

63
2ej



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

LAS INVERSIONES EN ACTIVO FIJO Y SU DEDUCCION FISCAL EN UNA SOCIEDAD MERCANTIL

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A :

MORALES VAZQUEZ ISABEL MARIELA

MAESTRO DEL SEMINARIO:

BENITO YAMAZAKY ENDO





UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Introducción	1
CAPITULO I LAS INVERSIONES EN ACTIVO FIJO Y SU IMPORTANCIA	
1.1 Importancia del Activo Fijo en las Sociedades Mercantiles	4
1.2 Concepto de Activo Fijo	6
1.3 Inversión y Gasto	10
1.4 Análisis del Arrendamiento Financiero	13
1.5 Costos que deben incluirse en el valor del Activo Fijo	23
1.6 Capitalización del Costo Integral de Financiamiento	26
CAPITULO II LA INFLACION Y LOS ACTIVOS FIJOS	
2.1 Revaluación	39
2.2 Números Índices	41
2.3 Avalúos	47
2.4 Superávit por Revaluación	55
2.5 Capitalización del Superávit por Revaluación	57
CAPITULO III LA DEPRECIACION Y SU IMPORTANCIA	
3.1 Concepto de Depreciación	60
3.2 Métodos de Depreciación	63
3.3 Actualización de la Depreciación Acumulada	69
3.4 La Depreciación del Ejercicio	79
3.5 Valor de Sustitución	91
3.6 Enajenación de Activos Fijos	92
3.7 Activos Fijos Inservibles	96

**CAPITULO IV LA INFORMACION FINANCIERA Y LAS INVERSIONES EN ACTIVO
FIJO DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL AUDITOR EXTERNO**

4.1 Procedimientos de Auditoría	102
4.2 Control Interno	113
4.3 Efectos en el Dictámen	122
CONCLUSIONES	130
Bibliografía	133

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

El presente trabajo tiene como objeto mencionar la importancia de las inversiones en Activo Fijo y los aspectos de nuestra legislación fiscal relacionados con dichas inversiones en las Sociedades Mercantiles.

Es obvio que el aspecto fiscal resulte de la mayor importancia para las sociedades, toda vez que juega un factor determinante para la medición de las ganancias netas

Las inversiones en Activo Fijo representan junto con el Activo Circulante el capital en funcionamiento de la Sociedad. Los Activos Fijos están destinados a asegurar la vida de la Sociedad y constituyen la estructura sólida de la empresa, pues tienen un carácter más duradero ya que estarán al servicio de la sociedad por varios años de explotación y su costo se recuperará a través de una política adecuada de depreciaciones.

Entre las maneras que existen para poder adquirir este tipo de activos se encuentra el Arrendamiento Financiero, el cual consiste en otorgar el uso o goce temporal de bienes tangibles a cambio de una renta. Existen diversas modalidades dentro del Arrendamiento Financiero como son: el Arrendamiento Neto, Arrendamiento Total, Arrendamiento Ficticio, etc.

Otro punto a tratar es el referente al costo de los activos fijos y de los gastos que se deberán de incluir en el costo original, y entre los cuales tenemos a todos aquellos relacionados con su colocación y buen funcionamiento, además de otros gastos que se llegarán a rea-

lizar después de su puesta en funcionamiento pero solo se incluirán a aquellos que de una u otra manera aumentarán su vida útil y calidad de producción.

Dentro del complejo medio económico actual caracterizado por la inflación existente surge la necesidad de llevar a cabo ciertas estimaciones de los valores correspondientes a las inversiones de la empresa para llevarlas a precios de la actualidad.

De lo cual surge la necesidad de la revaluación de dichas inversiones y en especial las relacionadas con el Activo Fijo ya que si estas no son revaluadas traerían como consecuencia que al presentarlas en el Balance General se estarían dando cantidades falsas pues no se está presentando en realidad el costo que en la actualidad tienen.

Existen dos métodos de revaluación que son: el de Ajustes por Cambios en el Nivel General de Precios que consiste en tomar como base El Índice Nacional de Precios al Consumidor publicado por el Banco de México y el de Actualización por Costos Específicos que se realiza mediante el avalúo de un perito independiente.

Las diferencias existentes entre la revaluación y el costo original de la inversión dan como resultado una cuenta llamada Superavit por Revaluación.

Al igual que es importante la revaluación del Activo Fijo lo es también la revaluación de su depreciación. La Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 7 menciona las fórmulas a utilizar para dicha revaluación. Y en su artículo 51 menciona a la deducción de inversiones

inmediata, la cual sólo será aplicable a Activos Fijos nuevos.

La actualización de dichas depreciaciones es importante para - las sociedades ya que repercute en el pago del Impuesto Sobre la Renta.- Pero esta actualización solo es usada en la Base Nueva o Título Segundo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Terminare diciendo que las inversiones en Activo Fijo así como su depreciación son de gran importancia en el transcurso de la vida de - la sociedad ya que tanto a largo como a corto plazo ayudan mediante su - uso al logro de los fines de la misma y en relación a su depreciación -- como ya se dijo en el pago del Impuesto Sobre la Renta.

Por tal motivo el Licenciado en Contaduría deberá estar preparado para sacar la mejor ventaja de estos rubros, de acuerdo con la Ley del I.S.R. y en general de toda la información financiera de la empresa, ya que de su trabajo y de los resultados que presente se tomarán las decisiones que afectarán el futuro de la empresa.

1.1 Importancia del Activo Fijo en las Sociedades Mercantiles

El activo de un balance representa el capital en funcionamiento de la sociedad, constituye la materialización de las fuentes de financiamiento propias y ajenas. El activo desde el punto de vista económico, constituyen una inversión en sentido amplio.

Si se examina el balance general de la mayoría de las compañías se hallará que el activo fijo constituye un tercio, quizá la mitad o más de su activo total. En un primer análisis del activo de la empresa, procede la división del mismo en dos masas patrimoniales, el activo circulante y el activo fijo. La distinción entre los elementos integrantes del activo fijo y circulante radica en la función que los mismos cumplen en el seno de la sociedad.

Los elementos del activo fijo están destinados a asegurar la vida de la sociedad, su permanencia; por ello, están vinculados a la unidad económica por largos periodos.

El activo fijo proporciona capacidad por un largo periodo. La capacidad es la potencialidad de uso, es decir, la disponibilidad de los servicios. El activo fijo al constituir la estructura sólida de la empresa, tienen carácter más duradero en cuanto que estarán al servicio de la gestión de la sociedad por varios ciclos de explotación.

Las inversiones en activo fijo se pueden convertir en efectivo a través de un proceso de venta, si la empresa esta dispuesta a desprenderse de las mismas. Casi todas las entidades económicas son propietari-

as de la mayor parte de su activo fijo. La condición fundamental de la completa posesión legal es que la empresa adquiera los títulos y derechos máximos de propiedad sobre el activo, sin condiciones o restricciones que limitan su uso y disposición que no sean las leyes generales que gobiernan el uso y la venta de los bienes.

Los activos fijos están formados por partidas de larga duración que tengan potencial de rendimiento y están en condiciones de prestar un buen servicio, se adquieran para usarlos y no para su venta. Una de las unidades generales de activo fijo es muebles, maquinaria y equipo que incluye escritorios, máquinas de escribir, etc; otro grupo general del activo fijo es equipo de transporte, que incluye automoviles, autobuses y camiones. Otra unidad básica es edificios, que incluye la estructura y todo el equipo permanente, partes y accesorios de la calefacción, etc.

Una unidad sorprendentemente amplia es mejoras a terrenos, que incluye superficies pavimentadas, banquetas, puentes, cercas, etc. Las cuatro unidades básicas del activo fijo que se han mencionado son bastante comunes a todo tipo de organizaciones comerciales. Una nueva unidad: maquinaria y equipo de producción, está limitada a los fabricantes. Los artículos específicos que contiene esta unidad dependerá de la industria a la que pertenesca la sociedad; es decir, el tipo general de producto que fabrique.

Los beneficios que se obtienen de esta clase de activo no son directamente monetarios, sino que provienen del uso que de ellos se haga; en algunos casos hay excepciones ya que algunos se venden.

En las Sociedades Mercantiles al presentar sus estados financieros observan que el activo fijo representa un sector muy importante y de mucho cuidado, pues la columna vertebral de la empresa en la cual se basa para lograr su objetivo, pues estos bienes deben de ser susceptibles de recuperación y capaces de producir utilidades, también se pueden mencionar los activos fijos de las empresas de servicios públicos.

Un activo fijo proporciona beneficios a la empresa mediante la propiedad o posesión y el uso más allá del año de adquisición. Estos activos no se adquieren para reventa, sino que sirven para ser usados en las operaciones cotidianas de la empresa.

Un activo fijo constituye por lo general, una inversión esencial del capital de una compañía durante un tiempo considerable. Si se propone que el activo fijo se incremente y así mismo se incremente la eficiencia o productividad de la empresa, ya sea en la oficina o en la planta la dirección tiene la responsabilidad de justificar el gasto o inversión

Algunas adquisiciones de activo fijo, involucran un cambio fundamental en los procedimientos de la sociedad, por ejemplo, la introducción de una computadora en el procesamiento de datos, informes y otros trabajos, implica un grado de integración en la estructura administrativa de la sociedad. El impacto de un cambio de esa naturaleza afectará a la estructura de la organización de la sociedad de arriba a abajo.

1.2 Concepto de Activo Fijo

De acuerdo al artículo 42 y 42 bis de la Ley del Impuesto Sobre la Renta tenemos el siguiente concepto: "Activo Fijo es el conjunto-

de bienes tangibles que usan los contribuyentes para la realización de actividades empresariales y que se demeritan con el uso en el servicio del contribuyente y por el paso del tiempo."

Otra definición que se tiene es la del boletín C-6 que es la siguiente: "Inmuebles, maquinaria y Equipo son bienes tangibles que tienen por objeto a) el uso o usufructo de los mismos en beneficio de la entidad b) la producción de artículos para su venta o para el uso de la propia entidad y c) la prestación de servicios a la entidad, a su clientela o al público en general."

Una definición más es aquella que da el señor Elias Lara Flores en su libro titulado "1er Curso de Contabilidad" donde dice que el activo fijo "son todos aquellos bienes y derechos propios del negocio que tienen cierta permanencia o fijeza y se han adquirido con el propósito de usarlos y no de venderlos, naturalmente que cuando se encuentren en malas condiciones y no presten un servicio efectivo, si podrán venderse o cambiarse por otros que si sean más eficaces."

El activo fijo se puede dividir en dos grupos:

- 1.- Activos no depreciables
- 2.- Activos depreciables.

Los que no son depreciables para la empresa se conocen como terrenos y entre los que son depreciables tenemos a los siguientes:

- 1.- Inmuebles
- 2.- Maquinaria y Equipo
- 3.- Muebles y enseres

4.- Equipo de transporte

5.- Edificios

Una de las características distintivas de los activos fijos -- comparados con otro tipo de activos consisten en el uso a que se destinan, la condición física de estos activos se afecta con el transcurso -- del tiempo y su uso que puede ser de modo continuo, permanente o semi -- permanente en la producción o fabricación de artículos para la venta o -- en la prestación de servicios a su clientela.

Son activos fijos que:

- 1.- Tiene una empresa para usar en la producción o suministro de bienes -- y servicios, para prestar a otros o para propósitos administrativos, y pueden incluir las partidas para mantenimiento, reparación de dichos -- bienes o activos;
- 2.- Han sido adquiridos o construidos con la intención de emplearlos so -- una base continua;
- 3.- No están destinados a la venta en el curso normal de la empresa, y
- 4.- Tienen vida limitada, y su número de años depende del uso para el -- cual se destine pues el deterioro varía según se trata de equipo de -- reparto o maquinaria.

Los activos fijos se clasifican en:

- 1.- Activos fijos Tangibles: Son aquellos bienes que son susceptibles de -- ser tocados, adquiridos para obtener un ser -- vicio por estar ligados directamente a la -- empresa.

Estos servicios son funciones que coordina dos eficientemente el logro de una finalidad como es la de una sociedad en marcha y en desarrollo. Dentro de esta clasificación quedan las inversiones necesarias que maneja cualquier entidad para llevar a cabo su objetivo. Los nombres que se les den a estas inversiones pueden variar de acuerdo a los criterios distintos, así como también pueden tomar un nombre específico por tratarse de giros especiales.

2.- Activos Fijos Intangibles.

Esta clase de activos comprende partidas abstractas de las cuales no se aprecia su forma, tamaño, color, etc; que son de larga duración pero sin ninguna cualidad física y cuya principal característica esta en los derechos que corresponden a su poseedor por ejemplo:

Marcas de fábrica: la señal hecha a su objeto para distinguirlo de los demás que le son similares.

Concesiones: Las que otorga el gobierno federal a una empresa autorizandola a explotar determinada ruta de transportes; o-

una zona federal.

Derechos de Autor: Derechos que el gobierno concede a los autores de obras literarias o artísticas que solo ellos pueden vender o reproducirlos.

Crédito Mercantil: Capacidad de la empresa para tener ingresos por encima de los normales provenientes de todo su activo. Cabe agregar que por crédito mercantil se entiende el exceso de precio pagado por un negocio en conjunto sobre su valor en libros o el importe convenido de todos los activos comprados.

1.3 Inversión y Gasto

En una definición tenemos que es "aquella acción y efecto de emplear el dinero en la compra de activos fijos o colocarlos en aplicaciones productivas".

El concepto inversión puede interpretarse como la acción de invertir el dinero en parte positiva de la financiación, la razón básica que crea y condiciona las necesidades financieras.

La inversión en un sentido amplio, equivale a cualquier destino dado a los medios financieros y comprende, tanto el pago de deudas y gastos, y la adquisición de materias primas, como la compra de maquinaria, equipo e instalaciones a estos tres últimos grupos que constituyen la inversión a mediano y largo plazo se suele circunscribir la mayoría -

de las veces la expresión de la inversión.

Se considera también como inversión los gastos y cargos diferidos así como aquellos gastos que se realicen en período preoperativo. El costo del activo fijo se considera inicialmente como una inversión, y luego, con el tiempo, como un gasto. Las compras de activo fijo se denominan desembolso de capital. El término desembolso de capital significa básicamente un desembolso por inversión.

Las inversiones que se realizan por el concepto de activo fijo generalmente consumen gran parte del capital social de las empresas.

Tomando como base los principios de contabilidad generalmente aceptados, se consideran como inversión los siguientes aspectos:

- 1.- El costo pagado de las unidades.
- 2.- Los derechos, fletes, seguros, manejos, gastos aduanales y acarreo- que se efectuen desde el lugar de origen hasta el lugar de estableci- miento del mismo.
- 3.- Erogaciones necesarias para la instalación de la maquinaria
- 4.- Otros gastos identificables con la misma inversión.

Una definición de lo que es un gasto es la siguiente: "son las erogaciones que realiza la empresa para poder llevar a cabo las diversas actividades que suceden diariamente".

Otra definición dada es "es la erogación pagada por un bien o - un servicio cuyo valor afecta los resultados del ejercicio en que se rea- liza. Si se considera que las funciones básicas de una empresa son las - de producción, ventas, administración y finanzas, las erogaciones hechas

por motivo de la operación de cada una de estas funciones darían origen a los conceptos de gastos de producción, gastos de venta, gastos de administración y gastos financieros respectivamente".

Los criterios de utilidad y de duración mayor de un año son de gran importancia para la distinción entre las partidas de capital y los gastos; pero, es necesario para las Sociedades Mercantiles el adoptar un criterio más definido en la identificación de las unidades que forman parte de las propiedades y los límites de costo mínimos que deben ser capitalizados.

Los criterios de capitalización se reflejan de ordinario en un catálogo relativo a las unidades que deben ser incluidas como propiedades en el activo fijo, cargándose cualquier partida o componente menor que las unidades listadas en el catálogo, a los gastos del ejercicio. Las unidades que se cargan a gastos del ejercicio deberán de incluir, no solo aquellas cuya duración esperada sea menor de un año sino también las unidades que se pueden capitalizar pero cuyo monto sea menor al mínimo fijado por la política de la empresa.

La definición clara y precisa de lo que se debe de considerar como partidas capitalizables y no capitalizables o gastos, ha sido motivo de inquietud entre algunos autores. Existen autores que a los desembolsos capitalizables y a los gastos los fusionan en una sola rama llamada "erogaciones", y así dicen que las erogaciones son transacciones en las que se paga una suma o se crea una obligación para posteriormente hacer el pago. También dicen que las erogaciones capitalizables no disminu-

ven el capital contable como por ejemplo, cuando se adquiere un activo - fijo, se fija la depreciación o se hacen pagos anticipados.

Los no capitalizables o gastos si van a disminuir el capital - contable, en los casos de los fletes por correo, etc. Se puede decir que los gastos son erogaciones de menor cuantía que afectan únicamente el pe ríodo contable corriente y se aplican a resultados.

1.4 Arrendamiento Financiero

El Arrendamiento Financiero es el instrumento a través del cual se otorga el uso o goce temporal de bienes tangibles a cambio de una - contraprestación en efectivo, denominada renta. Una definición más es aquella que dice que "es el pacto entre dos o más personas, en el cual una se obliga a ceder el uso o goce de una cosa, mediante el pago de una - renta".

El artículo 2396 del Código Civil nos dice: "hay arrendamiento - cuando las dos partes contratantes se obligan recíprocamente, una a conceder el uso o goce temporal de una cosa, la otra a pagar por su uso o - goce un precio cierto".

En el artículo 15 del Código Fiscal de la Federación mencionamos los requisitos a cubrir para que pueda realizarse el contrato y son los - siguientes:

- 1.- Que se establezca un plazo forzoso que sea igual o superior al mínimo para deducir la inversión en los términos de las disposiciones - fiscales o cuando el plazo sea menor, se permita a quien reciba el - bien, que al término del plazo ejerza cualquiera de las siguientes -

opciones:

- a) Transferir la propiedad del bien objeto del contrato mediante el pago de una cantidad determinada, que deberá ser inferior al valor de mercado del bien al momento de ejercer la opción.
 - b) Prorrogar el contrato por un plazo cierto, durante el cual, los pagos serán por un monto inferior al que se fijó durante el plazo inicial del contrato.
 - c) Obtener parte del precio por la enajenación a un tercero del bien objeto del contrato.
- 2.- Que la contraprestación sea equivalente o superior al valor del bien al momento de otorgar su uso o goce.
- 3.- Que se establezca una tasa de interés aplicable para determinar los pagos y el contrato se celebre por escrito".

Debido a la naturaleza de la operación, el Arrendamiento Financiero se considera como una forma de financiamiento. En la mayoría de los casos, su aceptación o rechazo resulta de la comparación de los beneficios, frente a otras alternativas de financiamiento.

La adquisición de activo a través del Arrendamiento Financiero, es muy similar a la concertación de un crédito bancario. De esta manera, el Arrendamiento Financiero y el crédito bancario son similares desde el punto de vista de cargas financieras, siendo su diferencia de carácter contable-fiscal.

MODALIDADES

Arrendamiento Neto

Es aquel en el cual se estipula, que el arrendatario cubre los gastos inherentes al aprovechamiento del bien tales como: gastos de instalación, de seguros, de mantenimiento, reparación, etc.

Esta es la modalidad más frecuente en México para el Arrendamiento Financiero.

Arrendamiento Total

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

Arrendamiento Global

Es aquel en que todos los gastos son por cuenta del arrendador y están comprendidos dentro del monto de la renta pactada.

Compra-Venta y Arrendamiento Posterior

Bajo esta operación una empresa vende un activo de su propiedad a una arrendadora, que a su vez le renta el mismo activo a la empresa — vendedora. De esta forma una empresa puede recibir dinero en efectivo, — que puede ser utilizado en capital de trabajo, además aún cuando ha dejado de ser propietario del activo, continua utilizandolo mediante el pago de las rentas correspondientes. Este tipo de financiamiento es poco común en México.

Arrendamiento Parcial

Es el contrato en el cual el monto de las rentas no permite — dentro del plazo pactado, la recuperación del costo incurrido.

