

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**Facultad de Contaduría y Administración**

**TRATAMIENTO CONTABLE DEL ACTIVO FIJO**

**Seminario de Investigación Contable**

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

**JUAN DE JESUS CORONEL OCAMPO  
JUVENAL HERNANDEZ HERNANDEZ**

**Director del Seminario C. P. Manuel Alatríste Pérez Peña**

**1 9 8 1**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

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

## EL TRATAMIENTO CONTABLE DEL ACTIVO FIJO

### I.- ASPECTOS GENERALES

- a).- Concepto
- b).- Clasificación
  - b.1).- Tangibles
  - b.2).- Intangibles
- c).- Adquisición de Activos Fijos
- d).- Arrendamiento Financiero de Activos Fijos
  - d.1).- Arrendamiento Puro
  - d.2).- Arrendamiento con Opción a Compra
  - d.3).- Aspecto Fiscal
- e).- Registros Contables

### II.- VALUACION DE LOS ACTIVOS FIJOS

- a).- Concepto
- b).- Método
  - b.1).- Valor Original o Histórico
- c).- Tratamiento con motivo de devaluaciones y revaluaciones del peso
- d).- Aspecto Fiscal
- e).- Registro Contable

### III.- REESTABLECIMIENTO DE LA UNIDAD DE MEDIDA, EN EPOCAS DE INFLACION

- a).- Concepto
- b).- Métodos
  - b.1).- Números Indices
  - b.2).- Costo de Reposición
- c).- Aspecto Fiscal  
Registro Contable

IV.- DEPRECIACION, AMORTIZACION Y AGOTAMIENTO DE LOS ACTIVOS FIJOS

A).- Depreciación

- a).- Concepto
- b).- Elementos
- c).- Métodos
  - c.1).- Línea Recta
  - c.2).- Números Dígitos
  - c.3).- Horas Hombre
  - c.4).- Horas Máquina
  - c.5).- Unidad de Producción
- d).- Depreciación Acelerada
- e).- Los Impuestos Diferidos ocasionados por la Dep.-  
Acelerada
- f).- Registro Contable

B).- Amortización

- a).- Concepto
- b).- Registro Contable

C).- Agotamiento

- a).- Concepto
- b).- Métodos
- c).- Registro Contable

D).- Aspecto Fiscal de la Depreciación, Amortización y Agotamiento

BIBLIOGRAFIA

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

El tema, tratamiento contable del Activo Fijo, aunque es cierto no es nuevo, estimamos que nunca dejará de provocar -- la inquietud de los estudiosos de la contaduría y de otras personas por conocerlo.

El Activo de una empresa normalmente está constituido por bienes de naturaleza variada y en ellos los que integran al Activo Fijo son importantes, consecuentemente su tratamiento -- contable debe ser definido.

Con base en lo anterior es posible afirmar que su importancia radica en que representa una base permanente en la -- cuál se apoyan los Empresarios para conseguir los objetivos que se tienen en la Empresa; por ello es necesario tener cuidado -- con los registros, valuaciones, revaluaciones, depreciación, -- amortización, etc., del Activo Fijo, pretendiendo reflejar en -- los Estados Financieros, su situación y sus efectos en toda la información en apego a lo que señalan los principios de contabilidad y las reglas particulares de aplicación de los mismos, -- esto permitirá a los Directivos tomar decisiones con base en -- elementos seguros y confiables.

En el desarrollo de este tema, se incluyen puntos importantes para conocer de manera general los renglones principales que forman el Activo Fijo, así como cuales son las alterna-

tivas para registrar las adquisiciones y las opciones para la-  
aplicación de la depreciación y amortización.

# C A P I T U L O I

## ASPECTOS GENERALES

- A) .- CONCEPTO
- B) .- CLASIFICACION
  - B.1) .- TANGIBLES
  - B.2) .- INTANGIBLES
- C) .- ADQUISICION DE ACTIVOS FIJOS
- D) .- ARRENDAMIENTO FINANCIERO DE ACTIVOS FIJOS
  - D.1) .- ARRENDAMIENTO PURO
  - D.2) .- ARRENDAMIENTO CON OPCION A COMPRA
  - D.3) .- ASPECTO FISCAL .
- E) .- REGISTROS CONTABLES .

#### A.- CONCEPTO.

El estudio del Activo (en forma general) es de suma importancia ya que va a determinar la Situación Financiera y aún la económica de su Empresa.

Se puede decir que el activo es el conjunto de bienes, valores y derechos que posee un ente jurídico y puede -- tratarse de máquinas, propiedades, dinero en efectivo, depósitos bancarios, inversión en valores, cuentas por cobrar, inventarios, etc.

Una clasificación considerada como satisfactoria, - divide al activo en circulante, fijo y diferido; dentro del - primer grupo se acumulan los valores cuya realización y con--servación a efectivo es más inmediata y su permanencia dentro de las operaciones de la Empresa es relativa debido a su continuo movimiento; en el fijo se agrupan aquellas inversiones - que en relación con las anteriores duran más en la Empresa -- ya que no fluyen como el circulante, su recuperación es más - lenta incorporándola siempre a los costos y gastos en forma--de depreciación y amortización, estos tienen la labor de desem--peñar servicios indispensables para cumplir con los fines de - la empresa y al adquirirse no se piensa lucrar con ellos; en-



lo que respecta a los activos diferidos son aquellos valores no incluidos dentro de los grupos anteriores y que corresponden a erogaciones que en forma anticipada se hacen.

Las inversiones representadas en Activo Fijo, no tienen capacidad para reeditar beneficios directos por sí mismos puesto que su inversión no se hizo con el fin de la especulación los beneficios obtenidos en Activos Circulantes como consecuencia de la compra-venta de las mercancías deben ser suficientemente fuertes con el fin de absorber cierta porción de las inversiones de Activos Fijos la cuál ha de recuperarse paulatinamente.

Existen definiciones de algunos autores de las cuales mencionaré algunas con el fin de formar nuestro criterio sobre lo que es un activo fijo.

El activo fijo lo forman las partidas de índole relativamente constante, empleadas en la explotación del negocio y que no se destinan a la venta.

W.A. PATON

Fundamentalmente cualquier Activo que no es Circulante es de carácter Fijo, sin embargo es frecuente encontrar que el término se emplea únicamente para la planta o instalaciones y el equipo tangible que a veces se presenta en unos pocos partidos solamente.

TAYLOR AND MILLER

Son aquellos bienes que se adquieren con la intención de retenerlos para utilizarlos durante toda su vida normal, no se compran para venderlos.

STANLEY M. BROWN.

Todas las propiedades de naturaleza permanente, ya sea tangible o intangible, que se utilicen en la explotación de una Empresa y que no tengan por objeto la venta o no estén destinados a ésta, pueden considerarse como los valores fijos de una Empresa.

MAXIMO ANZURES

El Activo Fijo, está formado por bienes que no se emplean en transacciones porque lo necesita como base fundamental para la existencia del negocio, tales como edificio, mobiliario y equipo o maquinaria si es fabricante.

HOLMES MAYNARA.

Son activos de una vida relativamente permanente que se adquieren para el uso en las operaciones de los negocios y no para su venta.

De las definiciones anteriores se derivan las características o requisitos indispensables para considerar un activo fijo:

La característica principal del Activo Fijo es que-

tienen una vida limitada y su costo menos la parte del mismo-- que es recuperable se distribuye como gastos entre los períodos-- que se benefician con su uso por medio de las provisiones para depreciación, aunque la excepción más importante es el terreno.

Las características generales de los activos fijos son:

- 1.- Son valores que están sujetos a depreciación, - amortización y agotamiento, (menos los terrenos que tienden a aumentar de valor).
- 2.- Son inversiones empleadas en la explotación del negocio.
- 3.- No están destinados a la venta.
- 4.- Son inversiones de carácter permanente.

#### B.- CLASIFICACION.

En la práctica siguiendo las tendencias de los diferentes autores y las recomendaciones específicas por Asociaciones y las diferentes agrupaciones profesionales de la materia se clasifica al Activo Fijo como sigue:

- 1.- Inversiones permanentes a largo plazo.
- 2.- Propiedades no depreciables, terrenos.
- 3.- Bienes depreciables, muebles e inmuebles.
- 4.- Recursos Naturales, renovable y no renovable.
- 5.- Intangibles.

Tenemos el siguiente cuadro en el que pretendemos-- integrar todos aquellos bienes considerados como de inversión--

fija:

1.- Tangible

1.1.- Propiedad de la Planta

a).- No sujeto a Depreciación

Ejemplo: Terrenos

b).- Sujeto a Depreciación

Ejemplo: Edificios, Maquinaria, Herramientas, Equipo de Reparto, Muebles y Enseres

1.2.- Recursos Naturales, sujetos a Agotamiento

Ejemplo: Bosques madereros, fondos mineros

2.- Intangibles

2.1.- Normalmente sujeto a Amortización

Ejemplo: Patentes, derechos de autor, concesiones, mejoras a propiedades arrendadas

2.2.- No sujeto normalmente a Amortización

Ejemplo: marcas de fábrica, crédito mercantil.

Otra de las clasificaciones es con carácter enunciativo, más no limitativo y se hacen con el objeto de dar a conocer las partidas que generalmente constituyen esta sección del Balance General.

Con respecto a esta clasificación el Activo Fijo tangible se divide en:

a).- De Trabajo.- Que constituyen los bienes indispensables, para las labores del negocio o sea los medios de acción-

de la Empresa. Ejemplo: Terrenos, Edificios, Equipo de Transporte, Equipo de Oficina, Maquinaria, Herramienta.

b).- De Consumo.- Que son los valores de características particulares como son los elementos naturales que están sujetos a extinción o consumo mientras se están explotando, Ejemplo: Fondos Mineros, Bosques Madereros.

El Activo Fijo Intangible se clasifica en:

a).- Legal.- Porque su otorgamiento obedece o está sujeto a disposiciones gubernamentales, Ejemplo: Patentes, concesiones.

b).- Económico.- Porque solo están relacionadas con las actividades comerciales de la Empresa, Ejemplo: Crédito Comercial.

#### B.1.- ACTIVOS FIJOS TANGIBLES

Los Activos Fijos Tangibles son aquellos que tienen esencia corpórea, es decir se ven, se pueden apreciar por los sentidos, son bienes que disminuyen su valor debido al transcurso del tiempo, a su uso, a su explotación, etc.

Estos Activos tienen por objeto:

1.- El uso o usufruto de los mismos en beneficio de la entidad.

2.- La producción de artículos para su venta o para el uso de la propia entidad.

3.- La prestación de servicios a la entidad, a su ---

clientela o al público en general.

Dentro de los Activos Fijos Tangibles se encuentran a los inmuebles, planta y equipo y su adquisición denota el propósito de utilizarlos y no de venderlos en el curso normal de las operaciones de la entidad.

De los principales Activos Fijos Tangibles voy hacer mención de sus primordiales características para dejar constancia de su importancia en el Balance General.

Terrenos.- Este bien es sumamente importante ya que forma parte de la planta o en su caso sobre él es construída, en estas condiciones puedo decir que su valor de adquisición debe contabilizarse al costo erogado en el cual son incluídos los honorarios y gastos notariales de la escritura de compra-venta, las indemnizaciones o privilegios pagados sobre la propiedad a terceros, comisiones a agentes, impuestos de translación de dominio y los gastos de operación, los cuales comprenden demoliciones, limpia, desmonte, drenaje, calles, urbanización, etc.

Esta propiedad es de los bienes más preciados ya que no pierden su valor sino a través del tiempo y debido a los servicios públicos, aumenta éste.

Edificios.- Estos son aquellos que constituyen las instalaciones de la Empresa, como son: la fábrica misma, las oficinas, los almacenes, los talleres, etc.

Pueden ser comprados, alquilados o construídos por la

propia Empresa, y su costo para contabilizarse varía de acuerdo con la forma de adquisición; en el caso de ser construídos, su costo total será el costo de la construcción de las instalaciones y equipo de carácter permanente y se incluye dentro del costo los siguientes conceptos: permiso de construcción, honorarios a Arquitectos e Ingenieros, costo de planeación e ingeniería, - gastos legales, gastos de supervisión y de administración, etc.

Estos bienes sí bajan de valor y su vida útil es estimada normalmente en veinte años.

Maquinaria y Equipo.- La Maquinaria y Equipo en una Empresa son considerados como complementos básicos para la producción de los satisfactores y su costo está formado por el precio de adquisición, los gastos fiscales y aduanales en su caso, fletes, seguros de riesgo por el transporte, los gastos de instalaciones y cuando la mano de obra y los gastos de prueba se identifican con la maquinaria y equipo, pueden incrementar su costo total.

Su control se deberá llevar tanto en su registro contable como su almacenamiento, deberá llevarse libro mayor auxiliar por cada unidad a fin de saberse en cualquier momento cuál es su valor actual.

Equipo de Transporte.- Este Activo puede estar dividido en Equipo de transporte Externo e Interno, según sea la Empresa de que se trate.

El equipo de transporte interno es el utilizado en la propia Empresa para el acarreo de materia prima, digamos del almacén al Departamento de Producción y de éste al de artículos terminados, etc. generalmente este equipo está constituido por pequeños vehículos especiales como vagonetas, montacargas, y otros. El equipo de transporte externo es el que acarrea la materia de afuera hacia la fábrica y para el reparto de artículos terminados y consiste en camiones, camionetas, automóviles, etc.

El costo de los primeros está formado por el precio de las facturas y los segundos por el precio de la factura, y los cargos fiscales.

En lo que respecta a las constantes compras de refacciones del equipo deberán cargarse a gastos y no capitalizarse.

Mobiliario y Equipo.- Este Activo Fijo está formado por máquinas de escribir, de contabilidad, sumadoras, copiadoras, cajas fuertes, mostradores, escritorios, etc.

El costo lo forman únicamente el precio de factura y es conveniente llevar registro por separado para poder aplicar los cargos por depreciación a gastos de venta y administración.

Herramientas.- Las herramientas pueden dividirse en herramientas de máquina y herramientas de mano.

Las primeras por lo general son herramientas pesadas, cuya duración es prolongada y son relativamente fáciles de controlar en forma individual. Las segundas son por lo general pe



queñas, de corta vida y con facilidad de perderse y por lo tanto, es difícil llevar control permanente sobre ellas.

En las herramientas de maquinas si se les puede fijar una tasa de depreciación y se puede hacer el cargo a la misma cuenta de maquinaria o bien controlarse en una cuenta especial.

En las herramientas de mano por las mismas características que tienen es impráctico el aplicar alguna tasa de depreciación sino que hay que valorizarlas al costo con alguna deducción por uso o desgaste y ajustar el saldo por medio de inventarios físicos.

