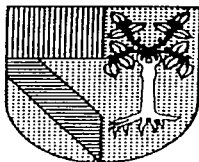


308908

UNIVERSIDAD PANAMERICANA

ESCUELA DE CONTADURIA
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO



General de biblioteca
Formato electrónico e imp
mi trabajo recu...
JUAN JOSE
SANCHEZ RODRIGUEZ
18-JULIO 2002
F.A. J. Sabán

ESTUDIO DE LA DEPRECIACION Y SU RELACION EN LOS NEGOCIOS

TRABAJO QUE COMO RESULTADO DEL SEMINARIO DE
INVESTIGACION PRESENTA COMO TESIS:
JUAN JOSE SANCHEZ RODRIGUEZ
PARA OPTAR POR EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA

DIRECTOR DE TESIS: LIC. GABRIEL GONZALEZ CHAVEZ

MEXICO, D.F.

JUNIO DE 2003

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

27



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

**TESIS
CON
FALLA DE
ORIGEN**

A mis Padres:

Sra. María Inés Rodríguez C.

Ing. Juan José Sánchez E.

Con inmenso cariño y gratitud.

Dirección General de Bibliotecas de la
Universidad en formato electrónico e impreso el
_____ de mi trabajo recepcional.

PRE: _____

A mi Esposa y a mis Hijos

A mis Hermanos.

*A todos aquellos que de alguna manera
me ayudaron en mis estudios y en la
elaboración de este trabajo*

A mis Maestros

A mi Escuela

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

B

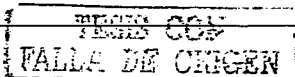
ESTUDIO DE LA DEPRECIACIÓN Y SU RELACIÓN EN LOS NEGOCIOS.

ÍNDICE.

CAPÍTULO I. CONCEPTOS GENERALES.....	3
I.1.- ANTECEDENTES HISTÓRICOS:.....	7
I.2.- CONCEPTOS DE DEPRECIACIÓN:.....	8
I.2.1 Pérdida de Valor.....	11
I.3.-REGISTRO.....	15
I.4.-MÉTODOS DE APLICACIÓN.....	20
I.4.1.-Método de la Línea Recta.....	20
I.4.2.-Métodos Basados en la Producción y Servicio.....	23
I.4.3.-Otros Métodos.....	29
I.5.-DEPRECIACIÓN POR GRUPOS.....	39
CAPÍTULO II. FINANZAS Y DEPRECIACIÓN.....	44
II.1.-LA DEPRECIACIÓN EN SU ASPECTO FINANCIERO.....	45
II.1.1.-Valores Actuales.....	50
II.1.2.- Reexpresión de los Estados Financieros.....	55
II.1.3.- Estado de Cambios en la Situación Financiera.....	63
II.1.4.- Consolidación de la Información Financiera.....	68
II.1.5.-Los Retiros de los Activos:.....	71
II.1.5.1.-Método de Inventario:.....	71
II.1.5.2.-Método de Retiro y Reposición:.....	72
II.1.5.3.- Método de Grupo y Combinado:.....	72
II.1.6.- Presentación de Inmuebles, Planta y Equipo y Su Depreciación.....	73
II.1.7.- Promoción de Inversión.....	75
CAPÍTULO III RECURSOS NO RENOVABLES.....	77

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

III.1.- AGOTAMIENTO.....	78
III.1.1.- Método del Esfuerzo Afortunado.....	79
III.1.2.- Método de Actividad.....	79
CAPÍTULO IV. NORMATIVIDAD INTERNACIONAL.....	82
IV.1.- NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NIC's).....	83
IV.1.1.- Norma NIC16 "Contabilidad de las; Error!No se encuentran entradas de índice. Propiedades, Planta y Equipo".....	83
IV.1.2.- Normas NIC22, NIC25, NIC25, y NIC29.....	83
IV.1.3.- Norma NIC36 Relativa al Deterioro del Valor de los Activos.....	86
CAPÍTULO V. PROCEDIMIENTO FISCAL.....	98
V.1.- DEPRECIACIÓN Y SU RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS.....	99
V.1.1.-SECCIÓN II.- Determinación de Deducciones de las Inversiones (Ley del Impuesto Sobre la Renta).....	101
CONCLUSIONES.....	128
BIBLIOGRAFÍA.....	130



CAPÍTULO I

CONCEPTOS GENERALES

LIBRO CON
FOLIO DE ORIGEN

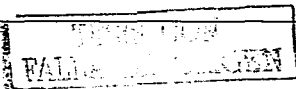
CAPÍTULO I.

Uno de los propósitos más importantes de la carrera de Contaduría Pública que se desprende de las operaciones que realizan los diferentes entes económicos, es el de producir información financiera veraz, útil y confiable, con el fin de que sea considerada para la toma de decisiones. Es necesaria la utilización de los conocimientos multidisciplinarios que intervienen en los procesos productivos para el logro del propósito anterior

El tema de " El estudio de la depreciación y su relación en los negocios", busca la clarificación de los aspectos del mantenimiento de las inversiones y del reconocimiento de los cambios, en términos financieros, que ocurren en los distintos bienes de activo fijo en lo relativo a valor y capacidad que a través del tiempo, repercuten en el patrimonio de los negocios, para que a juicio de los dueños de ellos, se aprecie con mayor claridad la situación financiera en general de la empresa y les permita tomar decisiones respecto de los mismos de una manera más informada.

El presente trabajo propone como objetivo principal, que el estudio de la depreciación de los activos fijos de un negocio explicada a través de sus causas y efectos, sirva para que sea tomada en cuenta y valorada, de tal suerte que, permita conocer la situación real del negocio que se trate y se repercutan los efectos de su aplicación a corto, mediano y largo plazo, en el costo correspondiente del proceso productivo, a fin de prevenir el grado de deterioro de esta inversión con el tiempo y corregir la estructura general de la misma, para que los activos fijos se conserven evitando situaciones ficticias que ponga en riesgo el mismo.

Con el objeto de satisfacer sus necesidades, el hombre ha desarrollado desde hace ya mucho tiempo diversas labores comerciales que van desde el trueque primitivo hasta la compleja variedad de transacciones comerciales que se llevan cotidianamente en nuestro tiempo.



Es así como aquellas personas que comprometen y arriesgan tiempo, esfuerzo y recursos de diversa índole, desarrollan ideas e implementan acciones para la realización de grandes metas y de altos objetivos; es así como conjugan esfuerzos individual y colectivamente para el alcance de esos fines; es de esta manera como nace la empresa como una entidad económica, plenamente autónoma, con personalidad propia, legalmente dedicada a una actividad lucrativa o sin fines de lucro.

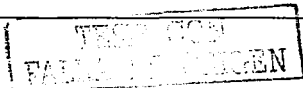
Los empresarios (hombres de empresa) como uno de los elementos más importantes de cambio dentro de nuestra sociedad moderna, buscan convertir ideas en acciones y generar a su vez valores agregados requiriendo de la planeación, organización, control e integración de recursos y sobre todo de dirigir esfuerzos para lograr aquellos fines propuestos y en busca de alcanzar los mejores beneficios para todos.

Los recursos por su parte (humanos, materiales y económicos) de la empresa y la interrelación entre dichos recursos deberán ser congruentes con los planes que se implementen y con los fines que se persiguen.

Los recursos humanos deberán conocer con claridad el objetivo al que se dirigen y contar con una actitud abierta, asumiendo la plena responsabilidad que implica su acción y talento en cualquier sentido y con participación dentro del ámbito general donde se desenvuelve, aprovechando las oportunidades y enfrentando los retos que les permitan mejorar, basándose en todo momento en actitudes proactivas y éticas a favor del bien común.

Los recursos tecnológicos, económicos y de cualquier otro tipo deberán ser utilizados de una manera cuidadosa tomando en cuenta el marco social y las situaciones internas y externas a la entidad para aprovecharlos de la mejor manera posible.

Los recursos materiales deben ser integrados a las tareas oportunamente con el fin de optimizar el proceso, deberán buscar ser suficientes, plenos de potencialidad y compatibles con el objetivo que se pretende.



Dentro de este marco general los recursos materiales en su interacción con los demás recursos, serán utilizados a favor de las acciones necesarias para que se obtengan los beneficios de esta sinergia para la consecución de los fines propuestos.

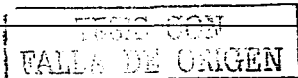
Al observar que en el caso de los recursos materiales van sufriendo cambios por condiciones propias y ajenas a tales recursos es que surgen las preguntas: ¿Cómo se modifican las condiciones generales de utilización de los recursos materiales? ¿Cómo identificar las variaciones de funcionamientos de tales recursos? ¿Cómo asignar valor a la disminución potencial de los recursos? ¿Cómo reflejar que los recursos materiales han perdido valor y capacidad de generación?, etc.

Es por ello que el estudio de este trabajo propone que los recursos materiales al no ser ilimitados en cuanto a su capacidad, durabilidad, productividad, aspecto, etc. sea reconocido y aprovechado el concepto de depreciación, ya que su observancia dentro de los negocios, y las operaciones que realizan los diversos sectores económicos, (microeconomía y macroeconomía) observen en su interrelación mejoras a los sistemas productivos de bienes y servicios que permitan y promuevan una creciente solidez, con planes estables y buscando una calidad competitiva en cuanto a si mismos y en relación a su entorno (local, nacional e internacional).

Es importante observar cómo la depreciación está siendo desconocida o sub utilizada en sectores donde no existen grandes recursos económicos o en negocios familiares en nuestro país, lo que en consecuencia repercute en posibles atrasos tecnológicos y en general con la forma de hacer negocios.

Lo anterior también obedece a que los elementos que se consideran para efecto de la realización de negocios, donde no existe un nivel administrativo suficiente se observa que existe un panorama de corto plazo.

Es necesario comentar que este trabajo, busca resaltar que existe la posibilidad de reconocer los cambios que sufren algunos recursos materiales y económicos, y que con el aprovechamiento del concepto de depreciación permitirá que sea observada con mayor realidad al momento de realizar negocios.



Nuestro país necesita cambios estructurales en muchos aspectos, pero cada entidad económica debe buscar realizar con mayor eficiencia las actividades que tiene fijadas para conseguir los fines y objetivos que se propone, pero por su parte las autoridades deberán buscar la promoción del empleo, calidad, productividad, para ser al menos congruente en la búsqueda del bien común de la sociedad.

1.1.- ANTECEDENTES HISTÓRICOS:

La depreciación y su reconocimiento tienen un origen antiguo, sin embargo para situarlo en un marco histórico se hace referencia al siglo XVI cuando en 1588 aparece un libro en Inglaterra llamado "Brief Instruccion" del autor John Melis, donde señala una cuenta de mayor denominada "enseres de la casa" donde reconoce un deterioro de los bienes y lo expresa dentro de las cifras aunque no hace un claro distingo de "depreciación" sino que estos importes resultantes los lleva a una cuenta de pérdidas y ganancias.¹

Por otra parte en el siglo XVIII ya se empieza a utilizar el término de depreciación en el libro "Bookkeeping Modernized" de John Mair, donde hace mención de que las cuentas de activo se cargan por su precio de costo y se abonan por su valor actual, llevando la diferencia (depreciación) a pérdidas y ganancias.²

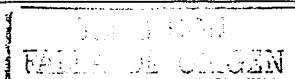
En el siglo XIX en Francia Anselmo Payen en el libro "Essaisurdes Livres d'un Manufacturier" recomienda que los costos de una fábrica se lleven de la siguiente forma:

Cargar a la inversión de algunos activos (bienes de mediana y larga duración) en la cuenta del activo del que se trate, después de lo anterior abonar la valoración del activo en un periodo determinado así como reconocer el importe de las reparaciones a realizar para poner en condiciones de uso el activo para que la diferencia de su costo original y su valoración a un momento determinado sea considerada como depreciación.

Por otra parte los estudiosos de la contaduría observaban la necesidad de la aplicación de la depreciación en algunas empresas ferrocarrileras y otras grandes empresas.

¹ Contabilidad Intermedia II, Niño Alvarez, pag.50

² Ibidem, pag.51



con tenencia de inversiones fuertes a largo plazo, así que se preocuparon por extender su aplicación y estudio a otras áreas importantes de actividad económica.

"En 1841 "The American Railroad Journal" publica lo que la revista "English Railroad Magazine" sobre la importancia de contar periódicamente el desgaste o deterioro con el fin de producir información fiel y tenerla a disposición de los accionistas".³

A principios del siglo XX en México apareció la primer obra de Emilio A. Marín donde ya se utiliza el concepto "depreciación" se llamó "Tratado Completo de Teneduría de Libros por Partida Doble". En esta obra se hace manifiesto que al hablar de maquinaria y equipo, se le destina un valor de 10% anual como depreciación cargando a la cuenta de gastos de comercio y a la de gastos particulares según el uso de los muebles y con crédito a la depreciación.

La depreciación se ha estado aplicando en forma gradual en sus inicios, es decir, primero la asumieron las empresas importantes en forma independiente y separada y más tarde fue considerándose como un concepto general y aceptado en el ambiente de la contaduría pública.

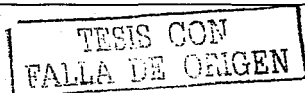
I.2.- CONCEPTOS DE DEPRECIACIÓN:

La depreciación es un concepto ligado más a sus causas que a sus orígenes, es decir, que se le observa y se explica, ya que es un hecho circunstancial, es decir que existe por la existencia de otros, los bienes o activos. Los activos fijos son aquellos bienes tangibles de alguna duración, es decir, que tienen una vida limitada, son sujetos a cambios en su estructura, apariencia, funcionalidad, etc.

Cabe señalar que algunos activos fijos no son considerados como sujetos a depreciación como en el caso de terrenos, situación que será explicada posteriormente.

Un concepto de activo fijo, lo expresan claramente los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados: son bienes tangibles que tienen por objeto:

³ Ibidem, pag.51



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 entidad.

c.- La prestación de servicios a la entidad a su clientela o público en general. La adquisición de estos bienes denota el propósito de utilizarlos y no venderlos en el uso normal de las operaciones de la entidad."

En cuanto a su uso más frecuente se encuentra a la depreciación como la paulatina expiración del costo o del servicio de activos fijos tangibles de cierta duración a través de su vida de servicio.

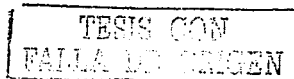
Otro concepto esta referido a que cuando se adquiere un activo también se está adquiriendo una fuente de utilidad que contribuye a la producción de un bien o servicio durante el tiempo de permanencia en condiciones de uso (con excepción de los terrenos); de esto se sigue naturalmente la fuente de ingresos-utilidades tiene un límite y se consume al terminar la vida del activo, por lo que la depreciación es precisamente la expiración de la fuente de un activo fijo.

Se afirma que la depreciación infiere dos conceptos importantes, el primero se refiere al concepto de extinción del bien por el transcurso del tiempo y el uso, el segundo está referido a la recuperación del costo de una inversión a través de cargos periódicos a las operaciones.

Kohler en su diccionario para contadores propone: "La depreciación es la pérdida por uso; utilidad de servicio expirada; la disminución del rendimiento o servicio de un activo fijo, o de una partida o un grupo de partidas de activo fijo que no pueden ni podrán restaurarse mediante reparaciones o la reposición de partes".

Raúl Niño Alvarez afirma: "La depreciación es la parte de servicio que se obtiene de un activo o de un grupo de activos de vida limitada y conforme se usan dichos bienes", estos se consumen por las causas siguientes:

1º.- Dicho consumo puede ser lento o rápido por las causas ya previstas desde que se hizo la adquisición.



2º.- Que desaparezcan totalmente los bienes por incendios, inundaciones o por alguna causa inesperada.

3º.- Que su uso resulte antieconómico es decir que los servicios que preste dicho activo se comparen con otros servicios parecidos o similares que pueden fácilmente recibirse por otros medios.

4º.- Que el producto o servicio que proporciona dicho activo requiera cambios que vayan de acuerdo con la demanda, pues los que actualmente preste puedan resultar inoperantes.

La definición más comúnmente aceptada de la depreciación de acuerdo al comité sobre terminología del Instituto norteamericano de contadores públicos, es la siguiente: "La contabilidad de la depreciación es un sistema de contabilización que tiene como meta distribuir el costo u otro valor básico del activo fijo tangible, menos el valor residual o de desecho (si lo hubiera), a lo largo de la vida útil estimada de la unidad (que puede ser un grupo de activos) de manera sistemática y racional."⁴

La definición de la depreciación del Comité sobre conceptos y normas de la Asociación Norteamericana de Contabilidad conduce a las mismas conclusiones que la definición del Instituto Americano de Contadores pero se basa en una medida de valoración del activo en cuanto a los servicios potenciales y no meramente en un prorrateo de costos. Es entonces cuando la declaración de 1957 de la Asociación Norteamericana de Contabilidad asevera que: "Cualquier disminución de los servicios potenciales de la planta y equipo y otros activos a largo plazo debe reconocerse en las cuentas en los ejercicios en que esa disminución ocurra. Los servicios potenciales de los activos fijos pueden disminuir a causa de:

El deterioro físico gradual o repentino.

El consumo de servicios potenciales a través de su uso aunque no sea evidente alteración física alguna o del deterioro económico a causa del antiguamiento o el cambio en la demanda de los consumidores.

TESIS CON
FALSA DE ORIGEN

La depreciación debe entenderse como aquella disminución en la capacidad de generación de un activo fijo o en las cualidades propias de un activo adquirido con algún propósito y cuyo uso, capacidad de servicio potencial se ve disminuida por diversos elementos y en cuyo caso resulta una disminución o pérdida de la eficiencia para la cual fue adquirida, en la cual deberá incluirse en los costos o gastos en los que participa para la obtención de ingresos o servicios.⁵

I.2.1 Pérdida de Valor.

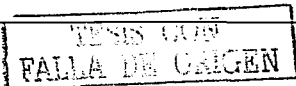
Todo ente económico para poder realizar sus actividades requiere de la utilización de recursos para llevar a cabo sus planes, en general los recursos cuentan con un nivel de aprovechamiento cuando son adquiridos ya sean nuevos o usados, esta capacidad de aprovecharse son producto de condiciones pasadas, presentes y futuras, así que podemos anticipar que si estos bienes se utilizan de manera adecuada su vida activa puede prolongarse por más tiempo que si son utilizados en forma incorrecta.

Cuando se refiere a activos no podemos hablar de que estos se comportan exactamente igual en cualquier momento de su vida útil, en virtud de que la capacidad y las características propias del activo varían en función de elementos inherentes al bien de que se trate ni tampoco a factores internos de la empresa como lo serían las características del uso, capacidad probable, agotamiento por sobrecargas de trabajo y en general algunos aspectos que inciden en la vida útil del activo. Sin embargo existen otros elementos externos que afectan a estos activos por aspectos controlables y no controlables, como lo serían aspectos económicos, tecnológicos y otros, de los cuales se hará mención posteriormente.

En la medida que los bienes duraderos requieran tiempo para obtener la totalidad de su capacidad potencial, el valor que representa su propiedad dependerá no sólo de la utilización que pudiera derivarse de ellos en el presente sino también de los valores que representará su uso en los años futuros, hasta alcanzar el límite de su vida activa.

⁴ Financial Accounting Standards Board, American Institute of Certified Accountants, pag.72

⁵ Op cit, pag.74



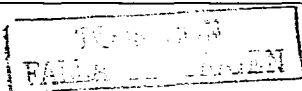
Los activos como bienes materiales tangibles están sujetos a condiciones adversas o elementos inadecuados durante su vida útil que afectan al pleno desarrollo de su potencialidad para la cual fue adquirido, estas condiciones se dan por condiciones naturales y no naturales; estos activos al disminuir sus habilidades pierden valor, y se convierten los activos en elementos inadecuados.

