro ¿ Por qué los bancos o las arrendadoras financieras no se les va aplicar el IAE y a las demás empresas sí ? ¿ Por qué no tiene cálculos conforme a la base nueva ? . Eso no es causa, conforme a jurisprudencia de la Corte para dejar de aplicar la equidad. ¹¹

¹¹ Ibidem.

En cuanto a los anticipos a proveedores debemos estar muy alertas acerca de cual es la situación bajo la cual se otorgan los anticipos. Si se trata de anticipos que implican precios garantizados por el proveedor, se consideran inventarios y por lo tanto sobre ellos no se calcula promedios mensuales.

Las cuentas por cobrar en moneda nacional entran todas y en moneda extranjera también entran todas a pesar de las reformas que se hicieron a partir de 1989 al artículo 7-B de la Ley del ISR para señalar que el cálculo de componentes inflacionarios ya no van a entrar todas las cuentas por cobrar en monedas extranjeras, pues únicamente se van a considerar aquellas que sean necesarias para efectuar exportaciones o en su caso importaciones. Para la base nueva entrarán, ventas de exportación a crédito, que entrará como cuenta por cobrar y créditos a favor necesarios para hacer importaciones que pueden ser una cuenta en cheques en dólares para pagar maquinaria o mercancía de importación. Eso no va a entrar para la base nueva, pero si se hace facturación en dólares hacia otra empresa que reside en México tal cuenta por cobrar en moneda extranjera que no es para exportaciones ya no va a entrar a partir de 1989 en lo que es la base nueva del ISR, no se les va poder calcular el componente inflacionario que origine pérdidas por inflación. Sin embargo para el IAE entra todo, inclusive cuentas por cobrar a accionistas funcionarios y empleados o los que son a plazo menor a 30 días y

a cargo de personas físicas entre otros conceptos que están fuera del artículo 7-B de la Ley del ISR.

Los promedios de los activos financieros para el IAE no representan mayores dificultades, se suman los promedios mensuales correspondientes a los meses del ejercicio y el resultado se dividirá entre el número de meses del mismo ejercicio.

FRACCIÓN I. ACTIVOS FINANCIEROS

* Suma promedios mensuales	\$
Enero	\$
Febrero	\$
Marzo	\$

Diciembre	\$
* Resultado	_____
Dividido entre	
* Mismo número de meses	12
Promedio número de meses	\$ _____

PROMEDIO MENSUAL DE ACTIVOS

Suma de saldos al inicio y fin de mes
 Dos

PROMEDIO MENSUAL DE ACTIVOS

Si se contratan con el Sistema Financiero

Suma de saldos diarios del mes

No de días que comprendan dicho mes

1.4 ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS

Artículo 42 Ley ISR

Conceptos:

Activo Fijo.-conjunto de bienes tangibles utilizados por los contribuyentes para realizar sus actividades y que se demeritan por el uso, en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo.

Gastos Diferidos.- activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación mejoras de calidad o aceptación de un producto, por un período limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral.

Cargos Diferidos.- son aquellos que reúnan los requisitos del párrafo anterior pero cuyo beneficio sea por un período limitado que dependerá de las actividades de la persona.

En cuanto a activos fijos para efecto de determinar la base gravable respectiva, se

señala que se van a tomar los activos intangibles, o sean gastos y cargos diferidos, que se tengan al inicio del ejercicio y cuyo saldo esté por deducirse en ISR. Para este caso los planteamientos están dispuestos en el artículo 2o Fracc.III y en el artículo 3o I párrafo de la Ley del Impuesto al Activo.

En primer lugar se toman solamente los activos que se tienen a la primera hora del primer día del inicio del ejercicio ya no entran. De hecho se consideran solamente los activos fijos o intangibles existentes al cierre del ejercicio inmediato anterior.

En segundo lugar se deben tomar los saldos pendientes de deducir en el ISR. Esto inmediatamente nos lleva a que tomemos el valor histórico menos su depreciación acumulada.

Pensemos por ejemplo que tenemos una máquina de \$10,000 que fue adquirida el 16 de noviembre de 1986 a esto se le resta su depreciación acumulada del 10% anual. Para esto se supone que se harán cálculos en relación con 1993, para efectuar los pagos provisionales de 1994, o sea se determinará el impuesto no causado por el ejercicio de 1993.

De 1986 a 1993 la máquina tendría una depreciación acumulada de 7 años, que serían \$7,000 y entonces se tendría un saldo pendiente por deducir al 1o de enero de

1993 por \$3,000, sobre este saldo se hará actualización por inflación de acuerdo al artículo 41 de la Ley del ISR, con el Índice Nacional de Precios al Consumidor del último mes de la primera mitad del período de uso del activo durante el ejercicio (esto es junio 93) entre el Índice del mes de adquisición (noviembre 1986), Al valor actualizado se le resta la mitad de la depreciación actualizada por 1993 y después de esto se tiene lo equivalente al valor del activo al 30 de junio de 1993 actualizado por inflación.

Ejemplo:

Datos de 1993 para el pago provisional de 1994.

Maquinaria adquirida el 16 de noviembre de 1986 en	10,000
menos	
Depreciación (10% x 7 años)	7,000
Saldo por deducir el 1o de enero de 1993	3,000
por	
FAC=INPC <u>junio 93</u> = <u>34877.1</u> =	9.159
noviem86 = 3807.600	
Saldo por deducir al 1o de enero 93 (actua. a junio)	27,479.59
menos	
Depreciación 1993 (50%)	

$$1,000 \times 9.159 = 9,159 \times 50\%$$

$$4,579.5$$

Promedio Activo fijo al (30 junio)

Actualizado no enajenado:

$$22,900.09$$

Si suponemos que se encuentra en el activo otra máquina igual a la anterior pero que se descompone y la baja ocurre el 3 de agosto de 1993 se sacará su valor actualizado mediante índices y esto se dividirá entre 12 y se multiplicará por 7, que son los meses transcurridos desde el inicio del ejercicio y hasta la fecha de la baja, siendo este el promedio de activos fijos con baja en agosto de 1993, De esta forma no se paga el impuesto, por el año completo, puesto que es un activo que ya no se tiene dentro del activo fijo entre agosto y diciembre.

Como ejemplo de tiene:

$$\underline{22,900.09} = 11,450.04 \times 7 = 80,150.31$$

2

En el caso de las personas físicas arrendadoras, que optan por la deducción fija del 50% en ISR, se presenta el problema de que aparentemente no tiene depreciación acumulada, pero en realidad si ha deducido depreciación, lo que sucede es que esta incluida dentro del 50% de deducción fija, por lo que en definitiva para efectos del IAE si se aplica la depreciación acumulada.

Cuando los activos ya están completamente depreciados no va a existir base para el cálculo del IAE. Por tanto no se paga este impuesto.

En cuanto a los cargos diferidos, estos representan erogaciones que deben ser aplicadas a gastos o costos de períodos futuros, por lo que tienen que mostrarse en el balance a su costo no devengado. Es decir, se acostumbra mostrar únicamente la cifra neta y no la cantidad original deducida de la parte ya devengada.

Este grupo lo forman pagos anticipados, como primas de seguros rentas anticipadas etc, que van hacer usados dentro del término de un año o en el ciclo financiero a corto plazo.

Para los cargos diferidos se definen como aquellos gastos que generalmente deben ser aplicados a los resultados de varios ejercicios futuros constituyen los cargos diferidos a largo plazo.

Los gastos cuyo tiempo de aplicación es conocido, como por ejemplo gastos y descuentos en emisión de obligaciones, deben ser amortizados durante ese tiempo. Los gastos cuyo lapso es desconocido, como los gastos de organización deben ser amortizados en el tiempo estimado de vida, y procurar realizarlo en el tiempo más breve posible.

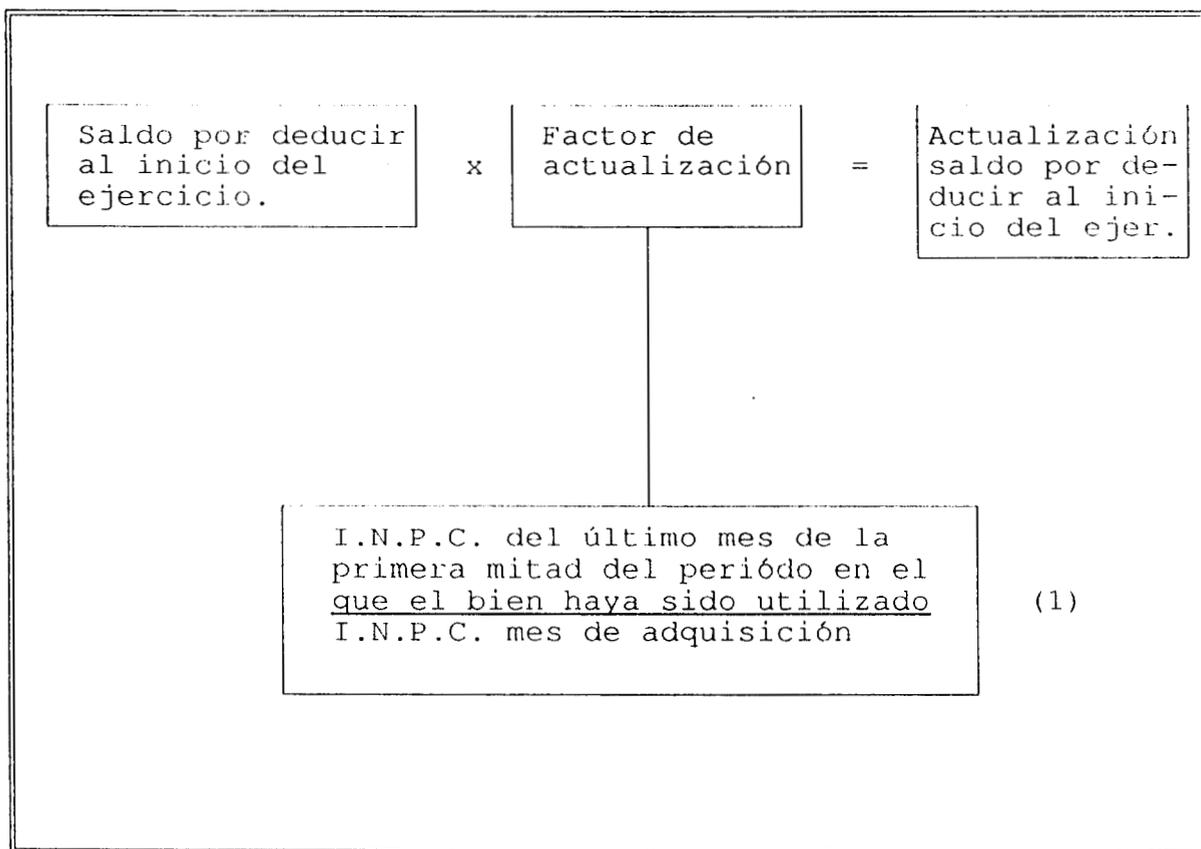
Los cargos diferidos pueden mostrarse en el balance ya sea por su valor pendiente de amortizar o por su costo total menos la amortización acumulada.

Para calcular los activos fijos, gastos y cargos diferidos tenemos que seguir 3 pasos:

FRACCIÓN II. ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS

1er. PASO

ACTUALIZACIÓN



(1) Se refiere al ejercicio durante el cual se está calculando el impuesto.

2do PASO

ACTIVOS FIJOS CON DEPRECIACIÓN INDEXADA

* Saldo actualizado		\$
Menos:		
* Mitad de la depreciación del ejercicio conforme los art. 41 y 47 (20,000 / 2)		\$

* Resultado		
Dividido entre:		
* No. de meses que comprende el ejercicio		12
	COCIENTE	\$

Multiplicado por:		
* No. de meses en que el bien se utilizó en el ejercicio.		12

	PROMEDIO DE CADA BIEN	\$

3er PASO

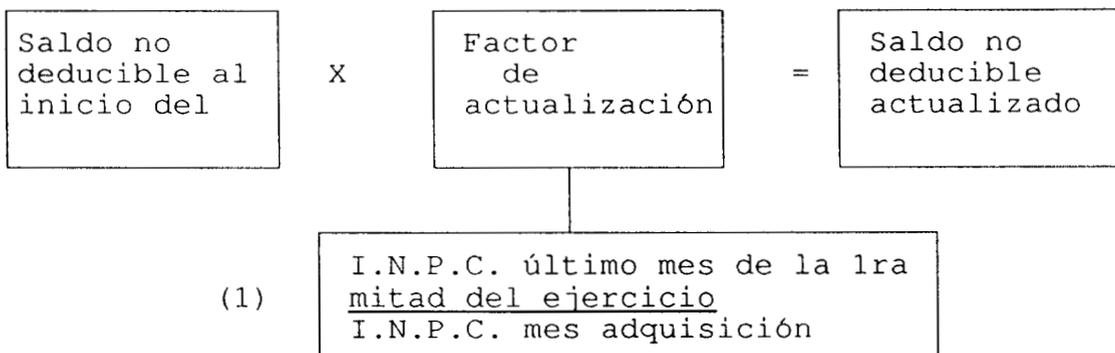
ACTIVOS FIJOS CON DEDUCCIÓN INMEDIATA

* Saldo no deducible actualizado al inicio	\$
del ejercicio (si se hubiera optado por efectuar la deducción inmediata según art. 51)	
Dividido entre:	
* No. de meses que comprenda el ejercicio	12

COCIENTE	\$
Multiplicado por:	12

PROMEDIO DE CADA BIEN	\$ _____

ACTUALIZACIÓN



Si se toma la deducción inmediata, se considerarán los activos únicamente durante los años en que el monto original de la inversión se hubiera deducido en los términos del artículo 41 de la Ley del ISR. Esta disposición es lógica ya que de no existir, el saldo no deducible al estar dentro del activo de la compañía siempre estaría sujeto a gravamen. Por este motivo se deberá llevar un control para deducirlo en los términos del artículo 41, y así saber hasta que el monto original de la inversión quedará totalmente deducido con el objeto de no ser considerado para efectos del cálculo del 2%.

1.5 TERRENOS E INVENTARIOS

Los terrenos constituyen junto con las construcciones activos fijos de la empresa, a diferencia que los terrenos no se deprecian y las construcciones sí.

Para determinar el valor del terreno se utiliza el monto original de la inversión de cada terreno actualizado en los términos del artículo 3o de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, se dividirá entre doce y el resultado se multiplicará por el número de meses en que el terreno haya sido propiedad del contribuyente en el ejercicio por el cual se determinará el impuesto.

Hagamos un ejemplo para entender mejor esta explicación:

Vamos a suponer que se adquirió un terreno el 17 de septiembre de 1961 en 1,000,000 de pesos de acuerdo con la fracción III del artículo 2o y con el segundo párrafo del artículo 3o en la segunda cláusula, vamos actualizar el valor de los terrenos manejando un factor resultante de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del último mes de la primera mitad del ejercicio, en este caso junio de 1993, entre el Índice de precios no del mes de adquisición (sep. 61), sino del primer mes del ejercicio.

Los índices se toman siempre al cierre del mes, o sea se toma la inflación del 1o de febrero al 30 junio.

El resultado se divide entre 12 y luego se multiplica por 12, si es que no se enajenó el terreno durante el año.

Se dispone que si son nuevos los terrenos , o sea adquiridos durante el ejercicio, al igual que lo visto para los activos fijos no juegan: no pagan IAE:

Ejemplo:

Terreno adquirido el 17 de septiembre 1961	1,000
por	
junio 93 34877.1	
FAC=-----= ----- =	1.03147
enero 93 33812.8	
 Monto original de la inversión actualizada	 1031
 1031	
---- x 12 meses = Promedio Terrenos	1030.99
12	

FRACCIÓN III

INVERSIÓN EN TERRENOS

* Monto original de cada terreno al inicio del ejercicio actualizado	\$
Dividido entre:	
* No de meses que comprende el ejercicio	_____
COCIENTE	\$
Multiplicado por:	
* No de meses en que el terreno se tuvo en dicho ejercicio	_____
PROMEDIO TERRENOS	\$

Se debe observar que el monto original es el actualizado.