Arrendamiento con opción a compra

Es igual al arrendamiento neto, sólo que aquí se pacta, la compra del equipo por medio de depósitos semestrales en garantía de la obligación de compra.

REQUISITOS PARA SU OBTENCION

- 1.- Balances y Estados de Resultados con números al cierre de los últimos tres ejercicios, con relaciones complementarias de las principales cuentas de activo y pasivo. El último Balance del cierre del ejercicio deberá de venir dictaminado por Contador Público.
- 2.- Cuando el último Balance del cierre del ejercicio tenga una antigüedad mayor de 6 meses a la fecha de la solicitud, deberá de proporcionar Balances y Estados de Resultados con relaciones complementarias de las principales cuentas de activo y pasivo a la fecha más reciente posible.
- 3.- Copia de la Declaración Anual del Impuesto Sobre la Renta, correspondiente al último ejercicio.
- 4.- Escritura constitutiva de la Sociedad.
- 5.- Escrituras que reforman a la constitutiva cuando existan (aumentos de capital, cambios de razón social, cambios de domicilio, etc.)
- 6.- Escrituras de poderes suficientes para suscribir el contrato.
- 7.- Datos de escrituras de propiedades de inmuebles.
- 8.- Copias del acta de la última Asamblea Ordinaria de Accionistas, que contenga listas de accionistas del Consejo de Administración o Ad-

ministrador único en su caso.

9.- Carta que contenga la descripción del equipo y el uso que se le dará la cual será efecto del contrato para poder determinar si habrá un incremento en su capital de trabajo.

10.- Curriculum de los funcionarios de alto nivel de la empresa, para conocer su trayectoria profesional.

VENTAJAS

El Arrendamiento Financiero conserva el capital de trabajo.

En los casos en que el equipo se pague en efectivo o sea necesario abonar un fuerte anticipo, se distraen fondos que podrían destinarse hacia áreas más productivas de la empresa. La empresa genera sus utilidades y más altos rendimientos del financiamiento de sus operaciones.

Financiamiento Completo.

El Arrendamiento Financiero ofrece el 100% de financiamiento, ya que no se piden saldos compensativos los cuales llegan a aumentar el costo hasta un 2% o más.

Financiamiento a Largo Plazo

El arrendamiento puede ofrecer, sobre todo en sus operaciones indicadas plazos generalmente más largos que otros tipos de financiamientos.

Mantiene la Capacidad de Crédito

El financiamiento de equipo por arrendamiento conserva la capacidad de crédito de la empresa por ser una fuente de financiamiento adi-

cional, las líneas de crédito de la empresa podrán disponerse en su totalidad para necesidades a corto plazo.

Flexibilidad

El arrendamiento es un instrumento excepcionalmente versátil. Puede adecuarse a las necesidades de la empresa de muchas maneras:

- Periodo de gracia; diferimiento y pagos parciales
- El flujo de rentas puede ser lineal, creciente o decreciente.

Costos no Financiables

Es posible incluir en el arrendamiento costos que no son cubiertos si se usa, otra forma de financiamiento, como: fletes, derechos de importación, gastos aduanales, gastos de instalación, etc; así dichos -- costos de amortizarán durante el periodo del contrato sin distraer recursos inicialmente.

Facilita la modernización del equipo

La propiedad del equipo tiende a retardar la modernización. Cuando el equipo se capitaliza es difícil reemplazarlo aún cuando tecnológicamente sea obsoleto y se encuentre deteriorado. La razón es que la empresa trata de evitar el cargar en libros y prefiere seguir depreciando el equipo. Este procedimiento puede hacer que la empresa pierda su ventaja competitiva o que se pierdan o disminuyan las utilidades debido a los altos costos de mantenimiento.

Relativo al Fisco

En cuanto a los impuestos, le permite al arrendatario hacer de

ducibles los pagos anuales efectuados, con el propósito de poder determinar el monto de las utilidades sujetas a impuesto por el periodo de arrendamiento convenido. También le permite y le es permitido deducir la deducir la depreciación del bien, así como las mejoras que le efectue.

Beneficio de la Opción al Finalizar el Contrato

Al término del contrato de arrendamiento existe la posibilidad de comprar el bien arrendado, el cual si se encuentra en buenas condiciones de trabajo tiene la opción de comprarse por un precio simbólico con lo que la inversión en activo fijo no sería tan elevada, y permitiría seguir utilizando la maquinaria a un costo mucho menor. Por otro lado existe la posibilidad de seguir gozando el bien por rentas mucho menores y - que por ser gastos son deducibles fiscalmente, lo que permitiría el uso del bien con la consecuente disminución de costos.

Con una opción más, se tiene la posibilidad de vender el bien a una tercera persona de lo que, por lo establecido en el contrato, se tendría una utilidad en la venta.

DESVENTAJAS

Mayor Costo

El costo del Arrendamiento Financiero es mayor porque además - de cubrir el costo del bien, tiene que pagar los intereses derivados de la operación y además el porcentaje que va a representar la utilidad de la arrendadora, los cuales no se pagarían si la compra del bien se hiciera.

Obligación por tiempo determinado

El arrendatario se compromete con el arrendador a pagarle por un periodo determinado una cierta renta.

Obsolescencia

El arrendatario está en la posibilidad de exigir o adquirir bienes con una tecnología más avanzada, si es que la planeación del arrendamiento fue errónea y por lo tanto estará en des igualdad con sus competidores hasta la terminación del contrato y comprar el bien que necesita.

Cuando es Maquinaria

Tratándose de maquinaria puede ser obsoleta cuando vuelve a su poder y no ser vendible por la misma situación, con ello tendrá inversiones que no produzcan.

El tratamiento contable del Arrendamiento Financiero, depende generalmente del criterio del contador, o políticas establecidas por la empresa, lo cual permite dar una presentación deseada a la información financiera de la compañía, así como en la presentación de las ventajas fiscales a las que esta sujeto el Arrendamiento Financiero.

El Arrendamiento Financiero opera satisfactoriamente y rinde el mayor beneficio posible, al usuario, por lo que cabe hacer mención que este tipo de financiamiento facilita la sobrevivencia de las empresas y una mayor liquidez. También se justifica el alto interés pagado por esta, siendo necesario que para la obtención de dicho crédito se presenten los siguientes atributos:

— Que el equipo obtenido sea necesario para la operatividad de la em—

presa.

- Que el plazo estipulado en el contrato sea el adecuado para poder aprovechar la adquisición de los bienes a valor actual, debido a la inflación que estamos viviendo.
- Determinar una renta real que la empresa sea capaz de solventar con sus recursos propios.

MARCO LEGAL DEL ARRENDAMIENTO FINANCIERO:

En relación a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento las operaciones de arrendamiento están contenidas en los siguientes artículos:

Artículo 16 (L.I.S.R.) Que regula el régimen opcional para ventas a plazos y para Arrendamiento Financiero. "Tratándose de enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación, o de la obtención de ingresos provenientes de contratos de arrendamiento financiero, así como de la prestación de servicios en la que se pacte que la contraprestación se devenga periódicamente, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado, o bien solamente la parte del precio exigible durante el mismo.

Quando el contribuyente hubiera optado por considerar como ingresos obtenidos en el ejercicio úni

camente la parte del precio exigible en el mismo, y enajene los documentos pendientes de cobro provenientes de contratos de arrendamiento financiero o de enajenaciones a plazo o los dé en pago, deberá de considerar la parte pendiente de cobrar como ingreso obtenido en el ejercicio en el que realice la enajenación o dación en pago.

En el caso de contratos de arrendamiento financiero, se considerarán ingresos obtenidos en el ejercicio en que sean exigibles, los que deriven de cualesquiera de las opciones a que se refiere el artículo 15 fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 30 (L.I.S.R.). Que especifica el costo de enajenación a plazos y de arrendamiento financiero.

Los contribuyentes que celebren contratos de arrendamiento financiero y opten como acumular los ingresos en el ejercicio la parte del precio exigible durante el mismo, calcularán la deducción a que se refiere la fracción II del art. 22 de esta Ley por cada bien, conforme a lo siguiente:

- 1.- Al término de cada ejercicio, el contribuyente calculará el porcentaje que representa el ingreso obtenido en dicho ejercicio por el contrato

de arrendamiento financiero que corresponda, respecto del total de pagos pactados por el plazo inicial forzoso. Tanto el ingreso como los pagos pactados, no incluirán los intereses derivados del contrato de arrendamiento.

11.- La deducción a que se refiere la fracción II del art. 22 de esta Ley que se hará en cada ejercicio, por los bienes objeto de contratos de arrendamiento financiero a que se refiere este art; será la que se obtenga de aplicar el porcentaje que resulte conforme a la fracción I de este art. al valor de adquisición del bien de que se trate.

1.5 Costos que deben incluirse en el Activo Fijo

El artículo 41 y 41 Bis de la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos menciona que "el monto original de la inversión comprende además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición e importación del mismo a excepción del impuesto al valor agregado, así como las erogaciones por concepto de derechos, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales".

El costo de los bienes adquiridos por compra es el precio neto pagado sobre la base de efectivo, más todos los pagos incidentales que se necesitarán para poner a la partida de activo en condición y sitio pa

ra su uso, tales como el costo de instalación. Cuando la mano de obra y los gastos de prueba se identifiquen intrínsecamente con la maquinaria y equipo pueden registrarse como costo de dicho activo.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. en su boletín C-6 llamado Inmuebles, maquinaria y equipo, habla de las reglas de valuación que deben de tenerse en cuenta para determinar el costo referente a los bienes muebles e inmuebles y más adelante menciona en forma breve:

- a) El activo fijo formado por edificios, terrenos, maquinaria y equipo - en general, debiera de valuarse de acuerdo con los principios de contabilidad, conforme al costo en que se hayan adquirido dichos bienes o al de su construcción.

El costo de adquisición está formado por el precio de compra, más todos los gastos que se hagan hasta que el activo este en condiciones de utilizarlo eficientemente.

Por lo que se refiere a la construcción, su costo esta formado por el importe de la planeación, más materiales, mano de obra, supervisión, impuestos e intereses que corresponden a los préstamos obtenidos, siempre y cuando estos sean invertidos en la construcción, gastos de escrituras, licencias para la construcción, etc; todos los gastos del inmueble edificado, cesan en el momento en que está en condiciones de utilizarlo debidamente.

En lo que respecta a la maquinaria y equipo es importante incluso los costos de adquisición conjuntamente con los costos de transporte

te y de instalación. La inversión de esta clase de activos esta sujeto a depreciación de acuerdo con la vida útil que se les estima.

Existen ciertos activos cuya vida de servicio es muy reducida, durante algunos meses a lo sumo dos años. De lo cual existen dos alternativas de contabilización, cargar las compras directamente a costos o gastos o bien mantener el método de fondo fijo que se emplea en el caso de las herramientas.

Las adaptaciones o mejoras de los activos fijos son desembolsos que tienen el efecto de aumentar el valor de un activo existente, ya sea porque aumentan su capacidad de servicio, su eficiencia; prolongar su vida útil o ayudan a reducir sus costos de operación futuros. Aquellos desembolsos que reúnan una o varias de las características anteriores representan adaptaciones o mejoras y consecuentemente debe cargarse al activo fijo. La diferencia esencial entre una adición al activo fijo y una adaptación o mejora, es que la adición implica un aumento de cantidad, en tanto que la mejora aumenta sólo la calidad del activo.

Las reparaciones ordinarias no son capitalizables ya que sus efectos son el de conservar el activo en condiciones normales de servicio y consecuentemente fueron considerados implícitamente al estimar originalmente la vida útil del activo. Sin embargo existen reparaciones mayores o extraordinarias que tienen el efecto de prolongar apreciablemente la vida de servicio del activo más allá de lo estimado originalmente o de aumentar su productividad. De ser este el caso se les debe dar el mismo tratamiento contable que a las mejoras.

El artículo 46 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta menciona que: "las reparaciones así como las adaptaciones a las instalaciones se considerarán inversiones siempre y cuando impliquen adiciones o mejoras al activo fijo". "En ningún caso se les considerarán inversiones los gastos por concepto de conservación, mantenimiento y reparación que se erogan con el objeto de mantener el bien de que se trate en condiciones de operación".

1.6 Costo Integral de Financiamiento

El Costo Integral de Financiamiento se compone de los intereses por financiamiento normal, más las fluctuaciones cambiarias, más el resultado por posición monetaria, que es "la diferencia que se obtiene al comparar la posición monetaria neta ajustada por los cambios en el nivel general de precios con la posición monetaria sin ajustar".

Este es un renglón novedoso dentro del boletín B-10, está formado por los intereses normales que se pagan por el uso de la deuda, por las fluctuaciones cambiarias, por el resultado por posición monetaria y excepcionalmente cuando, por el uso del método de costos específicos, se determina una pérdida por tenencia de activos no monetarios.

Este último renglón será por el monto de la utilidad por posición monetaria que se obtenga en su caso. Se representa con la siguiente fórmula:

$$\text{COSTO INTEGRAL DE FINANCIAMIENTO} = A + B + C + D$$

Donde:

A= Los gastos financieros normales

B- La pérdida cambiaria adicional.

Si en vez de pérdida se determinan utilidades se restarán.

C- Pérdida Monetaria del Ejercicio.

Si en vez de pérdida se determina utilidad monetaria del ejercicio se restará también, con la salvedad de que dicha utilidad sea superior a la suma de los gastos financieros y pérdida cambiaria adicional, la diferencia será llevada a una cuenta - llamada Resultado Monetario Patrimonial que se presentará dentro de las cuentas del Capital Contable.

D- Excepcionalmente, cuando por el uso del método de costos específicos para la revaluación, se determina una pérdida por tenencia de activos no monetarios.

Esta pérdida deberá de disminuirse también del resultado monetario patrimonial y en su caso agotarse.

Por un lado el hecho de contratar pasivos en moneda nacional - nos origina pagar intereses a tasas muy altas, y el hecho de contratar - pasivos en moneda extranjera además del pago de intereses tendremos un - riesgo cambiario por la devaluación de la moneda, por otro lado estos pa - sivos podrían resultar mayores a los activos monetarios, arrojandonos una utilidad monetaria por lo tanto esta última deberá de contrarrestar el - efecto de los gastos financieros originados por el uso de la misma deuda. en esto se basa principalmente el principio del Costo Integral de Finan - ciamiento.

De acuerdo al boletín B-10 de los Principios de Contabilidad -

Generalmente Aceptados se tiene lo siguiente:

- El Costo Integral de Financiamiento es el costo total de financiamiento el cual, en una época inflacionaria, además de los intereses incluye el efecto por posición monetaria y las fluctuaciones cambiarias.

NORMA GENERAL

- Se debe de reconocer en los estados financieros el Costo Integral de Financiamiento que incluye en adición a los intereses, el efecto por posición monetaria y las diferencias cambiarias.

CONCEPTO Y FUNDAMENTACION

- En una época inflacionaria el concepto de costo de financiamiento se amplía para incluir además de los intereses, las fluctuaciones cambiarias y el resultado por posición monetaria, debido a que estos factores repercuten directamente sobre el monto a pagar por el uso de la deuda. En el caso de pasivos en moneda nacional la tasa de interés es alta, entre otras cosas, porque se trata de cubrir la disminución en el poder adquisitivo del dinero.
- Para los pasivos en moneda extranjera, su costo está determinado por los intereses, las fluctuaciones cambiarias y por la disminución en el poder adquisitivo del dinero.
- Al haberse contraído pasivos, se incurre en costos de financiamiento por el simple transcurso del tiempo. Consecuentemente, se identifican con un período determinado. Por lo tanto y de acuerdo con el principio del Período Contable y con el de Realización se deben de llevar a los resultados del período con base en lo devengado.

Para que exista congruencia (a partidas de igual naturaleza corresponde un tratamiento igual) se deben de llevar a resultados todos los elementos que forman el Costo Integral de Financiamiento: intereses, fluctuaciones cambiarias, efecto por posición monetaria (este último con la modalidad que, en caso de ser positivo, y este exceda a la suma algebraica de naturaleza deudora de los intereses, el resultado cambiario y el déficit por retención de activos no monetarios, el remanente, no obstante, constituir técnicamente un resultado se llevará directamente al patrimonio tomando en cuenta que se encuentra reflejado en activos no monetarios que aún no se han consumido en el ciclo normal de las operaciones.

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

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

FLUCTUACIONES CAMBIARIAS

Concepto de Paridad Técnica.

La contabilidad, en su apogeo a los conceptos tradicionales del costo histórico y a todos los elementos de objetividad y verificabilidad que éste entraña, ha observado sistemáticamente hasta la fecha, en su

valuación de activos y pasivos en moneda extranjera en la determinación de los resultados derivados de operaciones efectuadas en esta divisa, - la paridad de mercado; sin embargo, la aplicación indiscriminada de esta paridad, ha provocado, bajo ciertas situaciones, una estimación inadecuada de las contingencias derivadas de los riesgos cambiarios, traduciendo ce en un mal enfrentamiento de gastos contra ingresos.

Por esta razón la Comisión considera que necesita encontrar opciones con elementos más significativos que replazen en esas situaciones a la paridad del mercado. No hacerlo, aduciendo un menor índice de objetividad o un mayor grado de elaboración requerido para la utilización de un recurso alternativo, a pesar de que éste tenga bases sólidas y fuentes confiables de sustentación, sería desentenderse de uno de los problemas que más severamente afectan entorno: a lo económico de la empresa moderna.

El boletín B-5 señala una pauta al establecer que cuando el tipo de cambio oficial "no sea representativo de las condiciones imperantes, se debe tener especial cuidado en seleccionar el apropiado en vista de las circunstancias".

El concepto de paridad técnica o equilibrio, desarrollado y experimentado por los economistas en las últimas décadas, constituye, en opinión de los miembros de esta comisión, el recurso alternativo al de la paridad del mercado. Su adopción permitiría a las empresas hacer estimaciones periódicas de sus pasivos y resultados cambiarios en términos más acordes con la relación de intercambio entre las diversas divisas, de

tal manera que cuando surjan devaluaciones de la moneda, éstas no produzcan, en forma inesperada, los efectos que han originado en el pasado.

En términos generales, puede sintetizarse el concepto de paridad técnica o de equilibrio como la estimación de la capacidad adquisitiva, poder de compra de la moneda nacional respecto de la que posee en su país de origen una divisa extranjera, en una fecha determinada.

Representa, en consecuencia, una magnitud, que en condiciones similares, tiende a constituir el precio natural de una divisa extranjera, en unidades monetarias del país con el que se la relaciona.

Para lograr un adecuado enfrentamiento de gastos contra ingresos se debe efectuar un ajuste en las partidas monetarias en moneda extranjera, por la diferencia existente entre la paridad o paridades del mercado a las que esté sujeta la empresa, según sus circunstancias, y la paridad técnica cuando esta sea mayor. El monto del efecto neto de este ajuste se llevará a resultados, en los términos de los párrafos 131 a 139. Con este procedimiento se logra, por un lado, una determinación correcta del costo de financiamiento enfrentable, en un periodo, y por otro una valuación conjunta más adecuada de las partidas en moneda extranjera.

El impacto en resultados proveniente de incrementar o reducir una posición monetaria conjunta en moneda extranjera, por variaciones entre la paridad del mercado y la de equilibrio, se considera de carácter estrictamente contingente, por ser dentro de la definición de contingencia enunciada en el boletín C-12 (párrafo 10). Este boletín menciona que

"debe intentarse la cuantificación razonable en términos monetarios, de las contingencias, para darles efecto en los estados financieros". Agregando, que éstos "normalmente deben incluir provisiones a estimaciones - razonablemente determinadas para contingencias cuantificables".