En general un activo llega a ser inadecuado cuando no se consideran los cambios en las condiciones de trabajo y la demanda de productos o servicios nuevos, es decir deja de lado los inventos, desarrollo tecnológico, por que los incapacita para futuros servicios. La sustitución de caballos y carruajes por vehículos de motor en un determinado caso, pueden no indicar una imposibilidad física de trabajo del equipo viejo, ni el hecho de que los vehículos de motor sean un medio más moderno. Es más probable que signifique que el equipo viejo es inadecuado para hacer frente a las necesidades del crecimiento de los negocios y a un servicio más intenso. Por otra parte el hecho de ser inadecuado un objeto está íntimamente ligado con la obsolescencia.

La obsolescencia es un término que se le asigna a un bien cuando deja de abarcar efectos del progreso, inventos y mejoras técnicas; así que de esta forma cuando los activos cesan de ser útiles o productivos como parte de la propiedad a causa de un cambio en un contexto general de forma gradual o súbita.

Quizá el concepto más común de utilidad surge cuando el capital invertido al cierre de un ejercicio excede al capital invertido al inicio del mismo, (sin tomar en cuenta movimientos de capital ni pago de dividendos, etc.), sin embargo no se reconoce la pérdida de valor de los activos que tuvieron participación en los resultados.

Es importante entender que uno de los propósitos más importantes del reconocimiento de la depreciación es el "mantenimiento del capital" que significa en términos sencillos que un empresario que invierte una cantidad de dinero con un propósito determinado lo menos a lo que podría aspirar es a una permanencia de su inversión por lo que no reconocer la depreciación como un elemento de deterioro de sus bienes productivos o de servicios acarrearía una idea equivocada de la situación real de su inversión.



Algunas de las causas más comunes del demérito de los activos son:

La depreciación física.- Comprende a aquella en la que el desgaste o deterioro en alguna de sus partes o en su totalidad responden al factor tiempo y/o deterioro extraordinario. Un ejemplo de este caso puede ser el de un camión de volteo sometido al trabajo de una obra de construcción, sabemos que el desgaste normal haría necesaria la reposición de este equipo quizá en cinco o seis años, pero bajo condiciones de máximo esfuerzo probablemente la unidad deberá cambiarse en tres años.

La depreciación funcional.- Corresponde a aquella en las que las funciones propias del activo para las que fue diseñado o producido, decrecen o pierden utilidad, y aún cuando no existe desgaste por uso o aún cuando se encuentra en condiciones de operación. Un ejemplo de este caso puede ser un mimeógrafo, que se ha mantenido en condiciones funcionales, sin embargo opera en condiciones obsoletas de uso eficaz dado un mercado de competencia.

La depreciación tecnológica.- Corresponde a aquella en la que dados los cambios tecnológicos y el desarrollo operacional convierten a los activos fijos en piezas poco aptas para el desarrollo de las actividades. Debemos considerar que el cambio de tecnología se convierte en una tendencia difícil de pronosticar de tal forma que hace que en un momento dado los activos pueden ser eficaces y eficientes en la realización de tareas, pueden dejar de serlo en cualquier momento, es necesario recorrer la historia para darse cuenta de este hecho ya que la humanidad se ha convertido en constante perseguidora de los elementos nuevos que propiciarán estar en condiciones de operar adecuadamente dentro de las demandas del mercado deseoso de nuevos productos que les represente vanguardia o facilidad en las tareas. La depreciación tecnológica y funcional están ligadas de acuerdo con lo anterior, sin embargo se expresa separadamente para dar una diferenciación formal. Un ejemplo de depreciación tecnológicas son las computadoras, sólo basta recordar los cambios impresionantes que han sufrido en cuanto a capacidades de resolución de problemas, rapidez en los cálculos, capacidades de memoria, etc.

La depreciación monetaria.- Es aquella que presenta la disminución del valor de los activos en términos monetarios, es necesario recordar que la moneda sirve dos propósitos:



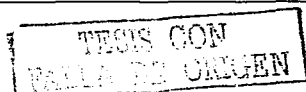
como medio de cambio y como depositario de un valor. El valor del dinero está determinado por la cantidad de bienes y servicios por las cuales se pueden intercambiar otros bienes o servicios, de tal forma que distintas cantidades de dinero pueden ser intercambiadas por idénticos bienes en distintas épocas, es decir que existe una variación en el poder adquisitivo. La depreciación monetaria está representada por la pérdida de valor relativo a cambios que presenta la moneda y su vinculación con la economía en términos de disminución de poder de compra. El propósito del reconocimiento de la depreciación monetaria es el de observar su inclusión en los registros y análisis.

Nuestra economía ha experimentado en los últimos años un constante aumento de precios, no solo por efectos de inflación sino también a diversos agentes económicos que intervienen en la economía y cuyo efecto tiene repercusiones en la fijación de precios.

El objeto del reconocimiento de la depreciación monetaria consiste en aceptar que la moneda pierde valor y esta disminución tiene efectos sobre las operaciones que realiza la empresa con otros entes económicos pudiendo perder significado en el tiempo las cifras resultado de tales operaciones, afectando con esto decisiones importantes dentro de la empresa, sector y economía en general.

En lo que se refiere a la depreciación física se observa que los criterios que representa la disminución o pérdida de potencialidad de los activos debe reconecerse en virtud que lo que se pretende asimilar los beneficios que el activo fijo genera y por contraparte la disminución de los servicios potenciales en relación a su uso, desuso y otros conceptos relativos al factor tiempo, la importancia radica en que los bienes productivos o de servicio tienen vida limitada por las características propias de estructura, materialidad, ensamble, construcción, etc.

En lo relativo a la depreciación funcional se observa que algunos activos creados con algún propósito de uso para realizar alguna función específica y cuando tal función deja de ser realizada en forma adecuada por tal bien se plantea que tal activo ha dejado de ser productivo para la función inicial, sin embargo existen lugares que por cuestiones económicas buscan usos alternativos para tales bienes, en México se da con cierta frecuencia sobre cierto tipo de activos.



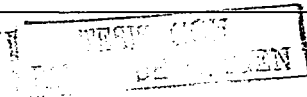
Por otra parte en cuanto a la depreciación tecnológica debemos señalar que el avance tecnológico con relación al desarrollo empresarial debe ser tomado en cuenta muy seriamente ya que los inventos, el desarrollo de nuevos productos y hasta el desarrollo regional impacta en el aprovechamiento que de los activos se haga y que realice adecuadamente y de acuerdo con los planes y propósitos de cada empresa, ya que en la realidad este tipo de depreciación se puede manifestar marginal, creciente o súbitamente lo que pudiera desembocar en mejoría en cuanto a posicionamiento dentro de los mercados de competencia o bien puede repercutir en una salida inesperada del mercado por rezagos en cuanto a nuevos procesos y productos, en los casos de territorialidad se ha observado que mientras en una región un activo cumple adecuadamente con su actividad en otra región el mismo bien ya es un artefacto de poca aplicación práctica por el atraso técnico .

En lo que se refiere a la depreciación monetaria es conveniente señalar que los cambios del valor de los activos monetarios tienen gran relevancia ya que la moneda al ser utilizada como medio de cambio o como depositaria de valor, adquiere o vende bienes cuyos valores en el presente y en el futuro varían en función de cambios económicos sujetos a oferta y demanda en consecuencia se observan conceptos como inflación, deflación, recesión, devaluación, etc. En general las empresas deberán reconocer este concepto en virtud de que la información que revelen las operaciones pudieran perder significado y esta situación acarrearía errores en las decisiones en los casos de omisión.

El propósito de señalar los tipos de depreciación por sus causas explicado anteriormente busca describirlos con el fin de reconocer su origen no así para estimar valores razonables para su posterior cálculo, será necesario que cada empresa o ente económico adapte o traduzca estos elementos para tener una mejor estimación de la depreciación en función de aquellos elementos que inciden sobre los activos fijos y en consecuencia aplicar razonablemente sobre éstos, criterios que convengan a cada situación para una mejor valoración de los cargos que de este análisis se desprenda.

I.3.-REGISTRO.

El registro contable de la depreciación consta de dos etapas principales:



1.- La determinación del costo total del activo del que se espera realización durante su vida útil.

Este costo se computa disminuyendo al activo al costo de adquisición o construcción, que deberá incluir el precio neto pagado en efectivo o su equivalente, y los gastos relativos para poner en servicio dicho bien, el valor neto de desecho que se estime obtener si existiera, al final de la vida útil del activo de que se trate.⁶

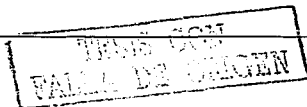
El costo de adquisición deberá incluir los gastos necesarios para poner al activo en el lugar y en las condiciones que permitan su funcionamiento tales como fletes, seguros, gastos de instalación, etc.

El costo de construcción incluirá los costos directos e indirectos incurridos como son materiales, mano de obra, costos de planeación e ingeniería, gastos de supervisión y administración, impuestos y derechos, gastos financieros y en general aquellos gastos devengados durante el período efectivo de construcción y hasta el momento de entrar en operación.

Los intereses devengados durante el período de construcción e instalación del activo, pueden capitalizarse, cargando al costo de éste o bien se puede llevar a cuentas de resultados. Cuando se opta por la práctica de cargar los intereses al costo de los activos fijos, deberá ser mencionado este hecho en notas a los estados financieros. Cuando los intereses devengados a partir de que el activo haya entrado en operación deberán ser llevados a cuentas de resultados ya que no sería justificable su capitalización.

El costo total cuando se adquiere un lote o grupo de activos fijos sin determinarse un costo unitario por tipo de activo, se distribuirá entre los diversos bienes con base en un relativo a cada uno, este valor es determinado por peritos de avalúos.

Si los activos son adquiridos por cambio o canje por otros activos una medida conservadora puede ser si se aplicara el costo relativo como si los bienes hubieran sido previamente realizados en efectivo, y en los casos que tales activos no tuvieran un valor definido pudiera utilizarse el valor de mercado de tales activos que fueron sujetos a canje, si



este valor de mercado difiriera del valor en libros se puede estar generando una utilidad o pérdida por tal operación.

Cuando las propiedades han sido adquiridas sin costo o a un costo que es inadecuado para expresar su significado económico, deberá tomarse como un valor adecuado el resultante de un avalúo y con objeto de precisar razonablemente los resultados subsecuentes deberá ser registrado en la contabilidad como un cargo al activo fijo y acreditándose a superávit por revaluación de activo fijo.

Aquellos activos fijos recibidos como aportaciones de capital, deben ser considerados al valor estimado de mercado. Si este valor excede al valor nominal de los títulos representativos del capital o acciones que se entregan a cambio, el valor excedente se considera como superávit pagado y también deberá ajustarse la cuenta del activo fijo correlativa.

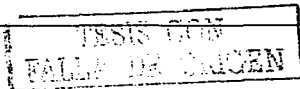
Cuando un activo fijo hubiera sido adquirido mediante el cobro de un adeudo, el costo que debe asignarse es aquel que se hubiera tenido que desembolsar para adquirirse en el mercado, en la misma fecha que se hubiera recibido.

Las propiedades recibidas mediante el pago en moneda extranjera deberán ser registradas a los tipos de cambios históricos o aquellos tipos de cambio vigentes en las fechas en que se hubiera realizado la operación, en los casos que se presentan devaluación que afecten significativamente los valores registrados, se atenderá a los preceptos establecidos en los principios de contabilidad generalmente aceptados.⁷

En los casos de adquisiciones mediante arrendamientos financieros el costo deberá ser aquel considerando tal adquisición como una compra a plazo y en función de esto deberá ser considerado para efecto del cálculo de la depreciación. Sin embargo tal situación deberá estar incluida en la presentación de los estados financieros.

En el caso de las adaptaciones o mejoras de activos fijos son desembolsos que tienen el efecto de aumentar el valor de un activo existente ya sea, porque aumentan su

⁶ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, pag.279
⁷ Ibidem, pag.280



capacidad de servicio, su eficiencia, prolongan su vida útil o ayudan a reducir sus costos futuros de operación. Aquellos desembolsos que reúnen una o varias de las características anteriores representan adaptaciones o mejoras y consecuentemente deben 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 solo la calidad. Se recomienda que el costo de las adaptaciones o mejoras sea llevado en registro separado del activo original, además de que se identifique con mayor claridad en la información, el costo de la adaptación o mejora pudiera estar sujeta a una tasa de depreciación diferente a la que se aplica al costo del activo fijo original.

En algunos casos al efectuar las adaptaciones o mejoras hacen necesaria la sustitución de partes o piezas ya existentes. En estos, el costo de la pieza remplazada así como la depreciación acumulada, deben de darse de baja de las cuentas correspondientes.

Los desembolsos por reparaciones se clasifican de la siguiente forma:

Reparaciones mayores o extraordinarias cuyo propósito es el de prolongar la vida de servicio del activo más allá de la estimada originalmente o aumentar su productividad.

Reparaciones ordinarias cuya finalidad es mantener en condiciones de uso normal y eficiente a los activos. Por esta razón no serán capitalizables ya que su propósito es el de conservar el activo en condiciones normales de uso.

Las reparaciones extraordinarias son desembolsos capitalizables en cuya contabilización se encuentran diversas situaciones como sigue:

Cuando las reparaciones involucran reemplazo de partes. En cuyo caso el costo de las nuevas partes deberá ser cargado al activo, dando de baja el valor en libros de las partes sustituidas, cuando se estime necesario sin dejar de observar la materialidad de dichas partidas.

Cuando dicha reparación no involucra reemplazo de partes, pero se incrementa la productividad del activo fijo. En este caso el costo de la reparación se carga al mismo

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

activo. Si el propósito de la reparación es prolongar la vida de servicio del bien, deberá ajustarse la tasa de depreciación de acuerdo con la nueva estimación de la vida útil.

Otro método aceptado para registrar las reparaciones que alargan la vida de servicio consiste en cargarlas a la depreciación acumulada sin modificar la tasa de depreciación, con lo cual se esta ampliando el período de depreciación; en este caso se debe controlar en cuentas de orden tanto el monto depreciable para efectos fiscales como la depreciación fiscal acumulada, con esto se persigue el mismo resultado ya que a través del cargo a la depreciación acumulada se reconoce una ampliación a la vida útil del bien original. La aplicación de este método resulta razonable cuando el propósito es conservar el activo a su costo original, con su correspondiente abono a una cuenta de activo ⁸

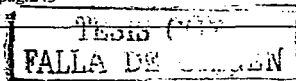
2.- La aplicación equitativa a cada ejercicio durante el cual el activo sirva a los propósitos para los cuales fue adquirido, del costo total en el que se haya incurrido a fin de ponerse en condiciones generales de uso.

En la actualidad existen varias formas que intentan expresar en forma analítica en términos monetarios que cuantifique razonablemente la pérdida de valor o capacidad potencial de un bien por las razones ya referidas, sin embargo tal situación debe revisar que las cifras no pierdan su significado en el tiempo, sean veraces, útiles y oportunas para tomar decisiones, por lo que se debe analizar con cuidado las bases que serán punto de partida para posteriormente seleccionar un razonable método de cálculo.

En ocasiones para determinar ciertos valores como vida útil estimada, la opinión de otras disciplinas del conocimiento para apoyar con mejores elementos la elección de métodos adecuados así como consideraciones de entorno de la entidad propietaria de bienes, así que cuando se habla de activos fijos cuyo propósito es el de otorgar un servicio se debe observar su desarrollo tal como ocurre en la naturaleza misma de las tareas que desempeña tomando en consideración de los factores que inciden sobre estos bienes.

Después de determinar la base a la que se debe depreciar y después de determinar la vida estimada de servicio queda el problema técnico fundamental de la distribución, es

⁸ Contabilidad Intermedia, Niño Alvarez, pag.243



decir la asimilación del importe total de la contribución de los servicios a los ingresos generados en períodos contables.

I.4.-MÉTODOS DE APLICACIÓN

Algunos autores han sugerido cuatro grupos principales a fin de distribuir en los períodos de vida el activo como sigue:

Métodos de tiempo.

Métodos de ingresos.

Métodos de producción.

Métodos diversos.

Han sido creados diversos métodos para aplicar la depreciación a los ejercicios contables durante los cuales dicho bien utilice el servicio para el cual fue adquirido, sólo se enumeran cuatro de éstos a fin de describir su fundamento y aplicación:

I.4.1.-Método de la Línea Recta:

Este método de distribución supone que la depreciación y en consecuencia el desgaste de los activos es una función uniforme del tiempo, esto es que el importe de la depreciación que corresponde a una hora o día de la vida del activo de que se trate es idéntico al que corresponde a cualquier otra hora o día, suponiendo que entretanto no hay cambios en la base.⁹

De acuerdo con este método, el importe de la depreciación del período contable u otra unidad de tiempo se obtiene dividiendo el importe sujeto a depreciación entre el número de años o vida útil en general. El método de línea recta o de cargas uniformes tiene una gran aceptación en la generalidad por la simplicidad de cálculo, sabiendo que la asignación del valor de la depreciación se aplica de igual forma a cada período, debiendo considerar los factores: costo de adquisición, el valor de rescate y la vida útil estimada o

⁹ Contabilidad Intermedia II, Niño Alvarez, pag.59

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

tiempo probable de uso o servicio. Este método considera depreciación aún en períodos de inactividad.

En general las empresas aplican simplificaciones convencionales para computar la depreciación, cuando se trata de fracciones de año, si se adquiere el bien o si se dispone de éste en fechas que no sean ni principio ni fin del ejercicio contable. De acuerdo con una regla de uso común, se considera que todos los cambios en las cuentas del activo han ocurrido a la mitad del ejercicio; otra regla afirma que la depreciación se computa tomando como base el mes de uso completo más próximo. La regla convencional que se siga deberá aplicarse en forma constante. Si las adquisiciones de bienes de activo se hacen en forma bastante uniforme en el transcurso del tiempo, el resultado se estos convencionalismos será razonablemente correcto.¹⁰ La forma en que se expresa la depreciación en línea recta tiene su fundamento en la ecuación general de la recta como sigue:

$Y = mx + b$; en donde: m = depreciación, Y = costo del activo fijo,

b = valor de rescate x = vida útil

Entonces el valor de la depreciación queda como sigue: $m = (y - b) / x$

La depreciación en el caso de la línea recta es una constante en relación al tiempo.

El método de la línea recta nos da idea de que los cargos periódicos que se hacen por concepto de depreciación por efectos del transcurso del tiempo situación que difiere sustancialmente del comportamiento de algunos activos dentro de la naturaleza del servicio que prestan. Este método está reconocido para efectos fiscales como válido.

La aplicación de este método se expresa generalmente en términos de cuotas anuales porcentajes aplicados al costo o a otra cantidad depreciable. La cuota de depreciación así calculada quedara sujeta a ajustes rápidos si en cualquier momento se reconoce que la vida de servicio del bien hubiera sido estimada incorrectamente. El fundamento lógico del método de línea recta es que la depreciación ocurre con el tiempo y

¹⁰ Ibidem, pag. 60

en algunos procesos productivos parecen suficientemente continuos y uniformes en sus efectos.

El método de línea recta se ha generalizado. Sin embargo no es totalmente irracional la aplicación de este método en función de la simplicidad de concepción y su aplicación. La mayor parte de los datos de experiencia respecto de la depreciación se ha recogido en términos de cuotas de depreciación por línea recta.