Como conclusión puedo decir que los activos fijos tangibles tienen como esencia la de ser corpórea y una vez que se compran ya no son objeto de transacciones comerciales, más que de vez en cuando y con la excepción de los terrenos todos se deprecian.

## B.2.- ACTIVOS FIJOS INTANGIBLES

Son el conjunto de cuentas o conceptos que por oposición a los tangibles, representan valores inmateriales, éstos pueden depender exclusivamente de la empresa o emanar de privilegios de las autoridades.

Se distinguen dos clases de activos fijos intangibles.

1.- Partidas que representan la utilización de servicios o el consumo de bienes pero que, en virtud de que se espera que producirá directamente ingresos específicos en el futuro,

su aplicación a resultados como gastos es diferida hasta el ejercicio en que dichos ingresos son obtenidos. Ejemplo: de esta clase son el descuento en la emisión de obligaciones, los gastos de colocación de valores y los gastos de organización.

2.- Partidas cuya naturaleza es la de un bien incorpóreo, que implican un derecho o privilegio, y en algunos casos tienen la particularidad de poder reducir costos de producción, mejorar la calidad de un producto o promover su aceptación en el mercado. Ejemplo: de esta clase son las patentes, las licencias y las marcas registradas.

Existen dos características principales de los activos fijos intangibles:

1.- Representan costos que se incurren o derechos o privilegios que se adquieren con la intención de que aporten beneficios específicos a las operaciones de la entidad durante períodos que se extienden más allá de aquel en que fueron incurridos. Los beneficios que aportan son en el sentido de permitir las operaciones, reducir los costos y aumentar las utilidades.

2.- Los beneficios futuros que se esperan obtener se encuentran en el presente en forma intangible, frecuentemente representados mediante un bien de naturaleza incorpórea, o sea que no tienen una estructura material ni aportan una contribución física a la producción u operación de la entidad.

El requisito que deben cumplir estas partidas para -- ser reconocidos como activo y no como gastos, es que exista una razonable certeza de que serán capaces de generar utilidades a la empresa en cantidad suficiente que permita que sean absorbidas a través de su amortización. Aquellas partidas que aún cuando su naturaleza sea la descrita en los párrafos anteriores, só lo sean capaces de reducir pérdidas o de generar utilidades menores a su propio costo, no deberan ser capitalizadas.

El activo fijo intangible a diferencia de los tangibles se amortizan y su vida útil, legalmente es de diez años -- aún cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede mo dificar los porcentos.

### C.- ADQUISICION DE LOS ACTIVOS FIJOS

Los activos fijos, para ser propiedad de una empresa, deberán ser adquiridos y su forma de adquisición obedece a diferentes circunstancias ó necesidades de la negociación de que se trate.

Los costos podemos decir que pueden ser de tres tipos:

Costos de Adquisición.- Son los que sirven para adquirir un Activo Fijo:

Costo de Factura, fletes, Acarreos, Instalaciones, etc

Costo de Poseción.- Los que están asociados en la propiedad del bien: Impuesto Predial, Seguros, etc.

Costo de Operación.- Para mantener el Activo Fijo en-

constante operación ó funcionamiento.

Se entiende esto, porque la compra ó adquisición general del Activo Fijo acarrea una serie de problemas en cuanto al valor que debe asignarse al Activo de referencia, por la serie de concentradas opiniones respecto a su registro contable, pero esto se verá más adelante.

Para adquirir un Activo Fijo, es necesario la erogación de la Empresa para saber que clase de Activo Fijo debe adquirirse de acuerdo con sus necesidades; también es necesario tomar en cuenta que dicha adquisición no se debe hacer con dinero del capital invertido, porque puede llegar el momento en que por falta de un numerario no se cumplan los compromisos contraídos y se le niegue crédito a la citada empresa, por eso una de las políticas que se puede adoptar es la de obtener crédito exclusivamente para la compra de maquinaria, equipos industriales, de transporte, etc.

El adquirir un Activo Fijo, está sujeto a determinadas opiniones, de las que emanan las formas en que éste se adquiere y entre los más comunes tenemos:

I.- Compra Incondicional

1.- Pago de Inmediato

a).- Pago efectivo.

b).- En Acciones de la Empresa

c).- En bienes y/o servicios que la empresa produce y/o vende.

## 2.- A Crédito

a).- Con Documentos

b).- Entregando obligaciones de la empresa

## 3.- Dando otros Activos Fijos a cambio

## II.- Construcciones

1.- Por la Empresa

2.- Por Otras Personas

El caso más sencillo de adquirir un activo fijo es el que concierne al pago de inmediato en efectivo y el costo de estas partidas adquiridas será el precio de compra más todos los gastos adicionales, como son: los de transporte, los de instalación, etc., hasta que el bien esté funcionando.

Cuando la adquisición se hace mediante el pago en bienes o servicios que la empresa produce ó vende se suscita el problema de si esta operación se debe tomar como permuta, cambio ó venta.

Si se toma a trueque ó permuta, el valor que se asigne, será el que se registre en libros, en caso de venta valuare mos el Activo Fijo al valor real o precio de contado.

La adquisición de Activos Fijos a crédito mediante do cumentos tiene la particularidad de que debemos determinar previamente que parte del desembolso corresponde al financiamiento y cuál al neto del activo.

El neto del activo será cargado a Documentos por Pagar

así como los intereses a Gastos Financieros ó del período con--  
abono a Caja ó Bancos é intereses respectivamente.

Si la adquisición se hace también a crédito pero me--  
diante el cambio por obligaciones de la empresa, ésta contrae--  
un pasivo a cambio de recibir un Activo Fijo que puede ser igual,  
inferior ó superior a su obligación, también es necesario sepa--  
rar el costo del Activo Fijo y el costo del financiamiento que  
son intereses, gastos y descuentos por la emisión de obligacio--  
nes; éstos gastos é intereses deberán aplicarse en los períodos  
siguientes del crédito, el costo de Activo Fijo será depreciado  
durante su vida útil en las operaciones de la empresa.

La adquisición de un Activo Fijo mediante la entrega--  
de otro de la empresa, generalmente va acompañado por cierta --  
cantidad de dinero en efectivo; en éste caso lo más conveniente  
debe ser el de tomar ó registrar a precio de contado el nuevo -  
Activo, el activo usado al costo en que nos lo toman; registrar  
también la depreciación acumulada y el efectivo que entregamos--  
por diferencia.

En el caso en que las empresas construyen sus propios  
activos, el costo de éstos se determina por los registros que--  
deberán llevarse durante la construcción, incluyendo en dichos--  
costos solamente los gastos variables.

#### D.- ARRENDAMIENTO FINANCIERO DE LOS ACTIVOS FIJOS.

El arrendamiento financiero es un contrato en el cual

el arrendatario se compromete a efectuar pagos periódicos (rentas) a una empresa arrendadora, por el uso de un activo propiedad de ésta última.

Es un contrato "Sui Generis" que se puede agrupar dentro de los conocidos como "Innominados", puesto que es en principio al menos, la yuxtaposición de dos contratos regulados por la legislación civil: el arrendamiento y el de compra venta.

El contrato de compra-venta se define como aquel mediante el cuál una persona denominada vendedor, transmite la propiedad de un bien a otra persona, llamada comprador, a cambio de un precio cierto y en dinero (art. 2248 C. Civil).

El contrato de arrendamiento es la acción de ceder ó adquirir por un precio determinado el goce ó aprovechamiento temporal de cosas, obras ó servicios.

Jurídicamente: es un contrato por virtud del cuál una persona llamada arrendador concede a otra llamada arrendatario el goce ó uso temporal de una cosa mediante el pago de un precio cierto (art. 2398 C. Civil.).

En el contrato de arrendamiento financiero se obliga a una de las partes a entregar una cosa, muebles ó inmuebles durante un plazo previamente pactado, al final del cuál deberá trasladar su dominio a la otra parte a cambio de un precio simbólico establecido en el propio contrato, ó bien volverselo a rentar a cambio de una renta mucho menor.

O en una posibilidad más, enajenarlo a un tercero y repartir el precio entre ambas partes, correspondiéndole al arrendatario la porción más significativa. La otra parte se obliga a pagar las cantidades estipuladas como rentas, las cuales se documentan con títulos de crédito a favor de la arrendadora y en el caso de ejercer su opción de compra, el precio previamente pactado, que es, como antes se dijo, simbólico ó sea menor al precio de mercado.

En un contrato de arrendamiento financiero, el arrendador es un empresario cuya función básica es la prestación de servicios profesionales entre los que se pueden mencionar fundamentalmente los siguientes:

- 1.- Promueve, relaciona y clasifica empresas sujetas al arrendamiento.
- 2.- Realiza inversiones en bienes de capital que otorga en arrendamiento.
- 3.- Obtiene recursos de instalaciones nacionales y extranjeras para hacerlos llegar a empresas grandes, medianas y pequeñas.
- 4.- Para los fabricantes mexicanos de bienes de capital, las arrendadoras representan un instrumento adicional de mercado, argumento con el cuál se ha considerado a las arrendadoras como factor de fomento económico.

El arrendatario en el contrato es cualquier empresa--



rio que contrata una maquinaria ó equipo mediante el pago de una renta.

Usualmente debe ser considerado un buen sujeto de crédito y debe plantear a la arrendadora una operación con un riesgo aceptable.

#### D.1) .- Arrendamiento Financiero Puro

Esta clase de arrendamiento es aquél en el cuál únicamente se renta el bien, más no se adquiere su dominio es decir, se renta el bien sin opción a compra.

Existen dos tipos de éste arrendamiento y que son:

a) .- Arrendamiento Natural.- es aquel en el cuál la arrendadora y el arrendatario convienen en un contrato de arrendamiento, en el que se estipula la duración, las rentas, el uso y la parte que pagaría los gastos.

Un ejemplo de este tipo de arrendamiento es el que se efectúa entre el propietario de un bien inmueble y el arrendatario.

b) .- Arrendamiento Natural Documentado.- Es el mismo que el anterior sólo que en este caso el arrendatario documenta con títulos de crédito, a nombre de la arrendadora, las cantidades estipuladas por el plazo pactado del arrendamiento.

En esta clase de arrendamiento podemos mencionar las obligaciones y derechos tanto del arrendador como del arrendatario.

Los Derechos y Obligaciones del arrendador entre otras son las siguientes.

1.- Entregar al arrendatario el bien arrendado en esta do de servir para el uso convenido.

2.- Conservar el bien arrendado en el mismo estado, ha ciendo para ello todas las reparaciones necesarias.

3.- No estorbar el uso del bien.

4.- Responder de los daños y perjuicios que sufra el arrendatario por los defectos ó vicios ocultos del bien arrendado.

5.- Devolver el saldo a favor del arrendatario si al término del arrendamiento lo hubiere, a no ser que tenga algún derecho que ejercitar contra aquél, en este caso lo depositará-- judicialmente.

Los Derechos y Obligaciones del arrendatario son los-- siguientes:

1.- Pagar la renta en la forma y tiempo convenidos.

2.- Responder de los daños y perjuicios que el bien -- arrendado sufra por su culpa ó negligencia.

3.- Utilizar el bien solamente para el uso convenido.

4.- Dar a conocer al arrendador la necesidad de las re paraciones, bajo pena de pagar los daños si no lo hace así.

5.- En caso de daños al bien ó usurpación del mismo -- que otra persona haya hecho, avisará al arrendador bajo pena de-

pagar los daños causados por su omisión.

6.- Es responsable en caso de incendio, a no ser que se trate de caso fortuito, fuerza mayor ó vicio de la construcción.

7.- Devolver el bien arrendado en el estado en que lo recibió.

#### D.2).- Arrendamiento Financiero con Opción a Compra.

Un contrato de este tipo incluye los siguientes aspectos característicos:

1.- El período de arrendamiento, durante el cuál el contrato es no revocable por ninguna de las partes.

2.- Las rentas que debe cubrir el arrendatario.

3.- La opción de compra final del contrato ó la opción de continuar arrendado.

4.- La estipulación de la parte que cubrirá los gastos de mantenimiento y reparaciones, impuestos de importación, seguros, etc.

Dentro de esta clase de arrendamiento financiero, existen dos tipos: uno en que además de la opción de compra, se le da la oportunidad al arrendatario de elegir entre comprarlo ó volverlo a arrendar para un término y condiciones iguales al del contrato original, pero por un precio de arrendamiento más bajo; otro en que se estipula que si al final del contrato se decide vender el equipo a un tercero, del precio que se obtenga de la-

venta, el arrendatario recibirá la mayor parte.

Existen diversas modalidades del contrato del arrendamiento financiero y que son:

1.- Arrendamiento Neto.- Es aquel en el cuál se estipula que el arrendatario cubre todos los gastos inherentes al aprovechamiento del bien tales como gastos de instalación, de seguros, mantenimiento ó reparación, etc.

El ejemplo más claro sería el arrendamiento de una maquinaria en el cuál el arrendatario cubre desde los gastos de instalación y mantenimiento, etc.

2.- Arrendamiento Global.- Es aquel en que todos los gastos antes mencionados son por cuenta del arrendador y están comprendidos dentro del monto de las rentas pactadas.

3.- Arrendamiento Total.- Es aquel que permite al arrendador recuperar con las rentas pactadas en el plazo determinado, el costo total del activo arrendado, más el interés del capital invertido.

El arrendamiento financiero desde el punto de vista del arrendatario ofrece las siguientes ventajas.

1.- Mejora la rentabilidad del capital propio en virtud de que, siempre que el rendimiento interno de la inversión total sea superior al costo implícito del arrendamiento, puede acelerar su expansión con rendimientos marginales, gracias al apalancamiento de su capital propio.

2.- Tiene acceso a una fuente de financiamiento a plazos largos a través de la intervención de las arrendadoras profesionales.

3.- Conserva y aumenta su capital de trabajo en virtud de estar liberando recursos que de otra manera estarían invertidos en activos fijos, mejorando por lo tanto sus posiciones de caja y reduciendo sus necesidades de financiamiento a corto plazo.

4.- El arrendamiento le permite acelerar la amortización de sus activos fijos.

5.- La negociación del arrendamiento es ágil, flexible y rápida aún en el caso de fuertes cantidades.

6.- Por ser un crédito a largo plazo y a tasas fijas, también es una protección contra la inflación.

Desde el punto de vista del arrendador, el arrendamiento financiero opera con las siguientes ventajas.

1.- La conservación de la propiedad del activo, mientras dure el contrato.

2.- El hecho de operar con altos intereses, que son aceptados por los arrendatarios dadas las ventajas que el arrendamiento plantea.

3.- Los arrendamientos incluyen por lo general equipos de capital que por su naturaleza productiva son autoliquidables.

4.- En el arrendamiento final de los recursos, está perfectamente definido, puesto que se pacta el tipo de activo que ha de rentarse.