Para fines de cálculo de resultado por incrementos o de reducciones en posición monetaria corta conjuntamente en monedas extranjeras, se observarán las siguientes reglas:

- a) Todos los cálculos se harán en función de la posición monetaria global de las divisas extranjeras y no separadamente activos o pasivos;
- b) Se utilizará la base de paridad técnica o de mercado, la que sea mayor;
- c) Los resultados del periodo sólo se afectarán por incrementos o reducciones en la posición monetaria corta y hasta el límite en que ésta llegará a desaparecer y se transformará en larga;
- d) Las reducciones transitorias en la posición monetaria corta al finalizar un periodo determinado, que se restablezcan parcialmente o totalmente a su nivel previo o se incrementen por encima de este nivel al principio del siguiente periodo, no serán computadas en el cálculo del resultado cambiario correspondiente. Para este propósito se entenderá por fin del periodo el último mes del mismo y por principio del nuevo los dos primeros meses del siguiente, siempre que se trate de ejercicios anuales;
- e) En los casos en que la empresa refleje una posición monetaria larga al finalizar el periodo, se utilizará la paridad de mercado para la-

valuación de activos y pasivos monetarios en moneda extranjera, sin ajuste adicional alguno;

- f) Para el cálculo se tomará en cuenta la diferencia entre la paridad técnica a que se hubiese valuado la posición monetaria corta en el conjunto de divisas extranjeras al principio del periodo y la existencia al fin del mismo entre aquella y la utilizada al disponerse de un activo o pasivo en moneda extranjera, individualmente;
- g) Los pasivos o activos en una divisa extranjera que se contraigan y dispongan individualmente en el curso de un periodo determinado se computarán, para los fines de la determinación de resultados, a la paridad de mercado que haya regido al momento de efectuarse ambas transacciones;
- h) Para el cómputo de la paridad técnica se usarán, en el caso del peso mexicano o con el dólar norteamericano, los índices de precios al consumidor publicados, respectivamente, por el Banco de México y por el United States Department of Commerce, a través del Bureau of Economic Analysis. Para el caso del cómputo de la paridad de equilibrio, con el resto de divisas extranjeras diferentes al dólar norteamericano, respecto del peso mexicano, se usará como punto de partida de la paridad que guarda cada una de estas divisas respecto del propio dólar norteamericano, relacionando esta paridad con la de equilibrio existente entre estas dos últimas divisas;
- i) Para su cálculo se tomará como base año 1977, ya que de acuerdo con varios estudios económicos, en este año las paridades técnicas y de-

mercado eran prácticamente iguales.

EFEECTO POR POSICION MONETARIA

Concepto.

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

El efecto por posición monetaria es producto de un evento externo a la entidad, cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios. Por lo tanto, queda comprendido dentro del principio de Realización a que se refiere el boletín A-1, Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera, que señala que la contabilidad, cuantifica en términos monetarios ciertos efectos económicos que la afectan.

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

"Son activos y pasivos monetarios los que se caracterizan por-

que: a) sus montos se fijan por contrato o en otra forma, en términos de unidades fiduciarias, independientemente de los cambios en el índice general de precios; b) originan a sus tenedores un aumento o disminución en el poder adquisitivo o en general de la moneda en ese momento cuando existen cambios en el índice general de precios..." (boletín B-5, párrafo 9).

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

Al reexpresarse en el Balance General y en el Estado de Resultados en función de su paridad técnica, se da reconocimiento de hecho, a los dos circunstancias:

- a) Al efecto inflacionario del país de origen sobre estas partidas, en moneda extranjera;
- b) Al coeficiente de la inflación, registrado entre el correspondiente país de origen y México, que es lo que motiva principalmente un cambio en la paridad técnica respectiva.

Para la determinación del efecto por posición monetaria, se recomienda la adopción de cualquiera de los dos métodos siguientes, que arrojan finalmente cifras de magnitud muy similar.

De existir partidas en moneda extranjera debe determinarse primero el resultado por posición monetaria y efectuarse posteriormente el ajuste por el cambio de paridad.

El procedimiento más completo consiste en:

- 1.- Determinar la posición monetaria neta inicial del período (activos - monetarios menos pasivos monetarios) ajustada al nivel general de -- precios al final del período.
- 2.- Sumar todos los aumentos experimentados en las partidas monetarias - netas ajustadas al nivel general de precios al final del período.
- 3.- Calcular todas las disminuciones en las partidas monetarias netas a- justadas al nivel general de precios al final del período.
- 4.- Determinar la posición monetaria neta ajustada al final del período- (pasos 1 + 2 - 3).
- 5.- Calcular la posición monetaria neta actual al final del período (ac- tivos monetarios menos pasivos monetarios).
- 6.- Restar a la posición monetaria neta ajustada (paso 4) la posición mo- netaria actual (paso 5); la diferencia es el resultado por posición- monetaria.

Un método alternativo eminentemente práctico que puede utilizar se, consiste en aplicar al promedio mensual de posiciones monetarias ne- tas de un período determinado el factor de inflación al final del año, - derivado del Índice Nacional de Precios al Consumidor.

El efecto por posición monetaria se determinará y se registra- rá al final del período. Para su registro se empleará una cuenta de resul- tados, debiendo llevar la contrapartida contra la cuenta transitoria en- la cual se registraron las actualizaciones de Inventarios y de Activos - fijos. Cuando se haya utilizado el Método de Ajuste por Cambios en el Ni

vel General de Precios, el cálculo directo del efecto por posición monetaria, efectuando de acuerdo con alguno de los procedimientos señalados, deberá determinar una cifra similar al saldo que muestra la cuenta transitoria.

1.6 Capitalización del Costo Integral de Financiamiento

En el primer documento de "adecuaciones al boletín B-10" hace mención de las modificaciones hechas a algunas de las cuentas que forman al Costo Integral de Financiamiento como son:

- a) "El efecto monetario favorable del periodo se llevará a los resultados hasta por un importe igual al del costo financiero neto formado por los intereses y las fluctuaciones cambiarias y, en general, todos los conceptos que se agrupan dentro de la cuenta de gastos y productos financieros. El excedente, en su caso, se llevará al capital contable. Prevalen las demás disposiciones del boletín B-10 referentes a este concepto, que establecen: que el efecto monetario desfavorable del periodo debe cargarse integralmente a los resultados, y que, en los casos en que el costo financiero neto sea acreedor, no se reconocera en el estado de resultados importe alguno por concepto de efecto monetario favorable".
- b) "El efecto monetario que se lleve a resultados debe cuantificarse en unidades monetarias promedio (de poder adquisitivo similar al de los otros componentes del estado de resultados). Para este propósito, el efecto monetario del periodo será la suma algebraica de los efectos monetarios mensuales determinados aplicando a las posiciones moneta-

rias existentes al principio de cada mes. Las tasas de inflación de los meses correspondientes (cuantificadas estas últimas, con base en el Índice Nacional de Precios al Consumidor)".

Y en el segundo documento de adecuaciones al boletín B-10 menciona que:

"El tratamiento del efecto monetario favorable del periodo se llevará íntegramente a resultados. Esto es, el costo integral de financiamiento deberá verse afectado por el monto total del efecto monetario favorable, independientemente de si éste es superior a la suma de los intereses y fluctuaciones cambiarias; de que el costo financiero neto sea acreedor o de que la actualización del capital contable del periodo sea negativa (deudora)".

CAPITULO II: LAS INFLACION Y LOS ACTIVOS FIJOS

2.1 Revaluación

La revaluación es un procedimiento que consiste en asignar un valor actual a un bien económico, cuando el valor de reposición de éste es considerablemente mayor al de la adquisición con el objeto de armonizar su valor con la balanza corriente de pagos.

Otra definición que se tiene de lo que es la revaluación es la siguiente: "dar un valor actual o presente a valores que han perdido su representatividad en ciertas circunstancias".

Generalmente la revaluación obedece a un cambio en el poder adquisitivo de la moneda, debido a fluctuaciones de diversas índoles, con la salvedad de que tal poder sea tan importante que modifique en forma obstensible la situación financiera de la empresa.

La revaluación se hace necesaria en los siguientes casos:

- 1.- Cuando se quiere conocer en forma precisa el valor actual del activo fijo cuando una empresa se encuentra en proceso de liquidación.
- 2.- Cuando una compañía es absorbida por otra o se fusionan varias y el valor de los activos reportados no se quiere desvirtuar.
- 3.- En el caso de que una empresa emita 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.
- 4.- Cuando una compañía quiere emitir una serie de acciones para reconocer exactamente el premio que debe de pagar a los nuevos accionistas, así como para demostrar o determinar el aumento que deberá de mostrar

el capital contable actual y que deberá ser pagado al entrar en posesión junto con los accionistas originales.

5.- Para no mostrar una situación ficticia de la empresa porque la revaluación de sus activos fijos no fue la adecuada.

Los fines que puede tener una empresa para llevar a cabo la revaluación de sus inversiones pueden ser varias, como son:

1.- Para que la empresa conserve su potencial económico. Si la distribución de la depreciación calculada sobre la base de valores originales no se corrige, esta no será suficiente para reponer en su oportunidad el activo fijo que deja de ser útil.

2.- Para que las empresas implantes reservas de reposición de maquinaria y equipo usado. El importe de la depreciación por incremento basada en los valores actuales de reposición no tiene porque afectar los precios de venta a través de una adecuada depreciación, la empresa - esta capacitada para proveer la reposición del activo depreciado.

3.- Para actualizar y normalizar los costos de producción de los productos terminados sobre el precio de reposición de los equipos usados. - Esto es, determinar los costos actuales de operación, de los productos que se elaboran y consecuentemente obtener el margen de utilidad entre el precio de venta menos el costo real, para que dichas utilidades sean las razonablemente justas para la distribución entre los accionistas.

4.- Financiamiento. Cuando las empresas solicitan créditos hipotecarios, o bien para una emisión de obligaciones hipotecarias, es requisito -

indispensable determinar el grado de suficiencia de la garantía y por con secuencia procede a realizarse el avalúo del activo fijo, que garantice dichos créditos.

5.- Reorganización, liquidación. Cuando por diversas circunstancias se reorganiza o se liquida una empresa, surge la revaluación de los activos, con el objeto de determinar la parte que le corresponde a cada una de las personas interesadas.

2.2 Números Índices

Para llevar a cabo la revaluación de los costos de los inmuebles, maquinaria y equipo existen diversos métodos que en resumidas cuentas son dos: la revaluación del costo con base en el nivel general de precios (números índices) y el método de costos específicos.

Los números índices es un sistema para medir o comparar magnitudes a un grupo de variables relacionados, llamenese precios, costo de la vida, etc. Este método toma como base los números índices que publica el Banco de México de acuerdo a los precios al consumidor, y con ello se hace una comparación con los precios en años posteriores para medir el efecto de la inflación o de la pérdida de valor de la moneda por la inflación.

Este método es una opción que aprueba el Instituto Mexicano de Contadores Públicos para llevar a cabo el reconocimiento de los efectos de la información financiera.

Las características fundamentales en que se basa este método son las siguientes:

1.- Identificación de las partidas monetarias. Son partidas monetarias - todos aquellos valores que representan derechos u obligaciones en valores nominales de dinero sin que se vean afectados por los cambios en el nivel general de precios. Expresado en una forma sencilla, se dice que se crean partidas monetarias, cuando existe la obligación de entregar o recibir dinero, y como consecuencia originan un aumento o disminución en el poder adquisitivo de sus tenedores y al retenerlos crea una utilidad o pérdida para el mismo tenedor.

Ejemplos de activos monetarios:

- 1.- Efectivo en caja y bancos.
- 2.- Inversiones temporales.
- 3.- Cuentas por cobrar en moneda nacional.
- 4.- Documentos por cobrar en moneda extranjera
- 5.- Cuentas por pagar.
- 6.- Documentos por pagar.
- 7.- Aquellos otros conceptos que de acuerdo con lo que se entiende como monetario forma parte de los estados financieros.

2.- Identificación de las partidas no monetarias. Una manera sencilla para identificar estas partidas consiste en eliminar aquellas que ya se hayan identificado como monetarias. Otro método de conceptuarlas es conociendo si otorgan a sus tenedores derechos u obligaciones sobre bienes o servicios y los cuales se encuentran registrados en términos de unidades monetarias históricas erogadas y por consiguiente conservan su valor intrínseco.

Ejemplos de partidas no monetarias:

- 1.- Inversiones temporales en acciones.
- 2.- Inventarios.
- 3.- Inversiones a largo plazo
- 4.- Inmuebles, planta y equipo.
- 5.- Devaluación acumulada.
- 6.- Y todos aquellos conceptos que por su naturaleza propia se identifiquen como no monetarios.

3.- Determinar las fechas de adquisición de las partidas no monetarias.

Para revaluar las cifras a una fecha determinada es necesario conocer la fecha de adquisición que servirá de base para aplicar los índices o factores vigentes a esa fecha.

4.- Aplicación del Nivel General de Precios a las Partidas no Monetarias.

El uso de índices de precios ha sido sugerido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos para revaluar la información financiera. El índice de precios es una medida estadística que representa el cambio porcentual en los precios de un bien, haciendo la comparación entre dos fechas distintas. Estos índices de precios son publicados por el Banco de México que es un organismo del gobierno federal y el procedimiento que utiliza para determinar estos índices, consiste en recopilar cada mes las cotizaciones directamente sobre determinado grupo de artículos de servicios específicos.

Para la obtención de un número índice, por ejemplo, se toman los precios de un artículo determinado durante un periodo llamado año base-

comparandolos con los precios alcanzados por el mismo artículo en años posteriores, se obtienen una serie de datos que se reducen a sus números relativos, el año base es 100, los números que se obtienen - respecto al año base es lo que se llama "números índices".

Existen índices específicos para un determinado bien, pero la finalidad de utilizar un índice general se basa en que, lo que se pretende es actualizar la pretensión en unidades monetarias, también se desea que sea uno el representativo con el objeto de que pueda existir comparabilidad en la información.

5.- Determinación de la Ganancia o Pérdida por Posición Monetaria. La posición monetaria es el resultado de los incrementos que sufren en su valor nominal las inversiones, tendiendo al mismo tiempo una disminución de la moneda. Esta posición monetaria puede ser larga o corta, - se dice que es larga cuando los activos monetarios son superiores a los pasivos monetarios, consecuentemente, es la posición corta, los pasivos monetarios son mayores que los activos monetarios.

Sin duda que los números índices son de gran utilidad para el Licenciado en Contaduría por la precisión de los resultados. Para llevar a cabo la revaluación con base en el nivel de precios se requiere que se utilice los índices generales de precios al consumidor distados por el Banco de México.

Las ventajas y desventajas que pueden tener el uso de Índices de Precios, o números índices están expuestas en el boletín B-7 de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y son comentados de la

siguiente forma:

VENTAJAS

- Existe únicamente un cambio en la unidad de medición y no altera en forma alguna los principios contables.
- Es objetivo y se presta a ser comparable.
- Cuando se determina el resultado por posición monetaria, es factible su medición y su revelación.
- La aplicación de este método no requiere de gastos honorosos y la aplicación del mismo es sencilla.

DESVENTAJAS

- El índice está conformado por un promedio general de varios bienes, así como de distintas ramas de la producción, lo que significa que no tiene un índice particular o específico para un bien determinado.
- Casi siempre este índice no se asemeja al que corresponde a una partida específica.
- Puede llegar a crear confusión en el usuario de la información el manejar cantidades históricas y cantidades revaluadas.

2.1 Aspectos Fiscales de la Revaluación

De acuerdo con el artículo 15 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no se consideran ingresos gravables los que se obtengan con motivo de la revaluación de activos fijos y del capital.

Por lo tanto todas las empresas están en libertad de revaluar sus estados financieros sin temor a que el fisco, en un momento dado, pueda intentar gravar dichos ingresos, respecto a los activos fijos y capital

Por lo que se refiere a los incrementos en los costos y gastos de operación la Ley los hace deducibles de la siguiente manera:

1.- Las depreciaciones de los activos fijos revaluados serán deducibles si cumplen con las reglas contenidas en el artículo 51 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, siempre y cuando los promedios de los activos monetarios sean superiores a los promedios de los pasivos monetarios, multiplicados por el factor del índice anual que señale el Congreso de la Unión.

En caso de que los pasivos monetarios sean superiores a los activos, dicho excedente se restará de las depreciaciones ajustadas, en este último caso la deducción puede resultar eliminada.

2.- Los terrenos y construcciones cuando sean enajenados, podrá deducirse su valor revaluado de acuerdo con el artículo 18 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, dicha revaluación o ajuste, debe de hacerse de acuerdo con los factores de índices que anualmente señala el Congreso de la Unión y no los del Banco de México.

3.- También al venderse pueden revaluarse o ajustarse las acciones o partes que forman el capital social.

Los artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que se relacionan con la revaluación en la base nueva son los siguientes en el año de 1987:

Resultado monetario del ejercicio

o componente inflacionario.

(art. 7, 7-A y 7-B Ley ISR)

Depreciaciones del ejercicio revaluadas.

luadas.

(art. 42 Ley ISR)

2.3 Avalúos (Costos Especificos)

El término de "costos específicos" es conocido también como "de valores de reposición" y se entiende por esto, a la cantidad de dinero que se necesitaría para comprar un activo de las mismas características en su estado actual para que pueda seguir funcionando a su capacidad

El boletín B-10 menciona dos procedimientos para determinar el valor de reposición, el primero consiste en el avalúo de un perito independiente, y el segundo parte de la utilización de un índice de precios-específicos que haya sido elaborado por el Banco de México.

El avalúo consiste en determinar el valor de reposición de los activos fijos, mediante un estudio técnico practicado por valuadores independientes de competencia acreditada. No es requisito que éstos valuadores se encuentren registrados en la Comisión Nacional de Valores, sin embargo, el estudio técnico preparado debe satisfacer un mínimo de requisitos.

Los activos fijos para su revaluación por el método de costos-específicos puede presentar varias alternativas, el más generalizado es efectuar el avalúo de los mismos bienes por medio de peritos independientes. También se presenta la alternativa de un avalúo determinado por la propia empresa.

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

como ya se menciona anteriormente.

El estudio técnico debe de contener los requisitos siguientes:

-- Valor de reposición nuevo.

Es la estimación del valor que tendría que pagar la empresa en la adquisición de un bien nuevo, incluyendo los fletes, acarreos, instalaciones y derechos.

-- Valor neto de reposición.

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

-- Vida útil remanente.

Estimación del periodo de tiempo en el que el activo puede servir a la empresa.

-- Valor de desecho.

Quando existen elementos suficientes que indiquen su posible existencia.

Además de todo lo mencionado anteriormente también debe de contener:

-- Todos los bienes de la misma clase, categoría y características comunes deben tratarse en forma congruente.

-- El cálculo técnico de la actualización no debe de producir solamente cifras globales, sino que debe asignar valores específicos a los distintos bienes homogéneos;

-- Debe existir congruencia entre las políticas de capitalización para determinar el valor histórico de los activos fijos y las partidas --

que se incorporen para determinar el monto del avalúo.

En los ejercicios inmediatos siguientes a la actualización mediante valuadores independientes, se podrán ajustar las cifras derivadas de ese avalúo utilizando índices específicos de precios de los activos fijos de que se trate. Estos índices los podrán proporcionar los mismos valuadores.

En aquéllos casos excepcionales de activos fijos cuyo cambio de valor de reposición sufre una modificación en la misma proporción de los cambios en el nivel general de precios, se podrán emplear el Índice Nacional de Precios al Consumidor. Sin embargo, estos ajustes por medio de los índices, sólo se podrán practicar cuando los valores sean representativos de los existentes en el mercado, satisfaciendo la necesidad de que las cifras reportadas en los estados financieros estén apegadas en lo más posible a la realidad.

Cuando se registran los activos de la empresa a valores de avalúo y no al costo, el balance deberá indicarlo claramente así. Es una práctica conveniente el indicar en la descripción que la valuación fue hecha por valuadores independientes y así como la fecha y base de la valuación.

Algunos de los objetivos de los avalúos son los siguientes:

- 1.- Compra y venta.- Los avalúos se practican con frecuencia en aquellas empresas que tienen como finalidad la compra o la venta de bienes. En tales circunstancias, el tasador presta un servicio valioso exponiendo un cálculo imparcial del valor de los bienes en cuestión.