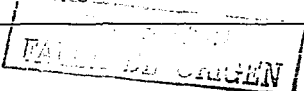
Este método también ha sido criticado por considerarse simplista en virtud de que el deterioro físico depende en cierta medida de la intensidad del uso y no hay formas de demostrar que el efecto de la obsolescencia y de otros factores concurrentes se acumulan uniformemente con el tiempo.¹¹

La principal objeción a este método se refiere cuando se trata de una unidad importante de propiedad es que su empleo tiende a producir una tasa de rendimiento injustificada sobre el valor remanente en libros. Para describir más claramente lo anterior, supongamos que un vehículo de alquiler cuesta \$12,000.-tal activo tiene una vida estimada de servicio de cuatro años, un poder productivo anual antes de considerar depreciación de \$3,500.-y un valor de venta por rescate de \$2,000.-En este caso la cantidad depreciable es de \$10,000.-La aplicación del método en este caso arroja los siguientes datos:

Año	Valor neto en libros	Depreciación anual	Ingreso neto antes depreciación	Ingreso neto después depreciación	Tasa de rendimiento
1	12,000	2,500	3,500	1,000	8.33 %
2	9,500	2,500	3,500	1,000	10.53 %
3	7,000	2,500	3,500	1,000	14.29 %
4	4,500	2,500	3,500	1,000	22.22 %

Por conveniencia la tasa de rendimiento se calcula sobre el valor neto al principio del año en vez de hacerlo sobre el promedio por año. De aquí resulta un aumento en la tasa de rendimiento para la inversión remanente de 8.33 % a 22.22 % en el período de cuatro

¹¹ Contabilidad Intermedia II, Niño Alvarez, pag.64



años lo que evidentemente es poco lógico, ya que los activos no desarrollan de este modo una capacidad productiva ascendente. Por otra parte puede ser debatible como poco razonable la suposición de un rendimiento neto constante antes de la depreciación, puesto que las reparaciones más frecuentes así como otros factores tenderían a reducir el rendimiento con la edad; además en empresas con diversos activos en varios estados de vida transcurrida, no es probable que se desarrolle esta tendencia para toda la empresa.

Por lo anterior también se desprende que en lo que se refiere a dividendos podríamos caer en el error de realizar repartos basados en la incorrecta estimación de los rendimientos basados en la errónea aplicación de la depreciación.¹²

I.4.2.-Métodos Basados en la Producción y Servicio.-

Algunos estudiosos del tema de la depreciación han pedido que se abandone el método de línea recta de distribución, al menos en empresas manufactureras que tienen un programa de producción variable y para sustituirlo deberían crearse métodos en los cuales se distribuya el cargo total de depreciación entre los diversos períodos de la vida del activo, basándose en la productividad o actividad relativa de los mismos períodos.

La característica principal de los métodos de producción o rendimiento para prorratear la depreciación, es que intentan correlacionar los costos y los resultados. El uso de estos métodos tiende a generalizar un patrón de asociación entre actividad con el demérito generado en la producción o actividad.

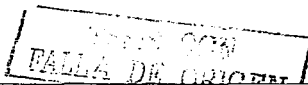
Los métodos basados en la producción y servicio son una respuesta adecuada al comportamiento de la depreciación de los activos fijos en cuanto a que se evita el aumento de los costos unitarios del producto en momentos de baja productividad y viceversa.¹³

Algunas bases para el prorrateo que han sido sugeridos a este respecto son los siguientes:

Total de unidades de producto o servicio.

¹² Contabilidad Intermedia II, pag. 64

¹³ Activos Fijos Tangibles e Intangibles, Rodriguez Cota Mario, pag.75



Tiempo total de operación.

Volumen de ventas.

Trabajos u órdenes iniciadas.

En lo referente al primer tipo implica que se realice una estimación en lo que respecta al número total de unidades que deben producirse en cuya producción debe contribuir el activo de que se trate y es evidente que en pocos casos tal estimación pueda convertirse en una condición subjetiva.

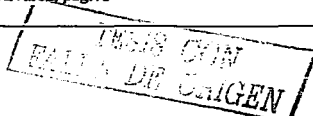
Por lo que se refiere al tiempo de operación o de trabajo es generalmente una base más sólida que la misma producción física en virtud de que reconoce más objetivamente el tiempo de utilización de los activos fijos sin considerar aspectos como eficiencia operacional, grado de calidad requerida, etc.

El volumen de ventas por lo general no es el más adecuado para ser utilizado como base de distribución, especialmente desde el punto de vista que durante un tiempo considerable el valor del producto es más difícil de estimar que la cantidad de producción y los rendimientos brutos finales no tienen relación de forma tan directa con determinado activo fijo.

En los trabajos u órdenes de trabajo como base de distribución es fundamentalmente útil en los ramos que se consumen grandes cantidades de activo en un trabajo especial, como sucede en más de las veces a empresas del tipo constructivas, astilleros y en otros casos especiales donde la carga de trabajo se cuantifica como de alto desgaste, (generalmente este método se considera adecuado cuando los activos son destinados a un solo fin o un fin especial).¹⁴

Los métodos de producción como cualquier otro plan de distribución requieren fundamentalmente la estimación de la vida de servicio y en esta estimación deberán ser considerados factores como la obsolescencia y la inadecuación de los elementos como sucede en el plan de línea recta. Es decir que debe determinarse el número de unidades de

¹⁴ Contabilidad Intermedia II, Niño Alvarez, pag.73



productividad del activo, sobre una base de estimación razonable que tome en consideración factores inclusive ajenos a la simple capacidad física, suponiendo que le sean aplicables otros con el fin de que tal estimación sea representativa de lo que se demerita la unidad física o activo fijo. Como ejemplo de esto en los casos en los que se estime sobre una base física en la que se pueda esperar un período mayor de un activo bien mantenido, a la que resultara de la consideración de las circunstancias antes mencionadas y la nueva estimación arroja un menor período de vida útil su servicio de producción deberá estimarse de acuerdo con este último valor.

Siempre que pueda estimarse con cierto grado de precisión el número total de operación o unidades de trabajo que puedan esperarse de un activo en particular o de un grupo de activos, puede ser adecuado este método para distribuir los cargos de depreciación. De acuerdo con este método la vida del activo se calcula basándose en la cantidad de producción, de esta forma la vida de un filtro de agua puede expresarse a base de los litros o metros cúbicos de agua que purifica, el triturador de rocas en los metros cúbicos de roca molida, el de un vagón de carga o una locomotora por los kilómetros que recorra, etc.

En algunos tipos de empresas, por razones propias del tipo de actividad, estacionalidades, posibles contingencias graves en líneas de producción el método de unidades producidas, horas de trabajo, o algún otro. Son métodos razonables de aplicación en virtud que tales cargos por depreciación no inciden en los costos tan marcadamente en períodos de inactividad o inoperatividad.

Las cuotas de depreciación en cuanto a su cálculo pudiera simplificarse al mínimo como sigue:

$D = (C - R) / N$ Donde: D= depreciación; R= valor de rescate.

N= vida del activo (expresada en términos de unidades)

C= costo de la unidad.

FALLA DE CARGA

Las cuotas unitarias por el número de unidades obtenidas realmente en un período determinado, dará como resultado el cargo por depreciación correspondiente al período. Las horas de máquina o activo en general en uso, las unidades de materia prima consumida, son medidas que sirven como unidades de trabajo. En cuanto a recursos naturales la base de unidad de producción ha llegado a ser el método aceptado para determinar la depreciación periódica de activos físicos de más larga duración ya que los recursos a los cuales sirve pueden ser medidos en términos unitarios.

En el caso del método de horas de trabajo el número de horas que corra determinada máquina a una velocidad dada y con un mantenimiento estándar, pueden estimarse en algunos casos con un alto grado de precisión, basándose en la experiencia de personas con referencia en el tipo de operación realizada; sin embargo al hacer tales estimaciones se deberá entender el problema de estimar la vida útil, apreciando todas las circunstancias y al factor de tiempo ocioso.

Cuando se adopta este método, el procedimiento usual es determinar un costo por depreciación por hora de trabajo y la depreciación en un período dado es la cuota de horas multiplicada por las horas trabajadas en el período, pero solo es aplicable cuando se lleva un registro detallado de la operación por horas de uso. Una forma de utilización de este método es la siguiente:

La vida del activo en lugar de establecerse en función de las unidades de tiempo de calendario, se debe fijar en horas de trabajo estimadas, situación que deberá ser ajustada contra las horas reales, si esto fuera factible y no se caiga en un proceso impráctico.

Si este caso se ejemplifica con una máquina que soportara 12,000 horas de operación, su vida de servicio puede establecerse en 12,000 horas de trabajo, suponiendo que no existan algunos factores de carácter especial que acorten su vida útil total. Se deberá llevar un registro detallado del número de horas en que la máquina funciona durante cada período y este número comparado con las horas totales estimadas por el período y este número con las horas totales estimadas, suministra la fracción de la depreciación total que debe cargarse al ejercicio de que se trate. Por ejemplo podemos suponer que tal máquina tiene un costo de \$150,000.- y se estima un valor de rescate de \$12,000.-, la unidad

VALOR CON
FALLA DE ORIGEN

depreciable operó durante 3,000 horas en el primer período, 4,500 horas en el segundo, 2,700 horas en el tercero, 1,200 horas en el cuarto y que se dió de baja en el quinto período después de haber utilizado 600 horas de operación; el siguiente cuadro puede mostrar el efecto del método en este ejemplo:

Período	Servicio en horas	% de depreciación	Depreciación en el período	Valor neto en libros	Depreciación acumulada
1	3,000	25 %	34,500	115,500	34,500
2	4,500	37.5 %	51,750	63,750	86,250
3	2,700	22.5 %	31,050	32,700	117,300
4	1,200	10 %	13,800	18,900	131,100
5	600	5 %	6,900	12,000	138,000
Total	12,000 horas	100 %	138,000		

Servicio en horas del período = Valor consumido o cuota de depreciación (%)

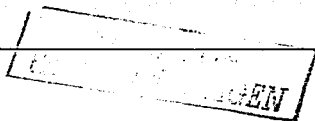
Total de horas estimadas de uso

(Costo - Valor de rescate) X (% cuota de depreciación) = Importe depreciación por período

Sumatoria de 1 hasta n según el período en que se valúe = Depreciación acumulada, En donde n = período en que se valúa

Costo de adquisición - Depreciación Acumulada = Valor neto en libros

El asiento contable correspondiente a la depreciación del tercer período es como sigue:



Costo por depreciación \$31,050

Depreciación acumulada de maquinaria \$31,050

Depreciación aplicada por el tercer ejercicio

Ahora supóngase que el activo fijo se vende al final del cuarto período de su vida útil a valor en libros, el asiento que le correspondería es como sigue:

Depreciación acumulada de maquinaria	\$131,100	
Caja	\$ 18,900	
Maquinaria		\$150,000

Venta de maquinaria en \$18,900 que tiene

Costo de adquisición de \$150,000 y una

Depreciación acumulada de \$ 131,100.

Si en el mismo caso, en lugar de haber obtenido como venta del activo el valor en libros, se hubiera obtenido una cantidad menor, supóngase \$5,000, el asiento quedaría como sigue:

Depreciación acumulada de maquinaria	\$131,100	
Pérdida en venta de activos (maquinaria)	\$ 13,900	
Caja	\$ 5,000	
Maquinaria		\$150,000

Venta de maquinaria en \$5,000 que tiene

Costo de adquisición de \$150,000, una

TR
2000 CON
FALLA DE ORIGEN

depreciación acumulada de \$131,100 y

pérdida generada en venta por \$13,900

Se observa que en este método de cálculo de la depreciación, se pueden considerar como variables las horas de uso, las unidades, etc. Así como cualquier otro tipo de unidad que se entienda representativa al uso o servicio que se realice del activo fijo.

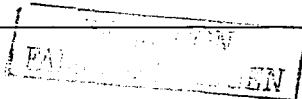
Existen muchas formas para identificar dentro de los métodos basados en la producción y servicio, pero la selección de cada uno de ellos dependerá en gran medida de la consideración propia de cada empresa sobre la utilización de sus activos en relación con el beneficio que le reporta así como el demérito que se observe de cada unidad o grupo de activos depreciables.

Existe una marcada diferenciación entre la utilización de estos métodos respecto de la línea recta, en cuanto a complejidad de cálculo, condiciones específicas de utilización de cada método, del sector al que corresponda la entidad, conveniencia financiera y fiscal en cada caso.

I.4.3.--Otros Métodos

Existen otros métodos de cálculo de la depreciación en donde su forma de determinación no están relacionados en forma directa con el paso del tiempo en forma uniforme como sucede con el método de la línea recta, ni tampoco están basados únicamente en el demérito que sufren los activos fijos por causas imputables al número de unidades producidas, horas máquina, etc. En forma directa, sino que su fundamentación es el resultado de criterios diferentes que son aplicados en forma casuística y en mucho menor grado que los tipos línea recta y métodos basados en producción y servicio.

Algunos de estos métodos se asocian entre otros aspectos el valor de la depreciación y su función a la generación de ingresos o bien en cuanto a los niveles de mantenimiento o servicios adicionados a los activos fijos de larga duración, otros métodos se aprecian desde el punto de vista de generación de recursos en función de fondos de remplazo de unidades o grupos de activos fijos.



Método con base en saldos decrecientes.- Este método tiene su justificación en el siguiente criterio: Los activos fijos a medida que son utilizados o bien estos se vuelven viejos, su rendimiento se convierte en precario o insuficiente y en tal caso los gastos por conceptos de reparación y mantenimiento se convierten en más frecuentes y de mayor cuantía. De aquí que algunas empresas optan por estimar que la depreciación sea mayor en sus primeros años de vida, pues sus gastos de mantenimiento o conservación serán menores que cuando el activo le quede poco tiempo de uso, y aumente el costo por reparaciones, así que al haber poca depreciación se establece una compensación en esta clase de gastos. A este procedimiento también se le conoce como depreciación acelerada.¹⁵

Una forma de calcular la depreciación es mediante la forma de porcentaje constante que se aplica al valor actual en libros y se obtiene de la forma siguiente:

$$2 X (1 / \text{Vida probable del activo}) = \text{Cuota constante de depreciación}$$

Es decir que si adquirimos una maquinaria con un costo de adquisición de \$500,000.- y se le calcula una vida útil de ocho años y un valor de rescate de \$50,000.-se puede observar lo siguiente:

$$2 X (1 / 8 \text{ años}) = 25 \% \text{ tasa constante de depreciación aplicable al saldo del valor en libros.}$$

El cálculo de la depreciación se observa en el siguiente cuadro:

Período	Valor en libros	Tasa de depreciación	de	Importe de la depreciación
1	500,000	25 %		125,000
2	375,000	25 %		93,750
3	281,250	25 %		70,313
4	210,937	25 %		52,734

¹⁵ Activos Fijos Tangibles e Intangibles, Rodríguez Cota, pag.76



5	158,203	25 %	39,551
6	118,652	25 %	29,663
7	88,989	25 %	22,247
8	66,742	25 %	16,686

Los saldos cada período son como sigue:

Fin de año	Depreciación del año	Depreciación acumulada	Costo original	Costo actual
0	-	-	500,000	500,000
1	125,000	125,000		375,000
2	93,750	218,750		281,250
3	70,313	178,063		210,937
4	52,734	341,797		158,203
5	39,551	381,348		118,652
6	29,663	411,011		88,989
7	22,247	433,258		66,742
8	16,686	449,944		50,056

Como se observa el saldo del valor en libros varía respecto del valor de rescate previamente estimado, esto es normal que así suceda y en tal situación se acostumbra redondear la depreciación que reduzca el costo vigente del valor de rescate.

Este método tiene poca aceptación en la mayoría de las empresas ya que es sabido que el propósito del reconocimiento de la depreciación como disminución de los servicios potenciales, se convierte en el enfoque de reconocer que los cargos más fuertes de

TRABAJOS CON
FALLA DE ORIGEN

mantenimiento en vez de reconocer que los activos tienen vida limitada y que aunque cuando es cierto que se les aplicara mantenimiento pero no se le atribuye a la producción o al tiempo sino también a otras causas.

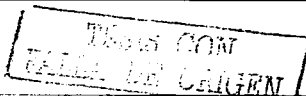
Método de suma de años dígitos: Este método como en el caso anterior es aplicado en forma casuística y limitada, su aplicación radica en el razonamiento que dice que a medida que los activos fijos se convierten en inadecuados, los ingresos que de ellos se generan mediante su servicio o producción son menores que al inicio de su vida útil. En contraste con la regla basada en los saldos decrecientes en cuanto a los cargos realizados por concepto de depreciación disminuyen al ser menores los importes anuales lo que da por resultado cargos de depreciación que van disminuyendo en forma constante.¹⁶ Con este método se asigna la depreciación a cada año de servicio en proporción al número de años de vida que queden aún al empezar cada año en curso. Lo aplicado en el método de saldos decrecientes funciona para este método, pero la particularidad radica en la determinación del cálculo, cabe mencionar como ejemplo que si observamos un inmueble nuevo dispuesto para ser alquilado ubicado en una zona considerada de moda, se aprecia que a medida que pasa el tiempo los importes cobrados por rentas son mayores al inicio y posteriormente bajan conforme tal inmueble es menos vistoso y moderno. (Este ejemplo no considera efectos de inflación, ni de plusvalía para efectos prácticos). Dicha situación puede ser considerada como un tipo de obsolescencia.¹⁷

La forma de calcular la depreciación mediante el método de suma de años dígitos es dividiendo el número de años que queden al empezar el año en curso entre el total de la suma de los dígitos y este resultado deberá ser multiplicado por el costo de adquisición menos el valor de rescate, a manera de ejemplo podemos suponer que un activo fijo cuyo costo de adquisición es de \$2 800 000.- y una vida estimada de siete años, tiene un valor de rescate de \$ 420 000.- la suma de los dígitos es como sigue: $1+2+3+4+5+6+7 = 28$

Como se señaló anteriormente los cargos más elevados son aplicados al principio de este método aplicando una relación del mayor entre el total de la sumatoria como aparece en la siguiente tabla y aplicándolo al valor neto a depreciar como sigue:

¹⁶ Activos Fijos Tangibles e Intangibles, Rodríguez Cota, pag.77

¹⁷ Contabilidad Intermedia, Niño Alvarez, pag.77



Costo – valor de rescate = Valor por depreciar 2 800 000 – 420 000.= 2 380 000

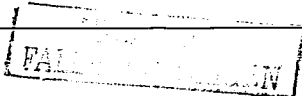
Período	Cálculo de la depreciación	Depreciación anual
1	(7/28) X 2 380 000	595 000
2	(6/28) X 2 380 000	510 000
3	(5/28) X 2 380 000	425 000
4	(4/28) X 2 380 000	340 000
5	(3/28) X 2 380 000	255 000
6	(2/28) X 2 380 000	170 000
7	(1/28) X 2 380 000	85 000
		2 380 000

A esta aplicación se le conoce con el término de depreciación decreciente. Sin embargo otros estudiosos del tema afirman que la depreciación asciende conforme disminuye su eficiencia y en tal razón los gastos por mantenimiento deberán ser mayores, a este concepto se le conoce como depreciación creciente y se aplica mediante un coeficiente de depreciación consistente en la suma de dígitos utilizando el ejemplo anterior se obtiene:

Valor a depreciar = Cuota o coeficiente para depreciar
Sumatoria de dígitos

$$\frac{2\ 380\ 000}{28} = 85\ 000$$

Período	Coficiente	Depreciación anual	Depreciación acumulada	Valor en libros
0				2 800 000
1	85 000	85 000	85 000	2 715 000
2	85 000	170 000	255 000	2 545 000
3	85 000	255 000	510 000	2 290 000
4	85 000	340 000	850 000	1 950 000
5	85 000	425 000	1 275 000	1 525 000
6	85 000	510 000	1 785 000	1 015 000
7	85 000	595 000	2 380 000	420 000



En este caso la aplicación de la depreciación es creciente y su soporte se basa en la suposición de que a medida que existe disminución del valor o potencialidad del activo se observa que con mayor rapidez el activo deja de ser adecuado para las labores para las cuales fue adquirido.

Cuando se adquiere un bien a la mitad del ejercicio contable la aplicación adecuada de este método requiere que la depreciación sea registrada por la fracción correspondiente al ejercicio.

El método de depreciación que seleccione cada empresa deberá contener requisitos como objetividad, utilidad, comparabilidad, consistentes en el tiempo y de posibilidad técnica. Sin embargo en muchas ocasiones es necesario escoger entre ellos en virtud de que no son necesariamente complementarios.