ACTUALIZACIÓN

Monto original de cada terreno al del ejercicio	X	Factor de actualización	=	Monto original actualizado
---	---	-------------------------	---	----------------------------

$$\frac{\text{MPC primer mes del ejercicio}}{\text{mitad del ejercicio}} \quad (1)$$

INVENTARIOS

Los inventarios representan inversiones destinadas a la venta o a la producción para su venta posterior. Así por ejemplo, materias primas, empaques, manufacturas en proceso, productos terminados, refacciones y materiales indirectos de fabricación, que se consuman dentro del ciclo normal de operaciones.

La regla para valorar los inventarios es el costo de adquisición o de producción cuando éste sea menor que en el mercado, entendiéndose este último como costo de reposición.

El costo puede determinarse de acuerdo con el sistema y método que cada empresa en particular seleccione, tomando en cuenta sus características, y puesto que éstas pueden influir considerablemente en la inversión de los inventarios y en el resultado de las operaciones, debe actuarse con juicio profesional.

Pueden usarse los sistemas de valuación de costo absorbente o costo directo o marginal, y éstos a su vez puedan manejarse sobre la base del costo histórico y predeterminado, siempre y cuando este último sea semejante al costo histórico bajo condiciones normales de fabricación.

Los inventarios pueden valorarse conforme a los métodos de costo identificado, costo

promedio, primeras entradas-primeras salidas (PEPS), últimas entradas-primeras salidas (UEPS) y detallistas.

Para actualizar los inventarios existen dos posibilidades: el método de ajustes por cambios en el nivel general de precios y el método de actualización de costos específicos.

El método de ajustes por cambios en el nivel general de precios actualiza el costo histórico de los inventarios a pesos de poder adquisitivo actual del dinero, al aplicar un factor derivado del Índice Nacional de Precios al Consumidor. Esto significa que los inventarios se siguen valuando a costo histórico, actualizado por la pérdida del poder adquisitivo de la moneda a través del nivel general de precios.

El método de actualización por costos específicos determina el valor de reposición a través de aplicar alguno de los siguientes medios cuando éstos sean representativos del mercado.

a) Método UEPS, con lo que quedaría valuado el inventario a las últimas compras. Con este método se actualiza el inventario pero no el costo de ventas.

- b) Valuación al precio de la última compra efectuada en el ejercicio.
- c) A costo estándar cuando éste sea representativo del costo de reposición.
- d) A costo de reposición cuando éste sea básicamente distinto de la última compra del ejercicio.

Cuando se trata de inventarios, según la fracción IV del artículo 2o se debe tomar el promedio de inventarios a valor histórico, de materias primas, productos semiterminados o terminados que el contribuyente utilice en la actividad empresarial y tenga al inicio y al cierre del ejercicio, valuados conforme al método establecido que tenga implantado la empresa, se sumarán y dicho resultado se dividirá entre 2.

En materia de inventarios existen algunos conceptos tales como construcciones de maquinaria también en proceso. Si tanto el inmueble como la maquinaria se van a destinar al activo fijo no entrarían para efectos del IAE por que si no son activos fijos ni son inventarios, se está en el supuesto de que es construcción para el propio activo fijo.

Los residentes en el extranjero que mantengan en territorio nacional activos fijos, gastos y cargos diferidos, inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados, por un período menor a un año calcularan el impuesto correspondiente de la siguiente manera:

1) Para los activos fijos, gastos y cargos diferidos se dividirá el valor que se consigne en el pedimento disminuyéndole la mitad de la deducción que le corresponda por el período de permanencia en Territorio Nacional.

2) Para inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados, se considera el valor consignado a la entrada al país de los mismos adicionados del valor consignado cuando se retornen al extranjero y dividiendo el resultado entre dos.

Dicho resultado se dividirá entre 365 y el cociente se multiplicará por el número de días que permanecieron en territorio nacional.

FRACCIÓN IV

INVENTARIOS

* Inventarios iniciales del ejercicio de materias primas, productos semiterminados o terminados valuados según método implantado.	\$
Más	
* Inventarios finales de ese mismo ejercicio	\$
SUMA	----- \$ -----
Dividido entre:	
*Dos	
PROMEDIO DE INVENTARIOS	----- \$ -----
Se precisa que si se cambia el método de valuación, se deberá cumplir con las reglas que establezca la S.H.C.P	

Como podrá observarse habrá que formular papeles de trabajo adicionales y llevar controles especiales para poder calcular este impuesto.

Existe otro rubro que se toma en cuenta en la determinación del impuesto, y son las deudas contraídas por la empresa ya sea en moneda nacional que se tiene con proveedores.

DEDUCCIÓN DE DEUDAS

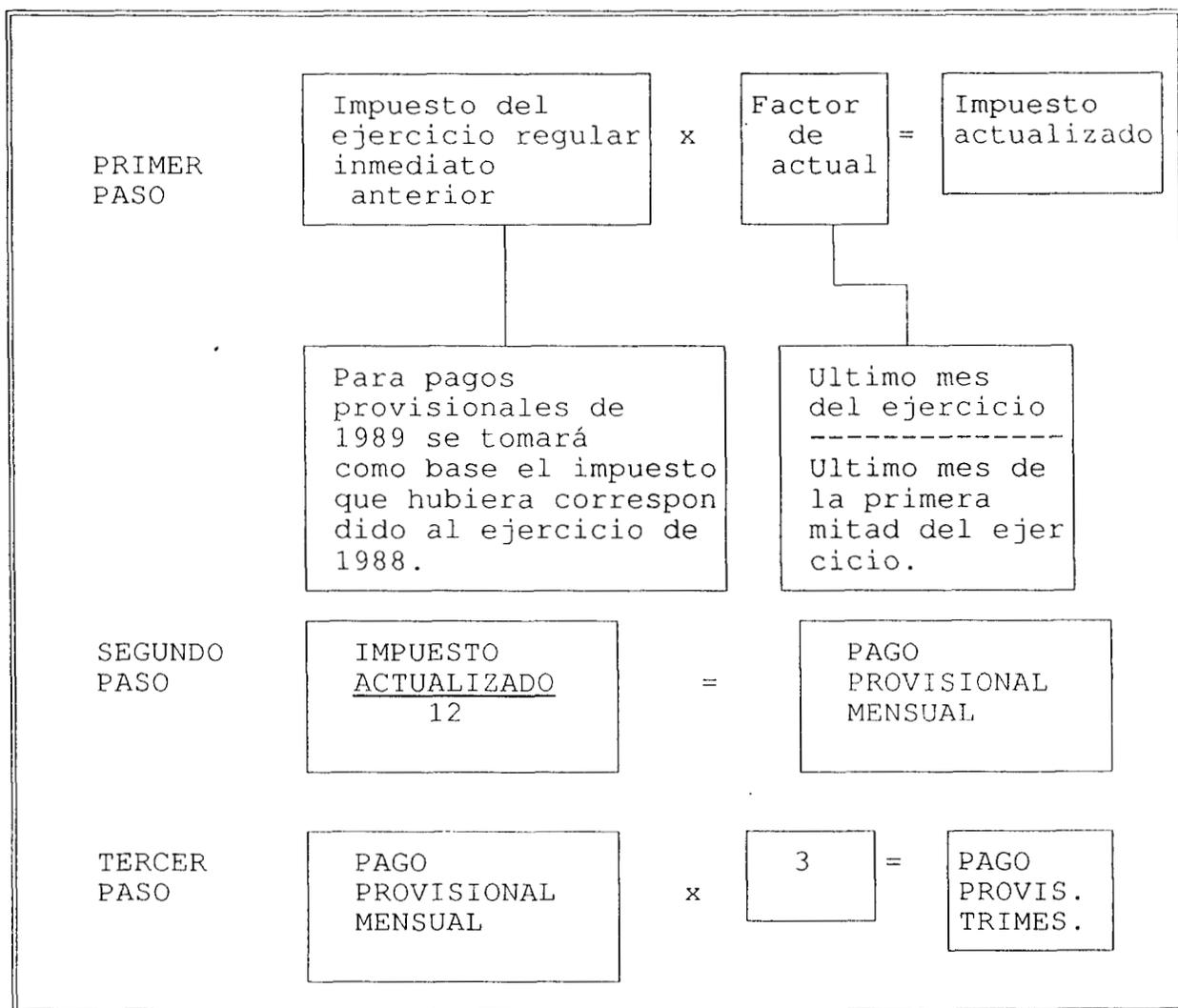
Del valor del activo en ejercicio se podrán deducir las deudas en la forma siguiente:	
* Valor del activo en el ejercicio	\$
Menos:	
* Valor promedio de deudas en M.N. con empresas residentes en México, excepto las deudas contratadas en el sistema financiero o con su intermediación.	\$ -----
VALOR DEL ACTIVO EN EL EJERCICIO	\$ -----
 PROMEDIO MENSUAL DE PASIVOS	
Suma de saldos al inicio y fin de mes	-----
Dos	

PAGOS PROVISIONALES

Se efectuarán los siguientes pagos provisionales:

- a) Un primer pago provisional trimestral
- b) Nueve mensuales

El impuesto se pagará a más tardar el día 17 del cuarto mes del ejercicio y de cada uno de los meses siguientes a aquel que corresponde al pago. El impuesto deberá ser actualizado conforme a lo siguiente:



FORMULA PARA DETERMINAR EL IMPUESTO A LOS ACTIVOS DE LAS EMPRESAS

CONCEPTOS	PROMEDIO	CALCULO DEL PROMEDIO PRELIMINAR	CALCULO DEL PROMEDIO ANUAL
ACTIVOS FINANCIEROS SISTEMA FINANCIERO	DIARIO	SUMA DE SALDOS DIARIOS ENTRE NUMERO DE DIAS DEL MES	SUMA DE PROMEDIOS MENSUALES ENTRE EL NUMERO DE MESES DEL EJERCICIO. (+)
OTROS ACTIVOS	MENSUAL	(SALDO INICIAL MAS SALDO FINAL) ENTRE 2	SUMA DE PROMEDIOS MENSUALES ENTRE EL NUMERO DE MESES DEL EJERCICIO. (+)
INVENTARIOS	ANUAL		(SALDO INICIAL MAS SALDO FINAL DEL EJERCICIO ENTRE 2. (+)
TERRENOS	ANUAL		MONTO ORIGINAL ACTUALIZADO ENTRE 12) POR NUMERO DE MESES DE PROPIEDAD EN EL AÑO. (+)
ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS	ANUAL		SALDO POR DEDUCIR ACTUALIZADO MENOS EL 50% DE LAS DEDUCCIONES DE INVERSIONES FISCAL. (-)
DEUDAS	MENSUAL	(SALDO INICIAL MAS SALDO FINAL) ENTRE 2	SUMA DE PROMEDIOS MENSUALES ENTRE EL NUMERO DE MESES DEL EJERCICIO
			SUMA = VALOR DEL ACTIVO DEL EJERCICIO SUJETO AL 2% DEL IMPUESTO 1.8% a partir de 1995.

2. ASPECTO JURÍDICO Y CONTABLE DE LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

En este apartado vamos a definir los conceptos que se les da a la depreciación y amortización en las áreas contable y jurídica, así como la relación que tienen con los activos fijos tangibles y activos fijos intangibles respectivamente.

Dentro de las deducciones que se utilizan para determinar las utilidades gravables de las empresas tenemos que, se encuentran la depreciación y amortización, como formas de aplicación en los activos fijos tangibles e intangibles.

Desde el punto de vista de su impacto financiero, la deducción por depreciación y amortización son generalmente una de las más importantes tanto para el fisco como para las empresas.

La depreciación y la amortización necesariamente se relacionan con los conceptos de activos fijos y de gastos diferidos aunque no existe una definición exacta de estos términos es posible entender a la depreciación como " la absorción gradual del costo de adquisición de un activo fijo tangible cuyo valor material o funcional disminuía por el uso o por el transcurso del tiempo a través de los resultados de un número determinado de ejercicios posteriores a aquel que hubiera efectuado la inversión" ¹²

¹² Calvo Nicolau Enrique, Estudio del ISR para 1978, Docal Editores, Cap. 2.

El concepto tradicional de la depreciación es la baja de valor que sufre un bien por el uso, transcurso del tiempo u obsolescencia, y tiene como fundamento la idea de presentar el valor del activo lo más aproximado a la realidad.

"Cuando se concibe la depreciación desde este punto de vista, se está haciendo referencia sin duda al valor de cambio del activo; es decir, se esta estimando en cuánto puede venderse. Esta forma de apreciar ese activo va en contra de la finalidad misma de la adquisición; esta clase de activos se adquiere con objeto de realizar la función de producción, función básica y permanente; por el beneficio que se obtiene de su utilización y no por facilidad de su convertibilidad en dinero".¹³

2.1 PARA EFECTOS CONTABLES LA DEPRECIACIÓN SE DEFINE EN LOS SIGUIENTES TÉRMINOS:

En los últimos años el concepto arriba expresado ha decaído, principalmente por el fenómeno inflacionario. Actualmente la depreciación se considera como una fuente de recursos (excepto los terrenos o activos no sujetos a depreciación), y se define "como un sistema de contabilidad que tiene por objeto distribuir el valor de la inversión en

¹³ Pérez Alfredo, Estados de Resultados, 3ra Edición, 1987, Edit. ECASA

capacidad potencial de producción o de servicio en términos de lo que represente reponerla actualmente, menos el valor de deshecho (si existe), con base en un método sistemático y razonable".¹⁴

Es un proceso de distribución y no de valuación; es decir, que a través del mecanismo de cargar la depreciación a costos o gastos se efectúa un proceso de financiamiento con recursos propios , sin motivar ningún desembolso.

Consideramos también que esta definición de depreciación es aplicable para efectos fiscales. Sin embargo observamos que sí puede haber una diferencia entre los conceptos de depreciación fiscal y depreciación contable. La depreciación contable como se deduce de la definición antes descrita, se determina sobre el valor que resulte de restar el costo de adquisición del activo, fijo el valor de deshecho que se le estime al bien. En cambio para efectos fiscales la depreciación debe calcularse sobre el costo de adquisición de los activos fijos. Esto último se deriva de la redacción que se contiene en el artículo 41 de la Ley, que al efecto señala que la depreciación no excederá de los porcentos anuales, sobre el monto original de la inversión respectiva.

¹⁴ Ibidem. Pág 31

En la teoría de los costos la depreciación se percibe de esta manera: "la depreciación es otro costo que en los análisis de inversión de capital se considera en forma distinta que a los otros informes y análisis de costos contables. En los estudios efectuados con el propósito de conocer la conveniencia del reemplazo de la maquinaria y equipo existentes, la depreciación del valor en los libros no absorbido de un activo existente, es un costo sumergido y no es relevante , excepto por su efecto tributario. Solamente el valor económico de un activo es pertinente para la toma de decisiones relacionadas con el reemplazo de activos. El error común, excepto para el ahorro de impuestos, de incluir en el análisis de los proyectos de reposición una pérdida sobre el saldo no depreciado en los libros del activo existente, impone un castigo injustificado al activo anticipado e introduce un elemento conservador injustificado en la decisión para efectuar o no el reemplazo. La depreciación es relevante por los ahorros que genera a la empresa por su escudo fiscal"¹⁵.

¹⁵ Ramírez Padilla E, Contabilidad de Costos, Editorial Mc Graw Hill

2.2 PARA EFECTOS CONTABLES SE DEFINE AL ACTIVO FIJO EN LA SIGUIENTE FORMA:

Bajo el grupo de activos fijos tangibles deben presentarse en el balance de los bienes tangibles destinados a la producción y venta de mercancías o servicios propios del giro del negocio, de los cuales se estime que su tiempo de uso o consumo sea prolongado.