## D.3).- Aspecto Fiscal.

De acuerdo con el Criterio 13, de la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, del oficio 311-22526 del 30 de Abril de 1966. A las operaciones de referencia deberá darseles fiscalmente el trato de ventas en abonos, en virtud de la opción que tienen los arrendatarios de comprar ó enajenar los bienes objeto de los contratos, al terminar los plazos forzosos pactados y en razón a que cumplidas las prórrogas, los arrendatarios adquieren la propiedad de los bienes, ya sea porque se extinga el arrendamiento ó los propios arrendatarios cubran cantidades simbólicas por los bienes arrendados.

En consecuencia, se permitía por una parte, que las -- empresas que realicen esas operaciones con el carácter de arrendadoras, podrían optar entre considerar el total del precio que arroje la suma de las prestaciones pactada , como ingresos del -- ejercicio ó bien acumular únicamente las prestaciones que efectivamente les hubieren sido pagadas, con deducción del costo que -- les corresponda, según el ejercicio en que se hubiera celebrado -- la operación; y por la otra parte, los arrendatarios, podrían a -- su vez optar por deducir anualmente, el importe de las rentas y -- de más prestaciones que realicen durante los plazos forzosos pactados y solo al finalizar las prórrogas acordadas, como valor de los bienes, los importes de las cantidades simbólicas que como -- saldo cubran a los arrendadores, ó considerar los importes totales de los contratos, como costo de adquisición y llevar a cabo--

la depreciación conforme al régimen fiscal.

El 23 de Septiembre de 1969 con oficio circular ----- 537-6194 se publicó la Revocación del Criterio 13, con lo cual después de cambiar de impresiones con el Colegio de Contadores y con las Confederaciones Nacionales de Cámaras, se llegó a la conclusión de que la aplicación constante del citado criterio 13 contraria el Sistema de la depreciación en materia de Impuesto sobre la Renta.

De lo anterior y con fundamento en el artículo 82 -- del Código Fiscal de la Federación, se expidió esta Circular y por medio de ésta, se procedió otorgar al contrato las mismas -- consecuencias jurídicas para ambas partes, es decir, que el arrendatario podía deducir el valor de las rentas pactadas y el arrendador debería deducir únicamente la depreciación de los -- bienes arrendados que son de su propiedad, en los términos que establece el artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no procediendo por lo tanto que se aplique la parte proporcional del costo de los bienes tal como señalaba el Criterio No. 13 que se deja sin efecto.

El 3 de Junio de 1970 se publicó la Ratificación de -- la Revocación y Regularización de la opción de Compra.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, después de diversas reuniones con los representantes de Empresas Arrendadoras que operan en México no encontró justificación alguna --

para diferir de su criterio final expresado en el oficio circular 537-6194 y por lo tanto lo confirma en todas y cada una de sus partes con las siguientes consecuencias.

1.- Que es obligación del arrendador financiero, en tanto no transfiera la propiedad del bien, calcular el cargo -- por depreciación anual para hacer la deducción correspondiente a su ingreso acumulable en cantidades que no excedan a los porcentajes señalados en el Art. 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en Vigor, los cuales no pueden ser modificados sin la previa autorización de esta Secretaría.

2.- Que además, de acuerdo con la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta, entre los ingresos acumulables se encuentra comprendida la diferencia entre los precios declarados por el causante y los que fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando aquellos no correspondan a los de mercado, con base en los de factura ó en los corrientes del mercado.

#### E.- REGISTRO CONTABLE

Actualmente se ha venido incrementando el derecho de utilizar activos fijos, através de la celebración de contratos de arrendamiento, es por ello que deben darse las bases acerca del tratamiento contable. A continuación haré mención de los pasos a seguir en el registro contable de los contratos de arrendamiento.

Los contratos de arrendamiento pueden clasificarse en dos grandes grupos:



1.- Arrendamientos que conceden el derecho de utilizar el activo a cambio de pagar una renta.

2.- Arrendamientos que conceden el derecho de utilizar el activo, pero a su vez el arrendatario va obteniendo la propiedad de éste ó sea que equivale a una compra a plazo. A éste se le denomina arrendamiento con opción a compra.

Dentro del primer grupo se encuentran:

Arrendamiento Natural.- En éste tipo de arrendamiento el registro contable puede ser: Registrar el costo ó gasto de la renta y del pasivo, conforme transcurre el tiempo y la cancelación de éste último por los pagos según se van efectuando.

En los Estados Financieros, deben de indicarse los montos anuales de la renta, tipos ó clases de activo, período de arrendamiento, garantías dadas, así como cualquier otra información importante.

Arrendamiento natural Documentado.- En este caso el registro contable puede ser de la siguiente manera:

1.- Al suscribirse los documentos se registra el Activo Diferido con abono al pasivo, dividiéndose éste en corto y largo plazo.

2.- Se registra periódicamente la amortización del pago anterior, cargando a costos o gastos.

3.- Se cancela el pasivo circulante (corto plazo) por los pagos efectuados.

4.- Se traspasa del pasivo a largo plazo a corto, a medida que transcurre el tiempo.

5.- Se deben de poner notas aclaratorias en los Estados Financieros para su mejor interpretación.

La forma en que se lleva a cabo el registro es:

Por el Arrendamiento del bien:

Maquinaria y Equipo Arrendado	\$
Maquinaria X	
Obligación Contraída por Arrendamiento	\$
a corto plazo	
a largo plazo	

Mensualmente se harán dos asientos que son:

- 1 -

Gastos de Fabricación	\$
Maquinaria y Equipo Arrendado	\$

- 2 -

Obligaciones Contraídas por Arrendamiento	\$
Caja	\$

Los nombres de las cuentas podrán variar de acuerdo al criterio de quién las establezca, pero deberán indicar claramente a lo que se refieren.

Las cuentas que se utilicen para registrar esta operación, siempre tendrán el mismo saldo correspondiente una con la otra; en caso de que se cancele en un momento intermedio la operación, se cancelaría el saldo de una cuenta con la otra:

Obligación contraída por arrendamiento §

Maquinaria y Eq. Arrendado §

Generalmente se establece una indemnización en caso de terminarse el contrato antes de lo pactado, el que deberá pagar quién no cumpla con dicho término, ya sea un producto o un-gasto, esa indemnización será independiente del arrendamiento - propiamente.

Dentro del segundo Grupo se encuentra:

Arrendamiento Financiero con opción a compra.

En el arrendamiento financiero no solo se está pagando por el uso de un bien ajeno (edificio, computadoras, terrenos, etc.) sino que también se está comprando el objeto arrendado.

Una forma de registrar la operación es considerar el valor actual del bien arrendado sin el sobreprecio que implica el interés y la otra es considerarlo con todo y el interés y los gastos derivados de la operación.

En la primera forma de registro se efectuaría de la siguiente manera:

1.- Al contratarse la operación:

Cargo al Activo:

Maquinaria y Equipo.- al precio del contrato más la opción, sin incluir los recargos por intereses y gastos.

Gastos e Intereses anticipados.- el importe de los in

tereses y gastos derivados de la operación.

Abono al Pasivo:

Cuentas y Documentos por pagar.- por el total del -- contrato más la opción.

2.- Al irse efectuando los pagos:

Cancelar la parte proporcional de cuentas y documentos por pagar.

3.- Al término del contrato, cuando se hace uso de la opción.

Cancelación del saldo por el pago, de cuentas y documentos por pagar.

4.- Si no hace uso de la Opción.

Cancelar cuentas y documentos por pagar (el importe de la opción), contra maquinaria y equipo.

Registrar en resultados deudores el importe del neto de la maquinaria menos la depreciación acumulada, considerando lo como rentas pagadas, contra la cuenta de maquinaria y equipo.

El arrendatario puede ir aplicando la depreciación fiscal en el momento en que celebre el contrato de arrendamiento.

Si piensa hacer uso de la opción a compra Ejemplo:

Valor original de la maquinaria	\$1'000,000.00
Impte. del contrato a 5 años	1'459,200.00
Precio de la opción	150,000.00

Impte. pagos anuales	291,840.00
Impte. anual de intereses y gastos	91,840.00
Depreciación	10% anual

Al contratarse la operación:

Maquinaria y Equipo	\$ 1'150,000.00
Gastos e intereses anticipados	459,200.00
Ctas. y Documentos por pagar	\$1'609,200.00

Al efectuarse el pago:

Cuentas y doctos. por pagar	\$ 291,840.00
Bancos	\$ 291,840.00

En lo que respecta a la depreciación anual, el asiento contable será el siguiente:

Gastos de Operación	\$ 115,000.00
Depreciación Acum. de Equipo	\$ 115 000.00

Por la amortización de los intereses, el asiento será el siguiente:

Gastos de operación	\$ 91,840.00
Intereses pagados por anticipos	\$ 91,840.00

Al hacerse uso de la opción:

Cuentas y Doctos. por pagar	\$ 150,000.00
Bancos	\$ 150,000.00

Si no se hace uso de la opción:

Cuentas y Doctos. por pagar	\$ 150,000.00
-----------------------------	---------------



comprar el bien, registrará el valor de la opción como sigue:

Maquinaria y Equipo	\$ 150,000.00	
Caja y Bancos		\$ 150.000.00

Como puede verse el arrendatario puede registrar el --  
bien como de su propiedad e irlo depreciando desde el momento -  
que celebra el contrato, o bien puede considerar las rentas co-  
mo gastos y solo empezar a depreciar el bien hasta el momento -  
que ejerza la opción de compra y sólo por el importe de ésta.

C A P I T U L O   I I

VALUACION DE LOS ACTIVOS FIJOS.

A.- CONCEPTO.

B.- METODO.

B.1).- VALOR ORIGINAL O HISTORICO.

C.- TRATAMIENTO CON MOTIVO DE DEVALUACIONES Y REVALUACIONES DEL PESO.

D.- ASPECTO FISCAL.

E.- REGISTRO CONTABLE.



## A).- CONCEPTO.

Respecto a la valuación en el libro "Terminología del Contador" de los hermanos Mancera, nos dice que la valuación es la acción de señalar a una cosa el valor correspondiente a su estimación, es decir, ponerle precio.

En el Manual del Contador de W.A. Patón nos dice -- que; valuar una cosa es señalar el valor correspondiente a -- su estimación, modificado por todas las condiciones, circunstancias y usos a que se haya sujeto.

El valor ha dado lugar a infinidad de teorías que -- han tratado de explicar las causas que lo determinan, así co -- mo su verdadero significado, motivando diversos critérios -- que aún no llegan a una opinión unánime.

Entonces se puede decir que la valuación es la -- acción de atribuir un valor a alguna cosa o bien por el pro -- ceso de un minucioso estudio y análisis de los elementos que lo componen.

El valor se ha estudiado desde diversos puntos de -- vista, y así tenemos:

Valor de Mercado: Los bienes y servicios que se -- compran y se venden en un mercado libre, en el que impera la competencia, se dice que tiene un valor de mercado, legalmen

te es el precio que aceptaría un vendedor que desea vender, pero que no está obligado a hacerlo de un comprador que desea comprar, pero que no está obligado a hacerlo.

**Valor de Inversión.**- Son los bienes que producen o se piensa que han de producir beneficios en forma de productos netos.

Este valor se mide estimando los productos que se esperan obtener y calculando su valor, a un tanto por ciento basado en el riesgo que se corre con la inversión.

**Valor de Servicio.**- Son los bienes que tienen un valor para sus dueños que se deriva de los beneficios futuros que se espera que les produzcan. Se mide su valor calculando el costo depreciado de producción.

La valuación más importante, es la Industrial, -- porque comprende todas las valoraciones de Activo Fijo, el fin que suele perseguir el tasador industrial, es determinar el valor de construcción, de servicio o el valor justo de la maquinaria y equipo.

Existen dos clases de valuación:

**Ordinaria o Continua:** .- Es la que se realiza al final de cada período contable y por la que se determinará el valor correcto de cada una de las partidas que forman el Activo Fijo,

Extraordinaria.- Es la que se realiza cuando alguna empresa atraviesa por determinadas situaciones de organización, necesitándose la intervención de un perito valuator y deberán tomarse en cuenta los precios actuales y la depreciación, que no será la misma que toma en cuenta el Contador.

Los objetivos que se buscan con la valuación se encuentran ligados a la situación por la que atraviesa la empresa en el momento en que se realiza.

Las situaciones pueden ser:

Período de Organización.- Es aquel por el que atraviesa la empresa, con el fin de iniciar sus operaciones normales a los que va a dedicarse.

Período de Explotación.- Es cuando la empresa ya está realizando sus operaciones ininterrumpidamente.

Período de Reorganización.- Se presenta en aquellas empresas en las cuales resulta incosteable ó impráctico seguir operando de la misma manera o cuando ha crecido mucho.

Período de Fusión.- Es cuando la empresa cree más conveniente unirse a otra, para alcanzar sus propósitos u objetivos.

Período de Liquidación.- Es cuando la empresa se-

desintegra totalmente porque ya no le conviene seguir operando o por que se declara en quiebra.

También los avalúos realizados a los Activos Fijos, obedecen a diferentes fines, por ejemplo:

Para financiamiento es necesario porque la persona que otorga el crédito necesita saber el valor actual del Activo Fijo que va a servir de garantía.

Para el cálculo de los impuestos debido a que el valor que tenga el Activo Fijo es factor determinante para el cálculo de la depreciación y como ésta repercute en las utilidades fiscales, un cargo mayor o menor alteraría la determinación de los impuestos.

Cuando se liquida una empresa, la valuación de los Activos Fijos es necesaria porque cada uno de los interesados necesita saber que valor tienen los Activos Fijos, para que de ahí se vea la posibilidad de pagar a los acreedores y cuánto vale en sí el negocio de referencia.

Las empresas que se dedican a la compra-venta de bienes, una valuación frecuente a sus activos es de gran valor, ya que dicha valuación será ejecutada por personas ajenas a la negociación la cual será imparcial en sus calculos.

Para fijar un control administrativo efectivo, la valuación periódica es de gran utilidad porque la gerencia -

está en posibilidades de dictar medidas que ofrezca mejores resultados a la administración y permite el mejor control de las cuentas de Activos Fijos que van a influenciar los costos de producción; en su caso.

#### B).- METODO

La valuación de los Activos Fijos se pueden determinar por medio del Valor Original ó Histórico, tomando en cuenta la forma de adquisición de los mismos.

##### B.1).- Valor Original ó Histórico.

De acuerdo con los principios de contabilidad las inversiones en inmuebles, maquinaria y equipo deberán valuarse al costo de adquisición, al de construcción, ó en su caso, a su valor equivalente.

**Costo de Adquisición.-** Incluye el precio neto pagado por los bienes sobre la base de efectivo o su equivalente, a todos los gastos necesarios para tener el activo en lugar y condiciones que permitan su funcionamiento, tales como derechos y gastos de importación, fletes, seguros, gastos de instalación, etc.