Algunos argumentos para la selección del método adecuado deben incluir las siguientes consideraciones:

El método seleccionado debe proporcionar valores eficaces para la cuantificación razonable de las utilidades del ejercicio; deberá asimilar los resultados de los ejercicios a los costos relativos para la consecución de tales resultados.

Debe proporcionar una valoración útil de la posición financiera al terminar el ejercicio. Los costos vigentes del activo fijo que se usen para valorar la posición financiera de la empresa es la diferencia entre el costo original y la depreciación total acumulada. Los activos fijos son adquiridos con el propósito de usarlos un largo tiempo y no para ser vendidos próximamente.¹⁸

Los precios a los que podrían venderse en futuras fechas durante su vida útil, no se consideran apropiados para valorar los saldos de los activos por lo que se refiere a sus servicios útiles futuros.

¹⁸ Activos Fijos Tangibles e Intangibles, Rodríguez Cota, pag.79



El método deberá ayudar a hacer una valoración correcta de las utilidades de ejercicios futuros, el costo no realizado de un activo depreciable al final del ejercicio en curso, se arrastra a los ejercicios futuros en los cuales se ira realizando. El uso de costos históricos no realizados, como base para valorar los activos de larga duración, restringe el grado en que se pueda lograr tal objetivo.

Deberá proporcionar información a la gerencia para proyectar operaciones futuras. La depreciación frecuentemente repercute en forma importante en la tasa de pasados rendimientos del activo y en la tasa de futuros rendimientos.

Debe ayudar a usar en forma efectiva los valores económicos representados por el bien depreciable.

Debe ser objetivo, sistemático y no debe estar expuesto a manipulaciones con objeto de deformar artificialmente los resultados.

Debe ser relativamente sencillo y de aplicación económica. La repercusión del método de depreciación en el importe periódico del impuesto sobre la renta es también asunto de depreciación para computar las utilidades gravables y otro para valorar las utilidades del negocio.

El método de depreciación más apropiado en una situación determinada, dependerá de las características propias que representan los activos depreciables, tales como su vida económica potencial y el tipo de rendimiento en cada ejercicio de las políticas o normas que tenga en particular cada empresa respecto de la forma de utilización de los activos en cuanto a la eficiencia operacional, su conservación, las políticas de retiro, así como toda aquella información resultante que cumpla con los requisitos de la información financiera.

Rectificación de la depreciación:

Al haber sido examinados los diferentes métodos de cálculo de la depreciación con el fin de aplicar el que de acuerdo a un criterio razonable parece el más adecuado, en función a la actividad que realiza la empresa y la propia naturaleza del activo fijo, se observa que en algunas ocasiones el método de depreciación o los cálculos resultan



adecuados para los primeros ejercicios pero inadecuado para los posteriores períodos contables. Cuando así resulta es conveniente resolver que ajustes deberán practicarse a fin de determinar la depreciación adecuada para próximos períodos.¹⁹

Existen dos formas para ajustar la depreciación con distintas repercusiones de tal forma que los criterios resultantes de esta elección deberá quedar clarificada en la información financiera resultante a fin de no inducir a error en la toma de decisiones, estos métodos son: método de ajuste por la compensación de los errores y el método de ajuste por revisión de utilidades pasadas.²⁰

El primer procedimiento consiste en compensar los cargos efectuados en ejercicios pasados, con los errores de compensación en el futuro; para clarificar lo anterior supóngase que una empresa adquiere una maquinaria cuyo costo de adquisición es de \$800,000.- y se estima una vida útil de seis años y un valor de rescate de \$50,000. Después de transcurridos dos años de uso se observó que las constantes reparaciones acortan su vida a cinco años y su valor de rescate se estima en \$20,000.

Con base en la información original la depreciación anual se calcula de la siguiente manera:

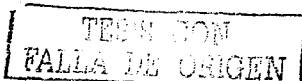
Valor de adquisición	\$800,000
Menos: valor de rescate original	<u>\$ 50,000</u>
Valor a depreciar	\$750,000

$\$750,000 / 6 \text{ años} = \$125,000$ depreciación anual

Después de revisar las premisas posteriores o nuevas condiciones se observa lo siguiente:

¹⁹ Contabilidad Intermedia II, Niño Alvarez, pag.87

²⁰ Ibidem, pag.88



Valor de adquisición	\$800,000
Menos: depreciación de 2 años	<u>\$250,000</u> (\$125,000X2)
Neto	\$550,000
Menos: nuevo valor de rescate	<u>\$ 20,000</u>
Saldo a depreciar	<u>\$530,000</u>

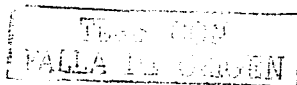
Depreciación por los años restantes: $\$530,000 / 3 = \$176,666$

La depreciación por durante los cinco años de vida útil queda como sigue:

Año	Depreciación
1	\$125,000
2	\$125,000
3	\$176,667
4	\$176,667
5	\$176,666
Activo depreciado	\$780,000
Más: valor de rescate	\$ 20,000
Costo de adquisición	\$800,000

El segundo método consiste en afectar las utilidades pasadas, en virtud de que la depreciación se calculó en menos. Considerando el mismo ejemplo, el procedimiento puede ser como sigue:

Costo de adquisición	\$800,000
Valor de rescate (ya reducido)	<u>\$ 20,000</u>
Valor neto a depreciar	\$780,000



Depreciación por año (según revisión):

$$\$780,000 / 5 = \$156,000$$

Saldo correcto de la cuenta de depreciación acumulada en los dos primeros años, después de la revisión:

$$\$156,000 \times 2 = \$312,000$$

Saldo actual de depreciación acumulada en los dos primeros años:

$$\$125,000 \times 2 = \$250,000$$

Importe del ajuste que debe practicarse: $\$312,000 - \$250,000 = \underline{\$62,000}$

El asiento contable correspondiente sería:

Superávit por revaluación de activos fijos	\$62,000
Depreciación acumulada de maquinaria	\$62,000

Ajuste a la depreciación acumulada por revisión realizada al terminar el segundo año de vida del activo.

Por lo que respecta a los ejercicios subsecuentes, la depreciación anual será de \$156,000.

I.5.-DEPRECIACIÓN POR GRUPOS.-

En algunas empresas en virtud de las operaciones que realiza cada día se observa que en algunos casos los activos adquiridos en lote o en grupo no son del todo identificables los costos unitarios y mucho menos conceptos como la vida útil remanente de cada uno de tales activos, como ya se comentó la vida útil es un concepto discutible en cuanto a su cálculo, es necesario que una persona con experiencia colabore en la determinación de los importes que le serán asignados a los bienes así como en la determinación de la vida útil restante de los bienes.²¹

Cuando se emplea el método de depreciación en grupos, todas las unidades homogéneas deben ser agrupadas, por lo que se refiere a su costo de adquisición, se contabiliza en una sola cuenta, que se carga por el importe total de las unidades correspondientes. La depreciación se calcula tomando como base el número de unidades que correspondan y no de unidad por unidad, por lo que el porcentaje de depreciación será el promedio de vida probable del grupo. La tasa conocida se multiplica por la cantidad a depreciar para determinar el cargo que debe hacerse a la cuenta correspondiente.²²²²

El método de depreciación en grupos tiene la peculiaridad de que si una unidad se da de baja, el importe de su depreciación total será por su valor histórico, sin importar la depreciación que en rigor lleve acumulada. Para ejemplificar lo anterior supóngase que una máquina cuyo costo de adquisición es de \$200,000 y al eliminarse lleva una depreciación de \$80,000, el asiento que le correspondería es como sigue:

Depreciación acumulada maquinaria	\$200,000
Maquinaria	\$200,000

Aquí se puede apreciar que existe una pérdida de \$120,000, sin embargo bajo este procedimiento no se registran las utilidades o pérdidas que se originan al darse de baja;

²¹ Contabilidad Intermedia, Niño Alvarez, pag.79

²² Ibidem, pag.80

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

además no se toma en cuenta su valor de rescate. Pero si en el caso anterior la unidad hubiera sido vendida, entonces el importe de la venta se resta al valor histórico de dicha unidad, y la diferencia se toma como la depreciación que tiene el bien vendido al momento de haberse celebrado la transacción.

Siguiendo el caso anterior supóngase que la máquina fue vendida en \$30,000, el procedimiento quedaría como sigue:

Precio de costo	\$200,000
Menos: precio de venta	<u>\$ 30,000</u>
Igual: depreciación	\$170,000

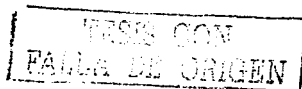
El asiento correspondiente sería:

Caja y bancos	\$30,000
Depreciación acumulada	\$170,000

Maquinaria \$200,000

A lo que ha sido expuesto anteriormente, se agrega que la depreciación que corresponde a cada ejercicio siguiente se calcula sobre el costo total del número de unidades existentes en el grupo, que equivale al saldo de la cuenta del activo fijo de que se trate, como lo demuestra el diagrama siguiente:

Fecha	Concepto	No unidades	Precio por unidad	Costo	Saldo	Ejercicio	Acumulado	Valor neto en libros	Rescate
Ene/95	Compra de grupo	4	90,000	360,000				360,000	43,200
Dic/95	Depreciación directa					39,600	39,600	320,400	
Dic/96	Depreciación					39,600	79,200	280,800	
Dic/97	Depreciación					39,600	118,800	241,200	
Dic/97	Venta de una maquina	(1) *	90,000	(90,000)	270,000	(60,000)	58,800	211,200	32,400
Dic/98	Depreciación					29,700	88,500	181,500	
Dic/98	Compra de una maquina	1		110,000	380,000			291,500	43,200



Dic/99	Depreciación				42,100	130,600	249,400	43,200
--------	--------------	--	--	--	--------	---------	---------	--------

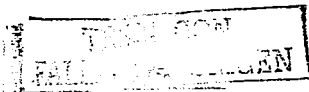
* La venta de la máquina fue por \$30,000.

Con el propósito de clarificar la depreciación por grupos se propone el siguiente ejemplo:

Supongamos que una compañía compra 50 máquinas iguales con un costo total de \$500,000.-, con base en los conocimientos y la experiencia de la compañía se prevé que las cincuenta máquinas tendrán una "durabilidad" específica dada según estudios, que el promedio de vida útiles de cinco años; sin embargo, al empezar el sexto año se puede apreciar que 16 de estas maquinas quedan en servicio y no se descartarán todas las máquinas hasta que se cumpla el décimo año.

1	2	3	4	5	6
Años después de la compra	Máquinas eliminadas durante el año	Promedio de vida de unidades retiradas	Vida total de las unidades retiradas	Máquinas útiles durante el año	Depreciación por grupos en el año
1	1	10	1	50	100,000
2	4	9	8	49	98,000
3	7	8	21	45	90,000
4	10	7	40	38	76,000
5	12	6	60	28	56,000
6	5	5	30	16	32,000
7	4	4	28	11	22,000
8	3	3	24	7	14,000
9	2	2	18	4	8,000
10	2	1	20	2	4,000
Total	50		250	250	500,000

De los años 6 al 10 es como sigue:



Años	6	7	8	9	10	Total
Maquinas eliminadas durante el año	5	4	3	2	2	16

En esta tabulación se observa en las columnas 2 y 3 el promedio de vida que tuvieron las máquinas retiradas, esta situación debe interpretarse de la siguiente manera: una máquina duró un año, cuatro duraron dos, siete duraron tres y así sucesivamente. En la columna 4, se muestra la vida total de las máquinas eliminadas, misma que se obtiene de multiplicar las columnas dos y uno respectivamente es decir $4 \times 2 = 8$; $7 \times 3 = 21$, etc. y se interpreta así: de las cuatro máquinas eliminadas, cada una tuvo un promedio de vida de dos años; las cuatro dan un total de ocho años.

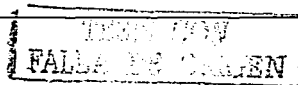
La columna 5 indica el número de máquinas útiles que quedan cada fin de año; así se observa que en el primer año trabajaron las cincuenta máquinas, en el segundo 49, ya que una se eliminó al terminar el primer año de vida (columna 2). En el tercer año están en servicio 45, pues a las 49 del año anterior se le restaron las cuatro máquinas descartadas al finalizar el segundo año (columna 2) y así hasta terminar.

Al sumar la columna 4, se obtiene que la vida total de las unidades es de 250 años/máquina. Si estos se dividen entre las cincuenta máquinas obtenemos que el promedio de vida por máquina es de cinco años.

El promedio anterior equivale a 20% de depreciación anual, pues si la máquina costó \$10,000.- y tiene una vida útil de cinco años, aplicando el método de línea recta observamos:

$$\frac{10,000}{5 \text{ años}} = 2,000 \text{ lo que equivale al } 20\%$$

La depreciación por grupos en el año, que aparece en la sexta columna se obtiene calculando el porcentaje de depreciación por el importe remanente de las máquinas, cuando la depreciación es por unidad; los cargos por este concepto se harán sólo durante los primeros cinco años, como se puede apreciar la columna 2 muestra que el total de las máquinas retiradas suman 34; por lo tanto quedan en servicio útil 16.



La columna 4 indica la pérdida por la eliminación de unidades, cuyo análisis se presenta como sigue:

En el primer año se eliminó una máquina cuyo valor de adquisición fue de \$10,000, depreciación anual de \$2000, pérdida por eliminación de \$8,000.

En el segundo año se eliminaron cuatro máquinas con un importe total de \$40,000 cuya depreciación fue de \$6,000, pérdida por eliminación de \$24,000.

Obsérvese que la pérdida por eliminación en los cinco años fue de \$80,000 y la depreciación fue de \$420,000, haciendo un total de \$500,000, que es el costo de adquisición de las máquinas adquiridas.

Año	Maquinas eliminadas en el año	Valor en libros por unidad al fin del año	Pérdida por eliminación	Depreciación	Cargos totales
1	1	8,000	8,000	100,000	108,000
2	4	6,000	24,000	98,000	122,000
3	7	4,000	28,000	90,000	118,000
4	10	2,000	20,000	76,000	96,000
5	12	0	0	56,000	56,000
Totales	34		80,000	420,000	500,000

CAPÍTULO II

FINANZAS Y DEPRECIACIÓN.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPÍTULO II.

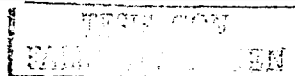
II.1.-LA DEPRECIACIÓN EN SU ASPECTO FINANCIERO.

“A los empresarios les interesa no sólo conocer el resultado del ejercicio, sino además mediante el estudio de los estados financieros, hacer comparaciones entre un período contable y otro, a fin de apreciar los cambios habidos, aumentos y disminuciones entre los principales renglones del balance y del estado de resultados.

Desde luego la dirección debe contar con todos los elementos necesarios que le sean de utilidad y oportunidad para tomar mejores decisiones, ya que los recursos que ayudan a establecer las comparaciones citadas son los datos proporcionados por los registros de las diversas operaciones y que se sujetan a diversos análisis para la correcta interpretación de los valores que comprenden los estados financieros, tanto los que se refieren a un mismo período, como aquellos relativos a varios ejercicios. Tales análisis y comparaciones pueden extenderse a otras empresas o a un sector específico, teniendo en cuenta las variantes y variables que podían ser consideradas como normales y que señalan las discrepancias que sirven de base para hacer las correcciones necesarias donde sea procedente con el fin de que los proyectos sean acordes en el presente y futuro con las políticas de administración para la consecución de objetivos amplios y factibles”.²³

En este tipo de análisis de los estados financieros, en lo tocante a la depreciación se observa una ponderación muy importante en virtud de que muestra el comportamiento de los activos fijos que han sido empleados en la producción de los artículos o en la prestación de los servicios, así como la forma en la que impactan en los resultados del ejercicio. Es innegable que la depreciación en la marcha de una empresa tiene repercusiones serias, pues de la forma en la que haya sido planteada y planeada, depende en gran parte del éxito del negocio. Por ello, los administradores antes de iniciar las operaciones de cualquier proyecto y en el curso de ellas, hacen una investigación de las condiciones en que se amortizará la

²³ Contabilidad Intermedia II, Niño Alvarez, pag.89



inversión, para crear sus proyectos dentro de las posibilidades reales y tomando en consideración los recursos con los que se cuenta.

La planeación financiera tiene por objeto utilizar el capital de que dispone la empresa, y aplicarlo en senderos conocidos o bien estudiados que le permitan a la empresa desarrollar a todos los participantes en el logro de éxitos aplicando todos aquellos talentos que en la sinergia puntual busquen y lleguen a los fines trazados por la dirección. Es por ello importante que en este caso la depreciación o desgaste de los activos deben ser sujetos de una constante revisión, ya que esta situación permitirá una mejor detección de futuros problemas en la valuación de los activos fijos parte importantísima de las empresas.²⁴

En virtud de la importancia de los efectos de la depreciación deberán ser observados tanto los métodos de aplicación así como la corrección de las cifras en tanto que si se emplea un método de depreciación inadecuado se alterarán los costos y los resultados en consecuencia, así como cuando en el balance se determinan activos fijos netos que no corresponden a la realidad. Situación que ocurre también con las utilidades que se presentan en el estado de resultados. Observemos lo anterior con el siguiente ejemplo; supóngase que una empresa tiene un capital de \$16 000 000, y su maquinaria importa \$5 000 000. Al hacer un estudio para calcular la depreciación, se estima una vida útil de 10 años, de manera que los costos de producción anual se ven aumentados, por concepto de depreciación en \$500 000. Los elementos del costo unitario son:

Materia prima	\$260.00
Mano de obra	\$130.00
Gastos indirectos	\$ 90.50
Depreciación	<u>\$ 12.50</u>
Total	\$493.00

En este caso no fue incluida la depreciación en los gastos indirectos porque se necesitará posteriormente y se estimó necesario separarlo.

²⁴ Inversiones, Marmolejo González, pag113



La producción anual es de 40 000 unidades, con un precio de venta por unidad de \$822.00.

Venta de 40 000 unidades a \$822.00	\$32 880 000
Costo de 40 000 unidades a \$493.00	<u>\$19 720 000</u>
Margen bruto	\$13 160 000
El total de gastos de operación y otros	<u>\$ 9 202 480</u>
Utilidad bruta	\$ 3 957 520

Se observa lo siguiente:

La utilidad bruta por unidad es:

Venta	\$822.00
Costo	<u>\$493.00</u>
Margen bruto	\$329.00

Los gastos de operación unitario son:

\$9 202 480 / 40 000 unidades \$230.06

La utilidad neta antes de impuestos es: \$ 98.94 (12% del precio de venta)

Supóngase que de la utilidad neta conocida, la Asamblea General de Accionistas aprueba que se destine \$1 583 008 (que equivale al 40%) para constituir reservas legal y estatutaria, quedando para distribución de dividendos \$2 374 512.

Como anteriormente se observó quedan dos conceptos retenidos de los ingresos: el monto de las reservas y la depreciación total que es por \$500 000 que es equivalente al concepto de depreciación por unidad de \$12.50 multiplicado por las 40 000 unidades producidas

Si se calcula el monto de reservas y depreciación se tiene lo siguiente:

$\$98.94 \times 40\% = \39.58 para reservas y $\$12.50$ para depreciación, es decir que en forma conjunta se aprecia que las reservas y depreciación que se quedan como un tipo de reinversión de:

$$(\$39.58 + \$12.50) \times 40\,000 \text{ unidades} = \$2\,083\,200.$$

Por lo que se refiere a los dividendos son por la cantidad de $\$2\,374\,512$ que equivale al 15% del capital invertido, que es $\$16\,000\,000$.

Es necesario hacer hincapié en la influencia que tiene la depreciación tanto en la determinación de los costos como en la utilidad dentro del estado de resultados y a su vez en el monto de las reservas y los dividendos a repartir.

Algunas de las consideraciones que se debe hacer respecto de la depreciación son:

Supervisar si la depreciación determinada para recuperar el importe del activo fijo (es decir que no se pierda su valor contributivo como parte de la generación de recursos), revisar si es adecuada o si es insuficiente. Para lo cual deberá considerarse que en el caso de que la depreciación fuera suficiente, sería para recuperar el activo a su costo de adquisición, pero lo más probable es que llegado el momento de sustituir el activo fijo, éste tendrá un valor superior, quizá por ofrecer más ventajas en cuanto a su manejo, calidad, eficiencia, etc. Condiciones en las que el total de la depreciación resulta insuficiente.