Con la excepción de los terrenos, estos activos tienen la característica común de estar sujetos a la baja paulatina de su valor, a causa de la depreciación, o el agotamiento. Dicha baja de valor, al ir cargándose a los gastos o costos de la empresa, hace que el valor de estos activos vaya interviniendo gradualmente en el ciclo financiero a corto plazo.

Como regla general, estos activos se valorizan a su costo de adquisición menos su depreciación o agotamiento.

En economías de baja inflación, la revaluación es aconsejable en muy contados casos, como en el de una devaluación de la moneda en que los bienes pierden su significado en términos de unidades monetarias actuales.

Los activo fijos tangibles deben mostrarse en balance indicando la naturaleza de los bienes que lo constituyen. Generalmente se acostumbra analizar la presentación como sigue:

- a) No depreciables:** terrenos
- b) Depreciables:** edificios, maquinaria, muebles, herramientas, vehículos.
- c) Agotables:** bosques, fondos mineros, mantos petrolíferos.
- d) Fondos para reposición de activos fijos.**

En el enunciado, hay que indicar la base de valoración usada, costo, avalúo, etc. el método y las tasas de depreciación utilizados. Cuando existen activos totalmente depreciados pero que continúan en operación, no deben darse de baja, por tanto, habrá que mostrar su depreciación acumulada.

Cuando no se ha estimado correctamente la vida probable de los bienes y para actualizar el costo se ha empleado el método de ajustes por cambios en el nivel de precios, se deberá aplicar al costo original el índice que le corresponda y a la cifra actualizada se deberá calcular la vida consumida en relación con la vida estimada para determinar la depreciación actualizada acumulada.

Como se ha señalado en los activos fijos tangibles, la diferencia por la actualización de la depreciación y agotamiento no debe considerarse una utilidad o pérdida, sino que se registra en una cuenta transitoria que servirá en su caso por actualizar el patrimonio de los accionistas.

Siguiendo con el aspecto contable el activo fijo se puede definir de la siguiente forma:

"Inmuebles, planta y equipo son bienes tangibles que tienen por objeto **a)** el uso o usufructo de los mismos en beneficio de la entidad, **b)** la producción de artículos para su venta o para el uso de la propia entidad y **c)** la prestación de servicios a la entidad, a su clientela o al público en general. La adquisición de estos bienes denota el propósito de utilizarlos y no de venderlos en el curso normal de las operaciones de la entidad".¹⁶

Consideramos por lo mencionado en tema anterior que esta definición del concepto de activo fijo es aplicable también para cuando la Ley señala como deducción autorizada para la determinación de la utilidad gravable de las empresas, la depreciación de los activos fijos tangibles.

¹⁶ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín C-6 de Principios de Contabilidad Inmuebles, Maquinaria y Equipo, México, 1973. Pág. 1.

2.3 AMORTIZACIÓN

En lo que respecta a la amortización, el reglamento de 1954 señalaba que era la absorción gradual del costo de una inversión en activo fijo intangible, o de un gasto que correspondiera a varios períodos por los resultados de un número determinado de ejercicios posteriores a aquel que hubiera sido hecha la inversión o erogada al gasto.

Entre los gastos e inversiones que se sujetaban a amortización señalaba los siguientes:

- I) Los de constitución de sociedades, organizaciones y reorganizaciones de empresas e instalaciones de negocios.
- II) La adquisición de concesiones, patentes de invención, marcas de fábrica y propiedad literaria y artística.
- III) La ejecución de construcciones y mejoras permanentes y necesarias en activos fijos tangibles que no fuesen propiedad del causante y que de conformidad con los contratos de arrendamientos o concesión respectivos quedarán a beneficio del propietario de tales activos.
- IV) Construcción de hornos, presas canales, bordos, acueductos en terrenos que no fuesen propiedad del causante.
- V) Descuentos, primas, comisiones y demás gastos relacionados a la emisión de obligaciones.

Para efectos contables la amortización, se puede entender como un procedimiento de contabilidad que tiene como fin distribuir de manera sistemática y razonable el costo de los activos fijos intangibles en los períodos que resulten beneficiados de ellos. Esta definición deriva del concepto de depreciación al que en el tema anterior hicimos referencia y de lo que al respecto ha señalado el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

"El costo de los activos intangibles debe ser absorbido a través de la amortización, en los costos y gastos de los períodos que resulten beneficiados de ellos. La amortización debe hacerse mediante un método racional, sistemático y consistente durante el término de vida útil extrema del intangible".¹⁷

Consideramos por lo expuesto en tema anterior de esta sección que el concepto de amortización antes señalado también es aplicable para efectos fiscales.

2.4 ACTIVOS INTANGIBLES

Los activos fijos intangibles de carácter legal representan el costo de adquisición, ya sea comprado o desarrollado, para tener derecho al uso o explotación de patentes, marcas, franquicias, procesos industriales, etc.

¹⁷ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín C-8 Principios de Contabilidad. Intangibles, México, 1976. Pág.1

Los gastos de investigación o desarrollo pueden acumularse y asignar su costo a patentes o marcas industriales, si realmente tiene valor de generación de utilidades, ya que el valor real de un intangible radica en su capacidad para generar utilidades, pues de no ser así, no existe justificación para asignarles un valor en el balance.

La base general de valuación de los activos intangibles es el costo de adquisición, ya sea que dichos intangibles hayan sido comparados o hayan sido desarrollados por la empresa.

Los activos intangibles deben ser amortizados de acuerdo con la vida conocida o desconocida de ellos. Los de vida conocida, en el lapso correspondiente y los de vida desconocida en el tiempo que se estime que tendrán vida útil o de generación de utilidades.

Al igual que en los activos tangibles, se puede utilizar el método de ajustes por cambios en el nivel general de precios actualizando el costo histórico de los activos intangibles, y su amortización al aplicar el factor derivado del Índice Nacional de Precios al Consumidor

Contablemente se puede señalar lo siguiente con respecto a los activos intangibles a los que también se refiere la Ley en su artículo 21o y dice:

"el concepto de intangible que se incluye en este boletín normalmente se restringe a aquellos activos no circulantes que sin ser materiales o corpóreos son aprovechables en el negocio"¹⁸

Consideramos que en la actualidad en ausencias de disposiciones legales o reglamentarias que definan el activo fijo, la depreciación y a la amortización, debe atenderse a lo que la técnica contable señala al respecto, basados en los hechos de que tales conceptos, tanto para efectos contables como para efectos fiscales, persiguen un mismo fin: aplicar el costo de un bien de vida duradera a varios períodos, conforme a las reglas particulares y limitaciones que para cada caso se establezcan, para efectos contables conforme a lo que determine la Ley y su reglamento es decir, lo que si puede variar son las reglas particulares de aplicación, cálculo etc.

¹⁸ Ibidem. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Pág. 3

3. DIFERENTES DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES CONTABLES Y FISCALES.

Como resultado de aplicar los lineamientos contables para la estimación de las depreciaciones y amortizaciones de los activos fijos y de calcular la depreciación y amortización fiscal de acuerdo con los porcentajes y métodos señalados por la propia ley, existirán probablemente diferentes cifras de depreciación y amortización para fines contables y para fines fiscales, ya que las primeras estarán determinadas en función de la vida útil del activo en particular y las segundas serán únicamente el resultado de aplicar al monto de la inversión, el porcentaje de depreciación o amortización contenido en la propia Ley. Por esta razón es posible que un activo fijo se deprecie o amortice en un período menor para fines contables que para fines fiscales o viceversa, pudiendo quedar totalmente redimido en diferentes épocas para cada uno de dichos fines.

CUENTAS DE ORDEN

Cuando difieren las depreciaciones y amortizaciones contables de las fiscales, los datos contables se contabilizan en cuentas de balance y de resultado, ya que el resultado final que se obtendrá será precisamente un resultado contable. Es recomendable que las cifras fiscales se controlen contablemente en cuentas de orden que podrían ser las siguientes:

1) "Activo depreciable" o "Activo amortizable", para controlar el valor de los activos depreciables o amortizables; estas cuentas de naturaleza deudora reflejarían siempre la inversión total de los activos sujetos a depreciación o amortización,

2) "Depreciación fiscal por efectuar" o "Amortización fiscal por efectuar", cuentas de naturaleza acreedoras cuyos saldos mostrarían la depreciación o amortización fiscal que no haya sido deducida a una fecha,

3) "Depreciación fiscal efectuada" o "Amortización fiscal efectuada". cuentas de naturaleza acreedora cuyos saldos reflejarían las deducciones que se han hecho por concepto de depreciación o amortización.

Los asientos correspondientes para registrar en cuentas de orden la depreciación fiscal, son como sigue:

-1-

Activo depreciable	\$100	
Depreciación Fiscal por Efectuar		\$100

Para controlar la inversión original.

-2-

Depreciación Fiscal por Efectuar	\$10	
Depreciación Fiscal Efectuada		\$10

Para registrar la deducción de cada ejercicio

-3-

Depreciación Fiscal Efectuada	\$100	
Activo depreciable		\$100

Para dar de baja el activo fijo al quedar
totalmente depreciado.

Así como la política fiscal no debe influenciar a la política contable para la determinación de la depreciación y amortización contable, la deducción fiscal por estos conceptos no puede verse modificada por la política contable. Esto significa que una empresa al elaborar su declaración del impuesto sobre la renta, debe calcular estas deducciones considerando únicamente los lineamientos y porcentajes establecidos en la ley. Para ejemplificar esta afirmación, a continuación se muestra la determinación de la utilidad gravable de una empresa que obtuvo una utilidad contable de \$ 180,000 y que contabilizó depreciación para su equipo de transporte por \$ 100,000, siendo que para fines fiscales puede deducir depreciación fiscal por \$ 150,000.

Utilidad contable	\$ 180,000
Más_ Depreciación contable.	\$ 100,000

	\$ 280,000
Menos_ Depreciación fiscal	\$ 150,000

Utilidad gravable	\$ 130,000

"Antes de referirnos al razonamiento que sirvió de base para determinar la utilidad gravable, deseamos mencionar que durante el desarrollo de esta obra identificaremos a esta determinación con el nombre de "conciliación" por que así lo manda la costumbre. No obstante, conviene aclarar que técnicamente esto es un error, por que para conciliar es necesario conocer previamente las cifras de los conceptos que difieren y tratándose de la determinación de la utilidad gravable sólo se conoce previamente la utilidad contable que sirve de base para determinar posteriormente el resultado fiscal".¹⁹

Para elaborar la conciliación anterior se hace el siguiente razonamiento:

La empresa obtuvo contablemente una utilidad de \$ 180,000. Si esta empresa no hubiera tenido el cargo a gastos por la depreciación, habría ganado \$ 100,000 más utilidad. o sea,

\$ 280,000 en total, generándose una utilidad que no ha sufrido disminución alguna por concepto de depreciación. Como para fines fiscales, la ley permite deducir depreciación por \$ 150,000, se le disminuye esta cifra a \$ 280,000, determinando una utilidad gravable de únicamente \$ 130,000.

¹⁹ Ibidem. Calvo. Pág. 284

4. CALCULO DE LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

Para calcular la depreciación y amortización existe un método general que autoriza la Ley y que lleva el nombre de LÍNEA RECTA, el cual se tratará de explicar en este punto.

4.1 MÉTODO DE LÍNEA RECTA

Este método como ya se dijo, esta autorizado por la Ley para ser utilizado por cualquier empresa, en el cual se establecen porcentajes máximos anuales que se aplican sobre el costo de adquisición de los activos. Como la ley establece porcentajes máximos, las empresas pueden elegir libremente el por ciento que deseen utilizar siempre que este no exceda el señalado por la ley, siendo la única limitación la de no modificarlo en ejercicios posteriores, ya que el porcentaje de depreciación o amortización debe ser fijo y constante.

De esta forma, si una empresa en su primer ejercicio decide depreciar su equipo de transporte al 15% anual para fines fiscales, puede hacerlo, ya que la ley contiene una tasa máxima del 20%, pero tendrá que utilizar dicha tasa de 15% en ejercicios futuros. Para modificarla necesitaría obtener autorización previa de la SHCP, requisito que propiamente viene constituir una regla general de consistencia fiscal, por la obligación

que tienen las empresas de obtener una autorización previa de dicha Secretaría, siempre que deseen cambiar un método que implique modificación de su utilidad gravable. A esta regla la podríamos llamar el "principio de consistencia fiscal". En igual situación se colocaría esta empresa si posteriormente deseará reducir la tasa de depreciación del 15% al 10% anual. Cabe aclarar que contablemente una empresa puede efectuar libremente los cambios que desee, hasta donde se lo permitan los principios de contabilidad, ya que las limitaciones que contiene la ley son únicamente para fines fiscales.

El método de línea recta le proporciona a las autoridades fiscales ventajas al facilitarle la revisión de esta deducción. La principal desventaja que normalmente se le imputa a este método, es que puede estar alejado de la realidad, desventaja que es muy relativa, por que la generalidad de las empresas en nuestro país utilizan este método para hacer sus estimaciones contables por depreciación y amortización. Aún más, es frecuente encontrar la práctica errónea en muchas empresas de calcular las depreciaciones y amortizaciones contables con los porcentos fiscales, por confundir el alcance de las normas fiscales, olvidándose de la vida útil del valor de deshecho de sus activos fijos.

"Por lo expuesto, consideramos que sería adecuado en términos generales que la ley se basara en el método de línea recta para el cálculo de la depreciación y amortización, siempre que en forma discrecional la SHCP estuviera facultada para autorizar a las empresas a utilizar otros métodos como horas máquinas, unidades producidas, etc, cuando así lo justificaran. En la medida en que las autoridades fiscales reconozcan y autoricen otros métodos que significan solamente el reconocimiento oportuno de una deducción legítima del causante, se obtendrá un tratamiento justo para esta importante deducción".²⁰

3.2 DEPRECIACIÓN ACELERADA.

En un tema anterior indicamos que en la actualidad la ley prohíbe que se otorguen autorizaciones a las empresas para que aumenten las tasas de depreciación de sus activos fijos sobre las máximas contenidas en la propia ley, a pesar de que estas autorizaciones sólo tendrían como finalidad adecuar los por cientos de depreciación de dichos bienes a la vida útil de los mismos. Es decir, si la ley autoriza una tasa de depreciación de 10% anual para depreciar determinada maquinaria y equipo y esa maquinaria tiene una vida útil de ocho años, la autorización que otorgaran las

²⁰ Ibidem. Calvo, Pág. 268

autoridades fiscales para depreciar el 12.5% anual no haría más que adecuar el porcentaje de depreciación a la vida útil del bien, para que al término de los ocho años esa maquinaria estuviera totalmente depreciada. También señalamos que el régimen de depreciación acelerada no podría substituir a estas autorizaciones por ser de naturaleza diferente.

La depreciación acelerada no supone que los bienes se agoten o se destruyan en un período más corto que el que la ley señala, la depreciación acelerada por el contrario, supone que los bienes van a durar más que el período en el que se deprecien y esta facilidad se otorga deliberadamente por la ley no para una indiscriminada ayuda a los contribuyentes, sino para permitir a las ramas de actividad económica que lo ameriten, la utilización de factores de depreciación más rápidos que los reales y por lo tanto, a través de un diferimento de impuestos, recuperar más rápidamente su inversión.