- 2.- **Financiamiento.**- Al obtener fondos por medio de la emisión de bonos, obligaciones o de otros instrumentos de crédito, suele determinarse la suficiencia de la garantía ofrecida con el avalúo de los bienes que se van a dar en garantía.
- 3.- **Reorganización, liquidación, etc.**- En estas ocasiones se hacen valuaciones con el fin de determinar la parte correspondiente a cada uno de los diversos intereses que en ellas intervienen.
- 4.- **Impuestos.**- Los avalúos se emplean como base de valor, con diversos fines fiscales, especialmente cuando se trata de impuestos sobre la administración de bienes en general, sobre la renta y sobre las herencias. Los avalúos que se realizan para los fines del Impuesto Sobre la Renta sirven para determinar la deducción permisible por la depreciación o el agotamiento de los mismos.
- 5.- **Seguros.**- Los avalúos practicados y mantenidos al día por compañías que se dedican a esta clase de trabajos, son aceptadas en la gran mayoría de los casos por las compañías de seguros para la comprobación de las pérdidas. Los avalúos practicados para estos fines deben de suministrar siempre cédulas y valores detallados de cada una de las partidas de bienes asegurables.
- 6.- **Control Administrativo.**- Los avalúos suministran a la administración datos para el estudio de problemas, tales como: a) la administración económica y eficaz de los medios de que dispone la planta; b) la distribución más adecuada de la inversión del activo entre los procesos de fabricación, entre los departamentos o entre los centros de -

producción.

Estos avalúos son valiosos, además, porque permiten el control de las cuentas del activo fijo y la comprobación de su exactitud, sobre todo si se tiene en cuenta que existe una tendencia a una continua divergencia entre los datos estadísticos de las cuentas y los bienes mismos.

Procedimientos y Técnicas de los Avalúos

La valuación de los activos fijos es, fundamentalmente un problema de ingeniería, Los avalúos pueden hacerse en base de la inversión-real o del costo de producción. Los avalúos implican las siguientes operaciones:

- a) Hacer una lista detallada de todos los bienes y de las partes componentes de los mismos a la fecha del avalúo.
- b) La inspección y el examen minucioso de los bienes con el objeto de determinar el porcentaje de la depreciación acumulada, teniendo en cuenta la utilidad actual de los mismos.
- c) Poner precio a las partes componentes del inventario en términos de alguna base de valoración. La base actual es el costo de reproducción en nuevo.
- d) Cálculo del monto de la depreciación acumulada en cada una de las partidas de bienes.
- e) Determinación del "valor justo" sustrayendo la depreciación acumulada del precio de reproducción.

Determinación del costo de reproducción.- La determinación exacta del costo de reproducción 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.

Comunmente los costos de reproducción no se ajustan directamente por la obsolescencia, la falta de adecuación, ni por la pérdida del valor de servicio sino que los valuadores independientes toman en cuenta esos factores en el porcentaje de depreciación acumulada. La maquinaria y equipo ociosos y otros bienes que no funcionan, suelen clasificarse — por separado.

Determinación de los costos históricos.— En algunos casos, en especial en el ramo de los servicios públicos, una tasación implica tanto la determinación del costo histórico o real, como la del costo de reproducción. Teóricamente, debería poderse obtener esa información directamente de las cuentas, pero por varias razones a menudo estas dejan de mostrar el costo real de bienes existentes. El valuador suele estimar los costos históricos averiguando la fecha aproximada de instalación o adquisición, ya sea inspeccionando directamente los bienes, ya por los datos de los registros, y aplicando los precios unitarios que regían en esas fechas.

Determinación de la depreciación acumulada.— La depreciación, desde el punto de vista del contador, difiere considerablemente de la depreciación tal como la concibe el valuador independiente o el ingeniero. El contador la define como la expiación del costo o del valor de determinados bienes, desde el punto de vista de la distribución periódica de ese costo o valor, durante la vida útil de dichos bienes.

El valuador trata de medir la pérdida de capacidad de servicio

y utilidad de los bienes, con ciertas modificaciones y en relación con los servicios que podían prestar, y su utilidad cuando nuevos. A causa de la dificultad de medir los resultados de la obsolescencia, lo inadecuado y otros factores análogos, el valuador suele estar poco dispuesto a tomarlos en cuenta, a menos que sus efectos sean bien visibles.

Informe del Avalúo

Los informes sobre los avalúos son de tipos muy diversos. La extensión del análisis y el método de catalogar las partidas de bienes dependen del uso que se hará del informe. El informe detallado del avalúo suele ser y comprender lo siguiente:

- 1.- Análisis de la maquinaria y equipo.
- 2.- Recapitulaciones.

El análisis de la maquinaria y equipo consiste en un inventario de las diversas unidades que lo constituyen, clasificándolas, generalmente por su situación en el edificio, indicando el costo de reproducción, con la inclusión de fletes y montaje, el porcentaje y el importe de la depreciación acumulada de las mismas. Se describe cada una de las unidades del equipo, indicando el nombre del fabricante, el número de serie y su ubicación en la planta.

Se hacen diversas recapitulaciones indicando el costo de reproducción, los valores justos y los valores asegurables de a) el total de todos los bienes resumidos por edificios; b) el total de la construcción del edificio y c) el equipo resumido por clases, centro de producción, maquinaria y equipo ocioso, etc.

Certificado de Avalúo

Los avalúos certificados incluyen una declaración certificada de la compañía valuadora exponiendo que los valores que se indiquen son resultado de una inspección detenida y de una tasación de los bienes basada en el método particular de valoración seguido, y están de acuerdo con el estado material presente de los bienes en la fecha del avalúo.

El certificado suele incluir una declaración en el sentido de que la compañía tasadora no asume ninguna responsabilidad en lo que respecta a la propiedad de los bienes, puesto que no se han investigado los títulos correspondientes.

Punto de vista legal

En la Ley de Sociedades Mercantiles dentro de la sección referente a las acciones, se establece en el artículo 116 los requisitos a los que debe sujetarse la capitalización de reservar la revaluación de activos fijos por lo cual aquí se transcribe:

"Solamente serán liberadas las acciones cuyo valor está totalmente cubierto y aquéllos que se entreguen a los accionistas según acuerdo de la Asamblea General Extraordinaria, como resultado de la capitalización de primas sobre acciones o de otras aportaciones previas de los accionistas, así como de capitalización de utilidades retenidas o de reservas de valuación o de revaluación.

Cuando se trate de capitalización de utilidades retenidas o de reservas de valuación o revaluación, éstas deberán haber sido previamente reconocidos en estados financieros debidamente aprobados por la Asam-

blea de Accionistas.

Tratandose de reservas de valuación o de revaluación éstas deberán estar apoyadas en avalúos efectuados por valuadores profesionales in dependientes , rebidamente reconocidos por la Comisión Navional de Valores o en cotizaciones, certificados de bolsas de valores o mercancías -- cuando se trate de valores o mercancías cotizados en éstas instituciones"

Las ventajas que puede ofrecer el método de costos específicos para efectos de revaluación, es el de reflejar en las cifras una realidad lo más actualizada posible y por consiguiente el usuario de la información tendrá más confiabilidad en cuanto al valor actualizado.

Como desventajas se puede citar la dificultad para determinar el valor actual en algunos activos fijos. Otra desventaja puede ser el costo elevado que requieren los avalúos. También se ha llegado a comentar que este método de valuación le resta cierta objetividad, debido a -- que el avalúo esta sujeto a la decisión del perito valuador.

En la fraccion VIII del artículo 46 bis de la Ley del Impuesto Sobre la Renta menciona que para que las depreciaciones puedan ser deducidas para el título VII no se deberán dar efectos fiscales a la revaluación de dichos activos fijos.

2.4 Superavit por Revaluación

El superavit por revaluación aparece al registrarse los aumentos de valor de los bienes del activo en relación con el valor neto con que se encuentran registrados en los libros de contabilidad.

El superavit por revaluación es consecuencia natural de la re-

valuación. Es una cuenta de naturaleza acreedora y en el balance se presenta en el capital social, su característica es que esta representando la diferencia entre el valor con que aparecen las partidas del activo en la contabilidad y su costo de adquisición, o bien si se trata de partidas sujetas a baja de valor con que aparecen dichas partidas, menos su costo, deducida la depreciación o agotamiento.

Se distingue este superavit, porque si bien es cierto que sirve para mostrar el verdadero estado del negocio, también es verdad que debe darse a conocer por separado para que no vaya a repartirse como utilidades, así como también para indicar a las personas que lean el balance de donde proviene el superavit que esta declarando tener la empresa, y no se preste a que supongan que se busca defraudar al público mediante la presentación de situaciones falsas.

Como se menciona anteriormente, el superavit por revaluación es consecuencia natural de la revaluación, es decir, que con este término se identifica a la cuenta que registra el crédito del incremento del activo revaluado.

En el 1er. documento de "adecuaciones al boletín B-10" mencionaba en el punto 4 relativo al capital contable lo siguiente:

"Deben actualizarse todos los renglones integrantes del capital contable, incluyendo los que surgen como consecuencia de la aplicación del B-10 independientemente de su naturaleza deudora o acreedora con las excepciones siguientes:

a) No debe actualizarse el superavit por revaluación (o concepto equiva-

lente) que pudiera existir, incluso incorporado dentro del capital social cuando se lleve a cabo la actualización de saldos iniciales en el primer periodo de aplicación del B-10".

2.5 Capitalización del Superavit por Revaluación

Si los accionistas de una empresa solicitan no únicamente la revaluación de sus activos fijos sino también capitalizar el superavit por revaluación, se deben de cubrir los siguientes requisitos legales:

- 1.- Haber sido previamente reconocido en estados financieros debidamente aprobados por la Asamblea de Accionistas.
- 2.- Estar apoyados en avalúos efectuados por valuadores profesionales independientes debidamente reconocidos por la Comisión Nacional de Valores. Se entregara a los accionistas las nuevas acciones derivadas de la capitalización de dicho superavit.

De acuerdo con el boletín C-11 "Capital Contable" de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos establece en sus párrafos 16, 17 y 18:

En los casos en los cuales se haya registrado una revaluación de inmuebles, maquinaria y equipo, es aceptable que el costo de revaluación se capitalice si así lo decidieran los accionistas de la sociedad.

Para este efecto se reflejará la capitalización traspasando el importe del superavit por revaluación a la cuenta de capital social.

Por otra parte, en aquéllos casos en que no exista superavit por revaluación, este no deberá afectarse por cargos directos equivalentes a la depreciación de los activos revaluados, sino que ésta deprecia

ción deberá afectar los resultados del período.

El superavit por revaluación no es susceptible de distribuirse como dividendos a los accionistas".

Más adelante en su párrafo 26, dice lo siguiente:

"Si el capital social incluye utilidades capitalizadas sujetas al pago de algún impuesto, cuando se reembolse a los accionistas, es indispensable informar el monto de los mismos. Así mismo, es necesario informar también el monto de las utilidades sujetas a impuestos sobre dividendos cuando se distribuyan".

Esta claro que desde el punto de vista contable es aceptada la capitalización del superavit por revaluación de activos fijos, sin embargo esta capitalización dará lugar a diversos efectos.

A la operación mediante la cual los accionistas reciben un mayor número de acciones por la capitalización de utilidades o del superavit por revaluación se le conoce por el nombre de dividendos por acciones. Si la accionista es una sociedad, desde el punto de vista contable la sociedad accionista no registrará como un ingreso el dividendo que es ta recibiendo en acciones en virtud de la regla contable de "las pérdidas cuando se conocen y las utilidades cuando se realizan" ya que para que se realizará esta utilidad como motivo de la capitalización del superavit por revaluación solamente sucedera cuando:

- Se reduzca el capital social de la sociedad.
- Cuando se vendan las acciones de esa sociedad.

Esto es porque los derechos de la sociedad accionista no han-

cambiado antes o después de la capitalización del superavit por revaluación.

Desde el punto de vista fiscal, el superavit por revaluación de activos fijos no se consideran ingresos, según lo establece el artículo 15 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El superavit por revaluación fué en sus inicios un crecimiento en el valor de los bienes provocado en un 20% por la inflación y un 80% por otros factores como oferta y demanda, tecnología, etc.

Esta situación ha cambiado y en los últimos años encontramos que el 80% del incremento es provocado por la inflación y un solo 20% por los otros factores.

CAPITULO III: LA DEPRECIACION Y SU IMPORTANCIA

3.1 Depreciación

Al hablar de los activos fijos lógicamente se tiene que hablar de su respectiva depreciación, de la cual tenemos las siguientes definiciones:

- La depreciación significa la paulatina expiración del costo de los activos fijos de cierta duración a través del tiempo.
- La depreciación es la baja o reducción de valor que sufren los bienes físicos tangibles en función de su uso, transcurso del tiempo, y por la acción de los elementos naturales.
- El Instituto Americano de Contadores Públicos define a la depreciación contable como: "un sistema de contabilidad que tiene por objeto distribuir el costo u otro valor básico de los activos fijos tangibles, menos el valor de desecho, entre la vida estimada de servicio de la unidad o grupo de activos, en una forma sistemática y racional"

La depreciación es un proceso de aplicación, no de valuación, y esta distribución se hace en base a los periodos que se benefician con su uso. Existen tres causas básicas de la depreciación y son las siguientes:

- 1.- CAUSAS FISICAS.- Depreciación física.
- 2.- CAUSAS FUNCIONALES.- Depreciación funcional.
- 3.- CAUSAS CONTINGENTES.- Depreciación contingente.

DEPRECIACION FISICA.- Las bases que se utilizan para determinar la depreciación física son precisas y aceptables, se basan en el uso o servicio del bien, el transcurso del tiempo y la acción normal de los --

elementos naturales.

Casi todas las empresas basan su depreciación en las causas físicas, por tal razón de que los bienes permanentes, unidades de operación y trabajo se compran con la finalidad de utilizarlos hasta la extinción de su vida útil de servicio.

DEPRECIACION FUNCIONAL.- Esta depreciación esta basada en fenómenos de orden económico que no se prevén con anticipación, y sus causas se basan principalmente en la obsolescencia y en la insuficiencia o inadaptabilidad.

DEPRECIACION CONTINGENTE.- Es la depreciación de la maquinaria que esta en relación directa con la operación o explotación de recursos naturales.

Los artículos 44 y 44 bis de la Ley del Impuesto Sobre la Renta mencionan los porcentos máximos autorizados, tratandose de activos fijos por tipo de bien y son los siguientes:

- 5% para construcciones
- 10% para mobiliario y equipo de oficina
- 6% para ferrocarriles, carros de ferrocarril, locomotoras y embarcaciones.
- 11% para autobuses
- Tratandose de aviones:
 - a) 25% para los dedicados a la aereofumugación agrícola
 - b) 17% para los demás.

Los artículos 45 y 45bis de la citada Ley mencionan los porcentos máximos autorizados para la maquinaria y equipo distintos de los e

señalados en los artículos 44 y 44 bis y son los siguientes:

- 3% para producción de energía eléctrica o su distribución; transportes.
- 5% para la molienda de granos; producción de azúcar y derivados; aceites comestibles; transportación marítima, fluvial y lacustre.
- 6% para producción de metal, obtenido en primer proceso; productos de tabaco y derivados del carbón natural.
- 7% para la fabricación de pulpa, papel y productos similares; petróleo y gas natural.
- 8% para fabricación de vehículos de motor y sus partes; construcción de ferrocarriles y navíos, fabricación de productos de metal, de maquinaria y de instrumentos profesionales y científicos.
- 9% para curtido de piel y fabricación de artículos de piel; de productos químicos, petroquímicos y farmacobiológicos.
- 12% para la construcción de aeronaves, compañías de transporte terrestre de carga y de pasajeros.
- 11% para la fabricación de ropa; fabricación de productos textiles, acabado, teñido y estampado.
- 16% para compañías de transporte aéreo, transmisión por radio y televisión.
- 35% para la industria de la construcción, incluyendo automóviles, camiones de carga, tractocamiones y remolques.
- 10% para otras actividades no especificadas en este artículo.

Los artículos 45 y 45 bis de la citada ley hacen también mención

a las reglas a que deben sujetarse las depreciaciones y entre las cuales tenemos las siguientes:

Fracción 1.- Las reparaciones así como las adaptaciones a las instalaciones se considerarán inversiones siempre y cuando impliquen adiciones o mejoras al activo fijo.

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

3.2 Métodos de Depreciación

El registro de la depreciación presenta algunos problemas según la naturaleza del activo fijo, pues las medidas que se apliquen para el cálculo de la depreciación se basan en la producción o servicio de dicho activo.

Así se tiene que el proceso de distribución y adquisición del costo de la depreciación es muy variable, debido a que el equipo de oficina o la maquinaria de una fábrica, etc; requiere métodos de depreciación adecuados para la clase de activo fijo de que se trate, pues fácilmente se aprecia que son del todo distintos en cuanto a naturaleza y clase de servicio que proporcionan.

Hay varios métodos para calcular la depreciación que utilizan las sociedades mercantiles. Las más comunes son las siguientes:

- 1.- Método de Línea Recta.
- 2.- Método de unidades de producción.

3.- Método de la suma de cifras anuales.

4.- Método de la disminución de saldo.

5.- Método de la suma de años digitos.

Método de Línea Recta

Se basa en la premisa de que el activo fijo se consume de manera uniforme con el transcurso del tiempo y, en consecuencia, el gasto por consumo del activo fijo es el mismo a lo largo de toda la vida útil estimada.

Este método tiene mucha aceptación en las empresas comerciales por ser el más simple de los sistemas que existen para calcular la depreciación. Dicho método asigna el mismo valor de depreciación a gastos en cada periodo, pero deben tenerse en cuenta los siguientes factores:

-- Costo de adquisición.

-- Valor de desecho o de rescate.

-- La vida probable o tiempo de uso, la depreciación por este método debe de emplearse en aquellas clases de activos fijos en que el transcurso del tiempo es el elemento más importante.

Este método consiste en dividir el costo del activo, menos el valor de desecho, entre el número de años de vida del bien.

El cargo anual por la depreciación mediante este método se determina por la fórmula:

$$D = \frac{C - S}{N}$$

De donde:

D= Monto anual de depreciación.

C= Costo (incluyendo todos los gastos apropiadamente capitalizados)

S= Valor de los desperdicios o de desecho.

N= Años de vida de servicio.

Métodos de Unidades de Producción

En el método de unidades de producción, la suposición es que el activo se consume a medida que se efectúa la producción y en proporción a ésta; se calcula mediante la división del monto depreciable del activo fijo entre el número estimado de unidades que podrá producir, y se aplica como gasto en proporción al número de unidades en cada período.

Generalmente se llega a utilizar en empresas en las cuales sus activos fijos no tienen un uso constante, debido a lo especial de la fabricación que efectúa. Puede ser el caso de una maquinaria que fabrica piezas que se utilicen en periodos aislados de tiempo, es decir, la maquinaria produce y después queda sin usar por un tiempo determinado y posteriormente se vuelve a usar.

Las unidades de producción usadas en este método como base para la aplicación del costo de un activo fijo tangible, puede estar en términos de las horas de producción anticipada o del número de unidades del producto que se va a fabricar.

La fórmula para este método es la siguiente:

$$R = \frac{C-S}{P}$$

Donde:

R= El costo o tasa de depreciación por unidad.

P= El total de unidades de producción que representan la supuesta vida - de servicio del activo.

S= El valor de desecho.

Método de la suma de cifras anuales

Este método de depreciación se forma por dos elementos: la depreciación propiamente dicha que corresponde al ejercicio, y los intereses sobre el valor del activo en el periodo señalado. La suma de éstas - partidas integran la anualidad que se cargará por concepto de depreciación, a la cuenta de resultados de costos o gastos por depreciación.

Cuando se cargan intereses a la inversión que se haga en el activo fijo por el tiempo que se considera en buenas condiciones de uso, - estos aumentan la depreciación, pero se hace con el fin de que el capital invertido en maquinaria, camiones, etc; gane intereses por su uso, - sin importar quien lo suministra.

Esta política de considerar los intereses como parte integrante de la depreciación ha sido discutida. Algunos autores le encuentran - las siguientes ventajas :

- 1.- Cuando los intereses se consideran como elementos integrantes de la depreciación o del costo se debe a que el tiempo es un factor muy importante en cierta clase de producción, como en el caso que se - presenta en las tenerías (curtido de pieles), la cura del tabaco, - etc.
- 2.- El interés se justifica en la época en que la escasa actividad, la-

maquinaria permanece ociosa y el monto de su inversión esta sin producción.