Calcular la depreciación pensando en el valor que tendrá el activo en la fecha de reposición o baja, para aplicar otros métodos que permitan determinar correctamente las utilidades de la empresa. Es por demás sabido que la cuota que se destina para la depreciación implica dificultades, pues generalmente no se apega a la realidad, ya que en algunas ocasiones resulta excesiva y en otras insuficiente.

Si se acepta el valor de reposición, los costos deben afectarse en forma proporcional al nuevo valor, pero se dificultaría hacer estudios financieros comparativos, pues mientras algunas empresas aplicarían el costo de adquisición histórico y devaluado, otras el de reposición futuro e incierto, cosa que impediría formarse un juicio sobre la situación financiera de las entidades.

HECHO CON
FALLA DE ORIGEN

Lo más adecuado es que el cargo que se haga a las operaciones por concepto de depreciación sea el costo original de adquisición del activo fijo, en la forma más adecuada posible. Si no es suficiente para reponer el activo fijo a los precios actuales del mercado, entonces por la diferencia deberá separarse de las utilidades una partida a fin de crear la reserva de capital destinada para dicho fin.

Se dice que la depreciación es una retención de ingresos que en el estudio de flujo de fondos se ve que se considera como fuente de recursos; sin embargo, cabe pensar en el papel que desempeña la depreciación cuando un ejercicio arroja pérdidas, si éstas son originadas por operaciones ajenas a la empresa, como en los casos de las pérdidas originadas al cubrir avales otorgados o pérdidas por siniestros no cubiertos. En estos casos la depreciación no tiene ninguna participación²⁵.

Pero en los casos de que ocurra una pérdida debido a que los costos resultaron muy elevados, al grado de que la empresa tuvo que fijar precios de venta inferiores al costo, para que los artículos producidos pudieran tener salida en el mercado, significa que la depreciación no puede considerarse como un recurso²⁶.

Algunos autores afirman que la depreciación como recuperación del costo del activo fijo no siempre está representada en caja, pues puede haberse empleado para el pago de deudas o cubrir gastos, de tal suerte que si llega el momento de adquirir un nuevo activo, la empresa no estará en condiciones de adquirirlo por no contar con el efectivo necesario. Por tal motivo está fuera de la planeación financiera. Algunos empresarios subsanan el hecho anterior creando fondos exclusivos para tales adquisiciones. Tales fondos son invertidos en títulos fácilmente negociables, pero el interés o beneficio que reportan, no son equiparables a los resultados que serán obtenidos invirtiendo en las operaciones normales de la empresa, por lo que en muchos casos es preferible suprimir esta política para la recuperación del activo fijo.

²⁵ Contabilidad Intermedia II, Niño Alvarez, pag. 93

²⁶ Ibidem

II.1.1.-Valores Actuales.

Los métodos de depreciación antes descritos se basan en el costo histórico, es decir que de acuerdo con ellos, se aplica a los ejercicios que beneficiarán con sus servicios el costo original del bien disminuyendo el valor de rescate o desecho. El impacto causado por todos estos métodos basados en el costo histórico sobre las utilidades de los ejercicios posteriores en la posición financiera de cualquier fecha, puede diferir mucho de los cargos periódicos por depreciación y de los saldos de los activos que queden vigentes cuando se haya computado a base de costos actualizados los servicios de esos activos. Las diferencias entre los activos fijos con costo histórico y las valoraciones de depreciación y los costos actualizados tienden a ser mayores:

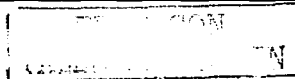
a.-) Mientras mayor sea el valor absoluto en dinero de los activos depreciables y su valor con relación al activo total.

b.-) Mientras más prolongada sea su vida útil.

c.-) Mientras mayores sean los cambios de precios en el curso de su vida útil.

La depreciación total asignada a la vida útil de un activo de larga duración, tiende a ser igual sea cual fuera el método de costo histórico. Las utilidades totales en el curso de la vida del activo sí pueden diferir considerablemente debido a la repercusión que tiene la depreciación en el impuesto sobre la renta. Sin embargo, aún haciendo caso omiso a esta última situación, los diversos métodos de depreciación basados en el costo histórico pueden ocasionar diferencias muy importantes en la sistematización de las utilidades manifestadas por la empresa en una serie de años y también con el tiempo, los saldos vigentes de los activos pueden repercutir significativamente en la interpretación que los lectores de los estados financieros, en cuanto a formarse un juicio, sobre las tendencias de las utilidades así como el valor de la inversión en una serie de años.²⁷

En virtud de que las diferencias entre los activos fijos con costo histórico y las valoraciones de depreciación y cuando los costos actualizados tienden a ser mayores, el Instituto mexicano de contadores públicos emite un boletín para que los efectos de



valorización de los activos y el reconocimiento de variabilidad en la información financiera sea incluida como un principio contable generalmente aceptado.

En estos últimos años la economía ha experimentado alzas desmedidas en los bienes y servicios, estos hechos han repercutido en lo que se conoce como procesos inflacionarios, es decir que existe un efecto económico derivado del exceso de circulante sobre la producción de los bienes y servicios que se generan en el país; pero es también cierto que un punto de vista razonable es que algunos círculos financieros se habla de una depreciación monetaria, es decir que los mismos bienes y servicios son adquiridos con cantidades mayores de dinero.

En cuanto a los efectos de la inflación se consideran tres aspectos principales:

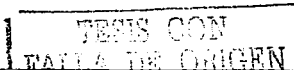
- a.- La pérdida en el poder adquisitivo de la moneda.
- b.- La devaluación constante de la moneda.
- c.- El alza generalizada de precios.

Estos efectos han repercutido en los negocios en general en cuanto a la operación misma, así como en la información generada para la toma de decisiones. Han existido numerosos intentos de expresar estos hechos en las cifras que arrojan las entidades económicas, sin embargo no son exactas, son acuerdos generales para determinar cifras que tengan significancia aún cuando sean evaluadas en tiempos distintos²⁸.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha emitido boletines con el fin de unificar criterios que generalmente son aceptados en la contaduría pública y que dedica a este tema de la pérdida de significado de las cifras en los diversos ejercicios y su comparabilidad, mejor conocido como "reexpresión de los estados financieros". Este boletín ha atravesado por una serie de cambios y adecuaciones en virtud de que constantemente el Instituto investiga y dicta reglas de carácter general y observancia obligatoria para sus afiliados.

²⁷ Activos fijos Tangibles e Intangibles, Rodríguez Cota, pag 75

²⁸ Inversiones, Marmolejo González, pag. 199



El objetivo general de la reexpresión de los estados financieros y elementos que los integran, es el de devolver la utilidad a la información financiera mediante el reconocimiento de los efectos de la inflación en las partidas que lo integran.

Existen otros objetivos específicos que permiten:

a.-) La determinación correcta de costos como base para una mejor planeación de precios de venta.

b.-) El mantenimiento financiero del capital contable que permita preservar la capacidad de operación mediante el reparto solo de utilidades reales.

c.-) El análisis comparativo y proyecciones coherentes de los estados financieros.

d.-) La previsión de pérdidas por posibles devaluaciones.

e.-) La adecuada evaluación del costo de financiamiento mediante el enfrentamiento de los intereses con el efecto monetario y las fluctuaciones cambiarias.

Los fundamentos de la expresión de los estados financieros en moneda de capacidad adquisitiva, según los principios de contabilidad generalmente aceptados afirman que:

El uso de moneda de capacidad adquisitiva homogénea ha sido congénito al surgimiento y desarrollo de la técnica contable. No porque la moneda haya mantenido siempre el mismo poder adquisitivo, sino porque, convencionalmente, la técnica contable le dio este carácter en el cuerpo de los estados financieros fundamentales²⁹.

La inflación rompió este convencionalismo, por lo que surgió la necesidad de actualizar la información financiera y darle reconocimiento dentro de los estados financieros básicos.

La información financiera frente a la inflación en cuanto a la no aplicación de métodos que consideren cambios originan:

Mezcla de pesos de diferente poder adquisitivo.

Distorsión de la realidad.

Decisiones erróneas que pudieran desembocar en descapitalizaciones y quiebras.

Pérdida de utilidad en la información.

La descapitalización se observa gráficamente con el siguiente ejemplo:

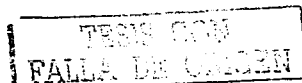
Fecha 1	Con \$100,000 se adquieren:4 activos tipo A Costo:\$25,000 cada uno Se venden en \$200,000 Ganancia \$100,000 Reparto \$100,000	Unidades Adquiridas 4
Fecha 2	Con \$100,000 se adquieren:2 activos tipo A Costo: \$50,000 cada uno Se venden en \$200,000 Ganancia \$100,000 Reparto \$100,000	Unidades Adquiridas 2
Fecha 3	Con \$100,000 se adquieren: Activos tipo A Costo: \$150,000 cada uno	Unidades Adquiridas 0 Ya no alcanzó

El uso de estados financieros expresados en moneda de diferente poder adquisitivo provoca que:

a.- Se dificulte y aún deforme su comprensión e interpretación por parte del usuario de la información financiera, al no permitir que se distingan los cambios reales en los negocios respecto de cambios derivados de modificaciones en el poder adquisitivo del dinero.

b.- Se dificulta su interrelación con el balance general, que si está íntegramente expresado en una sola moneda. La interpelación entre las cifras consignadas por el grupo de

²⁹ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, pag. 103



estados financieros correspondientes a una fecha determinada, es fundamental para la justa apreciación, análisis e interpretación de la información que suministran individualmente, que sólo puede servir y utilizarse cabalmente por el usuario cuando se la evalúa en su conjunto, y no aisladamente.

c.- Se distorsiona la comparación de los estados financieros a través del tiempo, inclusive dentro del propio ejercicio y, obviamente, los de unas entidades con los de otras.

La expresión de los estados financieros en pesos de un mismo poder adquisitivo permite que el conjunto de evaluaciones, análisis y proyecciones financieras se efectúen en términos reales.

Robustece igualmente, la evaluación del impacto inflacionario en la estructura y resultados de la empresa. Esto es factible debido a que el efecto monetario en que necesariamente se refleja, está expresado igualmente en moneda del mismo poder adquisitivo en los estados financieros del período respectivo, y actualizado en moneda de poder adquisitivo de los períodos subsiguientes, cuando se compare con los estados financieros correspondientes a dichos períodos.

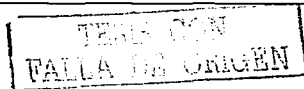
Desde que cobró relevancia la necesidad de reflejar los efectos de la inflación en los estados financieros, simultáneamente se ofrecieron como respuesta a nivel internacional, dos enfoques distintos:

a.- El método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, que consiste en corregir la unidad de medida empleada por la contabilidad tradicional, utilizando pesos constantes en vez de pesos nominales³⁰.

b.- El método de actualización de costos específicos, llamado también valores de reposición, el cual se funda en la medición de valores que se generan en el presente, en lugar de valores provocados por intercambios realizados en el pasado.

Los argumentos a favor de la utilización de cada uno de los métodos tienen validez, sin embargo el propósito es lograr un mayor grado de comparabilidad, y lo mejor sería que

³⁰ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, pag. 152



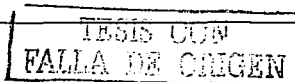
todas las entidades aplicaran en forma general estos conceptos con el fin de lograr este propósito.

II.1.2.- Reexpresión de los Estados Financieros.

En cuanto al procedimiento de la determinación de la reexpresión de los estados financieros y partidas que lo integran, partiremos de que se hace una clasificación de la información financiera, partiendo de que existen partidas monetarias y partidas no monetarias.

Tradicional:		Para efectos de inflación.	
Activos (Inversiones)	Pasivos (Obligaciones)	Activos Monetarios	Pasivos Monetarios
		Activos No Monetarios	Pasivos No Monetarios
	Capital Contable (Inversión de Accionistas)		Capital Contable

	Partidas Monetarias	Partidas No Monetarias
Concepto	Aquellas que su valor nominal no cambia con el tiempo. Dinero, o el derecho a recibir o a pagar determinado importe de dinero, expresado en unidades monetarias nominales, sin ninguna relación con precios futuros de determinados bienes o servicios.	Aquellas cuyo significado económico depende del valor específico de determinados bienes o servicios, y que por sí solas no originan un flujo de efectivo futuro, o bien este no es conocido.
Ejemplos	Efectivo Inversiones en bonos y valores. Cuentas y documentos por cobrar. Cuentas y documentos por pagar. Pasivos acumulados. Dividendos por pagar.	Inventarios. Activos Fijos. Depreciación (recuperación acumulada). Inversiones en acciones. Gastos anticipados. Capital Contable.
Efecto de la inflación	Pérdida en el poder adquisitivo de la moneda que produce una pérdida al tenedor o acreedor y una ganancia al deudor.	Incremento de valor.



Reconocimiento del efecto de la inflación en partidas no monetarias:

Reconocimiento del efecto de la inflación.	Cálculo del incremento de valor y registro a través de un asiento de ajuste, de tal forma que los estados financieros muestren valores actualizados.
Partidas que deben actualizarse	Todas las partidas no monetarias del balance y sus costos y gastos asociados en el estado de resultados.
Métodos de actualización.	<p><u>Método de cambios en el nivel general de precios (índices).-</u> Consiste en: aplicar a las partidas no monetarias el factor de actualización del período que se obtiene dividiendo los índices nacionales de precios al consumidor de la fecha meta entre la fecha base. Ejemplo: Partida por actualizar: 1 maquinaria Fecha de adquisición: Enero de 1991 (fecha base) Valor neto en libros: \$ 100,000.- Fecha a la que se actualizará: Enero de 1993 Factor de actualización: <u>INPC Enero 93</u>, es decir: <u>INPC Enero 91</u></p> <p>Factor de actualización: $\frac{90.4227}{68.8686} = 1.313$</p> <p>Valor actualizado: \$100,000 X 1.313 = \$ 131,297</p> <p><u>Ventajas:</u> de aplicación general, sencilla y económica.</p> <p><u>Desventajas:</u> valor actualizado = aproximación, puede llegar a no ser representativo de la realidad.</p> <p><u>Método de costos específicos. (valores de reposición).-</u> Consiste en medir de manera particular el valor de cada partida no monetaria determinado a través de estudios concretos los valores presentes. Ejemplos: - Avalúos. - Precios de última compra. - Costos estándar. - Índices específicos. - Costos de reposición.</p> <p><u>Ventaja:</u> valor de actualización más exacto.</p> <p><u>Desventajas:</u> más costoso, de aplicación limitada (inventarios, activos fijos tangibles, costos o gastos del período asociado con dichos rubros).</p>

Los índices de precios en general son medidas estadísticas que expresan el cambio porcentual en los precios de un bien en dos momentos del tiempo. Para su determinación, se toman en cuenta diversas cotizaciones mensuales de precios de los artículos y servicios en las principales ciudades.

Reconocimiento del efecto de la inflación en partidas monetarias.

Reconocimiento del efecto de la inflación	Cálculo y registro del resultado (efecto) por posición monetaria.(REPOMO).
Concepto del resultado por posición monetaria (Repomo).	Es la pérdida o ganancia neta que generan los activos y pasivos monetarios a sus tenedores derivada de la disminución en el poder adquisitivo de la moneda (efecto de la inflación sobre la moneda).
Metodología para el cálculo del resultado por posición monetaria.	<p>1.- Determinación de la posición monetaria (POMO) al inicio de cada mes: Activos monetarios - Pasivos monetarios</p> <p>Si : $AM > PM$ = posición monetaria larga o desfavorable lo que genera una pérdida monetaria.</p> <p>Si: $AM < PM$ = posición monetaria corta o favorable lo que genera una ganancia monetaria</p> <p>2.- Determinación del efecto de la inflación sobre la posición monetaria. $Posición\ monetaria \times Inflación\ del\ período\ (mes) = Resultado\ por\ posición\ monetaria.$</p> <p>3.- Actualización de los resultados mensuales a pesos de cierre. $Resultado\ por\ posición\ monetaria \times Factor\ de\ actualización$</p> <p>4.- Suma algebraica de los resultados mensuales actualizados</p>
Registro del resultado por posición monetaria.	<p>Se emplea una cuenta de resultados. (Efecto monetario o resultado por posición monetaria o pérdida o ganancia monetaria).</p> <p>- La contrapartida se lleva a la cuenta transitoria en la cual se registran las actualizaciones de los conceptos no monetarios.</p>
Presentación	- Se presenta en el estado de resultados dentro del llamado Costo integral de financiamiento En este ultimo término son incluidos los conceptos de: intereses, fluctuaciones cambiarias y el resultado por posición monetaria.(Se presentan en forma neta).

Para reflejar adecuadamente los efectos de la inflación se ha considerado que en una primera etapa, deben actualizarse por lo menos los siguientes renglones considerados como altamente significativos a un nivel de generalidad³¹:

- Inventario y costo de ventas.
- Activos fijos, depreciación acumulada y la depreciación del período.
- Capital Contable.

Además, deberán determinarse:

El resultado por tenencia de activos no monetarios.

El costo integral por financiamiento.

Como se comentó anteriormente cada entidad podrá, de acuerdo a las circunstancias, optar por el método de ajustes por cambios en el nivel de precios o por el de costos específicos.

Cuando se sigue el método de costos específicos se puede observar un concepto llamado resultado por tenencia de activos no monetarios con las siguientes características:

Resultado por tenencia de activos no monetarios (RETANM)

Concepto:	Representa la variación en el valor de los activos no monetarios por encima o por debajo de la inflación.	
Cálculo:	Se compara el valor actualizado o incrementos por método de costos específicos contra el valor actualizado o incrementos por el método de índices.	
Ejemplo:	Valor actualizado de una maquinaria:	
	Método de costos específicos:	\$ 250,000.-
	Método de índices:	\$ 231,297.-
	RETANM	\$ 18,703.-
Interpretación del resultado:	Valor actualizado: Costos específicos mayor que: Índices = ganancia Índices mayor que: Costos específicos = pérdida	
Presentación:	Se presenta en el estado de posición financiera (balance) como parte integrante del capital contable.	

Nota: Solo existe cuando se sigue el método de costos específicos.

³¹ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, pag. 147

Para que exista congruencia y significado en la información es recomendable que en la actualización de inventarios, de activos fijos y de sus respectivas cuentas de resultados se aplique el mismo método, ya que cada uno de ellos parten de puntos de vista distintos, conduce a resultados diferentes y lo más importante, la interpretación del significado de las cifras que se producen es de naturaleza distinta. No obstante, por razones de carácter práctico, íntimamente relacionadas con disponibilidad de información, ambos métodos pueden combinarse, siempre que la combinación se efectúe en distintos rubros del balance general. Por el grado de relevancia que implica, y para disminuir el riesgo de confusión y ambigüedad, la actualización y determinación de las partidas mencionadas deben incorporarse en los estados financieros básicos³².

Para permitir al usuario de los estados financieros una mejor comprensión del contenido informativo de estos, se deben revelar aquellos datos pertinentes, tales como: método seguido, criterios de cuantificación, significado e implicación de ciertos conceptos, referencia comparativa a los datos históricos, etc.³³.

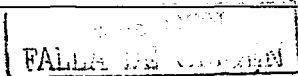
En los casos de actualización de los activos fijos y la depreciación cada empresa podrá preservar la imparcialidad y objetividad de la información financiera, utilizar métodos (índices o valor reposición) antes mencionados según se adapte a sus circunstancias, y deberá incorporar los efectos en los estados financieros básicos. Cuando se elige el método de actualización de costos específicos (valores de reposición) deberá en los casos de determinación por avalúo por medio de perito independiente, satisfacer los siguientes elementos:

Proporcionar datos como:

Valor de reposición nuevo: que sería el costo en el que se incurriría para la adquisición de otro bien de las mismas características en el momento actual además de estar en condiciones de servicio, es decir considerando los costos necesarios como: fletes, seguros, etc.

³² Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, pag. 148

³³ Ibidem



Valor neto de reposición: que es la diferencia entre el valor de reposición nuevo y el demérito provocado por el uso y la obsolescencia.

Vida útil remanente: es la estimación del tiempo que resta por servir a la empresa.

Valor de desecho: es el valor de recuperación al término de la vida útil del activo, éste puede o no existir.

Deberá tratar todos los activos de una misma clase y con características comunes en forma congruente.

Deberá asignar valores específicos y no en forma global.

Deberá considerar congruencia en las políticas de capitalización para determinar el valor histórico de los activos fijos y las partidas que se incorporan al avalúo.

Es importante considerar que la ley general de sociedades mercantiles establece que el superávit por revaluación de activos fijos sólo podrá capitalizarse cuando esté basado en avalúos practicados por valuadores independientes oficialmente reconocidos.

El monto de la actualización del activo fijo es la diferencia entre su valor actualizado neto y su valor en libros, menos la depreciación acumulada al cierre del ejercicio. En los períodos subsecuentes al primero en que se actualizó el activo fijo, se deberá tomar como valor en libros el último valor actualizado menos su depreciación acumulada.

La depreciación del ejercicio deberá basarse tanto en el valor actualizado de los activos como en su vida probable, determinada mediante estimaciones técnicas. Para permitir una comparación adecuada, el sistema de depreciación utilizado para valores actualizados y para costos históricos debe ser congruente, esto es, las tasas, los procedimientos y vidas probables serán iguales. La depreciación del costo y la de su complemento por actualización deben concluir el mismo año³⁴.

³⁴ Activos Fijos Tangibles e Intangibles, Rodríguez Cota, Pag. 70

Para la determinación de la depreciación del período se debe tomar como base el valor actualizado a la fecha que mejor permita enfrentar ingresos contra gastos.

No se deben afectar las utilidades de ejercicios anteriores por la actualización de la depreciación acumulada, aún cuando tal diferencia lleve implícita una corrección de la vida útil estimada, esta actualización debería considerarse en una cuenta transitoria para acreditar dicha partida de actualización, al final del período pudiera ser saldada contra los componentes de cada una en la cuenta de corrección por reexpresión.

Para clarificar un poco más el asunto de la reversión se procederá a revisar el ejemplo siguiente:

Supóngase que una empresa desea desarrollar la actualización al 31 de diciembre de 1999 de la cuenta del activo fijo "maquinaria", considerando que la empresa cuenta en sus registros históricos con el siguiente equipo:

Diciembre 1996	Torno	\$90,000
Febrero 1998	Taladros Radiales	\$16,000
Junio de 1998	Rectificador	<u>\$34,000</u>
Saldo histórico al 31 de diciembre de 1999		\$140,000

Se obtiene un avalúo practicado por perito independiente que determina un avalúo de la maquinaria por un valor de \$220,000 al 31 de diciembre de 1999. Los índices de precios al consumidor de los meses y años son:

Diciembre 1996 = 200.3880

Febrero 1998 = 241.0790

Junio 1998 = 251.0790

Diciembre 1999 = 308.9190

Se procede a actualizar los activos como sigue:

Torno : $\frac{\text{Diciembre 1999}}{\text{Diciembre 1996}} = \frac{308.9190}{200.3880} = 1.5416 \times \$90,000 = \$138,744.-$

Taladros Radiales: $\frac{\text{Diciembre 1999}}{\text{Febrero 1998}} = \frac{308.9190}{241.0790} = 1.2814 \times \$16,000 = \$20,502.-$

Rectificador: $\frac{\text{Diciembre 1999}}{\text{Junio 1998}} = \frac{308.9190}{251.0790} = 1.2304 \times \$34,000 = \$41183.-$

Total del equipo actualizado mediante índices: \$200,429.-

Como se observa el equipo actualizado por índices excede al valor histórico de los activos en \$60,429.- situación que deberá reflejarse como la actualización de la maquinaria o corrección por reexpresión. Al mismo tiempo se observa que existe un excedente en el valor actualizado por medio de costos específicos sobre el valor actualizado por medio de índices en \$19,571.-que corresponde al resultado por tenencia de activos no monetarios (RETANM). Es conveniente que en la presentación del balance general por separado lo que corresponde al valor histórico y lo correspondiente a su actualización, tanto en lo relativo a los activos fijos como a la depreciación correspondiente:

Activo fijo:

Maquinaria	XX
Actualización de maquinaria	XXX
Depreciación acumulada maquinaria	(XX)
Actualización de la depreciación acumulada maquinaria	(XXX)

En el caso del Retanm como ya se mencionó deberá incluirse en el capital contable con posterioridad a los resultados acumulados de ejercicios anteriores.

El propósito de esta tesis en lo relativo al capítulo de la reexpresión de los estados financieros es mostrar en forma particular el procedimiento de actualización para los activos fijos, y no la de desarrollar la totalidad del procedimiento de la actualización y los documentos de adecuaciones que lo regulan, aún y cuando el demérito de los recursos por efectos inflacionarios atañen a toda la empresa y los valores que representan sus estados

financieros básicos que permiten una mejor observación de los inversionistas y usuarios en general de la información financiera.

II.1.3.- Estado de Cambios en la Situación Financiera.

En lo que se refiere a los cambios en la situación financiera la depreciación es incluida en virtud de que constituye una partida aplicada a los resultados de la empresa que no requiere la utilización de recursos. Como es sabido el estado de cambios en la situación financiera constituye la situación de la empresa en términos de los recursos generados utilizados en la operación, los cambios principales ocurridos en la estructura financiera de la empresa y su reflejo final en el efectivo e inversiones temporales a través de un período determinado a pesos de cierre.

Los propósitos del estado de cambios en la situación financiera son entre otros los siguientes³⁵:

Evaluar la capacidad de la empresa para generar recursos.

Evaluar la capacidad de la empresa para cumplir con sus obligaciones, para pagar dividendos, y en los casos que se observe necesario anticipar la necesidad de obtener financiamientos.

Evaluar los cambios experimentados en la situación financiera de la empresa derivados de las transacciones de inversión y financiamiento ocurridos en un período.

Conocer y evaluar las razones de las diferencias entre la utilidad neta y los recursos generados o utilizados por la operación.

Para poder cumplir con tales propósitos se deberá considerar lo siguiente:

Identificar la variación en los saldos de las cuentas del balance general aquellas que generan recursos lo que se considera origen o los utiliza es decir su aplicación.

³⁵ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, pag.224



Clasificar a cada una de las cuentas del balance general en la actividad de operación, financiamiento o inversión o ninguna.

Es común observar que los resultados de los ejercicios no coinciden con las variaciones que se observan en los rubros de efectivo e inversiones temporales, esto obedece a que se trata de dos conceptos radicalmente distintos pero con correspondencia en virtud de que surgen de las operaciones propias de los negocios, es de vital importancia saber los aumentos o disminuciones en el efectivo e inversiones temporales en virtud de que nos refleja los recursos líquidos con los que cuenta o contará para hacer frente a las obligaciones de la empresa así como el de saber si la operación podrá ser realizada con flujos de efectivo adecuados o será necesario recurrir a financiamientos y que las inversiones resultado de planes también tienen repercusiones en la disponibilidad de recursos líquidos como lo son el efectivo y las inversiones temporales.

Algunas de las causas por las que no coinciden los resultados del ejercicio (utilidad/pérdida), con las variaciones en el efectivo son:

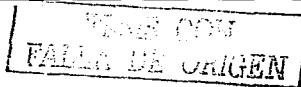
- 1.- Los cargos a resultados (disminuciones de la utilidad) que no requieren salida de efectivo; como ejemplo de esto tenemos a la depreciación.
- 2.- Los depósitos (entradas de dinero) que no incrementan la utilidad; como ejemplo de esto es cuando obtenemos un préstamo.
- 3.- Los cheques (salidas de dinero) que no disminuyen la utilidad; por ejemplo cuando adquirimos activos fijos.

Para obtener un resultado del efecto neto de los aumentos o disminuciones del efectivo en el estado de cambios en la situación financiera de la empresa se realiza la siguiente conciliación:

Utilidad del ejercicio

Más: Cargos a resultados que no requieren salidas de efectivo

Más: Depósitos que no incrementan la utilidad = ORÍGENES



Menos: Cheques que no disminuyen la utilidad = APLICACIONES

Igual: Variación (aumento/disminución) en efectivo e inversiones temporales

Para observar gráficamente la comprobación de orígenes vs aplicaciones observemos el siguiente cuadro:

Origen		Aplicación	
Disminución	ACTIVO	Aumento	ACTIVO
Aumento	PASIVO	Disminución	PASIVO
Aumento	CAPITAL	Disminución	CAPITAL

Para observar la estructura del estado debemos considerar el siguiente orden:

1.- Recursos generados o (utilizados) por la OPERACIÓN.

Resultado de Operación.

Más:

Partidas que no hayan generado o (requerido) el uso de recursos, ejemplo: depreciación.

Incrementos o reducciones (en pesos constantes) en partidas relacionadas directamente con la operación de la entidad, ejemplo: cuentas por cobrar, inventarios, proveedores, impuestos por pagar.

2.- Recursos generados o (utilizados) en actividades de FINANCIAMIENTO.

Créditos recibidos a corto y largo plazo, diferentes a las operaciones con proveedores y/o acreedores relacionados con la operación de la empresa.

Amortizaciones en pesos constantes efectuadas a estos créditos (sin incluir los intereses relativos).

11.11.11
FALLA DE ORIGEN

Incrementos de capital por recursos adicionales, incluyendo la capitalización de pasivos.

Reembolsos de capital.

Dividendos pagados, excepto los dividendos pagados en acciones.

3.- Recursos generados o (utilizados) en actividades de INVERSIÓN.

Adquisición, construcción y venta de inmuebles, maquinaria y equipo.

Adquisición de acciones de otras empresas con carácter permanente.

Cualquier otra inversión o (desinversión) de carácter permanente.

Préstamos efectuados por la empresa.

Cobranzas o disminución en pesos constantes de créditos otorgados (sin incluir los intereses relativos).

Un ejemplo de la presentación del estado de cambios en la situación financiera es como se muestra en la siguiente página:

TEXAS CITY
FALLA DE ORIGEN

Empresa La Comercial S.A. de C.V.

Estado de cambios en la situación financiera del 1 al 31 del mes 12 de 1999

(Expresado en pesos de poder adquisitivo del mes 12 de 1999)

OPERACIÓN:

Utilidad neta	12,191
Partidas aplicadas a resultados que no requirieron la utilización de recursos:	
Depreciación	<u>2,109</u>
	14,300
Disminución de cuentas por cobrar	2,640
Aumento en inventarios	(53)
Disminución de proveedores	<u>(3,583)</u>
<u>RECURSOS GENERADOS POR LA OPERACIÓN:</u>	<u>13,304</u>

FINANCIAMIENTO:

Emisión de obligaciones	3,938
Amortización en términos reales de las obligaciones	(938)
Amortización en términos reales de préstamos	(3,550)
Pago de dividendos	(2,238)
<u>RECURSOS UTILIZADOS EN ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO:</u>	<u>(2,788)</u>

INVERSIÓN:

Adquisición de activo fijo	(3,938)
<u>RECURSOS UTILIZADOS EN ACTIVIDADES DE INVERSIÓN:</u>	<u>(3,938)</u>
<u>AUMENTO DE EFECTIVO E INVERSIONES TEMPORALES</u>	<u>6,578</u>
<u>EFECTIVO E INVERSIONES TEMPORALES AL PRINCIPIO DEL PERÍODO</u>	<u>3,596</u>
<u>EFECTIVO E INVERSIONES TEMPORALES AL FINAL DEL PERÍODO</u>	<u>10,174</u>

La importancia de éste Estado de Cambios en la Situación Financiera de la empresa y su relación con la depreciación de la cual es objeto esta tesis radica en la importancia de hacer notar las repercusiones de la operación, financiamiento e inversión de toda la empresa en aspectos también destacados en el estudio de la depreciación, así como su impacto en los



flujos de efectivo en cuanto las partidas que no han generado o requerido el uso de recursos, bajo este precepto resulta mejor el estudio de las inversiones y su operación por sus consecuencias, pero considerándola posteriormente cuando se aborda en recursos generados o utilizados en actividades de inversión en las adquisiciones de activos y como un resumen general los resultados en los flujos de efectivo y en los casos de financiamiento o apalancamiento en posibles adquisiciones a crédito por lo que se debe observar en este capítulo como el conjunto de transacciones de operación, de financiamiento y de inversión que impactan no sobre los resultados sino en los flujos de recursos no menos importantes para darle fluidez a las operaciones en general de la entidad en su totalidad. Es importante recordar que el concepto de cifras en pesos constantes analizado anteriormente nos permite una mejor decisión y por tanto una mejor toma de decisiones.

II.1.4.- Consolidación de la Información Financiera

Algunas empresas en virtud del tamaño, especialización, competencia, condiciones propias y externas, etc. tienden a formar grupos con otras empresas con el fin de hacer más eficaces sus operaciones donde la participación de propiedad entre estas no tiene un comportamiento definido, pero tiene grandes ventajas en los mercados de competitividad y eficiencia operacional, existen grupos de empresas en todos los ámbitos de la economía en donde se aprovecha cada una de las ventajas individuales por empresa en aspectos como compras, ventas y transacciones de otras índoles como fijación de políticas de grupo, intercambios gerenciales, información técnica esencial y control por tipo de actividad por empresa, etc.

En general por razones de propiedad del capital y de la facultad de toma de decisiones se ha creado una compañía que realiza las funciones de dirección o de control, que generalmente se le conoce como controladora.

Para entender más claramente cómo funcionan los grupos en cuanto a su participación, propiedad, toma de decisiones, etc., será necesario conocer algunos conceptos básicos como:



Inversiones permanentes en acciones: son aquellas inversiones efectuadas en títulos representativos del capital social de una o varias empresas con la intención de mantenerlas bajo su tenencia por un plazo indefinido. Este tipo de inversiones en algunos de los casos son realizadas para ejercer control o tener injerencia sobre las empresas.

Cuando se habla de control se entiende como el poder de gobierno sobre políticas de una empresa, con el propósito de obtener beneficio de sus operaciones en general. Se considera que para ejercer control existe posesión directa o indirecta por más del 50% de las acciones con derecho a voto de la compañía emisora, o cuando se observan las condicionantes siguientes:

Poder con acuerdo formal de accionistas derivado de estatutos para gobernar las políticas operativas y financieras de la empresa.

Poder para nombrar o remover a miembros del consejo de administración o el órgano de gobierno superior de la empresa.

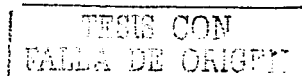
En los casos en los que una compañía tenedora de acciones posea más del 10% de las acciones con derecho a voto o tiene capacidad de nombrar consejeros sin que éstos sean mayoría, participe en la definición de políticas de la empresa o participe en la decisión de operaciones importantes entre las compañías se está en presencia de una empresa asociada con influencia significativa.

El interés minoritario es la porción de la utilidad o pérdida neta del ejercicio y del resto del capital contable de las subsidiarias consolidadas que es atribuible a accionistas ajenos a la compañía controladora³⁶.

En los casos en que la empresa sea controlada por otra conocida como controladora se está en presencia de una subsidiaria, por lo que una controladora ejerce control sobre una o más empresas subsidiarias.

Existe otro tipo de empresas llamadas afiliadas en donde existen accionistas comunes o una administración común.

³⁶ Principios de Gontabilidad Generalmente Aceptados, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, pag. 111



Cuando se habla de empresa controladora y subsidiarias se hace necesario identificar para propios y terceros los resultados de las operaciones realizadas, conocer de sus relaciones entre controladora y subsidiarias y sus efectos sobre su apreciación en lo relativo a los estados financieros consolidados, es decir; aquellos que presentan la situación financiera, resultados de operación y cambios en la situación financiera de una entidad económica integrada por la empresa controladora y sus subsidiarias, como si se tratara de una sola. Es importante aclarar que la controladora es una entidad económica que puede o no tener personalidad jurídica propia pero las subsidiarias desarrollan formalmente actividades económicas con plenitud de personalidad jurídica y por lo tanto ejercen sus derechos y hacen frente a sus obligaciones en forma individual³⁷.

Para efectuar la consolidación entre controladora y subsidiarias se deberán eliminar las transacciones realizadas entre las empresas consolidadas por ejemplo³⁸:

Las ventas y costos de ventas entre las empresas consolidadas. Si los artículos adquiridos de una compañía del grupo aún se encuentran en el inventario, deben valuarse al costo de producción o adquisición de la compañía vendedora, más gastos de transporte o de fabricación de la compradora.

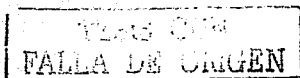
La utilidad o pérdida en ventas de activos fijos entre compañías consolidadas. Los inmuebles , maquinaria y equipo comprados a una entidad consolidada deben valuarse al valor en libros de la compañía vendedora más los gastos incurridos por la compradora para poder disponer de ellos, como si la transacción no se hubiera realizado. Esta situación deberá seguirse contemplando durante la vida útil del bien en la entidad.

Los intereses, rentas, regalías, servicios técnicos, etc. entre las compañías consolidadas.

Los dividendos recibidos de y entre subsidiarias.

Puede suceder que con motivo de las eliminaciones anteriores, surjan diferencias temporales de impuesto sobre la renta y participación de los trabajadores en la utilidad, las

³⁷ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, pag. 114
³⁸ Op. Cit., pag. 116



cuales deban ser reflejadas como impuestos diferidos si reúnen los requisitos establecidos en el boletín D4 (Tratamiento contable del impuesto sobre la renta y participación de los trabajadores en la utilidad) de los principios de contabilidad generalmente aceptados del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

II.1.5.-Los Retiros de los Activos:

Básicamente el retiro de los activos se realiza por dos factores; el primero de estos factores se refiere a su aspecto físico, es decir por terminación de vida útil, siniestros, etc. Mientras que el segundo de los factores se refiere a su aspecto económico y a cuestiones como obsolescencia.

Los factores físicos fijan el límite de la vida útil de un activo y pueden impedir el funcionamiento de los activos indefinidamente.

Los factores económicos o funcionales abrevian la vida de un activo en cuanto al servicio. Siendo estos de tres tipos:

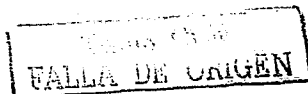
- 1.- Insuficiencia.- los activos dejan de ser suficientemente útiles a la empresa.
- 2.- Sustitución.- los activos son reemplazados por aspectos de economía y eficiencia.
- 3.- Obsolescencia.- se refiere a cualquier otro aspecto no mencionado en los dos primeros.

II.1.5.1.-Método de Inventario:

Generalmente se usa para valuar pequeños activos tangibles como son herramientas.

$$\text{Inventario inicial} + \text{Costo de herramientas adquiridas durante el año} - \text{Valor del inventario final} = \text{Gasto por depreciación de herramientas en el año.}$$

Este esquema en la práctica no se aplica en forma general por no ser sistemático y racional y se encuentra sujeto a subjetividad.



II.1.5.2.-Método de Retiro y Reposición:

Generalmente se utilizan en empresas de servicios públicos y ferrocarriles, los cuales poseen muchas unidades similares de escaso valor como lo pueden ser postes, tirantes, conductores, etc. Su objeto es evitar cuadros demasiado elaborados de depreciación de los activos individuales.