Las autoridades fiscales definieron la depreciación acelerada como sigue: "En efecto, en el caso de la depreciación acelerada, aun cuando se reconoce que la vida útil de un bien es superior al período en el que se aplicará la depreciación acelerada, ésta autoriza con el objeto de que la deducción fiscal por concepto de depreciación, disminuya la utilidad gravable y consecuentemente se disminuya también el impuesto sobre la renta por pagar".²¹

²¹ SHCP, Revista Investigación Fiscal, Núm. 61. Enero, 1971

El término de depreciación acelerada es un concepto fiscal que se creó mediante reforma a la Ley en 1962, con la finalidad de fomentar la industrialización del país. Al lograrse con la depreciación acelerada la deducción para efectos fiscales de una cantidad superior por concepto de depreciación a la que se deduce para fines financieros o contables, produce por ejemplo el siguiente efecto. Mientras que una maquinaria se esta depreciando a razón de 10% anual para fines contables o financieros, para fines fiscales se podrá estar depreciando mediante una autorización de este tipo al 15%, 20% ó 25% anual según sea el caso. De esto se desprende que si para fines financieros los resultados del año están mostrando una deducción de \$100,000 por concepto de depreciación, los resultados fiscales pueden estar absorbiendo una deducción por ese mismo concepto de \$250,000. Esto ocasiona que se reduzca la utilidad gravable y con ello se reduzca el pago del impuesto sobre la renta. La diferencia de impuesto sobre la renta que deja de pagarse a las autoridades fiscales sirve, por ejemplo, para poder pagar los préstamos en que tuvo que incurrir la compañía para poder llevar a cabo la expansión industrial. Claro está que llegaría un momento en que para efectos financieros o contables aún se tendrá deducciones por concepto de depreciación, la cual ya no podría deducirse para fines fiscales en virtud de que para este fin los activos fijos correspondientes habrán quedado totalmente depreciados. En ese momento sucederá el fenómeno contrario a aquél que se presentó cuando aún se tenía depreciación fiscal, o sea que la utilidad gravable aumentará y consecuentemente aumentará el impuesto

sobre la renta que se tenga que pagar. En otras palabras, se estará pagando en esos ejercicios en que ya no hay depreciación fiscal, el impuesto sobre la renta que se dejó de pagar en los primeros años de operación.

El efecto que tiene este método de depreciación acelerada es que la empresa, al no pagar impuesto sobre la renta, está obteniendo del fisco un financiamiento gratuito ya que no recibe cargos por intereses. Esto le permite poder hacer frente a sus necesidades financieras al llevar acabo su expansión industrial.

A continuación se incluye un ejemplo que ilustra numéricamente la forma en que opera el régimen de depreciación acelerada y los efectos que éste produce.

EFECTO QUE PRODUCE UN RÉGIMEN DE DEPRECIACIÓN ACELERADA

	Primer año	Total en los primeros cuatro años.	Total del quinto al décimo año	

Depreciación contable		\$ 100	\$ 400	\$ 600
10% anual sobre				
\$ 1,000 de inversión				
Depreciación fiscal al				
25% anual		(250)	(1,000)	
		_____	_____	
Aumento (disminución)				
en la utilidad grava-				
ble		<u>(\$150)</u>	<u>(\$ 600)</u>	<u>\$600</u>
Aumento (disminución)				
en el ISR, calculado				
al 42%		<u>(\$ 63)</u>	<u>(\$ 252)</u>	<u>\$252</u>

Rendimiento considera-
do al 10% anual, prove-
niente del diferimiento

del ISR \$ 6,3 \$ 63.0 \$ 63

Rendimiento total \$ 126

El aumento de efectivo que se percibe en el curso de los cuatro primeros años asciende a \$252, mismos que se reembolsan al fisco en los siguientes seis años, sin que por el financiamiento se cause interés alguno.

Cabe aclarar que la depreciación acelerada no puede operar para fines contables, ya que desde este punto de vista la depreciación siempre se debe calcular en función de la vida probable que los activos fijos. En este mismo sentido se ha pronunciado el Instituto Mexicano de Contadores Públicos al establecer que:

"Conviene recordar que las tasas de depreciación, establecidas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, no son siempre las adecuadas para distribuir el total a depreciar entre la vida de los activos fijos y que a pesar de aplicar la depreciación acelerada como incentivo fiscal, contablemente debe calcularse y registrarse la depreciación de acuerdo con la vida de dichos activos".²²

²² Ibidem. Boletín C-6, Págs 14-15.

CAPITULO 3**1. ACTUALIZACIÓN DE BIENES PARA SU DEDUCCIÓN****FACTORES DE ACTUALIZACIÓN**

El Método de índices en la actualización fiscal.

"La finalidad de este método es dar el mismo poder adquisitivo de las contribuciones en diferentes fechas, por medio del ajuste a las cifras originales de conformidad con el cambio en el nivel general de precios".²³

FUNDAMENTO LEGAL DE LA OBLIGACIÓN DE ACTUALIZAR CONTRIBUCIONES.

La pérdida del poder adquisitivo y la distorsión en las bases gravables para el pago de las contribuciones dio lugar a que las autoridades fiscales hayan realizado una serie de adecuaciones para corregir estas diferencias en valores.

²³ Medina Luna José, Como Actualizar los Bienes en Materia Fiscal, Revista Consultorio Fiscal, Año 6 # 81, Enero 1993, Págs. 27-31

El artículo 7o del R.C.F.F. establece que el factor de actualización a que se refiere el artículo 17a de este ordenamiento, deberá calcularse hasta el diezmilésimo.

NATURALEZA JURÍDICA DE LA ACTUALIZACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

El art. 17 a del C.F.F. en su último párrafo a la letra dice:

"Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de esta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio no será deducible, no acreditable".²⁴

Lo anterior significa que el hecho de considerar la pérdida del poder adquisitivo de la contribución, mediante su actualización de ninguna manera implica el que se cambie su concepto jurídico puesto que seguirá considerándose como una contribución y lo único que está cambiando es el poder adquisitivo de dicha contribución, reflejando a dos fechas determinadas.

Las autoridades hacendarias introducen el concepto de actualización derivado de los efectos inflacionarios, pero esto no significa que las cantidades adquieran otro concepto.

²⁴ Código Fiscal de la Federación, Prontuario de Actualización Fiscal 1995, Trigésima Segunda Edición, 1995 ECASA.

Esta disposición resulta contradictoria por que primero se establece que las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización y por otra parte indica que dicha actualización no será deducible ni acreditable tratándose de pagos provisionales y del ejercicio.

FACTORES DE AJUSTE O ACTUALIZACIÓN

TIPOS DE FACTORES

a) Para períodos mensuales

I Factores de ajustes Art. 7-I ISR

b) Para períodos mayores a un mes

II Factores de actualización Art. 7-II ISR

Obtención de Factores

Factor de ajuste I.N.P.C. del mes
 mensual (FAM) al que corresponda
 = el cálculo menos 1
 I.N.P.C. del mes
 anterior

Ejemplo:

I.N.P.C. julio 1994	37431.9	=	1.0044
I.N.P.C junio 1994	37266.6		
	menos 1		

Factor de ajuste mensual			0.0044

INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR

El Banco de México publica mensualmente el Índice de Inflación que se va registrando en el país, conocido como Índice de Precios al Consumidor.

Este indicador expresa en el cambio porcentual en los precios de diversos artículos en dos momentos del tiempo.

La tabla actual toma como base el año de 1978 y se inicia en enero de 1969.

Para su determinación el Banco de México realiza estudios sobre la repartición de el gasto y el consumo de las familias mexicanas en determinado tiempo, cuyos resultados en porcentaje van a servir para construir el índice. Se comparan dos años los distintos componentes del índice, y se multiplica por mencionado porcentaje, lo que se coloca en una columna de inflación, cuya suma indica el porcentaje de inflación que se registra en ese período.

1.1 ACTUALIZACIÓN DE ACTIVOS MONETARIOS

CONCEPTO. El efecto por posición monetaria es producto de decisiones eminentemente financieras. Nace del hecho de que existen activos monetarios y pasivos monetarios que durante una época inflacionaria ven disminuido su poder adquisitivo, al mismo tiempo que siguen manteniendo su valor nominal. En caso de los activos monetarios esto provoca pérdida, ya que cuando la empresa los convierta en dinero o haga uso del mismo, dispondrá de una cantidad igual al valor nominal de éstos pero con un poder adquisitivo menor. Por lo que respecta a las deudas, el fenómeno es exactamente el mismo pero con un efecto favorable para la empresa, ya que liquidará un pasivo con cantidades de dinero de menor poder adquisitivo.

El efecto por posición monetaria es producto de un evento externo a la entidad, cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

Como se mencionó anteriormente, el efecto monetario es producto del efecto de los cambios en el nivel general de precios sobre las partidas monetarias, durante un período de tiempo. Al respecto, el boletín A-3, Realización y Período Contable, menciona como ejemplo de un evento económico externo a la entidad, los cambios en el poder adquisitivo de la moneda. Consecuentemente, de acuerdo con estos principios, ese efecto debe reconocerse precisamente en el período que está afectando, esto es, debe ser elemento determinante de los resultados de ese período.

La cuantificación correcta del efecto por posición monetaria está condicionada por la adecuada segregación de las partidas monetarias de las no monetarias. Esta comisión ha definido con anterioridad estos conceptos, en los siguientes términos:

"Son activos y pasivos monetarios los que se caracterizan porque: a) sus montos se fijan por contrato o en otra forma, en términos de unidades fiduciarias, independientemente de los cambios en el índice general de precios; b) originan a sus tenedores un aumento o disminución en el poder adquisitivo en general o de la moneda, cuando existen cambios en el índice general de precios.."25

En otras palabras, las partidas monetarias son aquéllas que al cierre de un período determinado están expresadas automáticamente a los niveles de un poder adquisitivo de la moneda en ese momento y por lo tanto, con el trascurso del tiempo, pierden valor por el hecho de estar expresadas y ser representativas de moneda corriente.

Al convertir los activos y pasivos en moneda extranjera a su equivalente en moneda nacional, quedan sujetos a la pérdida en su poder adquisitivo en épocas de inflación y por consiguiente deben considerarse partidas monetarias para efectos de la cuantificación del efecto por posición monetaria.

²⁵ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín B-5, Párrafo 9.

Determinación del efecto por posición monetaria.

El efecto monetario debe cuantificarse en unidades monetarias de poder adquisitivo similar al de los otros componentes del estado de resultados. Para este propósito, el efecto monetario del período será la suma algebraica de los efectos monetarios mensuales determinados aplicando las posiciones monetarias existentes al principio de cada mes, las tasas de inflación de los meses correspondientes (cuantificadas estas últimas, con base en el Índice Nacional de Precios al Consumidor). El total del período será la sumatoria de todos los movimientos mensuales por este concepto, expresados en pesos de poder adquisitivo de la fecha del Balance General, de acuerdo a lo establecido en los párrafos 144 al 147.²⁶

Las partidas no monetarias que por alguna razón justificada (como puede ser su poca importancia, o duda sobre su naturaleza) no se actualicen, se considerarán monetarias para fines de la determinación del efecto monetario.

²⁶ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. Boletín B-10 y sus documentos de adecuaciones, Edición Integradora, 1993.

Contrapartida de la actualización .- el efecto por posición monetaria se determinará y registrará al final del período. Para su registro se empleará una cuenta de resultados, debiendo llevar la contrapartida contra la cuenta transitoria, en la cual se registraron las actualizaciones de los conceptos no monetarios. Cuando se haya utilizado el Método de Ajuste al Costo Histórico por cambios en el Nivel General de Precios, el cálculo directo del Efecto por Posición Monetaria, efectuado de acuerdo con el procedimiento señalado, deberá determinar una cifra similar al saldo que muestra la cuenta transitoria.

Presentación

El efecto de las fluctuaciones cambiarias y el efecto por posición monetaria deben ser elementos integrantes de la información contenida en el Estado de Resultados.

1.2 RESULTADO POR TENENCIA DE ACTIVOS NO MONETARIOS**VALUACIÓN**

Concepto. Este renglón existe únicamente cuando se sigue el método de costos específicos. Representa la variación en el valor de los activos no monetarios por encima o por debajo de la inflación. Si la variación es superior a la que se obtendrían al aplicar el Índice Nacional de Precios al Consumidor, habrá una ganancia por retención de activos no monetarios. En el caso contrario se producirá una pérdida.

Determinación del Resultado por Tenencia de Activos no Monetarios.

Se calculará comparando el incremento real en el valor de las partidas no monetarias actualizadas por el método de costos de reposición con el que se hubiera logrado de haber aplicado factores derivados del Índice Nacional de Precios al Consumidor; sin embargo, tratándose de la primera actualización, se puede cuantificar por exclusión, después de haber identificado los demás efectos de aplicación del B-10 en la contracuenta (cuenta transitoria) que surge por dichos efectos.

Las partidas no monetarias que por alguna razón justificada (como puede ser su poca importancia, o duda sobre su naturaleza) no se actualicen, se considerarán monetarias para fines de la determinación del efecto monetario.

Presentación.

El resultado por tenencia de activos no monetarios del período se llevarán, independientemente de su naturaleza favorable o desfavorable, al capital contable.

El Resultado por Tenencia de Activos no Monetarios deberá desglosarse por cada concepto no monetario, de tal manera que pueda apreciarse la magnitud en que la actualización de éstos, exceda o quede por debajo del cambio resultante de la aplicación del nivel general de precios.

Se deberá revelar en una nota el procedimiento seguido para la determinación del resultado por tenencia de activos no monetarios, así como una breve explicación, objetiva y clara, respecto a su naturaleza.

1.3 COSTO INTEGRAL DE FINANCIAMIENTO

Concepto y fundamentación. En una época inflacionaria el concepto de costo de financiamiento se amplía para incluir, además de los intereses, las fluctuaciones cambiarias y el resultado por posición monetaria, debido a que estos factores repercuten directamente sobre el monto a pagar por el uso de la deuda, En el caso de pasivos en moneda nacional la tasa de interés es alta, entre otras cosas, porque se trata de cubrir la disminución en el poder adquisitivo del dinero. Para los pasivos en moneda extranjera, su costo esta determinado por los intereses, las fluctuaciones cambiarias y por la disminución en el poder adquisitivo de la moneda.

Al haberse contraído pasivos, se incurre en costo de financiamiento por el simple transcurso del tiempo. Consecuentemente, se identifican con un período determinado. Por lo tanto y de acuerdo con el principio del Período Contable y con el de Realización se deben llevar a los resultados del período con base en lo devengado.

Para que exista congruencia (a partidas de igual naturaleza corresponde un tratamiento contable igual) se deben llevar a resultados todos los elementos que forman el costo integral de financiamiento : intereses, fluctuaciones cambiarias, efectos por

posición monetaria. En aquellos casos en que se capitalicen costos financieros correspondientes a una fase preoperacional de inversiones en activos fijos, éstos deberán comprender, lógicamente, los mismos conceptos de interés , resultados cambiarios y resultados por posición monetaria.

El llevar a resultados sólo algunos de los elementos mencionados en el párrafo anterior distorsionaría el conocimiento del costo real de financiamiento, la cifra de utilidad y violaría los principios del Período Contable y de Realización.

1.4 ACTUALIZACIÓN DE INVENTARIOS-COSTO DE VENTAS.

Valuación.

Determinación del monto de la actualización. El monto de la actualización será la diferencia entre el costo histórico a pesos nominales y el valor actualizado. En caso de existir inventarios previamente reexpresados, el monto a comparar contra el nuevo valor será el actualizado anterior.

Métodos para determinar la actualización de los inventarios.

De acuerdo con lo mencionado, cada empresa, después de un estudio razonable donde tome en cuenta sus características, sus circunstancias y la relación costo beneficio en la información, podrá escoger entre las siguientes opciones, aquella que le permita presentar una información más apegada a la realidad.

A. Método de ajuste al costo histórico por cambios en el nivel general de precios. Bajo este método el costo histórico de los inventarios se expresa en pesos de poder adquisitivo a la fecha del balance, mediante el uso de un factor derivado del Índice Nacional de Precios al Consumidor.