**Costo de Construcción.-** El procedimiento práctico es el mismo que corresponde a la determinación del costo de mercancía manufacturada para su venta. El costo directo de-

materiales y del trabajo deben ser identificados específicamente y aplicados a la construcción en proceso. Los costos indirectos o gastos generales pueden ser aplicados al costo de la construcción sobre bases adecuados. Los intereses devengados durante el período de construcción e instalación del activo, pueden capitalizarse cargandose al costo del mismo o llevarse a cuentas de resultados. Esta capitalización de los intereses es permitida porque el activo no produce ningún beneficio durante el período de construcción e instalación, o sea, es con el fin de obtener una relación más justa ante los costos y los ingresos.

Valor Equivalente.- Al comprar o recibir a cambio un lote de activo fijo sin especificar el precio que corresponda a cada uno, el costo total debe distribuirse entre los bienes con base en el valor relativo, determinado por avalúo hecho por peritos.

Si los bienes son adquiridos por canje o cambio de otros activos, una medida equitativa del costo de la propiedad adquirida es la cantidad de dinero que habria sido obtenida se los activos entregados en cambio hubieran sido previamente realizados en efectivo.

C).- TRATAMIENTO CON MOTIVO DE DEVALUACIONES Y REVALUACIONES DEL PESO..

Al adquirir obligaciones y derechos en monedas - extranjeras la transacción debe registrarse al tipo de cambio oficial en ese momento. Cuando la obligación o el derecho sean liquidados, la transacción debe contabilizarse al tipo de cambio oficial vigente a la fecha de la liquidación de la misma. La diferencia que exista en el registro inicial, se aplicará directamente a resultados.

En el caso de revaluaciones o devaluación de una moneda extranjera deben tomarse en cuenta lo siguiente:

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

b).- En todos los demás casos el ajuste podrá diferirse en cuanto a su aplicación a resultados.

La revaluación y devaluación de una moneda extranjera es cuando su tipo de cambio aumenta o disminuye, respectivamente, en relación al peso mexicano, en el mercado internacional de la moneda.

Existen dos tipos de cambio, que son los técnicos y los económicos.

Dentro de los primeros se encuentran los tipos de cambio histórico, contractual, provisional y de cierre,

los cuáles están referidos a una fecha ó período y se relacionan estrechamente con la técnica aplicable a la conversión de Estados Financieros.

Dentro de los segundos están los tipos de cambio oficial, flotante, preferente y el resultante de cotizaciones del libre mercado; generalmente se refieren a un valor representativo de la paridad de dos monedas en un punto -- clave de conversión.

Los tipos de cambio técnicos son:

1.- Histórico.- Es la paridad de una moneda extranjera, original e inamovible, vigente en el momento en que se llevó a cabo una transacción.

2.- Contractual. Es el estipulado en un contrato y que regirá hasta la consumación de determinadas operaciones especificadas en el mismo, independientemente del tipo de cambio oficial o de otros que pudieran estar en vigor durante el tiempo en el cuál esté vigente dicho contrato.

3.- Provisional.- Es el tipo de cambio estándar o uniforme, aplicable al registro de las operaciones de un período contable, con el objeto de simplificar ese registro, estando sujeto a ajuste de acuerdo con el tipo de cambio oficial vigente a la fecha de cierre del período en --



cuestión.

4.- De cierre .- Es el tipo de cambio en vigor en el mercado de divisas, a la fecha de cierre del período contable de la entidad.

Los tipos de cambio económicos son:

1.- Oficial.- Es el que se le ha fijado a la moneda fiduciaria en convenios internacionales sancionados por el fondo monetario internacional. En relación a monedas extranjeras, es la paridad señalada por el Banco de México, S.A.- y/o la publicada en el Diario Oficial de la Federación. Es un tipo de cambio fijo por medio del cuál el gobierno regula el flujo de cambios.

2.- Flotante.- Es el establecido en un momento determinado en el mercado de cambios para una moneda a la que no se le ha señalado paridad oficial a través de convenios internacionales en el fondo monetario Internacional, por haberse liberado o desligado del precio oficial de cotización.

3.- Preferente ó Multiple.- Este tipo de cambio es el fijado oficialmente para importaciones y exportaciones.

4.- Resultante de cotizaciones de mercado libre.- Este tipo de cambio aparece en mercados ó plazas importantes y abastece a la demanda oficialmente insatisfecha.

Tanto los inmuebles, maquinaria y equipo y sus res-

pectivas estimaciones de depreciación como los intangibles y su amortización están catalogados dentro de los activos no monetarios porque sus tenedores no ganan ni pierden poder adquisitivo durante los períodos de deflación e inflación, respectivamente.

#### D).- ASPECTO FISCAL

La valuación de los Activos Fijos fiscalmente no está reglamentada en ningún artículo de la Ley del Impuesto sobre la renta, puesto que el valor ó costo de adquisición de los bienes adquiridos en cualquiera que haya sido su forma de adquirirlos se considera como la valuación inicial de los activos.

Cuando una empresa se encuentra en situaciones especiales como son en estado de transformación, fusión, liquidación o estado de quiebra, los representantes de la empresa pueden optar en realizar una nueva valuación con la intervención de un perito valuador con la finalidad de que cubra la deuda que tiene, como es el caso cuando se está en estado de quiebra.

Las valuaciones subsecuentes que se realizan después de la original, son considerados como revaluaciones y son con el fin de actualizar contablemente los valores de

los activos fijos depreciables y que deben ser respaldados con estudios y dictámenes de peritos especializados en avalúos con la debida autorización expresa de la Secretaría - de Hacienda y Crédito Público.

E).- REGISTRO CONTABLE.

La valuación del Activo Fijo tangible se basa en el costo original total de adquisición en el momento en que el bien se adquiere y para los ejercicios posteriores será el costo menos la depreciación, a excepción de las herramientas, moldes, etc. que se llevan a base de inventarios físicos.

El registro en los libros, debe ser en cuentas - separadas y por grupos homogéneos de Activos, tomando en - cuenta su naturaleza, el uso y la depreciación que los afecten.

Los asientos contables de los diversos activos - fijos como son: los terrenos, edificios, maquinaria y equipo serán, los siguientes de acuerdo a su forma de adquisición:

Cargo al Activo Fijo.- que comprende el costo de adquisición más los gastos necesarios para su compra, traslado, adaptación, etc. hasta que el activo esté en condi--

ciones de ser utilizado.

El abono podrá ser a caja y bancos si es adquirido en efectivo ó una parte a documentos por pagar si se paga parte y el saldo se documenta ó solamente a documentos por pagar si es adquirido a crédito.

Con respecto a los demás gastos que van a incrementar el costo del activo fijo, éstos se cargarán a la cuenta respectiva del activo fijo de que se trate y abonar a caja y bancos ó a otras cuentas por pagar.

En cuanto a los Activos Fijos Intangibles es necesario reconocer que la esencia de éstos es diferentes a la de otros activos, por eso es preciso darles otro tratamiento a su vaguedad, inestabilidad, etc.

Un razonamiento contable registrará un Intangible al costo en que fué adquirido, cargándole algunas partidas que directamente pueden serle aplicables. Deben contabilizarse al costo y amortizarse sobre la base del período de su duración. Por lo tanto el precio de compra o el total de gastos que se erogan para el otorgamiento o desarrollo será el costo de los activos fijos intangibles.

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

#### REESTABLECIMIENTO DE LA UNIDAD DE MEDIDA, EN EPOCAS DE INFLACION.

A).- CONCEPTO

B).- METODOS

B.1).- NUMEROS INDICES

B.2).- COSTO DE REPOSICION

C).- ASPECTO FISCAL

D).- REGISTRO CONTABLE

## A).- CONCEPTO

La revaluación trata en forma general el problema derivado de los cambios en el poder adquisitivo de la moneda y sus efectos en los estados financieros, éstos cambios son especialmente significativos en los renglones de inversión permanentes, ya que si las tasas anuales de pérdida en el poder adquisitivo de la moneda pueden ser relativamente bajas, su efecto acumulativo con el transcurso del tiempo sobre bienes tales como activo fijo llega a ser de importancia.

El propósito principal que se persigue con la revaluación del activo sujeto a depreciación, es no solo el exponer valores exactos para usarlos en el balance, sino -- hacer mediante los cargos de depreciación, una derrama del costo del activo depreciable, lo más equitativa posible sobre la producción lograda mediante el uso del activo.

A través del tiempo se pierde la estabilidad monetaria y origina fuertes cambios en el poder adquisitivo de la moneda, que a su vez hace que los valores de reposición de un bien determinado se dupliquen o tripliquen.

Los costos que registra la contabilidad ya no son iguales a su valor de reposición y por consecuencia los estados financieros ya no muestran cifras reales.

Así mismo, al aplicar la depreciación sobre la base ficticia del costo del activo depreciable, los costos de operación muestran cifras irreales.

Al registrar el importe de la revaluación de los activos fijos, no se pretende presentar valores de realización o venta de los mismos, sino únicamente mostrar valores corregidos o compensados para que sean comparables a través del tiempo en función de los ingresos actuales y que los costos originales al tratar de recuperar un bien por medio de la depreciación, ésta incluya la misma proporción de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda.

De acuerdo a todo lo anterior la revaluación es la acción de señalar a un bien un nuevo valor, correspondiente a su estimación, es decir asignarle un nuevo precio.

Una de las principales causas de la revaluación es cuando sucede una devaluación de la moneda y que sea de tal importancia que modifique en alguna forma la situación financiera de la empresa, por lo cuál no es solamente conveniente sino necesaria.

La revaluación de bienes de activos fijos importados y que no se hayan liquidado totalmente será necesaria, puesto que la forzosa revaluación del pasivo, vendrá a modificar el costo al cuál se adquirieron; por lo tanto la revaluación

luación es justificable, pues será su correcto registro a su verdadero precio de costo.

La revaluación se hace necesaria en los siguientes casos:

1.- Cuando una Empresa quiera emitir obligaciones hipotecarias con garantía sobre sus activos fijos, la revaluación de los mismos es necesaria a fin de conocer la fuerza de la garantía otorgada por la compañía emisora.

2.- Que se quiera conocer en forma precisa el valor actual del activo fijo cuando una empresa se encuentra en proceso de liquidación.

3.- Cuando una compañía es absorbida por otra o se fusionan varias y el valor de los activos reportados no se quiera desvirtuar.

4.- Para no mostrar una situación ficticia de la empresa por que la valuación de sus activos fijos no fue la adecuada, es decir que los bienes en cuestión fueron infravaluados en comparación con otras negociaciones similares y en iguales circunstancias.

5.- En caso de una devaluación monetaria fuerte

En consecuencias es necesario que toda revaluación se practique con la mira de remediar a situaciones incorrectas que pudiesen aparecer en los libros de contabilidad y -



en los estados financieros porque los valores que muestran los activos fijos no son veraces, por lo tanto se debe tener cuidado para que la revaluación sea realizada por personas competentes, ya que la situación financiera de gran cantidad de empresas dependen exclusivamente de la correcta valuación de sus bienes permanentes.

La finalidad y el objeto que se persigue con las revaluaciones de activos fijos, los podemos clasificar desde dos puntos de vista:

1.- Los que se refieren a la información contable.

2.- Los que se refieren a la economía de la empresa.

Los Objetivos Contables son:

1.- Presentación de cifras más apegadas a la realidad en la elaboración de los estados financieros.

2.- El Cálculo de la depreciación se elabora tomando como base el valor actual de los bienes.

3.- Veracidad y confiabilidad en la información contable, que sirve para tomar mejores decisiones por los directivos de la empresa en un determinado momento.

Los objetivos Económicos son:

1.- Evitar la descapitalización de la empresa.

2.- Asegurar la continuidad de la misma.

3.- Corregir las políticas de costos y la fijación de precios de venta más justos.

4.- La reposición de activos fijos, hasta donde sea posible con recursos propios de la empresa.

5.- Como fuente de Financiamiento.

#### B).- METODOS.

Para llevar a cabo una revaluación de activos fijos, es necesario conocer las causas que han dado origen a las mismas, o sea, que los valores que se muestran de las propiedades del activo no representan una realidad.

Una variación en el valor de una partida del activo fijo puede deberse a cualquiera de las causas siguientes o ambas a la vez:

1.- Cambios en el nivel general de precios, variaciones en el poder adquisitivo de la moneda.

2.- Cambios en el nivel de precios de una partida especial del activo, debido a los cambios efectivos de la oferta y la demanda de su mercado.

3.- Devaluación de la moneda.

De las causas enunciadas anteriormente se desprende que los métodos más comunes que se han ideado para dar-

les solución contable son los siguientes:

- 1.- En base a números índice, y
- 2.- En base al costo de reposición.

B.1).- NUMEROS INDICE.

Son métodos que se aplican para medir o comparar magnitudes de un grupo de variables relacionadas entre si.

Para la obtención de un número índice de un determinado artículo se tiene que partir de un año base, cuyo -- precio tendrá un índice equivalente a 100, posteriormente -- se toman los precios que ese mismo artículo ha tenido en -- los años posteriores al año base. De esta manera los datos -- que resulten se reducen a sus números relativos, tomando -- con un valor de 100 al año base, así los números que se obtienen comparandolos con el año base del artículo, es lo -- que se llama número índice.

Un índice de precio señala en forma estadística -- las variaciones en el nivel general de precios que se registran en un determinado artículo.

Los números índice generalmente se formulan sobre compuestos de artículos similares que se consideran representativos en algún aspecto económico.

Los resultados obtenidos en la elaboración de los--

números índice indican que las variaciones registradas entre los índices guardan una estrecha relación con las fluctuaciones en el poder adquisitivo de la moneda por lo tanto los resultados que se obtienen con la aplicación de ese método, para el caso de una revaluación de activo fijo, ofrecen un alto grado de confiabilidad, ya que está basado en datos meramente económicos.

Mediante este método se ajustan los costos originales (No el costo de adquisición menos la depreciación) de los activos fijos y su depreciación correspondiente, a los valores actuales; aplicando a cada unidad del activo, de acuerdo con su año de adquisición, el índice que le corresponda en relación al año base que se haya tomado al momento de efectuar la revaluación.

Con los números índice se actualizan los costos originales de un bien existente, de acuerdo con la pérdida registrada en el poder adquisitivo de la moneda. Y así los cargos por depreciación que se apliquen a los costos en los futuros, estarán en concordancia con los elementos que integran el costo total.

Las modificaciones que resultan de una revaluación afectan también a la depreciación que va ligada a dicho bien de activo fijo.