Este sistema carga al costo del activo retirado menos su valor de desecho a gasto por depreciación mientras que el sistema de reposición carga al costo de las unidades compradas como sustitutos menos el valor de desecho de las unidades sustituidas a cargo por depreciación, a manera de ejemplo se expresa como sigue:

	RETIRO		REPOSICIÓN
Activo de la planta	\$ 1 000 000	Activo de la planta	\$1 000 000
Efectivo	\$1 000 000	Efectivo	\$ 1 000 000
Para registrar el viejo activo como gasto por depreciación			
Gasto por depreciación	\$150 000		No hay asiento
Activo de la planta	\$150 000		
Para registrar el costo del nuevo activo			
Activo de la planta	\$200 000		No hay asiento
Efectivo	\$200 000		

II.1.5.3.- Método de Grupo y Combinado:

El método del grupo es utilizado por grandes empresas para depreciar por grupos más o menos homogéneos de duración parecida³⁹.

El método combinado se utiliza para un conjunto de activos de naturaleza diferente y de duración diferente.

³⁹ Contabilidad Intermedia, Niño Alvarez, pag.79



Si se retira un activo antes de agotar su vida útil promedio de grupo la ganancia o pérdida resultante queda enterrada en la cuenta de depreciación acumulada.

II.1.6.- Presentación de Inmuebles, Planta y Equipo y Su Depreciación.-

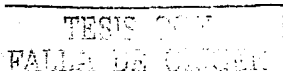
La base de valuación de inmuebles planta y equipo debe ser revelada por lo general a su costo histórico. Las afectaciones, los gravámenes y otros compromisos relacionados con estos activos también se deben revelar. Toda obligación relacionada con inmuebles, planta y equipo no se debe compensar contra esos activos, sino que deberán estar reflejadas en el pasivo correspondiente. Los inmuebles, planta y equipo que no sean usados actualmente como activos productivos como ocurre en instalaciones ociosas y los terrenos que se conserven como inversión, se deben separar del activo que se este usando en las operaciones.

Cuando se deprecia el activo resultará una cuenta complementaria del activo llamada normalmente depreciación acumulada, y su empleo permitirá al lector de los estados financieros, que a su vez reflejarán información respecto de el costo original del activo y le proporcionará información respecto al monto de depreciación que se ha cargado a los resultados en los años anteriores.

La APB (Accounting Principles Board) exigió la presentación de la depreciación indicando que se deberian hacer las revelaciones siguientes en los estados financieros o en las notas que lo acompañan⁴⁰:

- A.- El gasto por depreciación del período.
- B.- Los saldos de las clases principales de activos depreciables por naturaleza y por función, a la fecha del estado de situación financiera.
- C.- La depreciación acumulada ya sea por clases principales de activos depreciables ya sea en total a la fecha de elaboración, y

⁴⁰ Financial Accounting Standards Board, American Institute of Certified Accountants, pag. 272



D.- La descripción general del método o métodos empleados para calcular la depreciación con respecto a las clases principales de activos depreciables.

Muchas personas insisten en que los requisitos de revelación no son suficientes todavía, por ejemplo, algunos Contadores opinan que el promedio de vida útil de los activos y los límites de duración del activo son datos de significación que deberían ser revelados.

Como ocurre con los inventarios, pero más aún en el caso de los inmuebles, plantas y equipo, los efectos de la inflación son sustanciales. Hace poco el departamento de comercio de los Estados Unidos de América hizo notar que si la depreciación basada en el costo de reposición de los activos que envejecen, se midiera correctamente las utilidades de las empresas en los Estados Unidos disminuirían en 18 mil millones de dólares. Por su parte el FASB, reconociendo la necesidad de tener información sobre el nivel de precios, exige ahora su presentación por parte de ciertas empresas. Uno de los requisitos es la presentación de información financiera sobre las utilidades provenientes de las operaciones permanentes, con base en el costo actual (de reposición) y en cuanto a los aumentos o las disminuciones registradas en los precios específicos de los inmuebles, planta y equipo considerada ya la inflación. Esto implica (1) proporcionar información actualizada del costo con respecto a inmuebles, planta y equipo y por gasto de depreciación y (2) calcular y revelar los aumentos o disminuciones debidos a la diferencia entre el costo actual de los inmuebles planta y equipo y su costo histórico, ajustado con la inflación.

Un ejemplo que se propuso acerca de la revelación en la información fué como sigue

COMPANÍA TEST S.A.

Estado de situación financiera consolidada.

Activo Fijo menos depreciación	1997	1996
RESÚMEN DE POLÍTICAS CONTABLES SIGNIFICATIVAS	\$438,142	\$402,004

TESIS CON
FALLA EN EL PROCESO

Depreciación.- La depreciación presentada en el costo y gastos se calculó por el método de línea recta.

Las compañías ubicadas en los Estados Unidos, Canadá y otras compañías ubicadas en el extranjero emplean métodos de depreciación acelerados para fines fiscales.

Notas a los estados financieros consolidados:

Activo fijo, al costo

Terrenos	\$ 21,567	\$ 19,700
Edificios	\$295,885	\$274,894
Maquinaria y equipo	\$529,142	\$491,414
Proyectos en marcha	<u>\$ 26,682</u>	<u>\$ 25,633</u>
	\$873,276	\$811,641
Depreciación acumulada	<u>\$435,134</u>	<u>\$409,673</u>
	\$438,142	\$402,004

La depreciación presentada en costos y gastos fue de \$42,079 en 1997 y de \$40,697 en 1996. Se requieren \$49,800 aproximadamente para completar los proyectos en marcha al 31/jul/97.

II.1.7.- Promoción de Inversión.

Crédito fiscal por inversiones (EUA).

En años recientes el congreso de los Estados Unidos ha tratado de estimular la economía concediendo ventajas de carácter fiscal especial a las empresas que inviertan en activos de capital. Una de esas ventajas especiales observada en el transcurso de los últimos quince años es el crédito fiscal por inversiones de este carácter. Dicho crédito fiscal permite que el contribuyente reduzca sus impuestos por pagar hasta en un 10% del costo de los bienes depreciables calificados que haya adquirido.

Balance al 31/12/1997

Uno de los propósitos de estos créditos es el de promover las inversiones de carácter real que repercuten positivamente sobre áreas de inversión prioritaria de los gobiernos, quizá un esquema racional de beneficio multilateral podría operar en nuestro país promoviendo entre otros la generación de fuentes de empleo directo e indirecto así como catalizar la economía sobre áreas de interés especial y sobre todo para ciertos eventos recurrentes en nuestro país.

Para clarificar el concepto se propone un ejemplo, supóngase una empresa que adquiere un activo por \$100 000 y dicho activo califica para el crédito fiscal por inversiones. Si la empresa tenía una obligación fiscal de \$30 000 antes del crédito su obligación definitiva sería como sigue:

Impuesto por pagar antes de créditos fiscales por inversión	\$30 000
(menos) Crédito fiscal por inversiones (10% de \$100 000)	<u>(\$10 000)</u>
Obligación fiscal definitiva	\$20 000

Se comentará más ampliamente este concepto en la parte de comentarios finales de esta tesis.

CAPÍTULO III

RECURSOS NO RENOVABLES.

TESIS CON
FALLA DE ENTREN.

CAPÍTULO III

III.1.- AGOTAMIENTO:

Cuando los recursos naturales agotables pierden su potencial de servicio o simplemente se consumen como en el caso del petróleo, los minerales, la madera, etc. Se habla de que se está en presencia del agotamiento.

El agotamiento de los bienes naturales presenta dos características principales⁴¹:

- 1.- Son susceptibles de una eliminación (consumo) total.
- 2.- Sólo pueden ser repuestos mediante actos de la naturaleza.

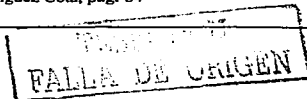
A diferencia de los bienes tangibles de larga duración (planta y equipo), los recursos naturales se consumen materialmente durante el periodo de utilización y no conservan sus características físicas. En su mayoría, los problemas contables asociados con los recursos naturales son similares a aquellos con que se tropieza en el área de los activos fijos donde se deben establecer las bases del costo para la cancelación del activo no renovable (agotamiento) y se deberá buscar un patrón de asignación de sus costos a los ingresos.

A manera de ejemplo supóngase que en un pozo petrolero se deberán hacer desembolsos muy importantes desde su localización, exploración, explotación, etc. Y la forma de determinar la base del costo y los patrones de asignación de costos a la posible explotación exitosa del pozo presentará una gama de posibilidades en relación a lo anterior se observa que existe como resultado de las posibles controversias en los métodos que se debe adoptar en general para este tipo de recursos, como resultado de lo anterior se adopta una política conservadora para contabilizar los gastos en que se incurre con el fin de localizar y extraer los recursos naturales.

Los costos de los recursos naturales, en este caso petróleo, se puede dividir en:

costos de adquisición del depósito

⁴¹ Activos Fijos Tangibles e Intangibles, Rodríguez Cota, pag. 84



costos de exploración

costos de desarrollo.

III.1.1.- Método del Esfuerzo Afortunado.

El tratamiento contable en estos costos varía, mientras algunas empresas cargan todos los costos de exploración, otras empresas capitalizan únicamente aquellos costos que se relacionan directamente con los proyectos exitosos, a este último le llaman método del esfuerzo afortunado, y por último otras adoptan un método de costo total, es decir, capitalizan todos los costos asociados con los proyectos afortunados o no.

En lo relativo al costo de desarrollo se observa una clasificación: equipo tangible y la relativa a los costos intangibles del desarrollo que se considera como parte de la base de agotamiento y se refieren a partidas como perforación de túneles, pozos los cuales no poseen características tangibles pero se requieren para la producción o extracción del recurso natural.

Una vez determinada la base del agotamiento, el problema siguiente consiste en determinar cómo se va a asignar el costo del recurso natural a los períodos contables.

III.1.2.- Método de Actividad.

El agotamiento se calcula normalmente por el método de unidades producidas (método de actividad) lo que significa que el agotamiento es función del número de unidades retiradas durante un período. Cuando se utiliza este método el costo total del recurso natural se divide entre el número de unidades estimadas que contiene el depósito para obtener el costo por unidad de producto. Este costo por unidad se multiplica por el número de unidades extraídas a fin de calcular el agotamiento en un período determinado.

A manera de ejemplo supóngase que en un depósito petrolero descubierto, el total de los costos antes de que se extraiga el primer galón es de \$ 100 000 000. y se estima que del pozo se esperan extraer 10 000 000 de barriles de petróleo. Se observa que el costo del barril es de \$10.-a esto le llamaremos agotamiento cargado por unidad extraída.

Si en el primer año se retiran 250 000 barriles, el cargo por agotamiento en el año será de \$ 2 500 000 .- y el asiento correspondiente es como sigue:

Gasto por agotamiento	\$ 2 500 000	
Agotamiento acumulado		\$ 2 500 000

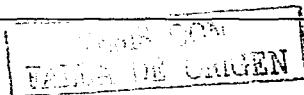
En algunos casos no se usa la cuenta de "agotamiento acumulado" y el abono va directamente a la cuenta de Activo de recursos naturales. En el estado de resultados, el costo por agotamiento forma parte del costo de producción del producto.

El estado de situación financiera presente del modo siguiente el costo de la propiedad y el importe del agotamiento asentado a la fecha:

Depósito de petróleo (al costo)	\$ 100 000 000	
(Menos) Agotamiento acumulado	\$ 2 500 000	\$ 97 500 000

Por otra parte el equipo tangible utilizado para la extracción del petróleo se puede depreciar también con base en las unidades producidas, en especial si la vida estimada de dicho equipo se puede asignar directamente a un depósito en particular. Sin embargo si el proyecto es utilizado en más de un proyecto, como generalmente ocurre, otros métodos de asignación del costo tales como el de línea recta o a través de métodos acelerados de depreciación serían más apropiados.

Los métodos del esfuerzo afortunado referido anteriormente y el de costeo total surgen en los Estados Unidos en los años setentas con el objeto de contabilizar los costos en la industria del petróleo y el gas. Posteriormente el FASB (Financial Accounting Standard Board) "Consejo de Contabilidad Financiera Estándar" emite su declaración 19 en 1977 en la cual exigía que las compañías de petróleo y gas siguieran una forma del método del esfuerzo afortunado para su contabilidad. Sin embargo, tan pronto como se emitió la norma, los productores más pequeños de petróleo hicieron grandes objeciones y presionaron ampliamente en el congreso norteamericano para que se les relevara de la obligación. Como resultado de esta situación se determinó en vista del interés público y finalmente reaccionaron en contra de la posición del FASB 19.



El Departamento de Justicia solicitó a la SEC (Security Exchange Commission) que pospusiera la adopción de un método uniforme hasta que se determinara cuál forma era la más adecuada.

Posteriormente la SEC (1978) emitió tres series de liberaciones o salvedades acerca del tema de la contabilidad en las compañías de petróleo y gas. En ellas se declaraba:

Se adopta la forma del método del esfuerzo afortunado

Se adapta una forma única de la aplicación del costeo total

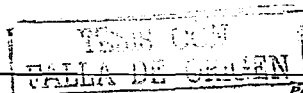
Se declara que a su juicio ninguno de los anteriores refleja la sustancia económica de la explotación del petróleo y del gas en forma inteligible. Aún lo anterior se aceptaban como válidos, por lo que se desarrolló posteriormente la contabilidad para el reconocimiento de reservas, donde se expone que tan pronto una compañía descubra petróleo deberá presentar su valor en el estado de situación financiera y en el estado de resultados. Así pues la contabilidad de reconocimiento de reservas es un método basado en valores actuales a diferencia de los métodos antes mencionados basados en el costo histórico.

La contabilidad de recursos naturales presenta algunos problemas que no son comunes a la mayoría de los otros activos. Para fines de este estudio se dividen en cuatro:

- 1.- La dificultad que implica estimar las reservas obtenibles
- 2.- Los asociados con el valor de descubrimiento
- 3.- Los aspectos fiscales de la obtención de recursos naturales
- 4.- La contabilización de dividendos de liquidación.

CAPÍTULO IV

NORMATIVIDAD INTERNACIONAL.



CAPÍTULO IV.

IV.1.- NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NIC's)

IV.1.1.- Norma NIC16 "Contabilidad de las Propiedades, Planta y Equipo".

En lo relativo a propiedades, planta y equipo, la NIC 16 "Contabilidad de las Propiedades, Planta y Equipo" tiene como objetivo establecer el tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo y afirma que el principal problema que presenta es en lo relativo al momento de activación de las adquisiciones, la determinación en libros y los cargos por depreciación del mismo que deben ser llevados a resultados. Esta norma al mismo tiempo exige que un elemento correspondiente a las propiedades, planta y equipo sea reconocido como un activo cuando satisfaga los criterios de definición y reconocimiento de activos contenidos en el marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros.

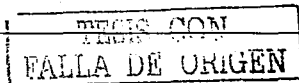
Alcance: Esta norma debe ser aplicada en la contabilización de los elementos componentes de las propiedades, planta y equipo, salvo cuando otra norma internacional de contabilidad exija o permita otro tratamiento contable diferente.

Esta norma no es de aplicación a los siguientes activos:

- Bosques y recursos naturales renovables similares, así como a las inversiones en derechos mineros, exploración y extracción de minerales, petróleo, gas natural u otros recursos no renovables.

IV.1.2.- Normas NIC22, NIC25, NIC25, y NIC29.

En algunos casos las normas internacionales de contabilidad permiten que la capitalización inicial del valor en libros de los elementos de las propiedades, planta y equipo, se determine utilizando un método diferente del exigido en esta norma. Este es el caso de la NIC 22, Combinaciones de Negocios que obliga cuando aparezca o exista minusvalía comprada, a medir inicialmente las propiedades, planta y equipo procedentes de la combinación a su valor razonable, aunque esta cantidad exceda al costo de tales activos.



No obstante, incluso en tales casos, todos los demás aspectos del tratamiento contable de los citados activos, incluyendo su depreciación, se guían por los requerimientos de la presente norma.

La NIC 25 Contabilización de las inversiones, permite a las empresas tratar las propiedades de inversión de la empresa como activos financieros a largo plazo.

Esta norma no aborda aspectos de la aplicación de un sistema completo para reflejar los cambios en los precios como lo refleja la NIC 15: Información para reflejar los efectos de los cambios y la NIC 29, Información financiera en economías hiperinflacionarias.

No obstante, a las empresas que les aplican tales sistemas se les exige que se cumplan con todos los aspectos de esta norma, salvo en lo que se refiere a la medición de los componentes de las propiedades, planta y equipo en los momentos posteriores a su adquisición y reconocimiento inicial.

Existen definiciones propuestas por la NIC 16 en lo relativo a las propiedades planta y equipo:

Activos tangibles.- En relación a sus características son aquellos que posee una empresa para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios o para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos y se esperan usar durante más de un período económico.

Depreciación.- Es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

Importe depreciable.- Es el costo histórico del activo o la cantidad que lo sustituya en los estados financieros, una vez que se ha deducido el valor residual.

Valor residual.- Es la cantidad neta que la empresa espera obtener de un activo al final de su vida útil, después de haber deducido los eventuales costos derivados de la desappropriación.

Vida útil.- Es el período durante el cual se espera utilizar el activo depreciable por parte de la empresa o bien el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la empresa.

Costo.- Es el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción por parte de la empresa.

Valor razonable.- Es la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor debidamente informados en una transacción libre.

Pérdida por deterioro.- Es la cantidad en que excede el valor en libros de un activo, a su importe recuperable.

Valor en libros de los activos.- Es el importe por el que tal elemento aparece en el balance de situación general, las pérdidas de valor por deterioro que eventualmente le correspondan.

Información a revelar según la NIC 16:

En los estados financieros deberán revelarse con respecto a cada clase de elementos de las propiedades, planta y equipo la siguiente información:

1. Las bases de medición utilizadas para determinar el valor en libros bruto y, cuando hayan sido utilizadas varias, debe desglosarse el valor en libros bruto que corresponde a cada base de medición en cada clase de elementos de las propiedades, planta y equipo;
2. Los métodos de depreciación utilizados;
3. Las vidas útiles o los porcentajes de depreciación utilizados;
4. El valor en libros bruto y la depreciación acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que le correspondan), tanto al principio como al final de cada período;

5. La conciliación de valores en libros al principio y fin del período mostrando:

- Las inversiones
- Las desapropiaciones de elementos
- Las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios
- Los incrementos o disminuciones, resultantes de las revaluaciones llevadas a cabo en el período, así como las eventuales pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el período o revertidas en el mismo cuya contrapartida hayan sido las cuentas de superávit por revaluación, en función de lo establecido en la NIC 36 relativa al deterioro del valor de los activos

IV.1.3.- Norma NIC36 Relativa al Deterioro del Valor de los Activos.

- Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el estado de resultados, siguiendo la NIC 36 deterioro del valor de los activos.
- Las pérdidas por deterioro del valor que hayan sido revertidas y hayan sido reconocidos en el estado de resultados, siguiendo la NIC 36.
- La depreciación.
- Las diferencias netas de cambio surgidas en la conversión de estados financieros de una entidad extranjera. No es preciso ofrecer información comparativa para las conciliaciones exigidas por el apartado anterior.

Asimismo en los estados financieros deberá revelarse:

- La existencia, en su caso, y los valores correspondientes a las restricciones de titularidad, así como los elementos de las propiedades, planta y equipo que están afectos como garantía al cumplimiento de determinadas obligaciones.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- Las políticas contables seguidas para estimar los eventuales costos de restauración o rehabilitación medioambiental derivados de los elementos de las propiedades, planta y equipo.

- El importe de los anticipos a cuenta sobre elementos de las propiedades, planta y equipo en curso de construcción, y

- El importe de los compromisos de adquisición de los elementos de las propiedades, planta y equipo.

La selección de un método de depreciación, así como la estimación de la vida útil de los activos, son cuestiones que requieren el concurso de criterios o juicios subjetivos. Por tanto las revelaciones sobre los métodos adoptados y sobre las vidas útiles estimadas o de los porcentajes de depreciación suministran a los usuarios de los estados financieros, información que les permita revisar los criterios seleccionados por la gerencia de la empresa, a la vez que hace posible la comparación con otras empresas.

Por razones similares es necesario revelar los cargos por depreciación de cada período, así como la depreciación acumulada al final del mismo.