B. Método de actualización de costos específicos (valores de Reposición).

Se entiende por valor de reposición el costo en que incurriría la empresa en la fecha del balance, para adquirir o producir un artículo igual al que integra su inventario. Para efectos prácticos, éste puede determinarse por cualquiera de los siguientes medios, cuando éstos sean representativos del mercado:

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

Hay que tener presente que el importe de los inventarios no debe exceder a su valor de realización.

Método para determinar la actualización del costo de ventas.

El objetivo de actualizar el costo de ventas es relacionar el precio de venta obtenido por el artículo, con el costo que le hubiera correspondido al momento de la misma.

Para actualizarlo, los procedimientos aplicables según el método seguido son:

A. Método de ajuste al costo histórico por cambios en el nivel general de precios. Bajo este método el costo histórico del costo de ventas se expresa en pesos de poder adquisitivo de mes en que se realizó la venta, mediante el uso de un factor derivado del Índice Nacional de Precios al Consumidor. Para efectos prácticos esto se logra determinando el costo de ventas mensual, mediante la aplicación de un factor derivado del Índice Nacional de Precios al consumidor, a los inventarios iniciales y finales del mes, a fin que reflejen los pesos del mismo.

B. Método de actualización de costos específicos (Valores de Reposición)

El valor de reposición se podrá determinar a través de cualquiera de los siguientes enfoques:

1. Estimar su valor actualizado mediante la aplicación de un índice específico.

2. Aplicar el método de últimas entradas-primeras salidas (UEPS). (En el caso de que en el ejercicio se hayan consumido capas de años anteriores o de períodos menores dependiendo de los niveles de inflación, el método debe ser complementado con los ajustes correspondientes.

3. Valuar el costo de ventas a costos estándar, cuando éstos sean representativos de los costos vigentes al momento de las ventas.

4. Determinar el valor de reposición de cada artículo en el momento de su venta.

El costo de ventas del período, independientemente del método seguido para su actualización, deberá quedar expresado en pesos de poder adquisitivo de la fecha del Balance General, de acuerdo a lo establecido en los párrafos 144 al 147. 8

Consideraciones para ambos conceptos. Para que exista congruencia, debe seguirse el mismo procedimiento para la actualización del inventario y del costo de ventas. Esto se logra si la actualización se determina a nivel de artículos disponibles para venta, excepto en los dos siguientes casos:

-Al usar PEPS, el inventario queda actualizado más no así el costo de ventas.

-Al emplear UEPS el costo de ventas estará actualizado pero el inventario no.

En estos casos el concepto que no quedó actualizado deberá actualizarse por cualquiera de los procedimientos señalados.

Contrapartida de la actualización. Debido a que el monto de la actualización reflejada en el inventario y el costo de ventas es resultante de varios factores, cuyo efecto total correspondiente al período sólo se puede determinar al final del mismo, es recomendable emplear una cuenta transitoria para acreditar la contrapartida de dicha actualización. Al final del período se saldará, según el caso, contra cada uno de los componentes que la integran.

PRESENTACIÓN.

La actualización del inventario y del costo de ventas debe formar parte de la información contenida en los estados financieros básicos.

En los estados financieros o en sus notas se deberá revelar el método y procedimiento seguido para la actualización del inventario y del costo de ventas.

1.5 ACTUALIZACIÓN DE INMUEBLES, PLANTA Y EQUIPO DEPRECIACIÓN.**VALUACIÓN.**

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

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

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

A. Método de ajuste al costo histórico por cambios en el nivel general de precios. Expresar el costo histórico del activo fijo y su depreciación acumulada a pesos constantes de poder adquisitivo general al cierre del ejercicio, utilizando el Índice Nacional de Precios al Consumidor que publica el Banco de México.

B. Método de actualización de costos específicos (Valores de reposición).

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

- Mediante avalúo de un perito independiente.

- Empleando un índice específico que pudiera haberse emitido por el Banco de México u otra institución de reconocido prestigio.

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

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

a) Proporcionar los siguientes datos correspondientes a los distintos bienes:

- Valor de reposición nuevo. Es la estimación del costo en que incurriría la empresa para adquirir en el momento actual un activo nuevo semejante al que está usando, más todos los costos incidentales necesarios (fletes, acarreos, instalación, derechos etc.) para que estuviera listo para su uso, permitiéndole mantener una capacidad operativa equivalente.

- Valor neto de reposición. Es la diferencia entre el valor de reposición nuevo y el demérito provocado principalmente por el uso y obsolescencia.

- Vida útil remanente. Estimación del período de tiempo en que el activo puede servir a la empresa.

- Valor de deshecho. Estimación del valor final del activo una vez terminada su vida útil, cuando existan elementos suficientes que indiquen su posible existencia.

b) Todos los bienes de la misma clase y características comunes deben tratarse en forma congruente.

c) El cálculo técnica de la actualización no debe producir solamente cifras globales, sino que debe asignar valores específicos a los distintos grupos de bienes homogéneos.

d) Debe existir congruencia entre las políticas de capitalización para determinar el valor histórico de los activos fijos y las partidas que se incorporan para determinar el monto del avalúo.

En los ejercicios inmediatos siguientes a la actualización mediante valuadores independientes, se podrán ajustar a las cifras derivadas de ese avalúo utilizando índices específicos de precios de los activos fijos de que se trate. Estos índices los podrán proporcionar los propios valuadores. En aquellos casos excepcionales de activos fijos cuyo cambio de valor de reposición sufre una modificación en la misma proporción de los cambios en el nivel general de precios, se podrá emplear el Índice Nacional de Precios al Consumidor. Sin embargo, estos ajustes por medio de índices sólo se podrán practicar cuando los valores sean representativos de los existentes en el mercado, satisfaciendo la necesidad de que las cifras reportadas en los estados financieros estén apegadas lo más que sea posible a la realidad. Cuando sea evidente que las cifras tienden a apartarse de las de mercado, es necesario que se practique un nuevo avalúo.

Excepcionalmente, las empresas podrán determinar, por sí mismas, el valor neto de reposición de sus activos cuando dispongan de elementos objetivos y verificables para hacerlo.

Activos en desuso. Se valuarán a su valor neto de realización (precio estimado de venta menos costo en que se incurriría para venderlos).

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

Para la determinación de la depreciación del período se debe tomar como base el valor actualizado a la fecha que mejor permita enfrentar ingresos contra gastos; el total del período será la sumatoria de todos los movimientos mensuales por este concepto, expresado en pesos de poder adquisitivo de la fecha del Balance General.

No se afectarán las utilidades de ejercicios anteriores por la actualización de la depreciación acumulada, aún cuando dicha diferencia lleve implícita corrección de la vida estimada; esta actualización será considerada en la cuenta relativa a la contrapartida de la actualización.

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

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

Presentación.

En el balance general se presentará los valores actualizados de los activos fijos y en el estado resultados el monto de lo depreciación determinada.

Deberá revelarse aquella información pertinente e indispensable que permita al usuario de los estados financieros captar el significado e implicaciones del monto en que aparecen determinados los activos fijos y la depreciación. Como mínimo se revelará: el método de la actualización seguido por la empresa, la depreciación del período y la acumulada, así como el procedimiento de depreciación utilizado. De existir cambios en las estimaciones de la vida probable de algunos o de la totalidad de bienes sujetos a depreciación, deberá efectuarse un señalamiento específico en el cambio y su efecto en la información financiera.

ACTUALIZACION AL INICIO DEL EJERCICIO

(31 DICIEMBRE DE 1992)

El primer paso para reexpresar la información de la Especial S.A., es llevar a cabo una actualización inicial, en donde la empresa maneje las distorsiones que ha provocado la inflación en las cifras de sus Estados Financieros a esa fecha.

En esta fase la cédula que desarrollaremos serán:

- 1.- Inventarios
- 2.- Inmuebles, maquinaria y equipo
- 3.- Depreciación acumulada
- 4.- Capital contable
- 5.- Determinación del resultado por posición monetaria inicial
- 6.- Esquema de mayor
- 7.- Estado de posición financiera inicial.

El método utilizado para reexpresar es el de Índices o Niveles Generales de Precios, por lo cual las fórmulas para encontrar las cifras actualizadas serán:

A. Fórmula Valor Equivalente

$$VE= VH \times \frac{IF}{IH} \quad \text{ó} \quad VE= VH \times F$$

B. Monto de ajuste

$$M= VE - VH$$

donde:

(VE)= Valor equivalente por inflación

(VH)= Valor histórico

(IF)= Índice de precios fecha comparación

(IH)= Índice de precios históricos

(F)= Factor de corrección

(M)= Monto del ajuste

En cada una de las cédulas se incluye una parte teórica con los lineamientos principales del Boletín B-10 y sus adecuaciones, en la cual se indican encerrados en un paréntesis los párrafos que le son aplicables.

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

La actualización inicial sólo toma en cuenta las cifras del estado de posición financiera, no realiza modificaciones al estado de resultados.

1. INVENTARIOS

A. Aspectos teóricos del Boletín B-10

Objetivo: actualizar el valor del inventario al cierre del ejercicio.

Incorporar la cifra actualizada en los estados financieros.

Método: Niveles generales de precios y costos específicos.

$$\begin{array}{rclcl} \text{Valuación: (M)} & = & (\text{VR}) & - & (\text{VH}) \\ \text{Monto} & & \text{Valor} & & \text{Valor} \\ \text{ajuste} & & \text{reexpresado} & & \text{histórico} \end{array}$$

y en caso de existir actualizaciones previas

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

$$\begin{array}{rcccl} \text{Monto} & = & \text{Valor} & - & \text{Valor} \\ \text{ajuste} & & \text{reexpresado} & & \text{reexpresado} \\ & & \text{actual} & & \text{anterior} \end{array}$$

Significado: El costo histórico de los inventarios se expresa en pesos de poder adquisitivo a la fecha del balance.

Medio: Factor de corrección derivado del Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Elementos que deben considerarse: Deben considerarse, cuando menos, la rotación de inventarios sus sistemas de valuación y la formación de capas.

Observaciones: El valor de los inventarios no debe exceder su valor de realización.

B. Ejemplos y explicaciones

Datos del inventario

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

(VH) Valor Histórico = \$ 15,000

Método valuación = Primeras entradas
primeras salidas

Rotación 30 días

Posible fecha adquisición: diciembre 1992

(tomando en cuenta la rotación y el sistema de valuación)

(IF) Índice fecha comparación (dic/92) = 423.8

(IH) Índice fecha adquisición (dic/92) = 423.8

(F) Factor corrección = 423.8 = 1.0000

423.8

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

Fórmula Valor Equivalente

$$VE = \frac{VH}{IH} \times IF$$

$$VE = \$ 15,000 \times \frac{423.8}{423.8}$$

$$VE = \$ 15,000 \times 1$$

$$VE = \$ 15,000$$

Monto de ajuste

$$M = VR - VH$$

$$M = \$ 15,000 - \$ 15,000$$

$$M = \$ 0$$

2. INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO

A. Aspectos Teórico del Boletín B-10

Objetivo: Actualizar cifras de inmuebles, maquinaria y equipo y su depreciación acumulada al cierre del ejercicio.

Incorporar la cifra actualizada en los estados financieros.

Método: Niveles generales de precios y costos específicos.

$$\begin{array}{rclcl} \text{Valuación: (M)} & = & (\text{VR}) & - & (\text{VH}) \\ \text{Monto} & & \text{Valor} & & \text{Valor} \\ \text{Ajuste} & & \text{Reexpresado} & & \text{Histórico} \\ & & \text{Neto} & & \text{Neto} \\ & & & & (\text{valor libros}) \end{array}$$

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

En caso de actualizaciones previas el valor en libros será el último valor actualizado.

Al hablar de valores netos el boletín se refiere a los valores de adquisición menos su depreciación acumulada.

Significado: El costo histórico de los inmuebles, maquinaria y equipo y su depreciación acumulada se presentan en pesos de poder adquisitivo de la fecha del balance.

Medio: Factor de corrección derivado del índice Nacional de Precios al Consumidor.

Observaciones: Los activos en desuso deben valuarse a su valor neto de realización, es decir, al precio estimado de venta menos los costos en que se incurrirían para venderlos.

Las adecuaciones del Boletín B-10 en su párrafo 3.3 indican que cuando se aplique el método de ajustes por cambios en el nivel general de precios, "si dentro del costo de los activos que se actualizan se encuentran incluídas fluctuaciones cambiarias (situación que puede presentarse cuando se hace la primera actualización de los estados

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

financieros), la actualización se hará sobre la base del valor histórico original, segregando y no indexando las fluctuaciones cambiarias aplicadas a dicho costo. En estos casos, dichas fluctuaciones deben reflejarse disminuyendo el efecto monetario acumulado"4, o sea el Resultado Inicial por Posición Monetaria.

B.Ejemplos y explicaciones

Con el objeto de facilitar su comprensión, manejaremos como ejemplo la actualización del edificio.

Ejemplo: edificio

Datos:

(VA) Valor de adquisición	\$ 20,000
Fecha de adquisición	enero/1990
(IF) Índice fecha comparación (dic/92)	= 423.8
(IH) Índice fecha adquisición (ene/90)	= 133.8
(F) Factor corrección= <u>423.8</u>	= 3.1674
	133.8

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

Fórmula Valor Equivalente

$$VE = VH \times \frac{IF}{IH}$$

$$VE = \$ 20,000 \times \frac{423.8}{133.8}$$

$$VE = \$ 20,000 \times 3.1674$$

$$VE = \$ 63,348$$

Monto de ajuste

$$M = VR - VH$$

$$M = \$ 63,348 - \$ 20,000$$

$$M = \$ 43,348$$

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

Descripción de la Cédula de Trabajo

Columna	Concepto	Explicación
(1)	Fecha Adquisición	Se toma de la relación de inmuebles maquinaria y equipo.
(2)	Concepto	Se toma de la misma relación. El tra- bajo se llevará a cabo por cada uno de los bienes de la empresa.
(3)	Cifra Histórica	Se toma de la misma relación. No exis- ten actualizaciones previas.
(4)	Indices	El índice de la fecha de comparación será en todos los casos diciembre de 1992, o sea, 423.8.
(5)	Factor	Es el factor de corrección por la inflación. Se obtiene dividiendo los dos indices anteriores.

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

(6) Cifra Reexpresada Es el valor equivalente en pesos de poder de compra de diciembre de 1992 de los valores históricos.

Se obtiene multiplicando la cifra histórica (col. 3) por el factor de corrección (col.5)

(7) Diferencia Es el monto de ajuste que debe realizarse. Se obtiene restándole a la cifra actualizada (col. 6) la cifra histórica (col. 3)

El término IVE quiere decir el "incremento el el Valor de la empresa en pesos", provocado por esa diferencia.

El IVE no es un término que menciona el Boletín B-10, pero si será utilizado por el autor frecuentemente en este trabajo.

El incremento sólo se da en el valor en pesos de los activos,

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

Ajustes Contables

Aparecen al final de la cédula de trabajo. Los ajustes modifican los datos de los valores de los activos fijos y se llevan a una cuenta provisional de "Corrección por Reexpresión".

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

LA ESPECIAL S.A.