Contablemente se puede analizar y registrar la - depreciación de la manera siguiente:

a).- La depreciación acumulada no sufre ninguna modificación por la aplicación de los números índices y de be ajustarse el importe total de la depreciación que resul te de la valuación en base a números índice al mismo por-- centaje que la depreciación tenía antes de efectuarse la - revaluación para que de esta manera el saldo neto en libros represente su valor actual.

Así mismo, los ajustes a los costos originales - de los activos fijos y su depreciación correspondiente, la absorberá el excedente resultante de la revaluación.

b).- Los ajustes resultantes de la revaluación - se aplicarán contra resultados de ejercicios anteriores.

c).- La diferencia que resulta de la revaluación se aumenta al saldo neto; del activo fijo, y se divide entre los años de vida útil que le queden al bien del activo fijo.

#### B.2).- COSTO DE REPOSICION.

El costo de reposición, es el importe necesario- que se tenga que pagar en determinado momento, para repo-- ner o reemplazar cualquier bien del activo fijo que pueda-

o no sustituirse por otro de idénticas características, es - decir, el costo de reposición es equivalente al costo actual que tengan dichas unidades en el momento de efectuarse la revaluación. •

Con la aplicación de este método se modifica y a la vez se actualiza la situación financiera de la empresa, aplicando a los costos originales de los Activos Fijos, no al valor neto en libros, el excedente que determina la revaluación.

La técnica general de las revaluaciones en base al costo de reposición es la siguiente:

1.- Hacer una lista detallada de todos los bienes y de las partes componentes de los mismos, a la fecha de la revaluación.

2.- La inspección y el examen minucioso de los bienes, con el fin de determinar el porcentaje de depreciación acumulada, teniendo en cuenta la utilidad de los mismos.

3.- Poner precio a las partes componentes del activo fijo en base al costo de reposición.

4.- Cálculo del monto de la depreciación acumulada en cada uno de las partidas de los bienes.

5.- Determinación del valor justo, sustrayendo -

la depreciación acumulada del precio de reposición.

La determinación exacta del costo de reposición - exige una clasificación de los bienes en elementos estructurales que tienen un precio establecido en el mercado, y una determinación precisa de la cantidad y el precio de cada -- uno de ellos.

### C).- ASPECTO FISCAL.

La legislación fiscal acepta como deducción por - concepto de depreciación de activos fijos, un porcentaje fijo y constante sobre ramas de actividad.

Por lo que respecta a la revaluación de los Acti- vos Fijos, la Ley del Impuesto sobre la Renta impone la -- obligación a los causantes mayores de no dar efectos fisca- les a las revaluaciones por las siguientes razones:

a).- Al aumentar los saldos de las cuentas de Ac- tivos Fijos, aumenta la depreciación fiscal calculada sobre los mismos, en consecuencia la utilidad gravable disminuye- y también el impuesto respectivo.

b).- Cuando se venden unidades del Activo Fijo, - revaluado el valor neto de las mismas según la Contabilidad, estará aumentado por la proporción de revaluación aún no depreciada, por lo que la utilidad gravable total del causan-

te se verá disminuida así como el Impuesto a su cargo.

Estas situaciones se presentan solo en el caso de que el aumento de valor del Activo Fijo por la nueva valuación, se hayan registrado en la Contabilidad como su aumento real en las cuentas de este grupo, no así cuando la revaluación ha sido registrado en cuentas complementarias o en cuentas de orden o también cuando se anotó al pie del Balance.

Anteriormente la Ley del Impuesto sobre la Renta -- así como su reglamento consignaban respectivamente que:

"Los Causantes mayores del impuesto al ingreso -- global de la Empresa, tiene además de otras obligaciones, -- las siguientes: no dar efectos fiscales a la revaluación de su Activo Fijo o de su capital".

"Para efectos Fiscales, en ningún caso se tomarán bases distintas del costo inicial de la inversión para la -- aplicación de los por cientos anuales de amortización o de depreciación".

Por lo antes mencionado, la Ley especifica que -- los porcentajes fijados por ella sean aplicados sobre el -- costo de adquisición o costos históricos de los bienes y -- no sobre otros. Por lo tanto rechazaba la revaluación.

También la citada ley en sus artículos transito-



rios establecé que "Los causantes que con autorización expresa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hubieren revaluado su Activo Fijo o aumentado su Capital por el mismo motivo y que hayan pagado o paguen su impuesto respectivo, continuarán dando efectos fiscales a dichas revaluaciones en los términos previstos por la ley que se deroga.

Como se ve, sí se admite la revaluación, pero -- únicamente con la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y siguiendo los requisitos de que:

1.- En los Estados Financieros se revelen adecuadamente las ó la revaluación.

2.- Que el Balance General señale por separado - los valores originales, sus depreciaciones y el monto de - la revaluación, así como el Superávit por revaluación se - revele en el haber social. ,

3.- Que la revaluación esté respaldada con estudios y dictámenes de Técnicos independientes.

Ahora en la nueva ley del Impuesto sobre la Renta únicamente nos menciona en su artículo 46 fracción VIII:

"Que no se dé efectos fiscales a su revaluación."

D).- REGISTRO CONTABLE.

Con la aplicación del método de números índices - se busca:

1.- Expresar las cifras de inmuebles, maquinaria y equipo (y su correspondiente depreciación) en unidades de poder adquisitivo general al cierre del ejercicio.

2.- Expresar las cifras de depreciación del ejercicio en términos de unidades de poder adquisitivo vigente durante los períodos en que se efectúa la depreciación.

3.- Acumular (o deducir según el caso) a la suma de los ajustes anteriores, los efectos significativos producidos por cambios en la paridad del peso, mediante el traspaso del cargo a resultados, motivado por la diferencia cambiaria.

4.- La diferencia derivada de los ajustes anteriores, constituirá la ganancia o pérdida por posición monetaria.

Para un mejor entendimiento de este método y su registro contable veremos el siguiente ejemplo:

El el año de 1975 se adquiere un activo fijo (maquinaria y equipo) por valor de \$ 6'000 000.00 con una vida útil de 10 años, cuya depreciación se calculará por el método de línea recta y en base a los siguientes índices gene

rales de precios:

<u>AÑO</u>	<u>INDICE</u>
1975	100
1976	115
1977	120
1978	130
1979	140

Para el primer año se deprecian \$ 600,000.00 y -  
su valor neto de libros sería:

Activo Fijo	\$ 6'000,000.00
-------------	-----------------

Menos:

Depreciación Acumulada	<u>\$ 600,000.00</u>
------------------------	----------------------

	\$ 5'400,000.00
--	-----------------

-----

Para el segundo año se tendría que:

1.- Calcular el coeficiente de actualización:

$$\frac{\text{índice año 1976 } 115}{\text{índice año 1975 } 100} = 1,15$$

2.- Actualización del valor de adquisición:

$$\$ 6'000,000.00 \times 1.15 = \$ 6'900,000.00$$

(actualización 6'900 000.00 - 6'000 000.00 = \$900 000.00)

3.- Actualización de la depreciación acumulada:

$$\$ 600,000.00 \times 1,15 = \$ 690,000 00$$

(actualización \$ 690,000.00 - \$ 600,000.00 =  
\$ 90,000.00)

4.- Valor inicial neto del año actualizado:

\$ 6'900,000.00 - 690,000.00 = \$ 6'210,000.00

\$ 5'400,000.00 X 1,15 = \$ 6'210,000.00

5.- Depreciación del ejercicio:

Valor de adquisición actualizado = \$ 6'900,000.00 = \$ 690,000.00  
período de la depreciación 10

o bien

Valor neto actualizado = \$ 6'210,000.00 = \$ 690,000.00  
período por depreciar 9

Al finalizar estas operaciones tendremos:

Depreciación acumulada 1975	\$ 600,000.00	
Actualización	<u>90,000.00</u>	690,000.00
Depreciación acumulada 1976		<u>690,000.00</u>
T O T A L.		<u>1'380,000.00</u> ----- -----

Valor neto actualizado:

Valor Neto 1975	\$ 5'400,000.00	
Aumento por revaluación	<u>810,000.00</u>	6'210,000.00
Depreciación acumulada		<u>690,000.00</u>
T O T A L.		<u>5'520,000.00</u> ----- -----

Durante 1976 se realizarían los asientos siguientes:

tes:

Revaluación de Maquinaria

y Equipo - - - - - \$ 900,000.00

Superávit por revaluación - - - - - \$ 900,000.00

Es necesario al actualizar el valor de adquisición del activo registrar también el aumento que sufre el capital contable, a través de un superávit por revaluación.

Superávit por Revaluación - - - - - \$ 90,000.00

Depreciación acumulada de maq.

y equipo - - - - - \$ 90,000.00

Este asiento se hace para actualizar la depreciación del año anterior (1975), registrándose el incremento no a resultados, sino al superávit por revaluación para obtener valores netos.

Con la utilización del método de costo de reposición consiste en:

1.- Expresar las cifras de inmuebles, maquinaria y equipo (y su depreciación correspondiente) a su costo actualizado al cierre del ejercicio.

2.- Expresar la cifra de depreciación del ejercicio con base en los costos actualizados de los inmuebles, --

maquinaria y equipo prevalecientes durante el ejercicio.

3.- Determinar la diferencia derivada de los ajustes, que representaría el superávit por retención de activos no monetarios.

Las cifras actualizadas para inmuebles, maquinaria y equipo, serán determinadas por valuadores independientes, - al aplicarse este método se deberá tener en claro concepto - de que el propósito del avalúo es actualizar cifras de los - estados financieros. El estudio técnico debe satisfacer, por lo menos, los siguientes requisitos:

a).- Expresar los valores asignados a los distintos bienes como resultado de su valor neto de reposición, a menos que exista la intención de no reponerlos.

b).- Todos los bienes de la misma clase y características comunes deben tratarse en forma congruente, por lo que no deben incorporarse al grupo de bienes objeto de la revaluación o excluirse de éste, con el propósito de alcanzar determinadas cifras en los Estados Financieros.

c).- El cálculo técnico de la revaluación no debe producir solamente cifras globales, sino que debe asignar valores específicos a los distintos bienes en existencia o a los distintos grupos de bienes homogéneos.

d).- Debe expresar la estimación técnica de la vi-

da útil probable remanente de los bienes y el valor de desecho de los mismos.

Para entender un poco más este método veremos el siguiente ejemplo:

En el año de 1975 se adquiere un activo fijo (maquinaria y equipo), por \$6'000 000.00 con una vida útil de 10 años, cuya depreciación se calculará por el método de línea-recta.

Para el año de 1976 se estima su valor del activo-fijo en \$ 10'000,000.00 y con la vida útil de 10 años.

Para el primer año se deprecian \$ 600,000.00 y su valor neto en libros sería:

Activo Fijo	\$ 6'000,000.00
Menos:	
Depreciación Acumulada	<u>600,000.00</u>
	\$ 5'400,000.00
	-----
	-----

Para el siguiente año se tendría que:

1.- Actualizar el valor de adquisición:

$$\$10'000\ 000.00 - \$6'000,000.00 = \$4'000,000.00$$

2.- Actualización de la depreciación acumulada:

$$\text{de ser } 1'000.000.00 - \$600,000.00 = \$400,000.00.$$

3.- Valor inicial neto del año actualizado:

$$\$ 10'000,000.00 - \$ 1'000,000.00 = \$ 9'000,000.00$$

4.- Depreciación del ejercicio:

$$\frac{\text{Valor de adquisición actualizado}}{\text{Período de la depreciación}} = \frac{\$ 10'000,000.00}{10} = \$ 1'000 000.00$$

o bien

$$\frac{\text{Valor neto actualizado}}{\text{Período por depreciar}} = \frac{\$ 9'000,000.00}{9} = \$ 1'000,000.00$$

Al finalizar estas operaciones tendremos:

Depreciación acumulada a 1975	\$ 600,000.00	
Actualización	<u>400,000.00</u>	\$ 1'000,000.00
Depreciación acumulada 1976		<u>1'000,000.00</u>
T O T A L.		<u>\$ 2'000,000.00</u>

Valor neto actualizado:

Valor neto a 1975	\$ 5'400,000.00	\$
Aumento por revaluación	<u>3'600,000.00</u>	9'000,000.00
Depreciación acumulada		<u>\$ 1'000,000.00</u>
T O T A L.		<u>\$ 8'000,000.00</u>



Durante 1976 se realizaron los acientos siguientes:

1.- Por la revaluación del costo de adquisición de los Activos Fijos:

Revaluación de maquinaria y equipo.....	\$ 4'000,000.00
Superávit por revaluación	\$ 4'000,000.00

2.- Por la actualización de la depreciación afectando el superávit por revaluación

Superávit por revaluación - -	\$ 400 000.00
Depreciación Acumulada. de Maquinaria y Equipo - - - - -	\$ 400,000.00

## C A P I T U L O I V

### DEPRECIACION, AMORTIZACION Y AGOTAMIENTO DE LOS ACTIVOS FIJOS.

#### A) .- DEPRECIACION

- a) .- CONCEPTO
- b) .- ELEMENTOS
- c) .- METODOS

- c.1) .- LINEA RECTA
- c.2) .- NUMEROS DIGITOS
- c.3) .- HORAS HOMBRE
- c.4) .- HORAS MAQUINA
- c.5) .- UNIDAD DE PRODUCCION

- d) .- DEPRECIACION ACELERADA
- e) .- LOS IMPUESTOS DIFERIDOS OCASIONADOS POR LA DEPRECIACION ACELERADA.
- f) .- REGISTRO CONTABLE

#### B) .- AMORTIZACION

- a) .- CONCEPTO
- b) .- REGISTRO CONTABLE

#### C) .- AGOTAMIENTO

- a) .- CONCEPTO
- b) .- METODOS
- c) .- REGISTRO CONTABLE

#### D) .- ASPECTO FISCAL DE LA DEPRECIACION, AMORTIZACION Y AGOTAMIENTO.

BIBLIOGRAFIA.

## A) .- DEPRECIACION

La depreciación es un tema que requiere de un estudio muy especial, tiene una gran importancia, tanto económica como contable, el estudio de la depreciación de los bienes de activo fijo debido al enorme incremento de maquinaria y equipo más moderno la cuál se requiere determinarla, no solo en función de la capacidad de servicio, sino también del tiempo que sea costoso tenerlos en operación.

Como se sabe la deducción por depreciación es generalmente una de las más importantes, tanto para el fisco como para la empresa, pero en la práctica es frecuente encontrar que la importancia que le conceden las autoridades fiscales al hacer su revisión y las empresas al calcularlas no están en la misma proporción.

Cabe aclarar que no únicamente la depreciación es causa de que los activos fijos o sus inversiones expiren sino que tenemos también lo obsoleto, el desplazamiento, la insuficiencia y los accidentes.