3.- Otro argumento que se inclina por los intereses es que se puede decidir si se hace la inversión en costosa maquinaria o se hace la producción de medios manuales (si es factible).

Una vez consideradas las ventajas, se mencionan los puntos que algunos autores consideran adversos como son:

1.- Los intereses son propiamente ficticios, ya que no existe un desembolso real, sino el que se supone se pagaría en caso de que se obtuviese prestada la cantidad invertida en la maquinaria.

Esto origina que se inflen los costos al aumentar la depreciación - que es un elemento del costo, y si se trata de equipo de oficina, - también al considerar los intereses, aumentan los gastos de operación.

2.- Aún cuando se obtuviese un préstamo que se invierta en maquinaria, - los intereses no deben incluirse en la depreciación que, como se dijo, se reflejarían en el costo, pues aquéllos que son constantes, - dificultan precisar las fluctuaciones en los costos reales.

Método de la Disminución de Saldos

Fundamentalmente este método se basa en el mismo concepto de depreciación que el método de la suma de años digitos. La principal diferencia reside en el hecho de que la tasa de depreciación se aplica a la disminución del saldo del activo, cada año, en lugar del costo original.

Los siguientes pasos subrayan el procedimiento que debemos seguir-

se:

- 1.- Asegurar la vida de servicio del activo.
- 2.- Dividir el costo del activo entre su vida de servicio. El cociente es la depreciación anual de acuerdo con el método de línea recta.
- 3.- Dividir la depreciación acumulada anual de línea recta entre el costo. El cociente es la tasa de depreciación basada en el costo.
- 4.- La tasa máxima permitida por la Ley al usar el método de disminución de saldo es la doble del método anual de línea recta. Es la tasa que se utilizará para multiplicarse con el costo. El producto es la depreciación del primer año.
- 5.- Reste la depreciación del costo para llegar al valor en libros al final del primer año.
- 6.- Multiplique el valor en libros al final del primer año, por la tasa calculada en el no. 4. El producto es la depreciación del segundo año.
- 7.- Se repiten los pasos 5 y 6 para los años de su vida de servicio estimada.

Método de suma de años dígitos

La hipótesis fundamental de este método de calcular depreciación es que la pérdida de la utilidad económica de un activo es mayor durante los primeros años de su vida de servicio. Otros motivos son de que un activo es más productivo y las reparaciones y el mantenimiento son menores durante los primeros años.

En consecuencia para lograr una afinidad adecuada de ingresos-

y costos, se deberá tomar una mayor depreciación durante los primeros años de la vida del activo.

Este método consiste en sumar los años de vida del activo fijo posteriormente se divide la suma total de años entre los años decrecientes de la vida útil del bien y multiplicado por su valor neto.

La fórmula para este método es:

$$D=N \frac{(C-S)}{(S \text{ y } D)}$$

Donde:

- D= El costo anual de depreciación
- C= El costo del activo
- S= El valor de desecho
- S y D= La suma de las cifras anuales
- N= El número de años es en orden inverso.

3.3 Actualización de la Depreciación Acumulada

El propósito de este punto a tratar es actualizar el valor de la depreciación al cierre del ejercicio. Las normas específicas aplicadas del boletín B-10 se contienen en sus párrafos 62, 64, 80 al 82 y 84 al 89; sin embargo en forma general se señalan en los párrafos siguientes

- 1.- La norma general establece que las empresas deben de actualizar el valor de los activos fijos, así como su depreciación correspondiente, incorporando su efecto en la información básica.
- 2.- La empresa podrá actualizar su información eligiendo entre el método de ajustes en el nivel general de precios o el método de actuali

zación de costos específicos. En el caso del método de ajustes por cambios en el nivel general de precios, debe de reexpresarse el costo histórico del activo y su depreciación acumulada al cierre del ejercicio, aplicando el Índice Nacional de Precios al Consumidor — que publica el Banco de México.

- 3.- El sistema de depreciación utilizado para valores actualizados y para costos históricos, debe ser congruente en cuanto a tasas, procedimientos y vidas probables, debiendo concluir en el mismo año de la depreciación del costo y la de su complemento por actualización.
- 4.- Cuando existen bienes cuya vida probable esté desproporcionada en relación con su depreciación acumulada, se deberá de corregir esta deficiencia aplicando al costo original el índice que corresponda; a la cantidad resultante se le deberá de aplicar la proporción de vida útil consumida en relación con la vida probable reestimada para dejar una depreciación actualizada.
- 5.- La contrapartida de la actualización se registra en una cuenta transitoria denominada corrección por reexpresión, que al final del ejercicio se saldará contra el efecto monetario del ejercicio. En el balance general se presentarán los valores actualizados y en el estado de resultados la depreciación del año actualizada.
- 6.- Debe revelarse en los estados financieros básicos, el método de actualización, el costo original y su depreciación acumulada, la depreciación adicional cargada a resultados por la actualización y el procedimiento de depreciación utilizado. También debe revelarse

en caso de existir las correcciones a las estimaciones de vida probable de los bienes y su efecto en la información financiera.

Actualización de la Depreciación Acumulada

A continuación se actualiza la depreciación al 31 de diciembre de 19X5 como sigue:

	Edificio	Maquinaria y equipo	Equipo de reparto	Total
Depn. acum. al 31 de dic. de 19X4 - reexpre. en pesos de esa fecha.	\$ 277.3	1,152.1	79.6	1,509.0
Dep'n. acum. reex. en pesos con poder adquisitivo del 31 de dic. de 19X5 - renglón ant. x 1,6 37 ¹	453.9	1,886.0	130.3	2,470.2
Adic. del ejerc. - con base en la in- versión actualiza- da ²	<u>130.1</u>	<u>508.8</u>	<u>70.2</u>	<u>709.1</u>
Dep'n. acum. al 31 de dic. de 19X5 reex. en pesos con poder -- adquisitivo de esa fe- cha.	<u>584.0</u>	<u>2,394.8</u>	<u>200.5</u>	<u>3,179.3</u>

1.- El factor de ajuste fue determinado dividiendo el índice de precios

al consumidor al 31 de diciembre de 19X5 entre el índice al 31 de diciembre de 19X4 (1,996.7 entre 1,219.4)

2.- El cálculo de la depreciación de 19X5 sobre la inversión actualizada es como sigue:

	Inversión actualiza.	tasa Dep'n.	dep'n. total del año.	dep'n. prom. del año.
Edificio	\$ 2,601.5	5	130.1	104.2
Maquinaria y equipo	5,087.6	10	508.8	407.7
Equipo de reparto.	350.8	20	<u>70.2</u>	<u>56.3</u>
			<u>\$709.1</u>	<u>568.2³</u>

3.- La depreciación promedio fue determinada dividiendo la depreciación total entre el factor promedio del año (709.1 entre 1,248 = 568.2).

El factor promedio del año fue determinado como sigue: 1,996.7 entre 1,599.7 = 1,248.

Incremento por la actualización de la depreciación acumulada al 31 de diciembre de 19X5.

(\$ 2,470.2 - 1,509.0) \$ 961.2

Incremento por actua.
de la dep'n. del año

(\$ 709.1 - 568.2) 140.9

\$ 1,102.1

Asiento

DEBE

HABER

Corrección por reexpresión \$ 1,102.1

Dep'n. acumulada de inmue-
bles, maquinaria y equipo. \$ 1,102.1

Para registrar la actualización de la depreciación acumulada del ejerci-
cio al 31 de diciembre de 19X5.

Plan de Actualización Inicial

Método: Ajuste por Cambios en el Nivel General de Precios.

Objetivo: Reexpresar las inversiones en activo fijo, originadas en años-
anteriores y en el actual, a pesos del poder adquisitivo gene-
ral de 19X4.

Regla 1) Dividir el índice nacional de precios del 31 de diciembre d'

General: 19X4 entre los índices promedios del año 19X4 y de los años
anteriores, los cocientes así obtenidos representan los fac-
tores de reexpresión de cada año.

- 2) Multiplicar el factor de reexpresión de cada año por los va-
lores de cada año por los valores históricos de los valores
conceptos no monetarios.

Para efectos de este caso se considera que tanto la vida de los
activos como su depreciación es adecuada.

La actualización puede hacerse bajo cualquiera de las dos al-
ternativas que se han comentado antes: Método de ajustes por cambios en-
el nivel general de precios o Método de actualización de costos especffi-
cos o valores actuales. Para el desarrollo de este problema se utilizará
el primero de estos métodos. Para ello los inmuebles, maquinaria y equi-

po al 31 de diciembre de 19X4 se actualizan a través de la aplicación de los índices de precios al consumidor, debiéndose obtener los factores de ajuste de conformidad con los años en que fue hecha la inversión.

A continuación se analizan las inversiones en activo fijo de la empresa, en ellas se muestran, en las dos primeras columnas, las cifras de libros que han sido obtenidas con base en el costo histórico original. En la tercera columna se muestra el factor de ajuste que se ha obtenido dividiendo el índice de cierre del ejercicio de 19X4, fecha en que se está actualizando la información, entre el índice promedio del año en que fue hecha la inversión.

En el caso de inversiones del año en que se hace la actualización, se obtiene el factor dividiendo el índice de cierre entre el promedio del año.

Diciembre de 19X4 1,219.4 = 1,202
 Diciembre de 19X4 1,014.1

Año de inversión	VALORES HISTÓRICOS		factor de ajuste	VALORES ACTUALIZADOS	
	costo	Depn. acum.		Inversión	Depn. acum.
TERRENO					
19X1	\$ 110		6.381	\$ <u>701.9</u>	
EDIFICIO					
19X1	160	32	6.381	1,020.9	204.2
19X2	110	17	4,016	441.7	68.3

19X4	<u>80</u>	<u>4</u>	1,202	<u>96.2</u>	<u>4.8</u>
	\$ <u>350</u>	<u>53</u>		<u>1,558.8</u>	<u>277.3</u>
MAQUINARIA Y					
EQUIPO.					
19X1	400	160	6,381	2,552.4	1,020.9
19X2	100	30	4,016	401.6	120.4
19X4	<u>90</u>	<u>9</u>	1,202	<u>108.2</u>	<u>10.8</u>
	\$ <u>590</u>	<u>199</u>		<u>3,062.2</u>	<u>1,152.1</u>
EQUIPO DE					
REPARTO					
19X3	<u>100</u>	<u>40</u>	1,990	<u>199.0</u>	<u>79.6</u>
TOTAL	\$ <u>1,150</u>	<u>292</u>		<u>5,521.9</u>	<u>1,509.0</u>

Los activos netos se han incrementado en:

Valor Original (5,521.9 - 1,150.0)	\$ 4,371.9
Dep'n. acum. (1,509.0 - 292.0)	<u>1,217.0</u>
NETO	\$ <u>3,154.9</u>

La actualización de la información al 31 de diciembre de 19X4-
debe ser incorporado a los libros de contabilidad para cumplir con las -
disposiciones del boletín B-1C como sigue:

	DEBE	HABER
Inventarios	\$ 29.8	
Inmuebles, maq. y equipo	4,371.9	
Dep'n acum. de mob.		\$ 1,217.0

Act. del capital contable

Capital social	2,099.0
Reserva Legal	24.0
Utilidades acumuladas	332.7
Efecto monetario acum.	<u>729.0</u>
	<u>\$ 4,401.7</u>
	<u>4,401.7</u>

Para incorporar en los registros contables el resultado de la actualización inicial con cifras al 31 de diciembre de 19X4.

Plan de Actualización por el Método de Valores Actuales o de Reposición

Objetivo: Convertir los valores reexpresados a pesos de poder adquisitivo general, a valores de reposición o de avalúo.

- Regla
- 1) Comparar los valores de reposición o de avalúo con los valores reexpresados con índices de precios.
 - 2) Las diferencias resultantes de la comparación anterior deben adicionarse o restarse a los valores reexpresados con índices de precios.
 - 3) La suma algebraica de tales diferencias representan el resultado por tenencia de activos no monetarios. (RETANM).

Para determinar el ajuste por la actualización de la depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo al 31 de diciembre de 19X4, se --
presentan a continuación los siguientes valores:

Dep'n.	Valores históricos	Nivel gral. de precios	Valor de reposición	Diferencia Costo
--------	--------------------	------------------------	---------------------	------------------

Edificio	\$ 53.0	277.3	360.0	(82.7)
Maq. y eq.	199.0	1,152.1	1,055.0	97.1
Eq. de rep.	<u>40.0</u>	<u>79.6</u>	<u>100.0</u>	<u>(20.4)</u>
	\$ <u>292.0</u>	<u>1,509.0</u>	<u>1,515.0</u>	<u>(6.0)</u>

Las diferencias entre el valor de reposición y el indizado representa la utilidad o pérdida por retención de activos no monetarios o RET:NM.

CALCULO SIMPLIFICADO Y PRACTICO

Este cálculo consiste en lo siguiente:

- 1.- Para determinar el ajuste por reexpresión a las depreciaciones acumuladas en este caso de edificios, maquinaria y equipo se procede así:
 - a) El ajuste de la primera reexpresión mediante el cual se actualizan las inversiones, se suma con el ajuste de la segunda reexpresión.
 - b) La suma anterior será el total de los incrementos por actualización a las cuentas correspondientes hasta el 31 de diciembre de 19X2.
 - c) Al total de incrementos hasta el 31 de diciembre de 1922, según el inciso b), se multiplica por la tasa de depreciación del 5%, 10% ó 20% según se trate.
 - d) Las cuentas complementarias de depreciación acumulada, también fueron actualizadas en la primera reexpresión. El importe de dicha actualización se multiplica por el factor 0.29^f para actualizar al 31 de diciembre de 19X2.

e) El importe del ajuste a las depreciaciones acumuladas de cada cuenta será la suma de los resultados del inciso c) y d).

A continuación se actualizan los saldos de las cuentas complementarias al 31 de diciembre de 19X2 como sigue:

Cuentas complementarias de:	1a. Reexpr.	2a. Reexpr.	Saldo al 31-dic-X2
Reexpr. de terrenos	99.2	53.4	152.6
Reexpr. de edificio	222.9	150.2	373.1
Reexpr. de maquinaria	354.8	245.3	600.1
Reexpr. de equipo	<u>24.8</u>	<u>35.3</u>	<u>60.1</u>
TOTALES	<u><u>701.8</u></u>	<u><u>484.2</u></u>	<u><u>1,186.0</u></u>

Los terrenos no se deprecian, sino únicamente se incluyen con el fin de checar rápidamente los totales que se obtuvieron con anterioridad de los ajustes de la primera y segunda reexpresión respectivamente.

Cuando se vaya a efectuar la reexpresión del siguiente año, en este caso de 19X3, entonces se partira del saldo del 31 de diciembre de 19X2, que deberá estar en el libro mayor de la empresa.

El saldo al 31 de diciembre de 19X2, que se obtuvo, se multiplica por las tasas de depreciación del 5%, 10% o 20% como sigue:

Reexpr. de edificios	$373.1 \times 5\% = 18.6$
Reexpr. de maquinaria	$600.1 \times 10\% = 60.0$
Reexpr. de equipo	$60.1 \times 20\% = 12.2$

Las depreciaciones acumuladas reexpresadas al 31 de diciembre de 19X1, según el saldo que tienen en el balance reexpresado a esta fe-

cha, se multiplican por el factor de ajuste al cierre de 0.298, para actualizarlas al 31 de diciembre de 19X2.

Cuentas de:	Saldo al 31 de diciembre de 19X1
Dep'n. acum Reexpr. Edificio	99.0 x 00.298 = 29.5
Dep'n. acum. Reexpr. Maquinaria	299.3 x 00.298 = 89.2
Dep'n. acum. Reexpr. Equipo	45.9 x 00.298 = 13.7

El ajuste total por la reexpresión de las depreciaciones acumuladas será la suma del inciso c) más el inciso d) como sigue:

Dep. acum. reexpr. edificio	18.6 + 29.5 = 48.1
Dep. acum. reexpr. Maquinaria	60.0 + 89.2 = 149.2
Dep. acum. reexpr. equipo	12.2 + 13.7 = <u>25.9</u>
Reexpr. Dep'n. Acum.	<u>223.2</u>

3.4 Depreciación del Ejercicio

Para determinar la distribución de la depreciación del ejercicio se procede de la manera siguiente:

	Cifras históricas	Depreciación	Complemento
		Promedio del año	
Dep'n. de:			
Edificio a gtos. de admón.	\$ 19	104.2	85.2
Maq. y eq. a costo de prod'n.	65	407.7	342.7

Ec. de reparto
a gtos. de vta.

	<u>24</u>	<u>56.3</u>	<u>32.3</u>
\$	<u>108¹</u>	<u>568.2</u>	<u>460.2</u>

El ajuste de la actualización de la depreciación del ejercicio es como sigue:

ASIENTO

	DEBE	HABER
Costo de Ventas	\$ 342.7	
Gastos de vta.	32.3	
Gastos de admón,	85.2	
Dep'n. acum. de inmuebles, maq. y equipo.		\$ 460.2

Para registrar la actualización de la depreciación del ejercicio al 31 de diciembre de 19X5.

Primera Reexpresión de la Depreciación Acumulada y del Ejercicio.

Cálculo Simplificado Directo

Al respecto se utiliza el mismo ejemplo del Boletín B-10 ya que este es muy sencillo y claro, lo único que se hará es utilizar "factores netos de índice" restandoles la unidad (1) a cada factor, para obtener directamente el ajuste por reexpresión.

Los factores promedio que proporciona el Boletín, referidos a diciembre de 19X1 son los siguientes:

FACIOM NETO:

19W7	2.240	1.240
19W8	1.934	0.934
19W9	1.497	0.497
19X0	1.275	0.275
19X1	1.079	0.079

A continuación se plantea la forma del cálculo del ajuste correspondiente a la primera reexpresión de la depreciación acumulada y la del ejercicio.

Año de Invers. CUENTAS:	VALOR HISTÓRICO	FACIOM NETO	PARCIAL	AJUSTE X REEXP.
----------------------------	-----------------	----------------	---------	--------------------

DEPRECIACIONES
ACUNULADAS DE

EDIFICIOS

19W7	25.0	x	1.240	31.0	
19W8	20.0	x	0.934	18.7	
19X1	<u>4.0</u>	x	0.079	<u>0.3</u>	
	<u>49.0</u>				50.0

MAQUINARIA

19W8	120.0	x	0.934	112.0	
19W9	<u>45.0</u>	x	0.497	<u>22.3</u>	
	<u>165.0</u>				134.3

EQUIPO

19X0	36.0	x	0.275	<u>9.9</u>	
------	------	---	-------	------------	--

AJUSTE A LAS DEPRECIACIONES ACUMULADAS

194.2 c)

Asiento de ajuste para la primera reexpresión.

	DEBE	HABER
Inventarios	12.0	
Inmueb. maq. y eq.	701.7	
Terrenos \$ 99.2		
Edificio 222.9		
Maquinaria 354.8		
Equipo <u>24.8</u>		
Depá. acum. de las invers. c)		\$ 194.2
Edificio 50.0		
Maquinaria 134.3		
Equipo <u>9.9</u>		
Act. de Capital Contable		499.0
Resul. acum. por posición monetaria		20.5
Este resultado fue obtenido por diferencia de los cargos y abonos determinados		
SUMAS IGUALES	<u>\$ 713.7</u>	<u>713.7</u>

Para determinar el ajuste por reexpresión a las depreciaciones del ejercicio en este caso Edificios, maquinaria y equipo se procede de la siguiente manera:

- a) Las actualizaciones a dichas cuentas se controlan siguiendo la sugereⁿcia del boletín B-10, en cuentas por separado, por lo tanto en el balance aparecen las cuentas "reexpresión de edificios", "reexpresión de maquinaria" y "reexpresión de equipo".
- b) Estas cuentas complementarias recibieron el ajuste de la primera reexpresión a diciembre de 19X1 y el ajuste por la segunda reexpresión a diciembre de 19X2.
- c) Entonces, se saca el promedio de ambos saldos, el de diciembre de 19X1 y el de diciembre de 19X2, sumando ambas cantidades y dividiendolas entre dos.
- d) El ajuste por reexpresión a la depreciación del ejercicio, que se carga a costos o gastos, será el resultado de aplicar la tasa del 5%, 10% ó 20% según corresponda al promedio obtenido en el inciso c).