**CEDULA DE TRABAJO REEXPRESION CIFRAS AL 31/DIC/92
INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO**

FECHA ADQ.	CONCEPTO	HISTORICA	INDICE	FACTOR	CIFRA REEXP.	DIFER. (IVE)
TERRENOS						
ENE/90	Terreno "A"	10.000	$\frac{423.8}{133.8}$	3.1674	31,674	21,674
	SUMA	$\$ 10,000$			$\$ 31,674$	$21,674$
EDIFICIO						
ENE/90	Edificio	20,000	$\frac{423.8}{133.8}$	3.1674	63,348	43,348
	SUMA	$\$ 20,000$			$\$ 63,348$	$43,348$
MOBILIARIO Y EQUIPO						
ENE/90	Equipo "A"	$\$ 2,000$	$\frac{423.8}{133.8}$	3.1674	6,335	4,335
JUL/91	Equipo "B"	1,500	$\frac{423.8}{191.6}$	2.2119	3,318	1,818
ENE/92	Equipo "C"	1,500	$\frac{423.8}{223.7}$	1.8945	2,842	1,342
	SUMA	$\$ 5,000$			$12,495$	$7,495$
EQUIPO TRANSPORTE						
ENE/90	Equipo "A"	500	$\frac{423.8}{133.8}$	3.1674	1,584	1,084
ENE/91	Equipo "B"	1,000	$\frac{423.8}{171.0}$	2.4784	2,478	1,478
JUL/92	Equipo "C"	1,500	$\frac{423.8}{295.8}$	1.4327	2,149	649
	SUMA	$\$ 3,000$			$\$ 6,211$	$3,211$

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

FECHA ADQ.	CONCEPTO	HISTORICA	INDICE	FACTOR	CIFRA REEXP.	DIFER. (IVE)
MEJORAS LOCAL						
ENE/90	Diversos	\$ 1,500	$\frac{423.8}{133.8}$	3.1674	4,751	3,251
	SUMA	<u>\$ 1,500</u>			<u>\$ 4,751</u>	<u>\$3,251</u>
	TOTALES	\$39,500			\$118,479	\$78,979

AJUSTE # 1a

TERRENO	\$ 21,674
EDIFICIO	43,348
MOBILIARIO Y EQUIPO	7,495
EQUIPO TRANSPORTE	3,211
MEJORAS LOCAL	3,251
CORRE. Y REEXP.	\$ 78,979

3. DEPRECIACION ACUMULADA

A. Aspectos Teóricos del Boletín B-10

Los aspectos básicos como objetivo, métodos, valuación, etc., ya fueron explicados en el tema anterior, por lo que sólo nos referimos a otras observaciones del Boletín.

Observaciones: El cálculo de la depreciación acumulada debe basarse en los valores actualizados de los activos y su vida probable determinada mediante estimaciones técnicas.

El sistema de depreciación debe ser congruente entre las cifras históricas y las cifras actualizadas (las tasas, procedimientos y vida probable deben ser iguales). La depreciación del costo original y su complemento deben incluir el mismo año.

No deben afectarse los resultados de ejercicio anteriores por la actualización de la depreciación acumulada, ni aún en los casos de corrección de la vida útil del bien, por lo tanto interpretando esta disposición los efectos de un cambio en la vida útil de los bienes quedarán como un resultado del período en que se realicen o conozcan.

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

Debe indicarse en los estados financieros aquellos casos en que se modifique el dato de la vida útil probable de los bienes determinando su efecto.

B. Ejemplos y explicaciones

Ejemplo: Depreciación edificio

Datos:

Valor adquisición equivalente	= \$ 63,348
Valor adquisición histórico	= \$ 20,000.
Depreciación acumulada histórica	= \$ 3,000
Vida total histórica	= 20 años
Vida total corregida	= 30 años
Vida transcurrida	= 3 años
	0 meses
Método de depreciación	= Línea recta

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

Formula Cálculo Depreciación Línea Recta :

Línea Recta:

$$\text{Dep. Acum.} = \frac{\text{Valor adquisición}}{\text{Vida total}} \times \text{Vida transcurrida}$$

$$\text{Dep.Acum.} = \frac{\$ 63,348}{30} \times 3$$

$$\text{Dep. Acum.} = \$ 6,335$$

Monto de ajuste

$$M= VR - VH$$

$$M= \$ 6,335 - \$ 3,000$$

$$M= \$ 3,335$$

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

C. Descripción de la Cédula de Trabajo

Columna	Concepto	Explicación
(1)	Fecha adquisición	Se toma de la cédula anterior
(2)	Concepto	Se toma de la cédula anterior
(3)	Cifra	Se toma el valor actualizado de los activos determinados en la misma céd.
(4)	Vida total	Se toma de los supuestos. La empresa está corrigiendo los datos de la vida total del edificio y el equipo de transporte.
(5)	Vida Transcrrida	Se calcula comparando el lapso de tiempo transcurrido de la fecha de adquisición del bien a la fecha de la reexpresión. El dato se esta manejando en forma mensual, así un activo adquirido en junio de 1992 (ver equipo de transporte "c") tiene vida transcurrida de 0.5 años (6 meses)

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

(6) Deprec. Es el cálculo resultante de la fórmula de depreciación en línea recta, es decir:

$$\frac{\text{Valor de adquisición (col 3)} \times \text{vida total}}{\text{Vida transcurrida} \quad \quad \quad (\text{col. 4})}$$

$$\frac{VA}{VT} \times VT$$

(7) Valor en libros Es el nuevo valor en libros da cada uno de los activos, es decir, la diferencia entre el nuevo valor equivalente de adquisición (col.3) y su correspondiente depreciación acumulada (col. 6)

(8) Resumen Deprec. Cifra Histórica Cifra Reexpr. Está tomada de las relaciones analíticas de inmuebles, mobiliario y equipo. Está tomada de las cifras parciales de las nuevas cifras de depreciación.

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

Diferencias Es el producto de comparar ambas columnas, indica el monto del ajuste necesario para actualizar la depreciación.

Puede calcularse por cada uno de los activos.

Ajustes Contables Aparecen al final de la cédula. Los ajustes modifican los datos de la depreciación acumulada y se llevan a la cuenta provisional de "corrección por reexpresión".

D. Métodos Alternativos para el Cálculo de la Depreciación.

En el caso de la depreciación existen varios caminos para su cálculo. Basándonos en el mismo ejemplo del edificio vamos a manejar 2 métodos distintos.

a) Método enfocado a determinar efectos en los cambios de la vida probable de los bienes:

Pasos:

1) Cálculo depreciación de la vida probable actual (30 años)

$$\underline{\$ 63,348} = \$ 2,112 \text{ por año} \times 30 \text{ años transcurridos}$$

$$20 \text{ años} = \$ 6,335$$

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

2) Cálculo depreciación de la vida probable anterior (20 años)

\$ 63,348 = \$ 3,167 por año X 3 años transcurridos

20 años = \$ 9,500

3) Efecto cambio= (1,055) por año X 3 años transcurridos

= (3,165)

Resumen

Depreciación vida probable anterior	\$ 9,500	
Efecto cambio vida probable	<u>(\$ 3,165)</u>	Igual
Depreciación Acumulada Actual	<u>\$ 6,335</u>	

NOTA: En el caso de que la modificación de la vida probable se hubiere realizado en 1993 este sería el método que se debería utilizar.

b) Método de Cálculo en función a las cifras históricas ajustadas por Indices.

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

Pasos:

1) Corrección de la depreciación histórica en función a la nueva vida probable.

$$\underline{\$ 20,000} \times 3 \text{ años} = \$ 2,000$$

Depreciación = 30 años

2) Aplicación de los índices inflacionarios a la depreciación.

$$VE = \frac{VH}{IH} \times IF \text{ Donde IH} = \text{Indice de adquisición del bien}$$

$$VE = \frac{\underline{\$ 2,000}}{133.8} \times 423.8$$

$$VE = \$ 2,000 \times 3.1674$$

$$VE = \$ 6,335$$

Como puede observarse el resultado en los tres métodos es igual, lo cual nos permite tener la certeza de que es correcto.

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

**LA ESPECIAL S.A.
CEDULAS DE TRABAJO REEXPRESIÓN CIFRAS AL 31/DIC/92
2.3 ACTUALIZACIÓN DEPRECIACIÓN ACUMULADA AL 31/DIC/92**

Fecha Adq.	Concepto	Cifra Reexp.	Vida Total	Vida Trans.	Depreciación Acumulada	Valor Libros
Ene/90	EDIFICIO	<u>63,348</u>	30	3	<u>6,335</u>	<u>57,013</u>
	SUMA	63,348			6,335	57,013
MOBILIARIO Y EQUIPO						
Ene/90	Equipo "A"	6,335	10	3	1,900	4,435
Jul/91	Equipo "B"	3,318	10	1.5	498	2,820
Ene/92	Equipo "C"	<u>2,842</u>	10	1	<u>284</u>	<u>2,558</u>
	SUMA	12,495			2,682	9,813
EQUIPO DE TRANSPORTE						
Ene/90	Equipo "A"	1,584	8	3	594	990
Ene/91	Equipo "B"	2,478	8	2	620	1,858
Jul/92	Equipo "C"	<u>2,149</u>	8	0.5	<u>134</u>	<u>2,015</u>
	SUMA	6,211			1,348	4,863
MEJORAS LOCAL						
Ene/90	Diversos	<u>4,751</u>	10	3	<u>1,425</u>	<u>3,326</u>
	SUMA	4,751			1,425	3,326

	Cifra Hist.	Cifra Reexp.	Diferencia
Dep. Edificio	3,000	6,335	3,335
Dep. Mobiliario	1,050	2,682	1,632
Dep. Eq.Tpte	1,000	1,348	348
Dep. Mejoras	<u>450</u>	<u>1,425</u>	<u>975</u>
	5,500	11,790	6,290

AJUSTE # 1 b

CORR. POR REEX.	\$ 6,290
DEP. AC. EDIFICIO	3,335
DEP. AC. MOBILIARIO	1,632
DEP. AC. EQ. TPTE	348
DEP. AC. MEJORAS	975

CAPITAL CONTABLE

A. Aspectos Teóricos del Boletín B-10

Objetivo: Actualizar el capital contable al cierre del ejercicio.

Métodos: Sólo se acepta niveles generales de precios.

Significado: Prevalece el concepto de "Actualización del capital", definido como "la cantidad de dinero necesario para mantener la inversión de los accionistas en términos del poder adquisitivo de la moneda equivalente al de las fechas que se hicieran las aportaciones y en que los resultados se generaron"

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

Valuación: (M) = (VR) - (VH)

Monto Valor Valor

Ajuste Reexpresado Histórico

En el caso de actualizaciones previas al valor histórico será el último reexpresado.

Presentación del ajuste: El ajuste se maneja en una cuenta llamada "Actualización del Capital", esto significa que las cifras históricas permanecen sin cambios y el efecto provocado por la inflación se maneja por separado en esta cuenta.

Observaciones: Se sugiere no ir más allá de 1954. Los aumentos de capital hechos con utilidades acumuladas deben actualizarse desde las fechas en que estas se retuvieron.

Las utilidades y las pérdidas deben reexpresarse. (Las utilidades son recursos que han dejado los socios en las empresas y las pérdidas son disminuciones de los mismos éstas se actualizan en sentido inverso a las utilidades.

No deben incluirse el superávit por revaluación.

Los resultados del ejercicio también deben actualizarse (son parte integrante del capital contable.

B: Ejemplos y Explicaciones

Ejemplo "A" Capital Social:

Datos:

(VH) Valor aportación		\$ 40,000
Fecha aportación		enero/1990
(IF) Índice fecha comparación (dic/92)	=	423.8
(IH) Índice fecha adquisición (ene/90)	=	133.8
(F) Factor de corrección	= $\frac{423.8}{133.8}$	= 3.1674

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

Fórmula Valor Equivalente

$$VE = VH \times \frac{IF}{IH}$$

$$VE = \$ 40,000 \times \frac{423.8}{133.8}$$

$$VE = \$ 40,000 \times 3.1674$$

$$VE = \$ 126,696$$

Monto del Ajuste

$$M = VR - VH$$

$$M = \$ 126,696 - \$ 40,000$$

$$M = \$ 86,696$$

"Se lleva a la cuenta de actualización del capital"

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

C. DESCRIPCIÓN DE LA CEDULA DE TRABAJO.

COLUMNA	CONCEPTO	EXPLICACION
(1)	Fecha	Se toma de la relación del capital contable.
(2)	Concepto:	Se toma de la misma cédula. El trabajo se desarrolla por cada capa de utilidades.
(3)	Cifra Histór.	Se toma de la misma relación. No existen actualizaciones previas.
(4)	Indices	El índice de la fecha de comparación es 423.8. El índice histórico corresponde a las fechas en que el capital se aportó, en que los resultados se generaron (promedio del año), o los dividendos se efectuaron.
(5)	Factor	Se obtiene dividiendo los dos índices anteriores.
(6)	Cifra	Es el equivalente en pesos poder de

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

Reexpre. compra de dic/92 de los valores del capital. Se obtiene multiplicando la cifra histórica (col.3) por el factor de corrección.

(7) Diferencia Es el monto del ajuste que se genera por la "Actualización del Capital". Se obtiene restándole a la cifra reexpresada (col.6) la cifra histórica. (col.3).

Ajustes Aperecen al final de la cédula de Contables trabajo. Los ajustes se manejan a la cuenta de "Corrección por Reexpresión" y se abonan a la cuenta de " Actualización del Capital" (no se modifican las cifras históricas). En los casos de pérdidas o retiros de dividendos el ajuste es negativo.

D. Métodos Alternativos

a) Reserva legal: El Boletín no define cual debe ser la fecha histórica que debe considerarse para su índice histórico, por lo cual existen dos caminos:

- 1) En función a la fecha en que se generaron las utilidades, como aparece en la Especial, ya que el índice base corresponde a esta fecha.
- 2) En función a la fecha en que se efectuó el traspaso a la reserva legal de las utilidades acumuladas. (En nuestro ejemplo sería mayo de 1991 y de 1992.

Consideremos que los dos caminos son válidos, en este caso lo importante es que el índice que se utiliza en el renglón de la reserva legal sea el mismo que se use en la disminución que ellas provoca en la cuenta de utilidades acumuladas.

b) Retiro de Utilidades (dividendos).

Aquí también podemos hablar de dos caminos:

- 1) En función a la fecha en que las utilidades se generaron y los retiros se efectuaron, como en la cédula 2.4.
- 2) En función a los resultados acumulados netos.

Como ejemplo veamos el siguiente:

Ejemplo "B" Utilidad ejercicio 1990

Datos:

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

(VH) Valor histórico \$ 3,000

Fecha de generación 1990

(IF) Índice precios fecha de comparación (dic/92) = 423.8

(IH) Índice fecha de generación (promedio/90) = 149.3

Fórmula Valor Equivalente

$$VE = VH \times \frac{IF}{IH}$$

$$VE = \$ 3,000 \times \frac{423.8}{149.3}$$

$$VE = \$ 3,000 \times 2.8385$$

$$VE = \$ 8,515$$

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

SUPUESTOS: Los dividendos se refieren a las utilidades de 1990.

Camino (1)

	Cifra	Cifra	Efecto
	Reexprda.	Histórica	
Utilidades 90	\$ 8,515	\$ 3,000	\$ 5,515
Dividendos (jun.92)	<u>(\$ 3,013)</u>	<u>(\$ 2,000)</u>	<u>(\$ 1,013)</u>
Totales	\$ 5,502	\$ 1,000	\$ 4,502

Camino (2)

Paso No 1.- Actualización utilidad a junio/92 (Indice 281.3)

$$\begin{array}{r} \$ 3,000 \times \frac{281.3}{149.3} = \$ 5,652 \end{array}$$

Paso No 2.- Cálculo cifra neta del dividendo (resultados netos a esa fecha)

\$ 5,652

\$ 2,000

\$ 3,652

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

LA ESPECIAL S.A.
CEDULAS DE TRABAJO REEXPRESION CIFRAS AL 31/DIC/92
2.4 CAPITAL CONTABLE

Fecha Adq.	Concepto	Cifra Hist.	Indices	Factor	Cifra Reexp.	Diferencia
Capital Social						
Ene/90	Aportación	<u>40,000</u>	<u>423.8</u>	3.1674	<u>126,696</u>	<u>86,696</u>
			133.8			
	SUMA	40,000			126,696	86,696
Resultados Acumulados						
1990	Util.Ejerc.	3,000	<u>423.8</u>	2.8385	8,515	5,515
			149.3			
	Util.Ejerc.	6,000	<u>423.8</u>	2.2176	13,306	7,306
			191.1			
1992	Util.Ejerc.	20,000	<u>423.8</u>	1.3959	27,918	7,918
			303.6			
Mayo/91	Trasp. R.L. (150)		<u>423.8</u>	2.8385	(426)	(276)
			149.3			
Mayo/92	Trasp. R.L. (300)		<u>423.8</u>	2.2176	(665)	(365)
			191.1			
Junio/92	Ret. Divide. (2,000)		<u>423.8</u>	1.5065	(3,013)	(1,013)
			281.3			
		<u>\$ 26,550</u>			<u>\$45,635</u>	<u>\$19,085</u>
Reserva Legal						
Mayo/91	Trasp.R.L.	150	<u>423.8</u>	2.8385	426	276
			149.3			
Mayo/92	Trasp.R.L.	<u>300</u>	<u>423.8</u>	2.2176	<u>665</u>	<u>365</u>
			191.1			
	SUMA	<u>450</u>			<u>1,091</u>	<u>641</u>
	TOTALES	67,000			173,422	106,422

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

AJUSTES # 1 c

	D	H
Corrección por reexpresión	\$ 106,422	
Actualización del Capital		\$ 106,422
Capital Social	\$ 86,696	
Resultados del Cap.	\$ 19,085	
Reserva Legal	\$ 641	

Determinación del Resultado por Posición Monetaria Inicial

La Cédula muestra de los efectos de la inflación en las cifras iniciales de la Especial, S.A.