## a) .- CONCEPTO.

Con el propósito de que quede mejor comprendido mencionare algunos conceptos del término que nos ocupa y que tienen mayor aceptación:

El boletín NIC-4 de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad nos define la depreciación como:

"Es la distribución del importe depreciable de un activo durante su vida útil estimada. La depreciación en el período contable se carga a resultados ya sea directa o indirectamente".

El boletín C-6 de los principios de contabilidad la define como:

"Un procedimiento de contabilidad que tiene como fin distribuir de una manera sistemática y razonable el costo de los activos fijos tangibles, menos su valor de deshecho (si lo tienen) entre la vida útil estimada de la unidad".

El Instituto Americano de Contadores Públicos nos dice que:

"La depreciación es un sistema de registro que tiende a distribuir el costo u otro básico valor del activo fijo tangible, menos el valor de rescate, si lo hay entre la vida útil estimada de la unidad que puede ser un grupo de activos en una -- forma sistemática y racional".

Montgomery nos dice:

"Es la asignación del costo total del activo depreciable en los gastos de operación de una serie de ejercicios fiscales.

Concluyendose puede decir que la depreciación es la reducción del valor que sufre una partida del activo fijo por el desgaste con motivo del uso natural o extraordinario a que estuvo sujeto; o bien la absorción gradual del costo de adquisición

del activo fijo tangible, cuyo valor fué disminuyendo a través del tiempo pudiendo deducirse el momento en que se inicie la -- utilización del bien o en el ejercicio siguiente.

En la actualidad se ha unificado el criterio entre los tratadistas en el sentido de que los resultados no deben influir en la depreciación sino la depreciación en los resultados, porque si un ejercicio reporta pérdida, no se dejará de registrar la depreciación sino que se calculará aunque los resultados aumenten negativamente.

Las definiciones mencionadas anteriormente encierran-- dos conceptos fundamentales que son:

Depreciación Física.- ésta trata de la pérdida de valor o extinción de un bien de activo fijo por el transcurso del tiempo, por el uso ó por su desgaste que sufra.

Depreciación Contable.- ésta trata de la recuperación del valor de adquisición de los bienes de activo fijo o sea, la distribución del costo de la inversión, a través del cargo periódico a los resultados.

Esta depreciación se refiere que tanto los costos de producción como los gastos de distribución, deben quedar afectados en una cantidad que sea proporcional al valor correspondiente al desgaste que los bienes de activo fijo sufran por efectos del proceso de fabricación y distribución de los productos en cada período contable.

Lo anterior trae como consecuencia, el aumento de las inversiones en bienes de activo fijo, pues son la base de la industria, por lo que adquiere gran importancia la depreciación - la cuál se va a reflejar en los Estados Financieros de la empresa.

En caso de que la depreciación se calculara y se aplicara en forma excesiva, dará como resultado un aumento en el -- costo de las unidades producidas, una disminución de las utilidades que realmente perciben en ese período los accionistas, -- así como la rápida depreciación de los bienes de activo fijo.

Cuando la depreciación se calcula en forma insuficiente, dará como resultado que los costos de los artículos producidos se reduzcan, con lo cuál habrá un aumento de las utilidades de la empresa, que serán falsas las que se repartirán entre los accionistas, y lo que se estaría repartiendo será el capital de la empresa y peligrará económicamente.

La depreciación debe ser siempre proporcional técnica y consistente y no anárquica y sin programa, porque trae como consecuencia un desnivel en los costos.

En lo anterior se nota la importancia que tiene la depreciación en las empresas, por lo que los profesionales en materia tratan a la depreciación con el mayor cuidado para el desarrollo y consecución de los fines de la empresa.

Se dice que las causas de la depreciación son; las --

circunstancias que influyen en la disminución de la capacidad -- de producción ó de servicio que poseen los bienes de activo fijo

De las principales causas pueden señalarse las siguientes:

- 1.- Deterioro y desgastes naturales por el uso,
- 2.- Daño o deterioro extraordinario,
- 3.- Extinción,
- 4.- Posibilidad limitada de uso,
- 5.- Elementos inadecuados,
- 6.- Obsolescencia,
- 7.- Recuperación de la inversión.

Se nota que no se enumeran todas las causas que se -- presentan realmente en la depreciación y a todos los factores -- generadores de la misma se les ha clasificado en tres grupos to -- mando en cuenta su origen o su tipo.

En el primer grupo, trata de las causas físicas y se -- refiere al aspecto material, que comprende todas aquellas cau -- sas normales por su naturaleza o sea todos los fenómenos que -- concurren para la extinción del bien, dentro de éste grupo pode -- mos mencionar el uso y desgaste como principal causa de la dis -- minución del valor del bien y en caso de que no se utilizarán, -- por el simple hecho del paso del tiempo, bajarán de valor, no -- importa lo que se hiciera por ser evitado.

En el segundo grupo, se tratan las causas funcionales

que incluyen todas aquellas que provocan la disminución de la utilidad de los bienes de activo fijo que no dependen de su naturaleza misma, sino que son provocados por hechos exteriores, - las causas pueden ser:

1.- El desuso, antigüedad, u obsolescencia,

2.- La insuficiencia incapacidad.

El tercer grupo está formado por las causas eventuales que pueden ser innumerables, ya que los bienes de activo fijo - están expuestos a descomponerse por diversas causas como son -- las de naturaleza contingente, que no pueden ser previstas con seguridad y cuando se presentan suceden accidentes que dañan a los activos fijos y pueden ser:

1.- Por negligencia: falta de experiencia, descuido, - etc.

2.- Por defectos estructurales que no se notan pero - despues de un tiempo se presentan.

3.- Por fenómenos naturales que influyan fuertemente en el deterioro o destrucción de los bienes sin que sean previstos como son: incendios, tormentas, inundaciones, terremotos, etc

Existen otros factores que influyen en la disminución del valor de los bienes y que pueden quedar dentro del grupo -- llamado de inconvenientes naturales, ya que no se presentan como una causa normal por la operación o servicio del bien, estos pueden ser la naturaleza del suelo y condiciones climatológi--



cas.

b).- ELEMENTOS

La recuperación por expiración de los activos se lleva a cabo tomando en cuenta teóricamente los siguientes elementos:

1.- La inversión o precio de costo.- Es la cantidad que se pagó por el bien de activo fijo, más todos los desembolsos, con el fin de que quede en condiciones de funcionamiento .

Dentro del medio contable, es el elemento más aceptado por los contadores, como base para el cálculo de la depreciación.

2.- La vida útil o de servicio.- Comprende el período desde la fecha de adquisición del bien hasta la fecha que se supone será dado de baja, o sea el tiempo en que la empresa lo tendrá en servicio y puede expresarse en término de unidades, de tiempo o producción.

Para determinar la duración de un activo fijo, se puede tomar como base, las experiencias anteriores o bien a personas capacitadas como pueden ser los ingenieros, peritos, etc.

3.- El valor de deshecho.- Es la cantidad que se recupera cuando se vende un bien de activo fijo, cuando finaliza su vida útil o de servicio, ésta cantidad se le restará al costo de adquisición y lo que resulte será distribuido para su recuperación en los resultados, durante el mismo período de vida útil.

Se acostumbra considerar el valor de deshecho en cero y cuando termina la vida útil del bien, se vende y la cantidad de la venta, se manda a resultados del negocio, con lo cuál aumentan las utilidades de ese período.

c).- METODOS

Anteriormente se dijo que la depreciación es el procedimiento por el cuál se reparte el valor de un activo fijo entre los períodos de vida útil de ese propio bien, pero fijar estos procedimientos correctamente, algunas veces será necesario el concurso de algún técnico en la materia para que valúen los activos, otras deberán aplicarse algunos métodos de distribución desde luego de acuerdo a los objetivos, circunstancias y control interno que se siga en la negociación.

Varios son los métodos que se siguen para el cálculo de la depreciación y aunque siguen puntos de vista diferente, o al menos esa es su finalidad, a lograr cargos equitativos a los resultados.

Conviene recordar que las tasas de depreciación establecidas por la ley del I.S.R., no son siempre las adecuadas para distribuir el total a depreciar 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 estimada de dichos activos.

La depreciación debe calcularse sobre bases y métodos

consistentes a partir de la fecha en que empiecen a utilizarse los activos fijos y cargar a costo y gastos.

Los métodos representan un conjunto de formulas que - provienen de las matemáticas y que proporcionan la forma adecuada según cada caso, de conocer la cuota periódica que irá afectando a los costos y gastos que representará la pérdida del valor del bien del activo fijo y la recuperación parcial de la inversión hecha en el bien a través de los costos y gastos.

De entre los muchos métodos existen para el cálculo - de la cuota de depreciación señalaremos los siguientes:

- 1).- Línea Recta
- 2).- Números dígitos
- 3).- Horas Hombre
- 4).- Horas Máquina
- 5).- Unidades de producción

#### c.1).- METODO DE LINEA RECTA

Consiste en distribuir el costo total del bien depreciable menos el valor de deshecho (en el caso de que exista) entre los años en que se estimó su vida útil ó de servicio, aplicando de manera uniforme cargos iguales, a través del período de la vida calculada como probable.

Este método es el más sencillo y el que en la mayoría de las empresas utilizan para la depreciación de sus bienes de activo fijo.

Este método presenta las siguientes ventajas:

a).- Es práctico, únicamente se divide el valor del -  
bién entre el número de períodos que comprende la vida útil o -  
de servicio que se le calculó.

b).- Será por cantidades uniformes los cargos que se-  
efectuen a las cuentas de resultados.

c).- Facilita el cálculo establecido en cualquier mo-  
mento, tanto la depreciación acumulada, como el valor neto en -  
libros.

d).- Por medio de este método, se puede determinar la  
depreciación desde un día, una semana, un mes o años.

La formula que se utiliza para el calculo de la depre-  
ciación utilizando este procedimiento es la siguiente:

$$\text{Depreciación} = \frac{\text{Valor de adquisición} - \text{Valor de deshecho}}{\text{Vida útil}}$$

Ejemplo:

Supongamos que vamos a depreciar una maquinaria cuyo-  
costo de adquisición es de \$1'000,000.00, su valor de deshecho-  
calculado es de \$100,000.00 y la vida útil estimada es de 10 a-  
ños.

Sustituyendo los valores en la formula tenemos:

$$\text{Depreciación} = \frac{1'000,000.00 - 100,000.00}{10} = \frac{900,000.00}{10} = \underline{\underline{90,000.00}}$$

La cantidad de 90,000.00 es la que vamos a aplicar a-

resultados cada año en forma uniforme para distribuir el costo de adquisición de la maquinaria.

c.2).- METODO DE NUMEROS DIGITOS

Utilizando éste método se tiene que sumar los dígitos que bienen a representar el período estimado de años de vida útil del bién del activo fijo de manera que la tasa de depreciación se obtenga por medio de un quebrado.

El procedimiento es sumar los números dígitos que corresponden a los años en que se va a efectuar la depreciación y que lo vamos a utilizar como denominador, despues se invierten los dígitos que los van a hacer de numerador, en el caso en que la depreciación se calcula en cinco años, empezamos con el dígit to cinco y terminamos con el dígito uno.

Cuando se haya obtenido cada año la tasa de depreciación, la multiplicaremos por el valor a depreciar (que resulta de la resta entre el valor de adquisición y el valor de deshecho) y el resultado dará el cargo por depreciación de cada año.

Ejemplo:

Se va a depreciar una maquinaria, cuyo costo de adquisición es de \$500,000.00 se le calcula una vida útil de 5 años, y tendrá un valor de deshecho de \$50,000.00.

Primero se calcula el valor a depreciar como sigue:

$$\$500,000.00 - 50,000.00 = \underline{\underline{450,000.00}} \text{ a depreciar.}$$

Segundo se calcula los porcentos de cada año para su

## depreciación:

Los años 1,2,3,4,5, suman 15 que va a ser el denomina

do.

AÑO		=		=	%
1	$\frac{5}{15}$	=	.3333	=	33.33
2	$\frac{4}{15}$	=	.2667	=	26.67
3	$\frac{3}{15}$	=	.2	=	20.00
4	$\frac{2}{15}$	=	.1333	=	13.33
5	$\frac{1}{15}$	=	.0667	=	6.67

Con los datos ya obtenidos se formula la tabla que va a regir la depreciación del bien activo fijo durante su vida útil.

Período	%	Valor a Depreciar	Depreciación Períodica	Depreciación Acumulada	Valor en Libros
					500,000.00
1	33.33	450,000.00	149,985.00	149,985.00	350,015.00
2	26.67	450,000.00	120,015.00	270,000.00	230,000.00
3	20.00	450,000.00	90,000.00	360,000.00	140,000.00
4	13.33	450,000.00	59,985.00	419,985.00	80,015.00
5	6.67	450,000.00	30,015.00	450,000.00	50,000.00

## c.3) .- METODO HORAS-HOMBRE.

Este método consiste en anotar diariamente las horas-hombre trabajadas con la maquinaria que se vaya a depreciar con este método, se acumularan mensualmente para que posteriormente se estimen las horas-hombre que puede rendir la maquinaria y así determinar la depreciación mensual correspondiente.

Cuando se determinan las horas-hombre que se estiman que rendirá la maquinaria, se divide el valor de adquisición menos el valor de deshecho entre el total de las horas-hombre que se estimaron de vida, con la finalidad de que se obtenga un factor que será la depreciación por hora, ésta se multiplicará con las horas-hombre mensualmente trabajadas para obtener el cargo de depreciación del bien.

## Ejemplo.

Suponiendo que se compró una máquina por un valor de \$200,000.00 a la cual se le calcula una vida probable de 8'000-hrs. hombre de trabajo y con un valor de deshecho por \$20,000.00

$$D = \frac{\$200,000.00 - 20,000.00}{8'000 \text{ Hrs.}} = 22.50$$

Despues con los cuadros mensuales de horas-hombre trabajadas las multiplicaremos por el factor obtenido para obtener el cargo de depreciación.

<u>Horas-Hombre</u>	<u>Factor</u>	<u>Cargo por Depreciación</u>
<u>Trabajadas</u>		
1er. Mes 160	22.50	\$3,600.00
2o. Mes 180	22.50	4,050.00

Así sucesivamente hasta completar las 8'000 hrs. que se le estimaron de vida.

#### c.4).- METODO DE HORAS-MAQUINA

Para adoptar este método, es necesario anotar en forma diaria las horas trabajadas por cada máquina, se acumularán en cuadros mensuales para estimar posteriormente las horas útiles que puedan rendir las maquinas. Este método se utiliza para maquinaria de vida corta y que se puede calcular en horas.

Toma como base la duración de las maquinas en horas - útiles de operación de la máquina, se divide el valor a depreciar entre el total de las horas de trabajo que se estimaron de vida de la máquina, con la finalidad de que resulte un factor, - se multiplicará por las horas realmente trabajadas en el ejercicio para obtener el cargo por depreciación del bien.