A continuación se efectúan los cálculos de la depreciación del ejercicio siguiendo estas instrucciones, y se podrán comprobar los resultados que se obtengan son los mismos del boletín B-10.

El boletín B-10 indica que dicha depreciación se efectúe de acuerdo con un promedio de saldos de diciembre de 19X1 y diciembre de 19X2.

El ajuste se obtiene aplicando a dicho promedio de saldos, la tasa de depreciación según corresponda del 5%, 10% ó 20%.

	EDIFICIO	MAQUINARIA	EQUIPO
Saldo al 31-12-11	222.9	354.8	24.6

Saldo al 31-12-X2	<u>373.1</u>	<u>600.1</u>	<u>60.1</u>
SUMA	<u>596.0</u>	<u>954.9</u>	<u>84.9</u>
PROMEDIOS (dividir entre 2)	298.0	477.4	42.4
Multiplicar por tasas	<u>5%</u>	<u>10%</u>	<u>20%</u>
Cargo a costos o gto. por depreciación.	<u>14.8</u>	<u>47.7</u>	<u>8.4</u>

Los saldos de las cuentas que se utilizaron son los determinados en lo anterior.

Resultados finales que son exactamente iguales a los obtenidos en el boletín B-10 y que proceden el siguiente ajuste:

Corrección por reexpresión	152.3
Gtos. de admón.	14.8
Gtos. de vtas.	47.7
Costo de vtas.	8.4

Reexp. Dep. Acum.	223.2
-------------------	-------

De edificio	48.1
-------------	------

De maquinaria	149.2
---------------	-------

De equipo	25.9
-----------	------

DEDUCCION DE INVERSIONES

Uno de los puntos sobresalientes de la reforma fiscal de 1987 en materia de I.S.R., fue el reconocer los efectos inflacionarios sobre-

las inversiones de activo fijo. Para este efecto se establecieron en la Ley dos opciones como sigue:

- 1.- Aquella que permite la actualización de los valores a los montos originales mediante la aplicación de factores de actualización, montos originales que se calculen con base en el Índice Nacional de Precios al Consumidor, a los cuales se les podrán aplicar las tasas máximas de depreciación permitidas en la Ley desde el año de 1986 y,
- 2.- El permitir una deducción de inversiones inmediata, la cual se aplica solo a bienes nuevos de activos fijos mediante la aplicación de un porcentaje mayor a la tasa máxima de depreciación permitida, deducción que podrá efectuarse en el primer ejercicio de su actualización o en el ejercicio siguiente.

Conforme a lo establecido en la Ley en los artículos 41 y 41-A y para efectos de la actualización de las inversiones y la aplicación de las tasas normales se establecieron las siguientes reglas:

De las opciones para determinar el ajuste al valor de los activos fijos:

En el primer ejercicio:

- 1.- En el ejercicio en que se inicie la depreciación de las inversiones:
 - a) Si la inversión se efectúa en un periodo anterior o antes al sexto mes.
 - b) Si la inversión es efectuada después del sexto mes.
- 2.- En los ejercicios siguientes:
 - a) En los ejercicios siguientes a aquel en que se inicie la depreciación

ón.

En el último ejercicio:

3.- En el ejercicio en que se agote la depreciación:

- a) Cuando se agote la deducción después del sexto mes.
- b) En el caso de que la deducción se agote antes del sexto mes del -
ejercicio.

En el momento en que se efectúe la deducción por baja o enajenación-
de inversiones.

4.- En el ejercicio en que se enajenen, se pierdan o deje de ser útil la
inversión:

- a) Cuando el bien se enajene, se pierda o deje de ser útil después -
del ejercicio.
- b) En el caso en que el bien se enajene, se pierda o deje de ser útil
antes del cierre del ejercicio.

En el caso de ejercicios irregulares:

5.- Tratándose de ejercicios irregulares las inversiones pueden revaluar
se conforme a las reglas anteriores, pero estableciéndose el número-
de meses completos que forman parte de la mitad del ejercicio en lu-
gar del sexto mes.

Efectos de las reformas al lo. de enero de 1988

A partir de 1988 la modificación al artículo 41 de la Ley Impu
esto Sobre la Renta y la derogación del artículo 41-A que preveía la de
ducción de las inversiones y que establecía la mecánica anterior, dio co
mo consecuencia lo siguiente:

- 1.- Simplificar definitivamente los cálculos fiscales ya que en vez de actualizar el monto original de la inversión y sobre éste aplicar el porcentaje máximo de la deducción, permitir la actualización ahora — del importe de la depreciación con base en un factor de actualización.
- 2.- El factor de actualización se aplicará directamente al monto de las depreciaciones calculadas sobre las inversiones por el periodo comprendido desde el mes en que se adquirió el bien, hasta el último — mes de la primera mitad del periodo en que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectue la deducción.
- 3.- Asimismo se establece que cuando el número de meses del periodo impar se considerará como último mes de la primera mitad de dicho periodo el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del periodo .
- 4.- En lo que se refiere a la iniciación de la depreciación se establece que las inversiones se empezarán a deducir a elección del contribuyente:
 - a) A partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes.
 - b) Desde el ejercicio siguiente a aquel en que se inicie la depreciación.
 - c) Para los casos de la deducción por baja o enajenación de inversiones, su deducción será ahora en el ejercicio en que esto ocurra — por la parte aún no deducida, ya sea por enajenación o por dejar de ser útiles para obtener los ingresos de los contribuyentes.

DE LA DEDUCCION INMEDIATA DE INVERSIONES

El nuevo sistema que opera en 1987 establece en forma alternativa el permitir a los contribuyentes, la deducción inmediata o anticipada de las inversiones en activos fijos que se utilicen por primera vez en México en el ejercicio en que se inicie la actualización del bien o en el siguiente, permitiendo lo siguiente:

- 1.- Deducir no la totalidad del monto de la inversión, sino que solo el equivalente al valor presente de la depreciación total normal, porcentaje que resulta de aplicar al monto original de la inversión los porcentajes calculados al valor presente por anualidades vencidas que van de acuerdo con el tipo del bien de que se trate y con el número de años de vida útil estimada para efectos fiscales, los que fluctúan entre el 51% aplicable a construcciones y el 93% aplicable a semovientes y vegetales.
- 2.- En ningún caso será deducible la diferencia que se observe entre el monto original de la inversión y la cantidad deducible de acuerdo con el porcentaje establecido, excepto aquéllos bienes o inversiones que se enajenen o se pierdan por caso fortuito o de fuerza mayor, antes de transcurra su periodo de vida útil.
- 3.- Cabe mencionar que cuando los bienes depreciables a valor presente sean enajenados, se pierdan o dejen de ser útiles, la diferencia no deducida y que se cita, podrá ser deducida adicionalmente aplicando el procedimiento descrito para la depreciación sobre valores revaluados; multiplicado por el factor de corrección de valor presente del-

bien, de acuerdo con una tabla que para tales efectos se establece - en la Ley y que toma en consideración el número de años transcurridos desde el inicio de la depreciación a valor presente y el porcentaje - de deducción inmediata aplicado al bien.

4.- Destaca desde 1987 el que esta opción no puede ejercerse por el contribuyente respecto de activos fijos correspondientes a mobiliario y equipo de oficina, ni de bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero, así como para efectos del sistema tradicional.

5.- Se señala asimismo que el monto original de la inversión se revalorará con el factor de actualización que corresponda al periodo comprendido entre el mes de adquisición y el mes en que se comience a utilizar el bien o el del primer mes del ejercicio siguiente, cuando se opte por diferir la deducción hasta dicho periodo o ejercicio.

Efectos de la Reforma al Lo. de Enero de 1988

A partir de 1988 la opción para depreciar los activos fijos nuevos a valor presente incorporó algunas adecuaciones, tales como:

1.- En cuanto al momento en que puede ejercerse la opción:

- a) Desde el ejercicio en que se efectuó la opción.
- b) Cuando se inicie la utilización del bien y,
- c) En el ejercicio siguiente a su utilización.

2.- Una vez que se ejerza la opción de depreciación a valor presente, ésta surtirá efecto en pagos provisionales, excepto que se opte por ejercer sólo para determinar el resultado fiscal anual.

3.- Se establece el procedimiento que permite a los contribuyentes deter

minar el monto original ajustado de las inversiones al cual se deben aplicar los porcentos de depreciación a valor presente, según sea el caso, para efecto de los pagos provisionales, para efectos del cálculo del resultado fiscal y en el caso de que los bienes sean enajenados, se pierdan o dejen de ser útiles.

Como consecuencia de lo anetior para efectos de calcular el factor de actualización que corresponda se determinará a su vez como sigue:

- 1.- Para pagos provisionales el factor de actualización se determinará el correspondiente al periodo comprendido entre el mes en que se adquirió el bien y el primer mes en que se efectue la deducción en pagos provisionales.
- 2.- Para el cálculo del resultado fiscal del ejercicio el factor de actualización se determinará el correspondiente al periodo comprendido entre el mes en que se adquirió el bien y el último mes de la primera mitad del periodo que transcurra desde que se efectuó la inversión hasta el cierre del ejercicio en que se tomó la deducción, y
- 3.- En el caso de bienes enajenados, se pierden o dejan de ser útiles, el factor de actualización se determinará el correspondiente al periodo comprendido entre el mes en que se adquirió el bien y el último mes de la primera mitad del periodo en el que se haya efectuado la deducción a valor presente.

En términos generales puede decirse que el supuesto para tomar la deducción cuando se efectuó la inversión para algunos contribuyentes-

minar el monto original ajustado de las inversiones al cual se deben aplicar los porcentos de depreciación a valor presente, según sea el caso, para efecto de los pagos provisionales, para efectos del cálculo del resultado fiscal y en el caso de que los bienes sean enajenados, se pierdan o dejen de ser útiles.

Como consecuencia de lo anterior para efectos de calcular el factor de actualización que corresponda se determinará a su vez como sigue:

- 1.- Para pagos provisionales el factor de actualización se determinará el correspondiente al periodo comprendido entre el mes en que se adquirió el bien y el primer mes en que se efectue la deducción en pagos provisionales.
- 2.- Para el cálculo del resultado fiscal del ejercicio el factor de actualización se determinará el correspondiente al periodo comprendido entre el mes en que se adquirió el bien y el último mes de la primera mitad del periodo que transcurra desde que se efectuó la inversión hasta el cierre del ejercicio en que se tomó la deducción, y
- 3.- En el caso de bienes enajenados, se pierden o dejan de ser útiles, el factor de actualización se determinará el correspondiente al periodo comprendido entre el mes en que se adquirió el bien y el último mes de la primera mitad del periodo en el que se haya efectuado la deducción a valor presente.

En términos generales puede decirse que el supuesto para tomar la deducción cuando se efectuó la inversión para algunos contribuyentes-

puede representar una ventaja significativa en la determinación de su resultado fiscal; sin embargo por lo que se refiere a la determinación del periodo que debe considerar el contribuyente para efecto de pagos provisionales, resultado fiscal y enajenación o pérdida por dejar de ser útiles y como consecuencia determinar el factor de actualización, la determinación de su resultado fiscal en el caso de periodos cortos puede favorecerle, no así para periodos relativos a ejercicios anuales en el que se observa un periodo deflacionario al considerar el sexto mes del ejercicio.

3.5 Valor de Substitución

El presente punto se refiere a uno de los métodos de revaluación que se realiza por medio del avalúo el cual deberá de contener el valor de substitución o valor de reposición al cual me enfocare de manera más particular.

- 1.- VALOR DE REPOSICION NUEVO.- Se entenderá como el valor de cotización o estimación de mercado, de una construcción o equipo igual o equivalente; más los gastos en que se incurrirá en la actualidad por concepto de derechos y gastos de importación, fletes, gastos de instalación eléctrica, mecánica, civil, de ingeniería, maniobras, etc; en su caso.
- 2.- VALOR NETO DE REPOSICION.- Se entenderá como el valor que tienen los bienes a la fecha en que se práctico el avalúo, y se determinará a partir del valor de reposición nuevo corregido por los factores de depreciación debidos a la vida consumida respecto de su vida útil de

producción y económica; estado de conservación y grado de obsolescencia relativa a la empresa en cuestión.

- 3.- VIDA UTIL REMANENTE.- Se entenderá como la vida útil que se estima tendrán los bienes en el futuro, dentro de los límites de eficiencia de producción y económica, para la empresa en cuestión.

El boletín B-10 menciona que se entiende por valor de reposición el costo en que se incurrirá la empresa en la fecha del balance, para adquirir o producir un artículo igual al que integra su inventario.

El avalúo de un perito independiente, implica la determinación del valor de reposición de los activos fijos, mediante un estudio técnico practicado por valuadores independientes de competencia acreditada. - Otro de los puntos que deberá de contener el estudio o avalúo es el siguiente:

- 4.- VALOR DE DESECHO.- Cuando existen elementos suficientes que indiquen su posible existencia. En otras palabras, el valor en que se pudiera vender una vez utilizado.

3.6 Enajenación de Bienes

Un activo fijo se puede vender cuando es posible entrar en posesión de otro que sea mejor, más moderno o más rápido. También se puede vender cuando el costo de su mantenimiento excede a los beneficios derivados de su uso constante.

El principio que rige la venta de un activo fijo es que todas las cantidades asociadas con el mismo se retiran de los libros. La entidad económica pierde sus derechos sobre el activo en cuestión, de manera

que tanto el activo como su respectiva depreciación acumulada se deben - de retirar a fondo.

Para presentar debidamente los gastos del periodo y la depre - ciación acumulada correspondiente, antes de registrar la venta se deberá de hacer un asiento para actualizar la depreciación.

EJEMPLO

La compañía Vázquez vendió una máquina en \$ 5'000,000, al con - tado, el costo original fue de \$ 28'000,000 y que estaba depreciada en - un 75% después de estar actualizada la depreciación. El asiento por la - venta es el siguiente:

Efectivo	\$ 5'000,000	
Depn. acum.	21'000,000	
Pérdida en vta.	2'000,000	
Costo de la Máq.		28'000,000

Vázquez vendió una máquina en \$ 5'000,000 cuyo valor en libros era de \$ 7'000,000 (\$28'000 - 21'000). En consecuencia, la operación dió lugar a una pérdida de \$ 2'000,000. Por otra parte si la máquina se hubi era vendido en \$ 11'000,000 se habría obtenido un beneficio de \$4'000,000 esta última operación se habría registrado de la siguiente forma:

Efectivo	\$ 11'000,000	
Depn. acum.	21'000,000	
Costo de la máq.		\$ 28'000,000
Beneficio de la vta.		4'000,000

La ganancia o pérdida resultante de la venta de un activo fijo

aparece en el estado de resultados bajo el encabezado Otros ingresos y - Gastos.

Cuando se retira un activo fijo, el costo del activo y la depreciación acumulada deben de eliminarse de los libros de contabilidad. Los asientos que cargan la depreciación acumulada y que acreditan la cuenta de activo deberán hacerse simultaneamente con el registro de los procedimientos para la venta.

La diferencia que existe entre el valor en libros (costo menos depreciación acumulada) y el precio de venta, se carga o acredita a una cuenta llamada "utilidad o pérdida en la venta de activo fijo". Algunos contadores pueden preferir una cuenta en la cual se registren las pérdidas y otra para las utilidades.

EJEMPLO:

Costo del activo fijo	\$ 3,700
Depn. acum.	<u>2,220</u>
Valor en libros	1,480
Precio de vta.	<u>1,200</u>
PERDIDA	\$ <u>280</u>

Asiento para registrar la cuenta:

Caja	\$ 1,200
Rva. para dep.	2,220
Pérd. en vta.	
act. fijo	280

Activo Fijo \$ 3,700

Si el activo fijo se hubierá vendido en \$ 1,600, resulta una -
utilidad de \$ 120, el asiento sería:

Caja \$ 1,600

Depn acum. 2,220

Ut. en vta.

act. fijo \$ 120

Activo Fijo 3,700

La cuenta "utilidad o pérdida en venta de activo fijo" se con-
sidera que es una pérdida o utilidad por otros conceptos: se muestra en
el estado de pérdidas y ganancias como una adición a, o una deducción de
la utilidad neta de operación.

Mencionaremos a continuación los artículos de la Ley del Impu-
esto Sobre la Renta que se relacionan con la enajenación de bienes y son
los siguientes:

ARTICULO 1º.- "Para determinar la ganancia por enajenación de terrenos,-
acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores en
mobiliarios, así como títulos valor que representen la pro-
piedad de bienes, excepto certificados de bienes o mercan-
cías; piezas de oro o de plata que hubieren tenido el cá-
racter de moneda nacional o extranjera y las piezas denomi-
nadas onzas troy; los contribuyentes podrán ajustar el mon-
to original de la inversión multiplicandola por el factor-
de actualización correspondiente al periodo comprendido --

desde el mes en que se realizó la inversión y hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se enajene".

ARTICULO 18 "Para determinar la ganancia por enajenación de los bienes
BIS.- que a continuación se mencionan los contribuyentes podrán-
ajustar el monto original de la inversión conforme a las -
siguientes reglas:

I Al monto original de la inversión en terrenos, acciones-
partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios
así como títulos valor que representen la propiedad de-
bienes, excepto certificados de depósito de bienes o -
mercancías, se aplicará el factor correspondiente, con--
forme al número de años transcurridos entre su adquisici
ón y su enajenación de acuerdo con la tabla de ajuste -
que al efecto establezca el Congreso de la Unión.

II Tratándose de construcciones, a la cantidad pendiente de
deducir se le aplicará el factor correspondiente, confor
me a la fracción que antecede.

3.7 Activos fijos Inservibles o no Usados

A los activos fijos se les puede dar de baja al desecharlos, -
venderlos o entregarlos a cambio de un nuevo activo. Al contabilizar la-
baja de un activo fijo, se deben de eliminar de los libros tanto el acti
tivo como la depreciación acumulada.

Sin importar cual sea la forma de dar de baja un activo fijo, -
sólo existen tres situaciones:

- 1.- Se obtiene una utilidad
- 2.- Se produce una pérdida
- 3.- No se produce ni utilidad ni pérdida.

Las fórmulas para determinar la utilidad o pérdida que se realiza en la cancelación de un activo fijo son las siguientes:

Costo - Depreciación acumulada = Valor en libros

Efectivo - Valor en libros = Ganancia obtenida

Valor en libros - Efectivo recibido = Pérdida incurrida

Por lo general, los activos fijos se desechan o se venden durante el año contable; por lo que se requiere un ajuste a la depreciación acumulada con el objeto de actualizar el saldo.

Un procedimiento usado con frecuencia es cargar la depreciación desde la fecha de adquisición, hasta aquélla en que se da de baja mediante la asignación de importes al mes completo más cercano.

El retiro de los activos fijos puede deberse a la baja, a la venta o al trueque en la adquisición de nuevos activos.

Al momento del retiro, será necesario asegurarse que la depreciación acumulada este actualizada, por ejemplo supongase que la máquina 72, que se compró el 10 de enero de 1962 en \$ 12'400, con un valor de desecho estimado de \$ 400 se retira después de 8.5 años de uso, habiendose calculado originalmente una vida útil de 10 años. La depreciación se había contabilizado anualmente el 31 de diciembre, de tal forma que a la fecha de retiro, 10 de julio de 1970, la cuenta de depreciación acumulada mostraba un saldo de \$ 9'600. Antes de que se corran los asientos por

retiro, la depreciación para el semestre que terminó el 10 de julio de 1970 se contabiliza de la siguiente manera:

Depreciación maquinaria	600
Depreciación acum. de maquinaria	600

Los asientos para cada tipo de retiro se presentan a continuación considerando como base los datos anteriormente mencionados.