En ella podemos observar que el incremento o la actualización del valor en pesos de las inversiones de la empresa suma \$ 72,689, en tanto la actualización del capital que requiere la empresa para no ganar ni perder con la inflación es de \$ 106,422.

Una presentación gráfica de este resultado se presenta en el cuadro No. 1.

La pérdida que se da por la diferencia de \$ 33,733 es el resultado inicial de la empresa y significa que el capital contable no alcanzó el valor en pesos que requería para conservar su poder de compra.

Esta diferencia negativa ha sido originada posiblemente por malas estimaciones

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

de costos y depreciaciones, resultados por posición monetaria y otros efectos de la inflación no reconocidos por la empresa en el pasado.

Ajuste Contable

El ajuste contable aparece al pie de la cédula, como puede observarse cancela o salda la cuenta de corrección por reexpresión y lleva todo el efecto de la pérdida a una cuenta nueva del capital contable: "Resultado Inicial por Posición Monetaria"

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

**LA ESPECIAL S.A.
CEDULA DE TRABAJO REEXPRESION INICIAL
RESUMEN REEXPRESION CIFRAS AL 31/DIC/ 92**

Cédula	Cifras Histór.	Cifras Reexp.	Diferencia	Ajuste
Inventarios	\$ 15,000	\$ 15,000	\$ 0	-----
In. Mob.y Eq.	39,500	118,476	78,979	1a
Depr. Acum.	<u>(5,500)</u>	<u>(11,790)</u>	<u>(6,290)</u>	1b
SUBTOTAL			72,689	
Act. Cap. Con.	(67,000)	(173,422)	<u>(106,422)</u>	1c
= Res. Ini.por Pos. Monetaria			<u>(33,733)</u> (pérdida)	

Ajuste # 2

	D	H
<u>Exceso/Insuficiencia Actualización Capital</u>	\$33,733	
Resultado Inicial Posición Monetaria \$ 33,733		
 Corrección por Reexpresión		 \$ 33,733

CAPITULO 3 APLICACIÓN PRACTICA DE LA ACTUALIZACIÓN (BOLETIN B-10)

Estado de Posición Financiera Final

En estos momentos estamos en posibilidad de realizar un estado de posición financiera reexpresado al 31 de diciembre de 1992. Con el objeto de mostrar los efectos de la inflación lo hemos hecho comparativo contra las cifras históricas y se presentan en el cuadro # 2.

No se acompaña el estado de resultados ya que éste no se modificó para efectos de la actualización inicial.

Puede observarse que las cuentas de "Actualización del Capital" y "Exceso/Insuficiencia en la Actualización del Capital" se presentan por separado a las otras cuentas del capital contable. También se anexan notas sobre su integración.

IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS CASO PRACTICO

Determinación de los pagos provisionales del 2% de activos para 1995

La Empresa X, S.A. proporciona los siguientes datos del ejercicio inmediato anterior (1988), para la determinación de los pagos provisionales del 2% al Activo de las Empresas. Art.2 Fracción I 2o Párrafo.

ACTIVO CIRCULANTE

CAJA

MES	CAJA			
	1 SALDO INICIAL DEL MES	2 SALDO FINAL DEL MES	3 SUMA DE SALDOS 1+2	PROMEDIO MENSUAL 3+2
ENERO	N\$ 500.00	750.00	1,250.00	625.00
FEBRERO	750.00	700.00	1,450.00	725.00
MARZO	700.00	700.00	1,400.00	700.00
ABRIL	700.00	600.00	1,300.00	650.00
MAYO	600.00	550.00	1,150.00	575.00
JUNIO	550.00	750.00	1,300.00	650.00
JULIO	750.00	750.00	1,500.00	750.00
AGOSTO	750.00	650.00	1,400.00	700.00
SEPTIEMBRE	650.00	500.00	1,150.00	575.00
OCTUBRE	500.00	300.00	800.00	400.00
NOVIEMBRE	300.00	300.00	600.00	300.00
DICIEMBRE	300.00	100.00	400.00	200.00
ESTADO DE SALDOS PROMEDIOS				<u>N\$6,850.00</u>

Determinación del Promedio Anual de Caja.

Estado de Saldos Promedios Mensuales / 12

$N\$ 6,850.00 / 12 = N\$ 570.833$ PROMEDIO ANUAL DE CAJA

CLIENTES

MES	4 SALDO INICIAL DEL MES	5 SALDO FINAL DEL MES	6 SUMA DE SALDOS (4+ 5)	PROMEDIO MENSUAL (6 / 2)
ENERO	N\$ 1,000.00	1,500.00	N\$2,500.00	1,250.00
FEBRERO	1,500.00	1,500.00	3,000.00	1,500.00
MARZO	1,500.00	2,500.00	4,000.00	2,000.00
ABRIL	2,500.00	4,000.00	6,500.00	3,250.00
MAYO	4,000.00	3,500.00	7,500.00	3,750.00
JUNIO	3,500.00	3,500.00	7,000.00	3,500.00
JULIO	3,500.00	3,000.00	6,500.00	3,250.00
AGOSTO	3,000.00	3,000.00	6,000.00	3,000.00
SEPTIEMBRE	3,000.00	2,500.00	5,500.00	2,750.00
OCTUBRE	2,500.00	2,000.00	4,500.00	2,250.00
NOVIEMBRE	2,000.00	1,000.00	3,000.00	1,500.00
DICIEMBRE	1,000.00	1,000.00	2,000.00	1,000.00
ESTADO DE SALDOS PROMEDIOS MENSUALES				<u>N\$ 29,000.00</u>

Determinación del Promedio Anual de Clientes:

Estado de Saldos Promedios Mensuales / 12

N\$ 29,000.00 / 12 = N\$ 2,416.66 PROMEDIO ANUAL DE CLIENTES

SISTEMA FINANCIERO

Para efecto de la determinación del Promedio Mensual de cuentas que integran el sistema se efectúa la mecánica de un mes para ejemplificar y de los demás meses se da el dato ya como 500 promedio mensual.

BANCOS

DIA DE MES	SALDO DIARIO
ene-88	EN LIBROS
1	4,500.00
2	4,500.00
3	4,500.00
4	3,000.00
5	2,500.00
6	4,000.00
7	6,000.00
8	5,500.00
9	5,500.00
10	5,500.00
11	4,000.00
12	2,500.00
13	1,000.00
14	3,500.00
15	4,000.00
16	4,000.00
17	4,000.00
18	3,000.00
19	2,000.00
20	2,000.00
21	2,300.00
22	3,200.00
23	3,200.00
24	3,200.00
25	2,600.00
26	4,500.00
27	3,500.00
28	3,000.00
29	2,500.00
30	2,500.00
31	2,500.00
	<hr/>
	N\$ 108,500.00

N\$ 108,500.00 / 31 DIAS = N\$ 3,500.00
SALDO PROMEDIO MENSUAL

Así tenemos que los saldos promedios mensuales son los siguientes :

ENERO	N\$ 3,500.00
FEBRERO	3,000.00
MARZO	2,000.00
ABRIL	3,000.00
MAYO	2,500.00
JUNIO	3,000.00
JULIO	3,500.00
AGOSTO	3,500.00
SEPTIEMBRE	3,000.00
OCTUBRE	2,500.00
NOVIEMBRE	2,000.00
DICIEMBRE	2,500.00
	<u><u>N\$ 34,000.00</u></u>

**ESTADO DE SALDOS PROMEDIOS
MENSUALES**

Determinación de Saldo Promedio Anual de Bancos

$N\$ 34,000.00 / 12 = N\$ 2,833.33$

INVENTARIOS

INVENTARIOS	7 INV.INICIAL DEL EJER 88	8 INV.FINAL DEL EJER 88	9 SUMA DE INV. (7 + 8)	SALDO PRO. ANUAL (9) / 2
MATERIAS PRIMAS	N\$6,000.00	N\$4,000.00	N\$10,000.00	N\$ 5,000.00
PRODUCCION EN PROCESO	3,000.00	1,000.00	4,000.00	2,000.00
PRODUCTOS TERMINADOS	10,000.00	4,000.00	14,000.00	<u>7,000.00</u>
ESTADO DE SALDOS PROMEDIOS ANUALES				<u><u>N\$ 14,000.00</u></u>

ACTIVO FIJO

CONCEPTO	FECHA DE ADQUISICION	10 MONTO ORIGINAL DE LA INV.(M.O.I)	11 FACTOR DE ACT.JUN 88 ENERO 88	12 M.O.I. ACTUALIZADO DEL TERRENO
TERRENO	15-nov-80	N\$ 3,500.00	<u>15011.2</u> =1.221 12293.5	N\$ 4,273.50
CONCEPTO	FECHA DE ADQUISICION	13 MONTO ORIGINAL DE LA INV.(M.O.I)	14 DEDUCCION ACUM. AL 31-XII-87	14 MONTO POR DEDUCIR AL 1-I-88
AUTOMOVIL	1-mar-86	N\$ 5,000.00	N\$ 2,000.00	N\$ 3,000.00
	15 FACTOR DE ACTU. JUN 88 MARZO 86	16 MONTO POR DEDUCIR ACTUALIZADO (14 + 15)	17 DEDUC.DEL EJERC. A.V. H.O. (13)x20%	18 F.A.= JUN 88 MARZO 86
	<u>15.011</u> =6.31 2375.3772	N\$ 18,958.50	N\$ 1,000.00	6.3195
	19 DEDUCCION DEL EJER. ACTAULIZADA (17 x 18)	20 50% DE (19)	SALDO ACTUALIZADO DE ACT.FIJO: (16 -20)	
	N\$ 6,319.50	N\$ 3,159.75	<u>N\$ 15,789.75</u>	

PROMEDIO DE DEUDAS

CONCEPTO	MES	21	22	23	PROMEDIO MENSUAL (23) / 2
		SALDO INICIAL DE MES	SALDO FINAL DE MES	SUMA DE SALDOS (21 + 22)	
CUENTAS POR PAGAR EN MONEDA NACIONAL CON EMPRESAS NACIONALES PROVEEDORES	ENERO	N\$ 500.00	N\$ 400.00	N\$ 900.00	N\$ 450.00
	FEBRERO	400.00	450.00	850.00	425.00
	MARZO	450.00	300.00	750.00	375.00
	ABRIL	300.00	500.00	800.00	400.00
	MAYO	500.00	500.00	1,000.00	500.00
	JUNIO	500.00	350.00	850.00	425.00
	JULIO	350.00	300.00	650.00	325.00
	AGOSTO	300.00	250.00	550.00	275.00
	SEPTIEMBRE	250.00	250.00	500.00	250.00
	OCTUBRE	250.00	150.00	400.00	200.00
	NOVIEMBRE	150.00	100.00	250.00	125.00
	DICIEMBRE	100.00	100.00	200.00	100.00
ESTADO DE SALDOS PROMEDIOS MENSUALES DE PROVEEDORES					<u>N\$3,850.00</u>

Determinación de Saldo Promedio Anual de Provedores

Estado de Saldos Promedios Mensuales / 12

N\$ 3,850.00 / 12 = N\$ 320.833 PROMEDIO ANUAL DE PROVEEDORES

Determinación de Pagos Provisionales del 2% al Activo de las Empresas

A) Estado de Saldos Promedios de Otros Créditos Financieros

CAJA	N\$570.83	
CLIENTES	<u>N\$ 2,416.67</u>	N\$2,987.50

+B) Estado de Saldos Promedios de Créditos Contratados con el Sistema Financiero

BANCOS		N\$2,833.33
--------	--	-------------

+C) Estado de Saldos Promedios de Inventarios

MAT. PRIM.	N\$5,000.00	
PROD. EN PROC.	N\$2,000.00	
PROD.TERM.	<u>N\$7,000.00</u>	N\$14,000.00

+Estado de Saldos de Activos Fijos

TERRENO	N\$4,273.50	
AUTOMOVIL	<u>N\$15,798.75</u>	N\$20,072.25

Suma Total de Activos Promedios N\$39,893.08

-Estado de Saldos Promedios de Pasivos

Proveedores		N\$320.83
-------------	--	-----------

ACTIVO NETO N\$39,572.25

DETERMINACION DEL IMPUESTO A APLICAR

ACTIVO NETO	N\$ 39,572.25
TASA DE IMPUESTO	<u>X 2%</u>
FACTOR DE ACTUALIZACION DE IMPUESTO	N\$ 791.44 <u>X 1.0341</u>
IMPUESTO ANUAL CAUSADO	<u>N\$ 818.42</u> / 12
IMPUESTO A CARGO MENSUAL	N\$ 68.20 <u>X 3 (MESES)</u>
Monto a cubrir en el 1o Pago Prov. a enterar el 17 de abril de 1994	<u><u>N\$ 204.60</u></u>

Determinación del Factor de Actualización de Impuesto

$$\text{F.A.I.} = \frac{\text{INPC.DIC/93 } =36068.5}{\text{INPC.JUN/93 } 34877.1} = \underline{\underline{1.0341}}$$

CONCLUSIONES

En el trabajo que se presentó, se pudo leer y analizar el punto de vista de diversos autores, acerca del establecimiento del Impuesto al Activo de las Empresas, el cual consideran como una estrategia que empleó el fisco, para saber hasta que grado llegan las empresas en la evasión de sus impuestos, es decir, las autoridades crearon esta nueva imposición para saber con exactitud que empresas trabajan con alto porcentaje de activos y no lo expresan en sus declaraciones, esto provocó que se buscara la forma de lograr que las organizaciones se obligaran al pago correspondiente y es por esto que se optó por aplicar el impuesto a los bienes que toda empresa posee, como lo son los activos, ya sean financieros ó fijos.

Al aplicar esta disposición, las autoridades se pudieron dar cuenta que existían muchas empresas las cuales declaraban su ISR sin pago, situación que según este impuesto tiende alivianar, al igual que en las empresas que conforman la "economía subterránea" quienes ni siquiera realizan sus declaraciones o si llegan a hacerlas las declaran en "ceros".

Algunas personas podrán decir que, este impuesto es una nueva carga impositiva mas, que las que ya existen actualmente, y viéndolo desde el punto de vista empresarial se puede llegar a la conclusión que no estan muy contentos con este impuesto, primero porque esto causaría mas trabajo para ellos, desprenderse de mas capital debido al pago de éste, declarar verdaderamente el monto de sus utilidades obtenidas, y esto se vería precisamente al declarar el total de los activos con los que cuenta su empresa, por lo tanto los dueños de las empresas no ven con buenos ojos la implantación de éste nuevo impuesto, sin embargo, este impuesto se acredita con el impuesto sobre la renta y no provoca mas pago de contribuciones como lo piensan varios empresarios, solamente provoca más movimiento dentro de las cuestiones contables.