#### Ejemplo:

Se compró una maquina en \$500,000.00 a la cual se le ha calculado una vida probable de 10'000 hrs. de trabajo efectivo y con un valor de deshecho por \$50,000.00.



$$D = \frac{\$500,000.00 - 50,000.00}{10'000 \text{ hrs.}} = \frac{\$450,000.00}{10'000} = 45.00$$

<u>Horas trabajadas</u>	<u>Factor</u>	<u>Cargo por Depreciación.</u>
250	45.00	\$11,250.00

c-5).- METODO DE UNIDADES PRODUCIDAS

Para establecer este método será necesario que técnicos especialistas, hagan un cálculo estimado del número de unidades que va a producir una maquina durante su vida útil o su servicio y determinar el valor a depreciar.

Este método consiste en distribuir la depreciación en función a las unidades producidas, se buscará un factor dividiendo el costo de adquisición menos el valor de deshecho entre el número de artículos calculados que producirá la maquina y al obtenerse, se multiplicarán por las unidades que realmente produjo en ese período y cuyo resultado será la depreciación que se aplicará a los costos, con lo cual tendrá mayor exactitud en la determinación del costo unitario.

Tiene la ventaja de que si aumentan los ingresos como consecuencia de una mayor producción, pueden ser también mayores los cargos por depreciación, sin que afecte los resultados del ejercicio.

La forma es la siguiente:

$$d = \frac{Va. - Vd}{v.p.} = \text{depreciación} = \frac{\text{Valor de adquisición} - \text{valor de deshecho}}{\text{Unidades probables de producción.}}$$

## Ejemplo:

Si calculamos la depreciación de una maquinaria, cuyo valor de adquisición fue de \$500,000.00, misma que se le calcula que va a producir 1'000,000.00 de unidades y se le da un valor de deshecho de \$50,000.00.

$$\frac{\$500,000.00 - 50,000.00}{1'000,000.00} = \frac{450,000.00}{1'000,000.00} = 0.45$$

Después al analizar los registros de las unidades producidas efectivas en el ejercicio, se multiplicarán por el factor que resultó para obtener el cargo por depreciación del ejercicio.

<u>Unidades producidas</u>	<u>Factor</u>	<u>Cargo por depreciación.</u>
120'000	0.45	\$54,000.00

Para un mejor control se deberá calcular la depreciación mensualmente, que se quedará reflejado en los resultados de la empresa.

## d) .- DEPRECIACION ACELERADA

El término "depreciación acelerada" es un concepto -- fiscal que se creó mediante reforma a la Ley del I.S.R. en 1962, con el objeto de fomentar la industrialización del país.

W.A. Paton en el manual del contador la define como:

"Un aumento extraordinario de las tasas de depreciación durante

un período de actividad anormal, para preveer el desgaste adicional ocasionado por un uso fuera de lo normal de la maquinaria.

Esta depreciación constituye la recuperación del costo de los activos depreciables en la misma forma que la depreciación normal, sólo que en un lapso menor que el de su vida probable; - el tiempo que se estime estará sujeto a la depreciación acelerada, será determinado conforme a las necesidades de cada empresa. Aún cuando se reconoce que la vida útil de un bien es superior - al período en el que se aplicará la depreciación acelerada, ésta se autoriza con el objeto de que la deducción fiscal por concepto de depreciación disminuya la utilidad gravable, y consecuentemente se disminuya también el I.S.R. por pagar.

Así por ejemplo, mientras que una maquinaria se está - depreciando a razón del 10% anual para fines financieros o contables, para fines fiscales podrá estarse depreciando mediante --- una autorización de este tipo al 15%, 20% o 25% anual según sea el caso.

Claro está que llegaría un momento en que para efectos financieros o contables aún se tendrían deducciones por depreciación, aún cuando para fines fiscales ya no hubiera lugar para depreciación.

En tal situación, sucederá que la utilidad gravable aumentará y en consecuencia, también aumentará el I.S.R. que haya que pagarse. En otras palabras, se estará pagando en esos ejerci

cios en que ya no exista deducción alguna por depreciación fiscal, el I.S.R. que se dejó de pagar en los primeros años de operación.

El efecto que provoca este método de depreciación acelerada es que la empresa, al no pagar I.S.R., está obteniendo - del fisco un financiamiento gratuito, ya que no recibe cargos - por intereses, lo cual le permite hacer frente a sus necesidades financieras al llevar a cabo su expansión industrial.

La ley del I.S.R., en el parrafo IV del art. 41 con - relación a la depreciación acelerada establece que:

"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público con fines de fomento económico podrá autorizar que se apliquen porcentos mayores a los señalados por la Ley. La autorización se hará mediante acuerdos de carácter general, que señalen las regiones o ramas de actividad y los activos que podrán gozar del beneficio los métodos aplicables, los porcentos máximos, el plazo de su vigencia y las obligaciones que deban cumplir los interesados. Los beneficiarios deberán obtener el acuerdo concreto de las autoridades fiscales".

e).- LOS IMPUESTOS DIFERIDOS OCASIONADOS POR LA DEPRECIACION ACCELERADA

Las diferencias existentes entre la utilidad contable antes del Impuesto sobre la renta y la utilidad fiscal, dan origen a los Impuestos Diferidos.

Los impuestos diferidos se han visto envueltos en constantas polémicas durante los últimos años, ya que existen corrientes que giran alrededor de su aceptación ó no aceptación.

En México existen disposiciones de carácter fiscal que se contraponen directamente con lo establecido por los principios de contabilidad, y que producen una divergencia entre la utilidad contable antes del Impuesto Sobre la Renta, y la utilidad sujeta al pago del mismo impuesto. Esto origina que se consideren ciertas partidas de ingresos y egresos para efectos del cálculo del Impuesto Sobre la Renta sobre una base diferente a la seguida para efectos contables, resultando por lo tanto, impuestos pagados de más o de menos con respecto a la utilidad contable, impuestos a los que se conoce con el nombre de "Impuestos Diferidos".

El Impuesto Sobre la Renta diferido existe, siempre y cuando aparezcan las siguientes consideraciones:

1.- Las operaciones de la entidad económica son continuas y sujetas al impuesto sobre la renta, y las bases de aplicación del I.S.R. son coincidentes con las del ejercicio anterior.

2.- El Impuesto Sobre la Renta es un gasto como consecuencia de las utilidades de la empresa y no una participación que de la utilidad corresponde al gobierno.

3.- El registro y Contabilización del Impuesto Sobre la Renta, requiere una cuantificación e identificación con el pe

río apropiado y por el diferimiento y la estimación, tal y como se aplican para cuantificar e identificar otros gastos en el período aplicable.

4.- La identificación entre los costos y gastos con ingresos o con períodos contables, es un procedimiento básico en la determinación de las utilidades. Los costos que se identifiquen con ingresos o períodos futuros; cuando esta identificación no puede hacerse con dichos ingresos o períodos futuros, los costos y gastos se convierten necesariamente en gastos del ejercicio en que se incurren.

Aún cuando el Impuesto Sobre la Renta diferido es generalmente aceptado o usualmente aplicado, algunos Contadores Públicos todavía se oponen, no habiendo actualmente una opinión unificada en la profesión.

Pueden agruparse en cuatro los tipos de transacciones identificables que afectan la determinación del Impuesto Sobre la Renta que debe mostrarse en el Estado de Resultados de un período determinado, debido a que se reconocen para efectos contables, en épocas diferentes de aquellas en que se reconocen para efectos fiscales:

1.- Las pérdidas de operación, tanto fiscales como contables de un período pueden deducirse de la utilidad gravable de otros períodos subsecuentes.

2.- Algunos costos o pérdidas que tienen efecto en la

determinación de la utilidad contable antes del Impuesto Sobre la Renta, son deducidas, para efectos de determinación de la utilidad gravable en períodos posteriores. Como ejemplo se pueden citar los gastos de publicidad y las reservas complementarias de activo, (incluyendo las de depreciación cuando las tasas que son utilizadas para efectos fiscales son inferiores a aquellas que se utilizan para efectos contables).

3.- Existen costos ó pérdidas que son deducidos para efectos de la determinación de la utilidad contable antes del Impuesto Sobre la Renta, siendo un ejemplo de este caso, los incrementos a la reserva para depreciación a tasas mayores para efectos fiscales que aquellas utilizadas para efectos contables.

4.- Ingresos reconocidos contablemente para la determinación de la utilidad contable antes del Impuesto Sobre la Renta y los cuales son considerados para efectos de la determinación de la utilidad gravable en períodos posteriores; tales es el caso del sistema de ventas en abonos aplicado en negociaciones que realizan sus ventas a crédito.

Las diferencias que dan origen a los Impuestos diferidos se clasifican en:

a).- Diferencias Permanentes: Son aquellas las que hay entre el ingreso global gravable y la utilidad contable, - quede acuerdo con las leyes y reglamentos fiscales vigentes no

podrán ser compensadas en períodos futuros.

Estas diferencias no crean problemas para la determinación del impuesto sobre la renta ya que éste será el mismo para el ingreso global gravable que para la utilidad contable, en virtud de que no hay nada que se pueda diferir.

Como ejemplo de estas diferencias, tenemos las siguientes:

- 1.- Impuesto Sobre la Renta pagado por la empresa a cargo de terceros.
- 2.- Ingreso por dividendos.
- 3.- Multas y recargos.
- 4.- Intereses Moratorios.
- 5.- Gastos facturados sin requisitos fiscales.
- 6.- El pago del Impuesto sobre la renta a cargo del propio causante, etc.
- 7.- Créditos en Libros por productos del trabajo, - no pagados realmente dentro de los tres meses siguientes al -- cierre del ejercicio fiscal de la Cía.

b).- Diferencias en Tiempo: Son aquellas que hay en tre el ingreso global gravable y la utilidad contable cuyo efecto en la determinación del Impuesto a pagar será compensado ó podrá ser compensado en uno o más ejercicios futuros. Como ejemplo de estas diferencias, tenemos las siguientes:

- 1.- Cuando los gastos se deducen para efectos de de terminar el ingreso global gravable antes de ser cargados a re



sultados, esto es cuando las tasas de depreciación son mayores que las tasas utilizadas para efectos contables.

2.- Cuando los ingresos se acumulan en el ingreso global gravable en uno o varios periodos posteriores al periodo en que se acreditaron a resultados.

3.- Cuando los ingresos o productos se acumulan en el ingreso global gravable en ejercicios, anteriores al ejercicio en que se acreditan a resultados.

Estas dos últimas situaciones no se dan en nuestro medio debido a las disposiciones contenidas por la Ley del Impuesto sobre la renta.

Como el tema de nuestra investigación son los impuestos diferidos ocasionados por la depreciación acelerada veamos el siguiente ejemplo:

La Cía. "X", S.A. en el siguiente ejercicio tiene - las siguientes operaciones que intervendrán en la conciliación Contable - Fiscal.

a).- Como resultado de una eficiente campaña, los gastos no deducibles del año 1985 sólo fueron \$3 por atenciones a no clientes.

b).- Tuvo \$10 de dividendos, a los cuales no les re- tuvieron impuesto.

c).- Al revaluar sus pasivos en moneda extranjera, la empresa generó una pérdida de \$50 cargandola al activo fijo

Fiscalmente ésta pérdida deberá deducirla al momento de pagar, es decir y será a razón de \$10 cada año a partir del año 1985. Depreciará contablemente 5% sobre \$50 y deducirá fiscalmente \$10 durante 5 años.

d).- Obtuvo la empresa una autorización para depreciar aceleradamente su nueva maquinaria y equipo (costo de \$100) por lo que cargará por depreciación fiscal 20% Contablemente - será el 5%. El cargo fiscal por depreciación es de \$20 por año y contablemente de \$5 anual.

Los demás activos están totalmente depreciados contable y fiscalmente.

e).- La empresa obtuvo una utilidad contable de \$50 en el año de 1985.

La primera parte de la conciliación contable fiscal sin tomar en cuenta las partidas c, d, será la siguiente:

Cía. "X", S.A.

Conciliación entre la Utilidad y el resultado fiscal del ejercicio de 1985.

Utilidad Contable	\$	50
Más: Partidas no Deducibles permanentes		
Atenciones		<u>3</u>
Base Reparto		53
Menos : Partidas no Acumulables permanentes		<u>10</u>
Resultado Fiscal Ejercicio 1985		<u>43</u>
I.S.R. 42%/43		18.06
Reparto 8%/53		<u>4.24</u>
I.S.R. y Reparto del Ejercicio 1985		<u><u>22.30</u></u>

Pero la empresa no pagará sus impuestos sobre esas bases pues se encuentran afectando a la utilidad contable los conceptos mencionados en los incisos c y d, que llamaremos partidas compensables, pues transcurrido algún tiempo (en este caso años) las adiciones y/o deducciones se invertirán, causando el efecto contrario (por ejemplo, la depreciación acelerada será una deducción adicional a la base gravable durante 5 años, pero después, al redimirse totalmente el monto, sólo habrá deducción contable, la cuál fiscalmente no es deducible debiendo aumentarse la base gravable).

La conciliación para dejarla terminada seguiría así:

Resultado Fiscal ejercicio 1985	\$	43
Más: 5% de depreciación de la revaluación de pasivos cargada al activo fijo		2.5

Menos: Pérdida Cambiaria realizada al pagar-	
se durante el año 1985	10.0
Más: Depreciación Contable (5% de \$100)	5.0
Menos: Depreciación Fiscal Incluyendo la	
acelerada (20% de \$100)	<u>20.0</u>
Resultado Fiscal Real para el año 1985	<u>20.5</u>
I.S.R. a pagar por el año 1985	
(42%/20.5)	8.61
Reparto a pagar por el año 1985	
8%/30.5	<u>2.44</u>
Neto a pagar	<u><u>11.05</u></u>

Una vez determinado el impuesto real a pagar se harán los asientos contables correspondientes:

1.- Por el I.S.R. y Reparto calculados sobre una utilidad contable.

Pérdidas y Ganancias	\$	22.30
I.S.R. y Reparto del ejercicio	\$	22.30

2.- Para Distribuir el I.S.R. Y

Reparto del Ejercicio 1985 en la parte que debe pagarse y la que fué diferida.

I.S.R. y Reparto del Ejercicio	\$	22.30
I.S.R. y Reparto por pagar	\$	11.05
I.S.R. y Reparto Diferido		11.25

## f) .- REGISTRO CONTABLE

Como se sabe, la depreciación de un bien ésta ocurriendo constantemente pero debido a conveniencias ésta se contabiliza en forma periódica de conformidad con un plan previamente determinado.

Para determinar la depreciación que periódicamente debe cargarse a los gastos de fabricación, venta o administración se debe conocer los datos necesarios del bien que se deprecia, como por ejemplo:

El costo original del Activo, su valor de deshecho su valor a depreciar, el valor en libros, la vida probable del bien y la tasa de depreciación que debe aplicarse.