Baja del Activo

Cuando un activo se abona, la cuenta de activo y su correspondiente cuenta de depreciación acumulada se cancelan de los registros, contabilizándose si hubiera alguna pérdida. El asiento referente a la máquina anterior será:

Depn. acum. maquinaria	10,200	
Pérd. en retiro de a. f.	2,200	
Maquinaria		12,400

El cargo a la cuenta de depreciación acumulada corresponde a la cantidad acumulada al 10 de julio de 1970, fecha de retiro.

Cambios de Activos Fijos

Cuando un activo se cambia por otro, la bonificación sobre el activo fijo representa la cantidad recibida por la venta de la máquina usada. Supongamos que la máquina 72 fue cambiada por la máquina 89, cuyo costo fue de \$ 14'000 con una bonificación de \$ 3'000 sobre la máquina usada y el saldo de \$ 11'000 pagadero con cheque. Esta transacción puede registrarse en dos asientos de la siguiente manera:

Bonif. en entrega de máq. usada	3'000	
Depn. acum. máq.	16'200	
Utilidad en retiro		800
Maquinaria		12'400
(para registrar el retiro de la máquina 72)		
Maquinaria	14'000	
Bonif. entrega máq. usada		3'000
Cuentas por pagar		11'000
(para registrar la compra de la máquina 89)		

El tratamiento contable aceptado para el retiro de activos es el siguiente: al momento que un activo es retirado de servicio debe abo- narse su costo a la cuenta relativa y cancelarse la depreciación acumula- da, el valor neto en libros más el costo de reposición menos el valor de realización o de desecho, arrojará una utilidad o pérdida que debe de ser reflejada en los resultados del ejercicio.

Cuando ciertos activos están temporalmente ociosos y de los — cuales se tiene una certeza que serán puestos nuevamente en servicio, es necesario presentarlos por separado o diferenciarlos en el balance gene- ral a través de una nota.

Cuando una porción importante de inmuebles, maquinaria y equipo ha estado ocioso por un prolongado periodo, pero que aún tiene posibili- dades de ponerse en servicio, el monto de estos activos debe de ser mos- trado en un renglón especial del balance general. El seguir o no calcu- lando la depreciación de estos bienes y a que tasas, depende de si en — las circunstancias la ociosidad afecta la vida probable de los mismos.

Al abandonar un activo fijo debe de registrarse a su valor de realización y si este es inferior al valor neto en libros la pérdida deberá cargarse a resultados. Atendiendo a su importancia relativa el importe del activo fijo abandonado deberá de presentarse en un renglón especial.

Si un activo esta totalmente depreciado y aún está en uso, se recomienda que el costo y la depreciación acumulada continuen registrandose en los libros de contabilidad y se incluyan en el balance general, aunque un monto compense al otro.

Si embargo si el activo fijo se retira permanentemente, deberá de traspasarse a una sección separada del auxiliar de planta y se deberá de quitar de la cuenta de activo fijo en el libro mayor general. Aún cuando el activo este en posesión de la compañía, y presumiblemente tenga algún valor, se deberá de llevar en una sección separada del auxiliar de planta para propósitos de control.

El asiento para eliminar un activo fijo retirado es el siguiente:

Depn. acum. maq. y eq.	\$ 4'000	
Maquinaria		\$ 4'000

Para remover el torno 75 retirado y colocado en el almacén al pendiente de futura disposición.

Cuando un activo fijo que se mantiene para uso productivo en un negocio, o para inversiones, se cambia en la compra de un activo similar, la utilidad o pérdida se reflejará en el valor de acumulación del -

nuevo activo adquirido, permitiendo así una mayor o menor depreciación - en el futuro.

La obsolescencia significa la disminución del valor que sufre - un activo fijo, producido por la aparición de uno nuevo que llega a aumentar en forma más económica la producción que responda a nuevas necesidades, gustos, gastos o modas.

Al respecto se dice, que ninguna empresa a la tendencia aparentemente inevitable de desplazar el material viejo y antiguo no obstante sus buenas condiciones de conservación, y cambiarlo por otro más nuevo - y más económico.

Los adelantos en la tecnología hacen que algunos activos se vean rechazados u obsoletos, pues en el mercado, sobre todo en la actualidad las transformaciones que se operan en artículos eléctricos, maquinaria, etc; hacen que los activos adquiridos con anterioridad, comparados con los que recientemente se ofrecen, resulten inadecuados para la empresa, desde el punto de vista de costos, o la calidad de los artículos que producen.

En toda clase de negocios, ya se trate del comercio, la industria, la agricultura, etc; en sus máquinas y equipos, es común que se -- presente la obsolescencia y la insuficiencia, ya que tienen características muy similares, siendo estos dos factores los que influyen en el método que se elija para calcular la depreciación.

CAPITULO IV: LA INFORMACION FINANCIERA Y LAS INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS
DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL AUDITOR EXTERNO

Examen del Activo Fijo.

El estudio del activo fijo para efectos de una revisión de estados financieros, incluye el estudio de las operaciones relativas a la adquisición y baja de esos bienes en el curso de las operaciones de la empresa, así como la aplicación del costo de esos bienes, en su caso, a los resultados de sus operaciones.

Los bienes comprendidos en la revisión del activo fijo son: terrenos, edificios, maquinaria, muebles y equipo de oficina, moldes, herramientas, equipo de transporte y similares.

Objetivos del Examen

Los objetivos de la revisión de las cuentas de inmuebles, maquinaria y equipo son:

- 1.- Comprobar la existencia de los activos.
- 2.- Comprobar que la empresa auditada sea propietaria de los activos fijos.
- 3.- Estudiar y revelar plenamente los métodos de valuación empleados en los activos fijos.
- 4.- Verificar la autenticidad de las transacciones relacionadas con activos fijos, para el año que se este auditando.
- 5.- Juzgar que tan adecuado es el programa de depreciación.
- 6.- Estudiar y evaluar el control interno existente para los activos.
- 7.- Comprobar el adecuado registro de las altas y bajas de los bienes.
- 8.- Conocer y mostrar en el balance general cualquier limitación o grá-

vamen a esas propiedades.

- 9.- Verificar que la presentación de esos bienes en el balance general - sea el costo de adquisición.
- 10.- Cerciorarse que el cómputo de la depreciación sea razonable, consistente con el ejercicio anterior y de acuerdo con los métodos aceptados para su cálculo.

Las operaciones de una empresa con relación a la inversión en inmuebles, maquinaria y equipo, se pueden dividir en los siguientes aspectos:

- 1.- Adquisiciones.
- 2.- Bajas.
- 3.- Recuentos físicos.
- 4.- Pequeñas herramientas y moldes.
- 5.- Depreciaciones.
- 6.- Gastos de conservación.

ADQUISICIONES

Las adquisiciones de activo fijo pueden ser por compra, por fusión, por aportaciones de capital, por construcciones e instalaciones hechas por la propia empresa, etc. A continuación se refiere al trabajo que se recomienda llevar a cabo para revisar las altas de bienes según la operación de que se deriven.

El Contador en su papel de Auditor debe estudiar los registros, para apreciar el número de partidas, importancia y el costo a que esten -

registradas en la contabilidad. Si los registros del cliente están manejados con cuidado y es fácil identificar las partidas que representan las adquisiciones de activo, el auditor podrá indicar en esos registros mediante las marcas seleccionadas para la investigación.

En una ódula para sus papeles de trabajo indicará el significado de las marcas anotadas en los registros del cliente y describirá el trabajo realizado así como la extensión del mismo, en caso de que los registros del cliente sean deficientes o confusos para seguir metódicamente una revisión, valdrá la pena solicitar del cliente un resumen de las principales adiciones efectuadas en el ejercicio.

Si no es posible lograr la cooperación del cliente en este aspecto el auditor deberá obtener dicho resumen. De ahí seleccionará el auditor las partidas que desea investigar. Además será necesario comprobar selectivamente las sumas de los registros.

Una vez seleccionada la extensión de la prueba, será muy conveniente que el auditor haga una inspección a la planta y a las instalaciones de la empresa. Si éste cuenta con un plano en que estén distribuidas las unidades del equipo, esto facilitará mucho la comprensión de la inversión que tiene la empresa en esos bienes y su relación con las cuentas.

La revisión de los documentos debe de abarcar la inspección de la factura o del título de propiedad, de la autorización escrita para la adquisición del pedido y de las notas de gastos y fletes correspondientes al traslado, así como de los gastos de instalación.

Por lo que se refiere a terrenos y a edificios adquiridos, el -

auditor deberá de remitirse a las escrituras, pólizas de seguros, boletas del impuesto predial, actas de asambleas de accionistas y de juntas del consejo de administración, así como a la correspondencia relacionada con la adquisición de esos bienes, para comprobar la propiedad de los mismos que ostenta la empresa.

El auditor no es responsable de comprobar la validez oficial de los títulos, que comprueban la propiedad para la empresa. Sin embargo, deberá cerciorarse de la comprobación de esas propiedades, mediante la inspección de los distintos elementos descritos en el párrafo anterior, es recomendable en casos en que los inmuebles tengan importancia particular en opinión del auditor, recurrir al registro público de la propiedad.

Las adquisiciones por fusiones o en aportaciones de capital, deben ser comprobadas mediante la inspección de las escrituras correspondientes, de las actas de asambleas de accionistas y de juntas del consejo de administración en que hayan sido aprobadas, de contratos que se hayan celebrado sobre el particular y mediante la apreciación de la base de valuación efectuada, cuidando desde luego que se hayan satisfecho los requisitos legales y fiscales que corresponden.

En el caso de adquisiciones a través de órdenes de trabajo en proceso, o sea cuando la empresa ha realizado determinada construcción o la instalación de un equipo, se debe tomar debida nota del concepto de cada orden, para poder juzgar si los cargos a las órdenes son afines a su concepto.

4.1 Procedimientos de Auditoría

Los procedimientos de auditoría consistirán en lo siguiente, en relación con los distintos elementos que integran cada orden, o sea los materiales, la mano de obra y los gastos.

- 1.- Los materiales deberán ser comprobados en relación con el examen de inventarios, en cuanto a su correcta aplicación, tanto por su naturaleza como por su monto, a los trabajos en proceso.
- 2.- Los cargos por mano de obra deberán ser revisados en combinación con las pruebas de las nóminas. A este respecto, se deberá hacer una revisión de la clase de obra de que se trate, mediante discusión con funcionarios de la empresa, y si la obra está en proceso al momento de la revisión, mediante discusión con los encargados de llevar a cabo.
- 3.- Los gastos indirectos que correspondan a obras en proceso, pueden referirse al departamento de planeación, de construcción o a algún otro departamento que directamente intervenga en una o varias obras a la vez dentro de la empresa. Sin embargo, la práctica de cargar a las órdenes de trabajo los gastos indirectos de producción o de administración de la empresa no es aceptable, excepto en casos especiales y por motivos bien fundados.
- 4.- Los intereses en el periodo de construcción de la planta que se cargan a la inversión de ésta; deberán ser comprobados en función al monto invertido y al periodo de construcción.
- 5.- Cuando los procedimientos del control interno de la empresa incluyen

el requisito de una autorización formal para las órdenes de trabajo se deben comparar las erogaciones reales con las aprobadas y discutir las diferencias con los funcionarios de la empresa.

- 6.- Finalmente, es muy conveniente hacer una inspección a las obras en proceso que se este realizando al momento de la revisión. Sobre este particular es muy importante investigar con las personas encargadas de las obras si éstas se refieren realmente a adiciones o son meramente reparaciones. En este último caso los cargos a obras en proceso deberán ser traspasados a gastos al fin del ejercicio.

Por lo que se refiere a las revaluaciones de activo fijo serán mencionadas en el balance general o en sus notas complementarias.

Bajas

La revisión de las bajas o retiros de inmuebles, maquinaria y equipo tienen como objeto principal la comprobación de que han sido dados de baja todos los bienes vendidos o desechados y también de que no hayan sido dados de baja bienes que todavía son propiedad de la empresa. A este efecto, se puede tomar en cuenta los siguientes puntos:

- 1.- Al hacer la inspección a la planta se deben tener presentes las partidas que según los registros se hayan dado de baja, para comprobar que efectivamente no existen, a tomar nota que el estado en que se encuentran ya no permite su aprovechamiento.
- 2.- Tener pláticas con funcionarios de la empresa y con las personas encargadas de manejar los equipos o cuidar de las instalaciones, con-

objeto de obtener información acerca de movimientos importantes que físicamente hayan ocurrido en el activo fijo, para que al hacer los estudios en los registros y documentación se toma nota de si esos movimientos se registraron adecuadamente.

- 3.- Investigación de las cuentas de resultados que pueden revelar créditos o cargos por utilidad o pérdida en venta de bienes de activo fijo.
- 4.- Investigación de las cuentas personales de los socios o directivos de la empresa, que puedan revelar el registro indebido de la venta de los bienes de la empresa.
- 5.- Investigación de los retiros mencionados en las órdenes de construcción o adquisiciones de nuevos bienes.

En los casos de ventas de partidas de activo fijo, se deberá de comprobar que la utilidad o pérdida resultante haya sido registrada en los libros y de que haya sido cancelada la depreciación correspondiente.

Recuentos Físicos

El auditor deberá de cerciorarse de que la empresa efectue recuentos físicos de los bienes de activo que representan inmuebles, maquinaria y equipo con alguna periodicidad, aún cuando no necesariamente cada año, con objeto de comprobar que las altas y retiros han sido registrados.

Pequeñas Herramientas y Moldes

Existen diversos procedimientos para registrar las pequeñas he-

rramientas y los moldes en las empresas industriales, los principales, po
demos resumirlos como sigue:

- Cargar directamente a gastos la herramienta y molde que se utilizan--
en el curso del ejercicio.
- Cargar al activo una suma estimada que se considere como la existen--
cia normalmente permanente y traspasar a gastos todas las adiciones --
así como las reposiciones, sin considerar depreciación sobre esa exig
tencia de herramientas y moldes.
- Cargar al activo todas las adiciones y depreciarlas a una tasa global
- Cargar las adquisiciones al activo, en este caso solamente por lo que
se refiere a los moldes, aquéllos que están realmente en uso, clasifi
cados de acuerdo con la vida estimada probable y se harían los regis-
tros por clase en su totalidad cuando el modelo fuera cambiado. Este-
plan no se adapta a situaciones en las cuales no es posible hacer una
clasificación definida por clase de producto a que se refieren lós --
moldes.

El auditor, al hacer la revisión de los gastos por consumo de-
las pequeñas herramientas y moldes, debe de estudiar los registros que se
lleven de esas partidas y hacer las pruebas físicas que considere conveni
entes, dependiendo de la efectividad del control interno establecido y del
cuidado con que se lleven los registros. Además deberá de comprobar que -
el procedimiento que sigue la empresa para registrar las partidas a que -
se refiere es consistente.

Depreciación

Será necesario comprobar que el procedimiento seguido por la empresa para considerar la depreciación es consecuente con el aplicado en el ejercicio anterior. También será preciso investigar los cálculos de la depreciación acumulada.

Por lo que se refiere a la comprobación del cálculo de la provisión correspondiente al ejercicio, es conveniente hacer pruebas con las que se pueda comprobar globalmente la depreciación, en caso de que las tasas aplicables se computen sobre la base de línea recta.

En caso de que exista una variedad de tasas para calcular la depreciación, o que estase calcule sobre la base de la fecha de adquisición de los bienes, bastará con que el auditor haga pruebas selectivas que le permitan comprobar la aplicación correcta de las tasas correspondientes.

Por lo que se refiere al movimiento en las cuentas en que se registran la depreciación acumulada, se deberá de comprobar que los gastos corresponden a partidas dadas de baja, las cuales debieron ser comprobadas a través de la revisión de las bajas de equipo; en cuanto a los créditos, estos deberán de coincidir con los cargos a resultados y se deberá de investigar cualquier crédito adicional que no corresponda al movimiento de la depreciación correspondiente al ejercicio.

Gastos de Conservación y Reparaciones

El auditor debe de revisar las prácticas seguidas por la empresa al efecto, deberá de comparar los cargos del ejercicio que esta revisando-

con los de los ejercicios precedentes, para investigar las variaciones de consideración que hubieran ocurrido. Sobre este particular, el boletín B-10 de esta Comisión de Procedimientos de Auditoría se refiere a las distintas pruebas que se pueden realizar para comprobar las partidas cargadas a resultados.

Muchas empresas han fijado en términos generales una cifra base para clasificar como inversión o gastos determinadas erogaciones, sin perjuicio de que para decir la cuenta de cargo se tome en cuenta la vida probable y la facilidad de control de los bienes adquiridos, ya que si un bien tiene una corta vida probable y su control físico es por naturaleza difícil, probablemente convenga considerarlo como gasto al utilizarlo por primera vez; las sumas inferiores a esas bases se van a cargar a los resultados.

Sin embargo, frecuentemente es difícil determinar que partidas deben ser registradas como activo fijo, y cuales deben de cargarse a las operaciones, la mayoría de los casos de duda se pueden resolver mediante las consideraciones siguientes:

- a) La sustitución de una partida previamente registrada como activo fijo, siempre que la anterior se dé de baja.
- b) La adición que prolonga considerablemente la vida de un bien.
- c) Aquéllos desembolsos que aumenten el valor de la propiedad.
- d) Las erogaciones que permitan que un bien sea adaptable para un uso diferente.

Son partidas que deben de considerarse como gastos:

- a) Restauración de un bien a un estado adecuado de servicio.
- b) Conservar los bienes en un estado eficiente de operación.
- c) No aumentar el valor de la propiedad.
- d) No prolonga apreciablemente la vida de un bien.

Primera Auditoría

En los casos de una primera auditoría, el Contador Público, debe extender su revisión a ejercicios anteriores, en cuanto a la documentación comprobatoria, la evaluación de los bienes, lo razonable de la depreciación y el criterio seguido por la empresa para considerar a estos últimos se deberán de investigar partidas importantes que pudieran indicar inversiones cargadas indebidamente a gastos.

También en el caso de una primera auditoría se debe hacer una inspección a la planta y a las instalaciones de la empresa, además de permitir al auditor familiarizarse con los problemas inherentes a aquellas que le sirven para constatar su existencia.

Certificación de los Directivos

Cuando las cuentas de activo fijo y su depreciación correspondiente son importantes en los estados financieros de la empresa, es necesario obtener una certificación escrita de los siguientes puntos:

- Todos los cargos durante el periodo representan adiciones reales a las propiedades de la empresa.
- Todos los bienes propiedad de la empresa están registradas en las --

cuentas.

- Todos los inmuebles, maquinaria y equipo retirados, desmantelados, — abandonados, vendidos o inutilizados en alguna forma durante el ejercicio fueron acreditadas a las cuentas de propiedades al valor que es estaba registrado en ellas y quedo asentada en los mismos la ganancia o pérdida resultante.
- La empresa tiene títulos de propiedad sobre todos los bienes que apa recen registrados en las cuentas y no existía al cierre del ejercicio ni a la fecha de terminar la revisión del auditor gravámen alguno sobre esos bienes o, en su defecto, mencionar las excepciones.
- La depreciación acumulada al cierre del ejercicio es considerada suficiente para la empresa.

4.2 Control Interno

Dentro de toda auditoría de activo fijo es indispensable y re-comendable el examen y evaluación del control interno por diversas causas como por ejemplo:

- a) Para dejar evidencia dentro de los papeles de trabajo de que el audi-tor cumplió con las normas de auditoría que lo obliga al examen y --- evaluación del control interno.
- b) Como explicación del porqué se llevaron a cabo determinadas pruebas - de auditoría y procedimientos.

El trabajo desarrollado para estudiar y evaluar el control in-terno debe constar en papeles de trabajo para comprobar que se cumplió ---

con la norma de auditoría; para fundar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría utilizados y como base para sugerir al cliente mejoras a los procedimientos establecidos.

El estudio del control interno que el auditor debe de realizar como base para su posterior evaluación además de seguir los procedimientos y métodos establecidos, debe de contar con un grado razonable de seguridad de que éstos se están utilizando y operando en la forma planeada. - Esto es lo que incluye la revisión de sistema y las pruebas de cumplimiento.

El estudio y evaluación del control interno en la auditoría del activo fijo puede determinar la confianza que puede depositar en los métodos existentes, para registrar toda adición o baja de unidades de activo fijo y el correspondiente movimiento de su depreciación.