Hay que entender el punto de vista de los empresarios, pero también hay que ser honestos, cuánta gente no realiza sus declaraciones fiscales correctamente, cuántas personas realizan sus declaraciones en ceros, o cuántas personas ni siquiera realizan éstas, o en el caso peor que se presenta, cuántas personas, empresas grandes o pequeñas evaden al fisco, suelen ser muchas, puede decirse que casi la mitad o más.

Por lo tanto ¿ no es necesario que el Gobierno busque la manera con la cual frene o aliviane esta situación?, y sólo la encontró aplicando un impuesto a los activos que toda empresa tiene.

Es por esto que viendo esta imposición desde el punto de vista gubernamental se llega a la conclusión que es necesaria su implantación, lo cual provocará además de tener un control de aquellas empresas que evaden al fisco, las entradas de dinero que se requiere para poder otorgar los servicios que toda Nación puede ofrecer a sus habitantes.

Como lo mencionamos anteriormente los empresarios no están de acuerdo con este impuesto, por esto se maneja que solamente va a ser transitorio, pero por lo pronto se está aplicando, provocando que los contadores tengan más trabajo, ya que tienen que aplicar fórmulas que sirvan para actualizar los activos financieros, los fijos, los gastos y cargos diferidos, los valores de los terrenos y de los inventarios, para así determinar la base gravable a la cual se le aplicará el porcentaje del impuesto al activo y que es del 2%.

No es nada cómodo realizar este trabajo de actualización, pero es necesario para poder determinar adecuadamente el monto de los activos gravables, además esto servirá para que la empresa no tenga problemas fiscales por la evasión o declaración falsa de sus ganancias, más vale pagar impuestos y no incurrir en delitos que provocaría perder dinero y reputación que se haya ido ganando la empresa en el tiempo que funcionó.

Un problema que se presenta en la actualización de estos activos, son los constantes cambios que sufre la legislación que los rige, pero es muy difícil mantener una Ley establecida por mucho tiempo, mas aún con los cambios que se están presentando en la economía actual, como lo es la presente devaluación que sufrió el peso, y dió paso a muchos empresarios a que sufrieran pérdidas considerables, y no tuvieron otro remedio mas que despedir a gente con la cual venía trabajando, comprar menos materiales para el trabajo etc., todo esto repercute directa o indirectamente en las empresas provocando que estas se vean muy apuradas con el pago de sus impuestos, lo ideal sería que se estableciera una legislación la cual fuera constante, pero como es muy difícil se tiene que seguir con la misma y esperar los cambios y disposiciones que las autoridades establezcan.

Como conclusión final de este trabajo puedo decir que este impuesto resulta muy interesante, ya que conlleva a dos vertientes diferentes según en enfoque que se le este dando, la primera se puede analizar desde el punto de vista empresarial, donde se ve a esta imposición como una carga impositiva más, a parte de las que ya están establecidas, provocando que se tenga que realizar mas trabajo del normal, es decir, las personas responsables de llevar los asuntos contables y fiscales de las empresas se ven en la obligación de llevar en un orden estricto el control y administración de todos los elementos que intervienen en la determinación de la base gravable, donde se aplica el porcentaje del 2% correspondiente al Impuesto al Activo de las Empresas.

La segunda se puede analizar desde el punto de vista gubernamental, donde se ve a este impuesto como una manera de allegarse de recursos, los cuales son necesarios para su sobrevivencia, y para otro punto por demás importante que es aplicar estos recursos en las necesidades que se presentan en la sociedad.

Y por último, darse cuenta de aquellas empresas que cometen fraude al evadir su responsabilidad de pagar los impuestos correspondientes a sus ganancias, por lo tanto, realizan fraude al no declarar los activos que toda empresa tiene o requiere para poder generar ganancias, culpándose así ante las autoridades correspondientes las cuales se encargan de aplicar el castigo por esta falta.

LA ESPECIAL S.A.
ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS
AL 31/DIC/93 Y AL 31/DIC/92
(CIFRAS HISTORICAS)

INVERSIONES

	CIFRAS 31/DIC/93	CIFRAS 31/DIC/92	DIFERENCIA
CIRCULANTE			
EFFECTIVO	2,150	6,000	(3,850)
CTAS POR COBRAR	66,415	45,000	21,415
INV.UNIDADES	27,120	15,000	12,120
	-----	-----	-----
SUMA	95,685	66,000	29,685
INM., MOBILIARIO Y EQUIPO			
TERRENOS	10,000	10,000	0
EDIFICIOS	20,000	20,000	0
MOB. Y EQUIPO	3,000	5,000	(2,000)
EQUI. TRANSP.	8,000	3,000	5,000
MEJORAS LOCAL	4,500	1,500	3,000
	-----	-----	-----
SUB TOTAL	45,500	39,500	6,000
DEPRE. ACUMULADA	(8,350)	(5,500)	(2,850)
	-----	-----	-----
SUMA	37,150	34,000	3,150
SUMA INVERSIONES	132,835	100,000	32,835
	=====	=====	=====

OBLIGACIONES

	CIFRAS 31/DIC/93	CIFRAS 31/DIC/92	DIFERENCIA
OBLIGACIONES			
PRES. BANCARIOS	21,000	12,000	9,000
CTAS. POR PAGAR	30,120	13,000	17,120
IMP. POR PAGAR	4,355	8,000	(3,645)
	-----	-----	-----
SUMA	55,475	33,000	22,475
CAPITAL CONTABLE			
CAPITAL SOCIAL	40,000	40,000	0
RESERVA LEGAL	1,450	450	1,000
RESUL.ACUMULADOS	22,550	6,550	16,000
RESUL. DEL EJER.	13,360	20,000	(6,640)
	-----	-----	-----
SUMA	77,360	67,000	10,360
SUMA OBLI. Y CAP.	132,835	100,000	32,835
	=====	=====	=====

	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV	DIC
INVERSIONES												
CIRCULANTES												
ELECTIVO	1,900	3,405	640	970	940	1,195	1,425	1,425	1,545	1,800	1,895	2,150
CRAS. X COBRAR	43,790	42,705	44,880	47,370	49,860	51,915	56,210	56,595	58,575	60,450	63,235	66,415
SUBTOTAL	45,690	46,110	45,520	48,340	50,800	53,110	55,635	58,020	60,120	62,250	65,130	68,565
INVEN. UNIDADES	16,635	17,535	18,375	19,530	20,370	21,165	22,200	23,070	23,790	24,570	26,010	27,120
TOTAL	62,325	63,645	63,895	67,870	71,170	74,275	77,835	81,090	83,910	86,820	91,140	95,685
INMU.MOB Y EQUI.												
TERRENOS	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000
EDIFICIOS	20,000	20,000	20,000	20,000	20,000	20,000	20,000	20,000	20,000	20,000	20,000	20,000
MOB. EQUIPO	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	7,000	7,000	7,000	8,000	8,000
EQUIPO TRPTE.	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000
MEJORAS	4,500	4,500	4,500	4,500	4,500	4,500	4,500	4,500	4,500	4,500	4,500	4,500
SUBTOTAL	42,500	42,500	42,500	42,500	42,500	42,500	42,500	44,500	44,500	44,500	45,500	45,500
DEPR. ACUMULADA	(5,500)	(5,500)	(5,500)	(5,500)	(5,500)	(5,500)	(5,500)	(5,500)	(5,500)	(5,500)	(5,500)	(8,350)
TOTAL	37,000	37,000	37,000	37,000	37,000	37,000	37,000	39,000	39,000	39,000	40,000	37,150
TOTAL INVERSIONES	99,325	100,645	100,895	104,870	108,170	111,275	114,835	120,090	122,910	125,820	131,140	132,835
OBLIGACIONES												
OBLIGACIONES												
PREST. BANCARIOS	2,000	0	1,000	1,000	6,000	8,000	8,000	10,000	14,000	14,000	15,000	21,000
CRAS. X PAGAR	19,635	20,535	21,375	22,530	23,370	24,136	25,200	26,070	26,790	27,570	29,010	30,120
IMP.OS. X PAGAR	9,345	10,555	7,760	9,170	5,400	6,555	7,820	9,010	6,060	7,125	8,565	4,355
TOTAL	30,980	31,090	30,135	32,700	34,770	38,691	41,020	45,080	46,850	48,695	52,575	55,475
CAPITAL												
CAPITAL SOCIAL	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000
RESERVA LEGAL	450	450	450	450	1,450	1,450	1,450	1,450	1,450	1,450	1,450	1,450
RESUL.ACUMULADO	26,550	26,550	26,550	26,550	25,550	23,550	23,550	23,550	23,550	23,550	23,550	22,350
RESUL. EJERCIC	1,345	2,555	3,670	5,170	6,400	7,555	8,815	10,010	11,060	12,125	13,565	13,360
TOTAL	68,345	69,555	70,670	72,170	73,400	72,555	73,815	75,010	76,060	77,125	78,565	77,360
TOTAL OBLIG. Y CAPIT.	99,325	100,645	100,895	104,870	108,170	111,246	114,835	120,090	122,910	125,820	131,140	132,835
POSICION MONETARIA												
	14,710	15,020	15,385	15,640	16,030	14,419	14,615	12,940	13,270	13,555	12,555	13,090

LA ESPECIAL S.A.
RELACIONES ANALITICAS
CAPITAL CONTABLE

FECHA	CONCEPTO	IMPORTE
	CAPITAL SOCIAL	
ENE/90	APORTACION INICIAL	\$ 40,000
	TOTAL	----- 40,000 =====
	RESULTADOS ACUMULADOS	
1990	UTILIDAD DEL EJERCICIO	3,000
1991	UTILIDAD DEL EJERCICIO	6,000
1992	UTILIDAD DEL EJERCICIO	20,000
	SUBTOTAL	----- 29,000
MAYO/93	TRASPASO RESERVA LEGAL 90	(150)
MAYO/92	TRASPASO RESERVA LEGAL 91	(300)
JUNIO/92	RETIRO DIVIDENDOS	(2,000)
	SUBTOTAL 92	----- 26,550
MAYO/93	TRASPASO RESERVA LEGAL 92	(1,000)
JUNIO/93	RETIRO DIVIDENDOS	(2,000)
DIC/93	RETIRO DIVIDENDOS	(1,000)
		----- 22,550 =====
	RESERVA LEGAL	
MAYO/91	TRASPASO RESERVA EJERCICIO 1990	150
MAYO/92	TRASPASO RESERVA EJERCICIO 1991	300
	SUBTOTAL 1992	----- 450
	TRASPASO RESERVA EJERCICIO 1992	1,000
	TOTAL 1993	----- 1,450

LA ESPECIAL S.A.
RELACIONES ANALITICAS INMUEBLES
MOBILIARIO Y EQUIPO

FECHA ADQUIS.	CONCEPTO	IMPORTE	VIDA TOTAL	DEP. ACUM. 1992	DEP. EJER. 1993	DEP. ACUM 1993	VAL. LIB. 1993	VIDA REMANENTE.
ENE/90	TERRENOS							
	TERRENO "A"	10,000	-	-	-	-	10,000	-
	TOTAL	10,000					10,000	
ENE/90	EDIFICIOS							
	EDIFICIO	20,000	20	3,000	1,000	4,000	16,000	16
	TOTAL	20,000	20	3,000	1,000	4,000	16,000	
ENE/90	MOB. Y EQUIPO							
	EQUIPO "A"	2,000	10	600	200	800	1,200	6
JUL/91	EQUIPO "B"	1,500	10	300	150	450	1,050	7
ENE/92	EQUIPO "C"	1,500	10	150	150	300	1,200	8
	SUBTOTAL X2	5,000		1,050	200	200	1,800	9
AGS/93	EQUIPO "D"	2,000	10	-	100	100	900	9
NOV/93	EQUIPO "E"	1,000	10	-				
	TOTAL	8,000		1,050	800	1,850	6,150	
ENE/90	EQUIPO TRANS.							
	EQUIPO "A"	500	5	300	100	400	100	1
ENE/91	EQUIPO "B"	1,000	5	400	200	600	400	2
JUL/92	EQUIPO "C"	1,500	5	300	300	600	900	3
	TOTAL	3,000		1,000	600	1,600	1,400	
ENE/90	MEJORAS LOCAL DIVERSOS	1,500	10	450	150	600	900	6
	SUBTOTAL 92 DIVERSOS	1,500	10	450	300	300	2,700	9
	TOTAL 93	4,500		450	450	900	3,600	
	TOTALES	45,500		5,500	2,850	8,350	37,150	

LA ESPECIAL S.A.
ESTADO DE RESULTADOS COMPARATIVOS DEL
1o ENERO AL 31 DICIEMBRE 1993 Y 1992

CONCEPTO	CIFRAS 1993	CIFRAS 1992
	\$	
VENTAS	325,450	175,000
MENOS:		
COSTO DE VENTAS	248,250	121,250
= UTILIDAD BRUTA	77,200	53,750
MENOS:		
GASTOS DE OPERACION		
GASTOS DE OPERACION	42,000	20,000
DEPRECIACIONES	2,850	2,250
=UTILIDAD EN OPERACION	32,350	31,500
MENOS:		
GASTOS FINA.	5,635	(8,500)
=UTILIDAD ANTES IMPUESTOS	26,715	40,000
MENOS:		
PROVISION ISR Y PTU	13,355	20,000
=RESULTADO DEL EJERCICIO	13,360	20,000
	=====	=====

BIBLIOGRAFÍA

Calvo Nicolau Enrique, Estudio del ISR para 1978,
Docal Editores, Cáp. 2

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín B-10 y sus
cuatro Documentos de Adecuaciones,
Federación de Colegios de
Profesionistas.

Rojo Chávez Juan José, Práctica del ISR e Impuesto al activo,
Editorial PAC, Gpo Gasca Cáp. 2.

Ramírez Padilla E., Contabilidad de costos,
Editorial Mc Graw Hill.

Gil Valdivia Gerardo, Aspectos Jurídicos del Financiamiento Púb.,
Editorial Porrúa, UNAM.

Boeta Vega Alejandro, Derecho Fiscal, Primer Curso,
Editorial Ecasa.

Pérez Alfredo, Los Estados Financieros, 3ra Edición, Edit. ECASA

Revistas

Consultorio Fiscal

Artículos:

Comisión de Investigación Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México,
Impuesto al Activo, Año 3 # 29 1989, Págs 7-29

Belmares Javier, Impuesto al activo de las Empresas,
Año 3 # 27 1988, Págs 5-20.

Martín Granados, María Antonieta, Impuesto al activo,
Año 6 # 62 Enero 1992, págs. 100-101.

Martínez Martín, María Olga, Impuesto al activo, Caso Práctico,
Año 6 # 75, Octubre 1992, págs. 12-16.

Medina, José Rubén, Como actualizar los bienes en materia fiscal,
Año 6 # 81, Enero-Abril 1993.

Athie Athie, Patricia, Consideraciones sobre el impuesto al activo,
Año 7 # 99, Agosto 1993, págs. 29-53.

Arévalo Guerrero, Gloria, Amortización de perdidas fiscales de personas morales,
120, edit. ECASA, Grupo GASCA, págs. 4-10.

Prontuario Fiscal Correlacionado 1995, Trigésima segunda Edición, Edit. ECASA

Ley de Impuesto Sobre la Renta, Prontuario Fiscal 1995, Trigésima segunda Edición,
Edit. ECASA.

Ley del Impuesto al Activo, Ley del Impuesto sobre la Renta, Colección Porrúa, 53o
Edición

Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos.

Diario Oficial de la Federación, Reglamento de la Ley del Impuesto
al activo, 30 Marzo 1989, págs. 3-9.