Deben saberse las bases a seguir para calcular la depreciación y entre las principales son: la que se representa por el costo original y la representada por el valor de reemplazo.

En la primera se está tomando el principio del costo así como lo ordenado por el I.M C.P. y en la segunda debe calcularse cuál será el costo de reposición del equipo, maquinaria, etc. que se posee actualmente al término de su vida y con base en éste costo se calcula la depreciación; mediante ésta base los cargos por depreciación son mayores que los que se aplican sobre la base del costo original debido al aumento en los costos de la vida.

Tomando en cuenta el valor original del bien, es la forma en que se debe depreciar el mismo a fin de que ésta depreciación sea la más acertada a la realidad, entonces la operación contable es ordinariamente un cargo a cuenta de resultados con crédito a una cuenta complementaria de activo con el único objetivo de señalar la baja del valor del activo fijo, por su pérdida irremisible de vida útil.

La contabilización de la depreciación es demasiado importante ya que ésta nos representa la parte del capital fijo que ha disminuido porque en cuanto más se cargue un período por concepto de depreciación, menor será la utilidad del mismo y es de insistirse en que la depreciación que se considere sea la efectiva ya que podría darse el caso de que si los cargos efectuados en un período son menores que esta depreciación, la utilidad numérica será mayor que la verdadera, en consecuencia al repartirse los dividendos se estaría distribuyendo parte del Capital.

También es conveniente tener en cuenta que dentro del activo fijo existen bienes ociosos pero ambos están sujetos a depreciación como unos contribuyen a la explotación del negocio y otros se encuentran al margen de las operaciones, la contabilización deberá hacerse en cuentas distintas pues no es conveniente que un producto cargue con la depreciación de un aparato que no intervino en su elaboración, además de que esta

rifa dando información incorrecta que se traduciría en decisiones de dirección inconveniente para la empresa.

## B).- AMORTIZACION

Al hablar del activo fijo tangible se dijo que la recuperación de estas inversiones se harían a través de la depreciación, calculandose ésta en relación a su vida probable de utilización; al referirme al activo fijo sujeto a amortización, vemos que su recuperación está ligada a estipulaciones contractuales que limitan el uso ó empleo de los bienes por un período determinado.

La vida exacta de estos bienes intangibles generalmente, es determinada por la ley como sucede con las concesiones otorgadas por el ejecutivo, sin embargo, existen bienes cuya vida útil se considera perpetua y para los cuales no hay bases de amortización.

### a).- CONCEPTO

El término financiero "Amortización", equivale al pago a una cuenta mayor que se adeuda , cuando la cancelación total se hace en cuotas regulares y regularmente sujetas a un fraccionamiento de la deuda total en un número de períodos mensuales trimestrales, semestrales, etc. perfectamente determinados al contraerse la obligación.

La amortización es la baja de valor que los derechos-

intangibles van sufriendo paulatinamente por el transcurso del tiempo. En otras palabras "una patente, concesiones, o los derechos de autor tienen un límite de vida en cuya fecha expiran por lo que van bajando de valor cada año, mes y día que transcurre y que reduce el plazo de vigencia acercando la fecha de caducidad". La parte proporcional que se pierde periódicamente del valor de adquisición de estas patentes, marcas y derechos, se conoce por amortización.

Se sabe que la amortización ha planteado problemas - porque afecta a varios tipos de propiedad y se han suscitado - discusiones entre los autores del tema, tanto que ha sido indispensable realizar debidamente los costos de producción y de distribución a fin de que los problemas contables de la amortización sean más o menos realistas.

#### b) .- REGISTRO CONTABLE.

Por lo que se refiere a la amortización tomando en cuenta por gastos o cargos diferidos se debe uno basar en el "principio del pasivo", que dice que cualquier diferencia entre la cantidad por pagar en el momento de liquidar una deuda y el efectivo o su equivalente recibido al incurrir en ella, deben acumularse o " amortizarse sistemáticamente durante el período", en el cuál la obligación está pendiente. Así que por ejemplo: los gastos de emisión de obligaciones deberá amortizarse durante--



la vigencia de la emisión.

Cualquier activo intangible que esté sujeto a amortización como son los patentes, concesiones, derechos de autor contrato de arrendamiento y sus mejoras, tienen diversa duración o vigencia según sea el caso, pero ya se dijo que los gastos originados deberán cargarse a los gastos de operación o fabricación con crédito a la amortización acumulada.

Concluyendo, diré que también existen algunos intangibles que no están sujetos a amortización como son: Marcas de Fábricas Nombres Comerciales, Etiquetas ó Marcas en procesos secretos y se dice que no están sujetos normalmente a amortización, debido a que su vida no caduca.

#### C).- AGOTAMIENTO.

Las propiedades en recursos naturales (bosques, yacimientos de minerales, pozos de petróleo y gas, fondos mineros, etc.) disminuyen en cantidad a medida que se corta, extrae ó consume el producto y por ello están sujetos al agotamiento.

Existen unas características distintivas que diferencian al Activo Fijo Agotable de los depreciables: en el primero, la vida del activo se extingue totalmente, al grado de que su reposición es impracticable ó definitivamente imposible; - en cambio los activos depreciables se pueden reponer parcial ó totalmente.

## a) .- CONCEPTO

El agotamiento es el consumo ó desgaste de actividades ó dicho en otra forma es: la desaparición ó extinción paulatina de un Activo Tangible y que logicamente disminuye, hasta extinguirse el valor de la inversión de este activo.

Es el consumo estimado de una riqueza natural no renovable.

Otra definición, es la conversión de la propiedad en un producto ó en una serie de productos, por la disgregación fragmentaria física a consecuencia de su explotación.

Las partidas del Balance General que normalmente están sujetas a agotamiento son: Fondos Mineros, Canteras, Bos--ques, etc.

## b) .- METODOS

Generalmente se establece un coeficiente de agota--miento, dividiendo el costo del bien agotable adquirido entre la cantidad de materiales que se estima va a producir el Activo de que se trate; el coeficiente obtenido será aplicable a - cada unidad, tonelada, metro cúbico, etc.), que produzca el bien durante el ejercicio, atendiendo que cada unidad será la que se venda.

## c) .- REGISTRO CONTABLE

Entre los Activos Fijos sujetos a agotamiento, los-

fondos mineros son los que tienen mejores particularidades para ejemplificar el procedimiento contable a seguir, partiendo desde luego que la base del agotamiento es su costo o valor total que debe cargarse a las operaciones durante el período de su explotación.

Debo mencionar que algunos costos ó todos los costos que impliquen la iniciación ó preparación de los terrenos para explotar, deberán separarse cuidadosamente ó irse amortizando en proporción a la amortización del costo original del Activo Agotable ó bien puede irse acumulando para después distribuir la entre las unidades que se exploten.

Se deben analizar los tres fenómenos que dan lugar a la baja de los Activos en general y que son: La Amortización, La Depreciación y el Agotamiento, bajo estos dos aspectos:

1.- Los Activos cuya baja de valor no depende directamente de la explotación del mineral, deben depreciarse ó amortizarse bajo los porcentajes que para el efecto señala la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

2.- Las industrias mineras, están autorizadas a calcular su cuota anual de la depreciación ó amortización de los Activos que intervienen directamente con la explotación en función con su agotamiento, para lo cuál dividen el valor del Activo entre el número de toneladas cúbicas y el cociente lo multiplican por el número de toneladas extraídas.

Ahora bien, si se tiene o se adquiere un fondo minero, que es un Activo Fijo sujeto a agotamiento, lo primero que se tiene que hacer es registrar la compra cargando a una cuenta de Activos que podría llamarse "fondos mineros", con abono a Bancos.

Despues se tendría que registrar la concesión previamente tramitada, cargando a concesiones mineras con abono también a Bancos.

La cuota mensual, semestral ó anual que se obtenga como agotamiento, se deberá cargar a Gastos y Abonos a la Reserva para agotamiento de los fondos mineros.

**D).- ASPECTO FISCAL DE LA DEPRECIACION, AMORTIZACION Y AGOTAMIENTO.**

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, nos dice en su artículo 41 -- "Las inversiones unicamente se podrán deducir mediante la aplicación en cada ejercicio, de los porcentos máximos autorizados por esta Ley, al monto original de la inversión, con las limitaciones en deducciones que en su caso, establezcan esta Ley, ó las disposiciones que concedan estímulos fiscales.

En los articulos 44 y 45 nos señala los porcentos máximos autorizados para aplicar la depreciación para ciertos bienes tangibles y de maquinaria y equipo respectivamente.

Los porcentajes de depreciación para ciertos bienes

tangibles y que estan señalados en el artículo 44 antes mencionados son:

- 1.- 5% para Construcciones.
- 2.- 6% para ferrocarriles, carros de ferrocarril, - locomotoras y embarcaciones.
- 3.- 10% para Mobiliario y Equipo de Oficina.
- 4.- 11% para Autobuses.
- 5.- 17% para Aviones.
- 6.- 20% para Automóviles, Camiones, Tractocamiones - y Remolques, a excepción de los utilizados en la industria de la construcción.
- 7.- 35% para Dados, Troqueles, Moldes, Matrices y - Herramientas, etc.

Los porcentajes de depreciación de maquinaria y equipo se encuentran señalados en el artículo 45 y son:

- 1.- 3% para producción de energía eléctrica ó su -- distribución, Transportes Electricos.
- 2.- 5% para molienda de granos; producción de azúcar y derivados; de aceites comestibles transportación marítima, fluvial y lacustre.
- 3.- 6% para producción de metal; obtenido en primer proceso.
- 4.- 7% para la fabricación de pulpa, papel y productos similares del petróleo y gas natural.
- 5.- 8% para fabricación de vehículos de motor y sus

partes.

6.- 9% para curtido de piel y fabricación de artículos de piel.

7.- 11% para la fabricación de ropa, fabricación de productos textiles, acabado, teñido y estampado.

8.- 12% para construcción de aeronaves, compañías de transporte terrestre, de carga y de pasajeros.

9.- 25% para la industria de la construcción, incluyendo automóviles, camiones de carga, tractocamiones y remolques.

10.- 16% para compañías de transporte aéreo, transmisión por radio y televisión.

11.- Tratándose de actividades agropecuarias:

a).- 11% para cría de ganado mayor.

b).- 20% para agricultura incluyendo maquinaria y equipo.

c).- 25% para cría de ganado menor.

12.- 10% para otras actividades no especificadas en este artículo.

Por lo que se refiere a la amortización de los Activos Fijos Intangibles, en el artículo 43 nos señalan que los porcentos máximos autorizados tratándose de gastos y cargos diferidos, así como para las erogaciones realizadas en periodos preparativos son los siguientes:

1.- 5% para cargos diferidos.

2.- 10% para:

a).- Erogaciones realizadas en períodos preparativos

b).- Regalías por patentes de inversión ó de mejoras; marcas, nombres comerciales, por dibujos ó modelos, planos, fórmulas ó procedimientos, etc.

También la Ley nos dice en su artículo 46, las reglas que hay que seguir para la deducción de depreciación y amortización.

## CONCLUSIONES

El activo fijo es en numerosos casos la mayor inversión de las empresas; es uno de los renglones más importantes del Balance General, por que representa un porcentaje muy elevado con relación al activo total.

Por la importancia que tiene el activo fijo, es necesario registrar adecuadamente el monto de las inversiones, en función de costo-beneficio, para así evitar sobre inversiones ó insuficiencia de ellas, así como para ejercer un control en cuanto al grado de utilización, mal uso, bienes parados lo cuál va a repercutir en los resultados que obtenga la empresa.

Una correcta valuación de activos fijos debe de hacerse en apego a los métodos normativamente establecidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y con base en ellos presentar esos bienes en los Estados Financieros.

La revaluación de bienes de activo fijo, deberá ser realizada cuando por circunstancias especiales la hagan indispensable, no podrá considerarse como medio para mostrar valores ficticios en los Estados Financieros de la Empresa, para ser utilizados con otros fines.

La depreciación de los activos fijos, juega un papel importante en la empresa, influye en los resultados, ya que si no está bien calculada puede afectar los diferentes renglones de costos y gastos, y consecuentemente inventarios y costos de ventas.



Entre los métodos de depreciación habrá que elegir-  
el que se ajuste a las necesidades de la Empresa, sin embargo-  
en la práctica, por ayudar a distribuir de manera equitativa -  
el costo del bien entre los períodos contables de vida útil, -  
el que goza de mayor aceptación es el de Línea Recta, y con --  
eso adoptar un criterio contable a seguir constantemente año -  
con año.

El método de la depreciación acelerada ocasiona los -  
impuestos diferidos con lo cuál durante los primeros años en -  
que se aplica ésta depreciación, la Empresa recibe un financiaia  
miento por parte del fisco, para que ese dinero lo invierta -  
en otras necesidades importantes para la Compañía.

La depreciación acelerada es un estímulo fiscal, que-  
fue creado con el objeto de fomentar la industrialización del -  
país.

## BIBLIOGRAFIA

- |  |  |
|--|--|
| Manual del Contador<br>1a. Edición 1947              | W.A. Paton   |
| Contabilidad General<br>5a. Edición 1960             | Harry A. Finney and Miller                                   |
| Contabilidad General<br>2a. Edición 1968             | Maximino Anzúres   |
| Contabilidad, Teoría y Práctica<br>3a. Edición 1954. | Roy B. Kester  |
| Terminología del Contador<br>7a. Edición 1966        | Mancera, Hnos.   |
| Apuntes de Finanzas III<br>Colección Finanzas 1974   | Enrique Oropeza P.<br>Ricardo Solis R.                       |
| Ley del Impuesto Sobre la Renta                      |  |
| Impuestos Diferidos<br>1a. Edición 1980              | José Luis Flores   |
| Revista de Contaduría Pública<br>Abril de 1980       | IMCP   |
| Boletín NIC 4 Contabilización<br>de la depreciación  | Comisión de Normas Inter<br>nacionales de Contabili-<br>dad. |
| Boletín C-6 de Principios de<br>Contabilidad.        | IMCP   |

Boletín C-8 de Principios de  
Contabilidad

IMCP

Boletín B-5 de principios de  
Contabilidad.

IMCP

Boletín B-7 de principios de  
Contabilidad

IMCP

Tesis: "El Activo Fijo"  
UNAM 1974

Lazaro A. Lorensana  
Ramírez

Tesis: "Revaluación del Activo  
Fijo"  
UNAM 1978

Soledad Feria Tenorio

Tesis: "Estudio Contable de los  
Activos Fijos Tangibles  
e Intangibles"  
UNAM 1974

Roberto Ramírez B.

Tesis: "Activo Fijo"  
UNAM 1977

Carlos Arias B.