Elementos Básicos del Control Interno del Activo Fijo

A) CONTROL DE ADQUISICIONES.- En sociedades cuyas operaciones financieras se controlan mediante presupuestos, las adiciones al activo fijo se planean mucho antes de su compra. La planeación puede consistir en provisiones por cantidades globales establecidas al principio de cada año para varios departamentos ó análisis detallados que describen uno por uno los activos que van a adquirirse.

Cualquiera que sea su desglose, los elementos del control interno son un examen independiente respecto a la necesidad del nuevo equipo; la elección de un fabricante ó contratista mediante concursos u otros --

costos o métodos de financiamiento; la aprobación para disponer, tanto físicamente como en las cuentas respectivas, del equipo reemplazado - así como de los costos relativos, pasados y en perspectiva; y una revisión después de que se haya terminado; del costo y otros detalles - de la construcción o compra.

La forma más satisfactoria del control interno sobre herramientas pequeñas, troqueles y moldes, es estudiar periódicamente el inventario y la depreciación, y capitalizar entre la formulación de uso y otro - inventario partidas cuyo importe exceda de una cantidad establecida, - y también la depreciación acumulada calculada, cuando menos en parte.

- B) **CONSERVACION Y REPARACIONES.**- El mismo cuidado que se tiene en relación con las compras de equipo, deberá ejercerse sobre las operaciones de conservación y reparación. El comité de equipo o su equivalente a menudo las supervisa y emite órdenes de trabajo especiales para reparaciones extraordinarias ó de emergencia.
- C) **MAYOR AUXILIAR DE EQUIPO.**- Un mayor auxiliar de equipo resulta de valor para cualquier empresa, sin importar su tamaño. Una norma práctica para este auxiliar lo constituye el uso de una tarjeta para cada - unidad contable en la cual aparecen datos relativos a la localización identificación, fecha de compra, costo de adquisición y otros informes de su estado y después de su retiro, las causas y la cantidad obtenida por su venta o desecho.
- D) **DELIMITACION DE UNIDADES.**- Cuando las unidades han sido cuidadosamente delimitados, es posible un tratamiento más exacto y constante a los

cargos al activo fijo.

- E) **INFORMACION INTERNA.**- Cuando los activos de un organismo se hallan distribuidos en varias plantas ó locales, puede implantarse un método de información interna con cierta facilidad y mediante el cual los empleados encargados de los registros del activo fijo en cada sitio formularán informes mensuales ó trimestrales de su existencia y condición.
- F) **PERSONAL ENCARGADO DEL REGISTRO DEL ACTIVO FIJO.**- Un empleado o en su caso, el personal dependiente de la contraloría, puede desempeñar muchas y muy útiles funciones haciéndose responsable de la veracidad y corrección de las cuentas de control del mayor general relativas al activo fijo y a las reservas de depreciación relativas; registrando los detalles relativos en los auxiliares de equipo ó supervisando la función de tales registros en las divisiones de operación; obteniendo la política general sobre delimitación de las unidades, etc.

El control interno aplicable a las operaciones relativas a los activos fijos se puede resumir en los siguientes procedimientos los cuales deben de ser revisados por el auditor para llevar a cabo su trabajo:

A) COMPRAS Y ALTAS

- 1.- Debe de existir autorización formal para hacer una inversión en activo fijo. Esta autorización requiere de un estudio previo para determinar si la empresa necesita hacer ese desembolso por la suma y respecto al objetivo que pretende darsele.

- 2.- La autorización mencionada se debe de utilizar para compararla con el desembolso realizado efectivamente, y en caso de que ese valor sea en exceso de la cantidad inicialmente autorizada, se debe de estudiar las razones del aumento y conceder una nueva autorización para el mismo. Con el control interno se puede comprobar que se hayan recibido los bienes y revisar la firma de aceptación de los funcionarios de donde se van a utilizar, antes de liquidar totalmente la cantidad contratada.
- 3.- Deben de existir reglas definidas para distinguir las adiciones al equipo de aquéllas que representen gastos por conservación y reparaciones.
- 4.- Para efecto de un control físico del activo fijo periódicamente se deben de efectuar las inspecciones de esos bienes, aún cuando sea en forma rotativa y se deben de ajustar los registros, de acuerdo con los resultados de esos trabajos.

BAJAS O RETIROS

- 1.- Deben de existir autorizaciones formales para vender, retirar o destruir las partidas que la empresa ya no tenga en uso.
- 2.- Las partidas que se vayan a reemplazar, deben de ser mencionadas en el escrito de autorización para la compra de un nuevo equipo; de otra manera, debe indicarse que la compra se refiere a una adquisición.
- 3.- La empresa debe de tener precisados los pasos necesarios, para in-

formar a los directivos y al departamento de contabilidad, de las -
partidas retiradas o destruidas.

C) REGISTROS

- 1.- La empresa debe de registrar sus activos fijos en cuentas que -
representen los bienes adquiridos, de acuerdo con sus caracte-
rísticas generales, y cuyo importe lo amerite.
- 2.- Conviene que los registros relativos al control de los bienes -
del activo fijo, estén manejados y empleados independientemente
de aquéllos responsables de la vigilancia y guarda de los bie-
nes.

En resumen se puede decir que el Control Interno es de suma im-
portancia, tomando en cuenta que el objetivo que se persigue con un con-
trol interno de los activos fijos es el de obtener una máxima eficiencia
de operación del efectivo invertido en esos activos.

Existirá un buen control interno de los activos fijos, cuando
se cumplan con los siguientes requisitos:

- 1.- Los activos fijos sólo se habrán de adquirir cuando exista la apro-
bación de la persona o personas autorizadas para este requisito.
- 2.- Deberá de mantenerse un control físico periódico de los activos fi-
jos.
- 3.- Deberá de establecerse una cuenta de control para cada grupo de ac-
tivos fijos, amparados con un mayor auxiliar que contendrá el deta-
lle.

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO SOBRE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO.

COMPANIA _____ SUCURSAL _____
 PERIODO CUBIERTO _____ OFICINA _____

PREGUNTA	SI	NO	RESPUESTA
			OBSERVACIONES

1.- Se llevan registros detallados mostrando el costo y la depreciación acum. de las partidas individ. del activo fijo que se controlan y censilian cuando se ven una vez al año con las cuentas de mayor general.

2.- Se llevan registros detallados de los activos totalmente depreciados y da des de baja en libros.

3.- Se coteja periódicamente el inventario físico de ag tivos fijos con los registros.

4.- Son debidamente autorizados los retiros y ventas de ag tivos fijos.

5.- Se acumulan los desembol - ses ocasionados por cada n ne de los proyectos autorizados.

- 6.- Existe un método seguro que establezca la diferencia entre los gastos incurridos y mantenimiento.
- 7.- Cuenta el departamento de contabilidad con personas designadas específicamente para examinar los desembolsos de capital y determinar si las partidas reemplazadas han sido eliminadas de los libros.
- 8.- Tienen los encargados de la custodia de los activos fijos la obligación de informar al departamento de contabilidad sobre cualquier cambio ocurrido en los bienes bajo su custodia y se ajustan los libros oportunamente.
- 9.- De existir, se controlan físicamente a través de los libros y registros, los edificios desocupados y/o el equipo sobrante necesario.
- 10.- Se indica en todas las autorizaciones emitidas para el retiro de bienes el valor estimado de desecho de los mismos y se toman

las providencias del caso para su eventual realización.

11.- Se revisan y modifican periódicamente las tasas de depreciación para ajustarlas a la realidad.

12.- Se sigue la política de asegurar el activo fija-
centra incendios, robo,
daños a terceros, etc.

- 4.- Todos los retiros y ventas de activos fijos, deberán ser autorizados, debiéndose de comunicar tales hechos al departamento de contabilidad.
- 5.- Deberán de efectuarse inventarios físicos.

4.3 Efectos en el Dictamen

La estructura de los informes de los auditores externos dependen en cierta forma, de los propósitos que se persiguen con la auditoría o dicho de otra forma, de las causas o motivos por los que se emplearon sus servicios.

Si la revisión de que se ocupa el Contador Público en su papel de auditor externo tiene por objeto estudiar las conveniencias de aumentar el activo fijo, con ampliaciones de las plantas existentes o adicionando una o más unidades a las en operación, quizá sea pertinente ocuparse en el informe, en una forma más amplia que la común y corriente, de los activos fijos y de ciertos aspectos de la producción en relación con ventas.

A continuación menciono algunas de las causas que pueden presentarse en una auditoría al renglón de activo fijo que pueden ser causas para emitirse un dictamen con salvedades y observaciones:

- 1.- Se observa que la empresa sigue la política de calcular la depreciación de los bienes que se adquieren sobre el saldo final de la cuenta a fin de mes. sin embargo, cuando dichos bienes se dan de baja se calcula su depreciación tomando en cuenta los días en que fue --

utilizado el bien, o viceversa en algunos casos, originando excesos o faltantes en la depreciación acumulada, por lo que se recomienda se siga una política consistente en cuanto al incremento y cancelación de la depreciación.

2.- Es recomendable que se lleve un control de donde se registren los activos totalmente depreciados. Lo anterior servirá de base para de terminar:

- a) Activos depreciados que tengan un valor de realización.
- b) Control de la depreciación evitando registrar la correspondiente a los activos totalmente depreciados.
- c) Valor neto en libros de contabilidad de todos los activos fijos

3.- En la revisión realizada a los retiros de activos fijos, me fue informado que la empresa vendió el año anterior un automóvil, marca cuya baja no ha sido registrada contablemente por lo que se sugiere se corrija de inmediato esta situación y se eviten a futuro ciertos errores.

4.- Se recomienda se defina exactamente cuál es el activo fijo retirado o fuera de uso, y discutir con funcionarios de la empresa su venta a fin de no tener una inversión que represente perjuicio económico a la empresa.

5.- Pude observar que existe una factura que ampara una parte del equipo de oficina que se encuentra a nombre de la empresa X, S.A., debiéndose encontrar a nombre de la compañía o en su caso, debidamente-

endosada, razón por la cual se sugiere que a la brevedad se logre -
lo señalado.

- 6.- No se le ha dado la importancia que a mi concepto tiene, el hecho -
de que en todos los casos se obtengan facturas originales, con los-
requisitos fiscales correspondientes para todas las adquisiciones -
de activos fijos. Se observa que en el caso de las unidades A, B y
C, no se contaba con la comprobación original de respaldo.
- 7.- Durante la revisión realizada al activo fijo, se determinó que exist-
ten adquisiciones cuya documentación comprobatoria corresponde al -
ejercicio anterior en que debieron registrarse, sin embargo dichas-
compras, se registraron hasta el presente ejercicio una vez que se-
liquidaron, por lo que se recomienda que el registro contable debe-
efectuarse con la oportunidad que señala la documentación original.
- 8.- Se pudo observar que no tienen los títulos de propiedad de los bie-
nes A, B y C por lo que se recomienda activar los trámites para dar
por concluido este importante punto. En su caso deberá obtenerse opi-
nión del abogado a efecto de poder contar con la regularización de-
los citados bienes.
- 9.- Como resultado de la investigación que se efectuó en el movimiento-
de activos, se puede determinar que existen aspectos que pueden me-
jorarse, como en el caso de la venta de activos fijos que no se en-
cuentran autorizadas, por el funcionario aplicable y que además no-
se canceló debidamente la depreciación acumulada.

10.- Por pláticas sostenidas con los funcionarios de la empresa y en base a la observación de los inventarios físicos de mercaderías se notaba equipo fuera de uso y en otros casos abandonados, sobre el cual se permite sugerir se precise cuál es el equipo total que se encuentra en estas condiciones y tomar la acción procedente.

11.- Las adquisiciones de activo fijo han sido registradas en la contabilidad sobre la base correcta de costo histórico; sin embargo, como resultado de la inflación presente, se sugiere que dichos valores se actualicen a través de una valuación técnica que debe ser llevada a cabo por un perito independiente, en el caso de utilizar se el método de revaluación de costos específicos.

Una vez conseguido lo anterior, las cifras resultantes se registran en la contabilidad y por tanto los estados financieros a elaborar reflejarán cifras más cercanas a la realidad.

12.- Se entiende que la complejidad de la maquinaria especializada con que cuenta la empresa ha traído como consecuencia que el trabajo de los valuadores sea lento.

Por lo que se sugiere determinar con ellos, a fondo, las razones que han impedido la conclusión de este trabajo, y tomar las medidas preventivas a la brevedad para contar con el resultado final lo más pronto posible e incorporarlo a los registros de contabilidad.

13.- Se pudo observar como se menciona anteriormente que existe equipo fuera de uso y abandonado como es el caso de la máquina A y del —

equipo B. Se supone que debe de existir más equipo y maquinaria en condiciones similares por lo que se sugiere que a la brevedad se determine el total de activo fijo en las condiciones mencionadas y así poder tomar las decisiones procedentes.

- 14.- Es conveniente que en todos los casos en que ocurran bajas de activos fijos, por ventas, donación, traspaso, etc; sean registradas oportunamente, tanto la baja como la cancelación de la depreciación acumulada y la utilidad o pérdida obtenida en su caso.
- 15.- Se observó que en los casos de venta de activos fijos, propiedad de la empresa, únicamente se endosan las facturas originales, procedimiento que se sugiere evitar, por lo que se recomienda que en todos los casos se expidan facturas comunes.
- 16.- Durante el ejercicio revisado se registraron revaluaciones a los inmuebles y equipo cuyo objeto fue actualizar los valores registrados a costos históricos; sin embargo, no fue posible comprobar la correcta determinación de las revaluaciones, debido a que no se proporcionaron datos respecto a las bases y cálculos utilizados, motivo por el cual en nuestra opinión no debe de tomarse esta revaluación para incorporarla a los registros de contabilidad.
En virtud de lo anterior, se sugiere se respalden con mayor evidencia las revaluaciones que se efectúen.

INFORME DE AUDITORIA DEL ACTIVO FIJO

CIA. INDUSTRIAL Y MERCANTIL, S.A.

MEXICO, D.F.

2 de marzo de 19X9

Sr.

México, D.F.

Muy señor nuestro:

Nos referimos al examen del balance general de esta compañía - al 31 de diciembre de 19X8. Con relación a las operaciones relativas a - la planta, maquinaria y equipo de la compañía, practicadas durante el año que termina en la fecha mencionada, deseamos, de acuerdo con nuestro le- al saber y entender, ratificar los siguientes conceptos:

- 1.- Los débitos a las cuentas de propiedades, representan adiciones o - reposiciones correctamente cargados, y han sido determinados con ba - se en los costos verdaderos.
- 2.- Todos los gastos erogados durante el año por concepto de reparacio- nes y mantenimiento de propiedades, han sido cargadas a la cuenta o cuentas de pérdidas y ganancias; y no se cargaron a las mismas los- gastos por adiciones o mejoras hechas a las propiedades.
- 3.- Desde la iniciación del negocio hasta la fecha del balance, no se - ha desmantelado, o reemplazado ninguna propiedad y por lo tanto, -- las cuentas no han sido afectadas a este respecto.

- 4.- Las reservas para depreciación durante el año han sido calculadas - de acuerdo con las mismas bases aplicadas en el año anterior.
- 5.- Todas las unidades de planta, equipo, etc; incluidas en las cuentas de propiedades, se encuentran en nuestra opinión, en buen estado de uso, destinándose totalmente a las actividades ordinarias de la empresa; no habiéndose dejado gastos de mantenimiento para ejercicios futuros.
- 6.- La empresa no tiene intenciones de dismantelar, abandonar ni cerrar definitivamente para su venta, en un futuro próximo, ninguna de las unidades ahora en uso.
- 7.- A la fecha del balance, la empresa no tiene obligaciones pendientes derivadas de contratos o convenios que no hubieran entrado en vigor en esa fecha.
- 8.- Las propiedades incluidas en el balance de la compañía al 31 de diciembre de 19X8, con valor neto de \$ XXXX.XX, según libros, representa solamente bienes pertenecientes a la compañía en aquella fecha. Ninguna de las propiedades habia sido dada en garantía o prenda, - con excepción de aquellas hipotecadas en relación con la emisión de los bonos de la empresa.
- 9.- Las operaciones de años anteriores relacionadas con las propiedades han sido asentadas en los libros de la compañía de acuerdo con los métodos de contabilidad a los que se ha hecho referencia en párra-
fos anteriores, y los saldos de las cuentas de propiedades al 31 de

diciembre de 19XR, representan al costo de la compañía.

A T E N T A M E N T E

CP. Octavio Valdes F.

CONCLUSIONES

El activo fijo como se ha visto es uno de los renglones más importantes dentro del Balance General de una empresa, básicamente industrial pues de alguna u otra forma apoya el desarrollo de las actividades administrativas y productivas.

La importancia de estos activos dentro de la empresa va de acuerdo al giro o actividad de la misma. Los activos fijos pueden ser adquiridos por compra o usarse por arrendamiento. Cada una de estas opciones será aplicable de acuerdo a las necesidades que cada empresa tenga. Para optar por alguna de ellas, la entidad realizará los estudios necesarios para saber cual es la que más le conviene.

Un punto de interés que debe de tomarse en cuenta y llevarse a cabo es el de la revaluación de este tipo de activos. Su aplicación permite que el monto original de la inversión sea presentado en el Balance General con un valor más apegado a la realidad actual; lo cual traerá consigo que la toma de decisiones se realice sobre bases más fidedignas.

Existen dos métodos para llevar a cabo la revaluación y son: el método de Indices y el método de Costos Específicos. Cada empresa podrá elegir entre estos dos métodos aquel que de acuerdo a sus circunstancias permite presentar una información más apegada a la realidad.

Otro aspecto de los Activos Fijos que debe de ser tomado en cuenta es el concerniente a su depreciación, la cual no debe de ser considerada como una simple estimación, sin ninguna base, ni como reserva de valuación ya que su finalidad es complementar la cuenta del Activo Fijo-

deduciendo de ésta su importe y mostrarle al interesado en los Estados -
Financieros la parte que ha absorbido el costo reflejado en el Estado de
Resultados del ejercicio, así como la parte pendiente de aplicar a ejer-
cicios futuros.

Existen diversos métodos de depreciación, pero el más conocido
y utilizado es el llamado de línea recta. Al igual que el Activo Fijo, -
la depreciación también debe de ser revaluada, tanto la del ejercicio co
mo la acumulada.

Respecto a la auditoría de los Estados Financieros y en especi
al al renglón de los Activos Fijos se puede decir que algunos de los ob-
jetivos que se persiguen con la revisión de estos son: comprobar que los
bienes mostrados en el Balance General sean propiedad de la entidad; así
como que todos estos bienes propiedad de la entidad este reflejados en -
el Balance General; comprobar que la presentación de esos bienes en el -
Balance esten valuados al costo de adquisición, el cómputo de la depre-
ciación sea razonable y que sea consistente con el ejercicio anterior y-
de acuerdo con métodos aceptados para su cálculo.

El Licenciado en Contaduría en su papel de Contador Público se
rá el responsable de que las inversiones que se reflejan en el renglón -
de Activos Fijos en los Estados Financieros sean sólo los utilizables pa
ra llevar a cabo las actividades de la empresa; de que se lleve un adecua
do control de las depreciaciones así como el de que se realice la reva-
luación de los mismos.

En su papel de Auditor Externo será el de llevar a cabo las --

pruebas apropiadas a la revisión que se esta llevando a cabo y que sean aplicables de acuerdo con las Normas y Procedimientos de Auditoría para que los resultados que se obtengan sean sobre una base de aceptación general.

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

"Temas Practicos de Auditoria de Activos Fijos"

Jaime del Valle Noriega

Dofiscal Editores 1986

"Auditoria Práctica"

Luis Ruiz de Velásco.

Editoria Banca Y Comercio 1985

"Fundamentos de Contabilidad Financiera"

John A. Tracy

Editorial Limusa 1979

"Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados"

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

"Normas y Procedimientos de Auditoria"

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. 1987

"Manual del Contador"

W. A. PATON

Editorial Hispano - Americana, S.A. de C.V. 1986

"Ley del Impuesto Sobre la Renta"

1988