Cuando los elementos que componen las propiedades, planta y equipo se contabilizan por sus valores revaluados, debe revelarse la siguiente información:

- a.- Las bases valorativas utilizadas para la revaluación;
- b.- La fecha efectiva de la revelación;
- c.- Si se han utilizado los servicios de un tasador independiente, la naturaleza de cualesquiera índices utilizados para determinar los costos de reposición;

- d.- El valor en libros de cada clase de elementos de las propiedades, planta y equipo que debieran haberse incluido en los estados financieros, confeccionados según el tratamiento por punto de referencia es decir, contabilizado a su costo de adquisición menos la depreciación acumulada practicada y el importe acumulado de cualesquiera pérdidas por deterioro del valor que han sufrido a lo largo de su vida útil.

e.- El superávit de revelación indicando los movimientos del período, así como cualesquiera restricciones sobre la distribución de su saldo a los propietarios.

Los usuarios de los estados financieros también suelen encontrar en ellos la siguiente información relevante para cubrir sus necesidades:

- El valor en libros de los elementos componentes de las propiedades, planta y equipo que se encuentran temporalmente fuera de servicio.
- El valor bruto en libros de cualesquiera elementos componentes de las propiedades, planta y equipo que estando totalmente depreciados se encuentran todavía en uso.
- El valor en libros de los elementos componentes de las propiedades, planta y equipo que, retiradas de su uso activo, se mantienen solo para ser desapropiados, y
- Cuando se utiliza el tratamiento contable por punto de referencia el valor razonable de los elementos componentes de las propiedades, planta y equipo para los que el mismo es significativamente diferente del valor en libros.

Por tanto se aconseja a las empresas presentar también estas informaciones.

En lo relativo a la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos se prescribe la contabilización y la información financiera a revelar en el caso de deterioro del valor de toda clase de activos y reconocer pérdidas por deterioro del valor. En la NIC 36 no se tratan los deterioros de valor en los inventarios, ni en los activos por impuestos diferidos, ni en los activos que se originan en el caso de reconocer prestaciones a favor de los empleados, ni tampoco los deterioros de valor en la mayoría de los activos financieros.

La NIC 36 obliga a estimar el importe recuperable de un periodo de determinado activo en el mismo momento que exista una indicación de que puede haberse deteriorado su valor. En algunos casos específicos, la Norma Internacional de Contabilidad aplicable al activo en cuestión puede contener exigencias para realizar revisiones adicionales. Por ejemplo, en la NIC 38, Activos Intangibles, y en la NIC 22 (revisada en 1998), Combinaciones de Negocios, se exige que el importe recuperable de los activos intangibles

y la plusvalía comprada, si se amortizan en un período mayor de 20 años, deba estimarse todos los años.

En la NIC 36 se exige reconocer una pérdida por deterioro siempre que el valor en libros del activo en cuestión sea mayor que su importe recuperable. Esta pérdida debe tratarse como un cargo en el estado de resultados o costo de producción, y como una disminución de las cuentas de superávit por revelación si el activo se contabiliza por su valor revaluado.

La NIC 36 exige evaluar el importe recuperable como el mayor de entre el precio de venta neto y el valor de uso:

- El precio de venta neto es el importe que se puede obtener de la venta del activo, en una transacción libre realizada entre un comprador y un vendedor adecuadamente informados, tras haber deducido cualesquiera costos incrementales atribuibles de forma directa a la operación de desapropiación, y

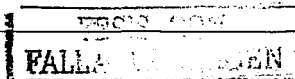
- El valor de uso es el valor presente de los flujos de efectivo estimados que se espera que surjan de la operación continuada del activo a lo largo de su vida útil, así como de su desapropiación al final de la misma.

Para la determinación del valor de uso, la NIC 36 exige que la empresa utilice, entre otras cosas:

a.-) Proyecciones de flujos de efectivo basadas en hipótesis fundamentadas y razonables que:

- reflejen las condiciones de funcionamiento actuales del activo, y
- representen la mejor estimación, realizada por la gerencia, del conjunto de condiciones económicas que operaran en el resto de la vida útil del activo.

b.-) Una tasa de descuento, antes de impuestos, que refleje la evaluación actual del mercado, sobre el valor temporal del dinero y los riesgos específicos que soporta el activo



que se esta valorando. La tasa de descuento no debe reflejar los riesgos que se hayan tenido en cuenta para ajustar los flujos de efectivo.

El importe recuperable debe estimarse para cada activo individualmente. Si no fuera posible hacerlo, la NIC 36 exige a la empresa que determine el importe recuperable para la unidad generadora de efectivo a la que el activo pertenece. Una unidad generadora de efectivo es el más pequeño grupo identificable de activos, que incluya al que se esta considerando, y cuya utilización continuada genere entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las entradas producidas por otros activos o grupo de activos. No obstante, si la producción de un activo o grupo de activos se cotiza en un mercado activo, tal activo o grupo de activos deberá ser identificado como una unidad generadora de efectivo, incluso si una parte o la totalidad de esta producción se utiliza internamente.

Al evaluar la pérdida de valor de una unidad generadora de efectivo, la NIC 36 exige que se tengan en cuenta tanto la plusvalía comprada como los activos generales de la empresa que se relacionen con tal unidad (por ejemplo los activos de la sede social de la compañía).

Los criterios de medición y reconocimiento de los deterioros de valor, para una unidad generadora de efectivo, son los mismos que para un activo individualmente considerado. En la NIC 36 se especifica como determinar el valor en libros de cada unidad generadora de efectivo y como distribuir el importe del eventual deterioro de valor entre los activos que la componen.

La NIC 36 exige la reversión de un deterioro de valor reconocida con anterioridad si, y sólo si, se han producido cambios en las estimaciones utilizadas para determinar el importe recuperable, desde que fué reconocido por ultima vez un deterioro de valor. No obstante, el deterioro de valor puede revertirse sólo en la medida que no aumente el valor en libros del activo por encima de valor que se hubiera obtenido para el mismo (neto de depreciación o amortización), en el caso de que no se hubieran reconocido los deterioros de valor con anterioridad. La reversión de un deterioro de valor debe reconocerse en el estado de resultados si el activo se contabiliza al precio de adquisición o costo de producción, y

como un incremento del superávit por revaluación cuando el activo hubiera sido revaluado previamente.

Esta norma exige que el deterioro de valor reconocido para la partida de plusvalía comprada no sea objeto de reversión, a menos que:

a.- por clases de activos

b.- se hayan producido posteriormente otros sucesos que hayan causado la reversión de los efectos del anterior suceso.

En todos los casos de reconocimiento de deterioro del valor en los activos, o de reversión del mismo, la NIC 36 exige que se revele determinada información:

a.- por clases de activos, y

b.- por segmentos de los que se deba informar en los estados financieros, utilizando el formato principal de información segmentada (estos datos se exigen sólo si la empresa aplica la NIC 14, Información Financiera por Segmentos).

La NIC 36 exige información adicional en el caso de que el deterioro de valor de los activos, que haya sido reconocido o se haya revertido en el período, sea de un importe significativo considerando los estados financieros de la empresa en su conjunto.

Cuando se proceda a aplicar, por primera vez, la NIC 36, deberá ser adoptada de forma prospectiva. Los deterioros del valor o las reversiones de las mismas deben ser tratados únicamente según se contempla en la propia NIC 36, sin tener en cuenta ni el tratamiento por punto de referencia ni en el tratamiento alternativo permitido, para otros cambios en las políticas contables.

El objetivo de esta Norma es establecer los procedimientos que una empresa debe aplicar para asegurar que el valor de sus activos no supera el importe que puede recuperar de los mismos. Un determinado activo estará contabilizado por encima de su importe recuperable cuando su valor en libros exceda del importe que se puede recuperar del mismo a través de su uso o de su venta. Si este fuera el caso, el activo se calificaría como

deteriorado, y la Norma exige que la empresa reconozca contablemente la correspondiente pérdida de valor por deterioro. En la Norma también se especifica cuando la empresa deberá proceder a revertir la pérdida de valor por deterioro, y se exige que suministre determinada información referente a los activos que hayan sufrido este tipo de deterioros de valor.

La empresa debe evaluar, en cada fecha de cierre del balance, si existe algún indicio de deterioro del valor de sus activos. Si se detectase algún indicio, la empresa deberá estimar el importe recuperable del activo en cuestión.

Al evaluar si existe algún indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor, la empresa debe considerar, como mínimo, las siguientes circunstancias:

Fuentes externas de información⁴²:

a.- durante el período, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del mero paso del tiempo o de uso normal;

b.- durante el período han tenido lugar, o van a tener efecto en el futuro inmediato, cambios significativos con la incidencia adversa sobre la empresa, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al que está vinculado el activo en cuestión;

c.- durante el período las tasas de interés de mercado, u otras tasas de rendimiento de mercado de inversiones, han sufrido incrementos que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor de uso del activo, de forma que disminuyan su importe recuperable en forma significativa;

d.- el valor en libros de los activos que la empresa presenta en sus estados financieros, es mayor que su capitalización bursátil;

Fuentes internas de información:

⁴² Normas Internacionales de Contabilidad, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, pag.126



e.- se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo;

f.- durante el período han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos en la forma o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la empresa; entre tales cambios pueden encontrarse los planes de interrupción o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, o que se haya decidido la desapropiación del mismo antes de la fecha prevista, y

g.- se dispone de evidencia, procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, peor que el esperado.

La evidencia obtenida a través de informes, que pudieran estar señalando el deterioro de valor del activo, incluye entre otros indicios, la existencia de:

- flujos de efectivo para adquirir el activo, o necesidades posteriores de efectivo para operar con él o mantenerlo, que son significativamente mayores que los presupuestados originalmente;
- flujos netos de efectivo reales, o bien beneficios o pérdidas, derivados de la operación del activo, que son significativamente peores que los presupuestados originalmente;
- una disminución significativa de los flujos de efectivos netos o sobre la ganancia operativa presupuestados, o un incremento significativo de las pérdidas originalmente presupuestadas procedentes del activo en cuestión, o bien
- pérdidas de operación o flujos netos negativos de efectivo para el activo, cuando las cifras del período actual son agregadas con las cifras presupuestadas para el futuro.

El concepto de importancia relativa tiene aplicación al determinar si es necesario estimar el importe recuperable de un activo. Por ejemplo, si los cálculos previos muestran que el importe recuperable del activo es significativamente mayor que su valor en libros, la empresa no necesita volver a reestimar el importe recuperable, salvo en presencia de

sucesos que pudieran tener como efecto la eliminación de tal diferencia. De forma similar, los análisis preliminares pueden mostrar que el importe recuperable de un determinado activo no es sensible a uno o varios de los indicios anteriormente señalados.

A manera de ilustración de lo que se afirma anteriormente, si las tasas de interés de mercado u otras indicaciones de rendimiento de mercado para las inversiones han sufrido incrementos durante el período, la empresa no estará obligada a realizar una estimación formal del importe recuperable del activo en los siguientes casos:

- Cuando no sea probable que la tasa de descuento utilizada al calcular el valor de uso del activo vaya a verse afectada por el incremento en tales tasas de interés a corto plazo, pueden no ejercer un efecto importante en la tasa de descuento utilizada para valorar un activo al que le resta todavía una vida útil dilatada;
- Cuando resulte probable que la tasa de descuento utilizada al calcular el valor de uso del activo, vaya a verse afectada por el incremento en tales tasas, pero los análisis previos de sensibilidad sobre el importe recuperable muestren que:

Sea improbable que se vaya a producir una disminución importante en el importe recuperable, por causa de que los flujos futuros de efectivo es posible que se vean aumentados. Por ejemplo, en algunos casos, la empresa puede ser capaz de demostrar que puede ajustar sus ingresos para compensar eventuales incrementos en las tasas de rendimiento del mercado.

O bien que es improbable que, de la disminución del importe recuperable, resulte un deterioro de cuantía significativa.

Si existe cualquier indicio de que el activo puede haber perdido valor por deterioro, esto podría indicar que la vida útil restante, el método de depreciación (amortización) utilizado o el valor residual del activo, necesitan ser revisados y ajustados, siguiendo la NIC aplicable a tal activo, incluso si no se llega finalmente a reconocer ningún deterioro del valor para el activo considerado.

Es posible calcular el precio de venta neto de un activo si éste no cuenta con un mercado activo. Sin embargo, en ocasiones no será posible determinar el precio de venta neto, por que no existan bases para hacer una estimación fiable del importe que podría obtener por la venta del activo en cuestión en una transacción libre realizada entre un comprador y un vendedor adecuadamente informados. En tal caso, puede tomarse como importe recuperable de un activo su valor de uso.

Si no hubiese razón para creer que el valor de uso del activo excede de forma significativa a su precio de venta neto, puede tomarse este último precio como importe recuperable del mismo. Éste es, con frecuencia, el caso de un activo cuyo destino es la desapropiación. En efecto, el valor en uso de un activo que se destina a ser desapropiado estará compuesto, fundamentalmente, por el importe a obtener de la venta, ya que los flujos de efectivo futuros, derivados de su funcionamiento continuado hasta la desapropiación, probablemente resulten insignificantes a efectos del cálculo.

El importe recuperable se calcula para cada activo individualmente, salvo que los activos no generasen entradas de efectivo que fueran, en buena medida independientes de las producidas por otros activos o grupo de activos. Si éste fuera el caso, el importe recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo en cuestión. Supóngase el siguiente ejemplo:

Una empresa de autobuses da servicio, bajo contrato, a un municipio que le exige unos ciertos servicios mínimos para cada una de las cinco rutas separadas que cubre. Los activos destinados a cada una de las rutas y los flujos de efectivo que se derivan de cada una de ellas, pueden ser identificadas por separado. Una de las rutas opera con pérdidas significativas.

Puesto que la empresa no tiene opción de suspender ninguna de las rutas cubiertas por los autobuses, el menor nivel de entradas de efectivo identificables por el funcionamiento continuo, que son en buena medida independientes de las entradas procedentes de otros activos o grupos de activos, son las entradas de efectivo generadas por las cinco rutas en conjunto. La unidad generadora de efectivo para cada ruta es la empresa de autobuses considerada como un todo.

Visto ya el anterior ejemplo, será más fácil identificar el precio de venta neto de la unidad generadora de efectivo con otro ejemplo:

Una empresa explota una mina en cierto país, donde la legislación exige a los propietarios rehabiliten los terrenos cuando la operación de la misma haya finalizado. El costo de rehabilitación incluye la reposición de las capas de tierra que hubo que extraer de la mina antes de que la operación comenzara. Por eso, ha sido reconocida una provisión para cubrir los costos de la reposición desde el momento en que se quitó la tierra (rehabilitación). El importe de la provisión ha sido reconocido como parte del costo de la mina, y está siendo distribuido a lo largo de la vida útil de la mina. El valor en libros de la provisión por rehabilitación es de \$500, que es igual al valor presente de los costos de rehabilitación.

La empresa esta comprobando el posible deterioro de valor de la mina.

La unidad generadora de efectivo de la mina es, precisamente la propia mina en su conjunto. La empresa ha recibido varias ofertas de compra de la mina, con precios alrededor de \$800, para cuya determinación se ha tenido en cuenta el hecho de que el comprador tomará para si la obligación de restaurar los terrenos. Los costos de desapropiación de la mina tienen un importe insignificante. El valor de uso de la mina es aproximadamente \$1,200 excluyendo los costos de rehabilitación. El valor en libros de la mina es de \$1,000.

El precio de venta neto de la unidad generadora de efectivo es de \$800.

En este importe se ha considerado el impacto de los costos de rehabilitación. Como consecuencia de ello, el valor de uso de la unidad generadora de efectivo se determina tras considerar los costos de rehabilitación y se puede estimar en un importe de \$700 (\$1,200 menos \$500). El valor en libros de la unidad generadora de efectivo asciende a \$500, igual al valor en libros de la mina \$1,000 menos el valor en libros de la provisión para costos de rehabilitación (\$500).

Por razones prácticas, el importe recuperable de una unidad generadora de efectivo se determina en ocasiones después de tener en consideración los activos que no son parte de

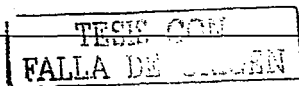
TESIS CON
FALLA DE VALOR

la propia unidad (por ejemplo, cuentas por cobrar u otros activos financieros) o pasivos que ya han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros por ejemplo, partidas por pagar, pensiones y otras provisiones). En tales casos, el valor en libros de la unidad generadora de efectivo se verá aumentado por el valor en libros de tales activos y se verá disminuido por el valor en libros de tales pasivos.

Plusvalía comprada

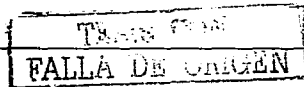
La plusvalía comprada que aparece en una adquisición representa un pago, realizado por el comprador, anticipando una parte de los beneficios económicos a recibir en el futuro. Estos beneficios económicos futuros, pueden proceder de la sinergia que se produce entre los activos identificables adquiridos o también proceder de otros activos que, individualmente no cumplen las condiciones para su reconocimiento en los estados financieros. La plusvalía comprada no puede generar flujos de efectivo independientemente de otros activos o grupos de activos, y por lo tanto no puede determinarse el importe recuperable de la misma como activo individual. Como consecuencia de ello, si hubiera indicios de que la plusvalía comprada ha perdido valor, el importe recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca la citada plusvalía comprada. Este importe se compararía, a continuación con el valor en libros de esta unidad generadora de efectivo y eventualmente, se procederá a reconocer la pérdida por deterioro correspondiente y deberá ser distribuida al objeto de reducir el valor de los activos que componen la unidad.

Al comprobar si una unidad generadora de efectivo se ha deteriorado, la empresa debe proceder a detectar si la plusvalía comprada, relativa a la citada unidad, ha sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.



CAPÍTULO V

PROCEDIMIENTO FISCAL.



CAPÍTULO V.

V.1.- DEPRECIACIÓN Y SU RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS

Es verdad que los activos fijos a través de su capacidad de generación producen otros bienes para concluir en la generación de ingresos, por su parte el Fisco Federal en su afán de generar ingresos a través de su fundamento constitucional 31 f.IV donde obliga a que todos los mexicanos deberán contribuir al estado para sufragar el gasto público, vía pago de impuestos.

En México la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la institución creada para tales efectos.

El reconocimiento de la depreciación por parte del Fisco Federal es evidente, sin embargo limita o acota los procedimientos y formas para descontar el valor estimativo que a su juicio existe entre la generación de ingresos y las deducciones que vía la depreciación considera para las inversiones generadoras de tales ingresos. Algunas de las razones en cuanto a su procedimiento de deducción se refieren a dar certidumbre general a los contribuyentes para que los ingresos que perciba la federación sean suficientes, justos, equitativos, legales, etc. y que permitan al contribuyente reconocer con mayor eficacia los impuestos que deberá pagar a través de la realización de su actividad económica.

Los impuestos que son pagados, serán destinados entre otras cosas a promover y permitir el desarrollo de un país, sin embargo en ocasiones no pareciera que sea este uno de los fines que se persiguen, esto se observa en virtud de la inequidad con la que se fundan las bases a efecto del pago de impuestos, es decir sin tener conocimiento real de los eventos que circunscriben a cada área económica o sector en los que se encuentran los contribuyentes.

Lo anterior hace necesaria una mayor explicación aún cuando no es motivo de este trabajo agotar las consideraciones de esta inconformidad. Considero que los conceptos referidos a aspectos "deducibles" aún cuando es un aspecto amplio, hasta hace un par de años no consideraba como primordial que al promover mayores fuentes de riqueza o al

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

menos permitir la fluidez de las operaciones que se realizan todos los días en el territorio nacional, ya que en varias ocasiones ha sido tortuoso el cálculo del tributo que justamente es necesario pagar. Así mismo ha existido una gran desproporcionalidad en cuanto a la capacidad de pago de los contribuyentes, como también no ha sido posible aumentar la participación de los contribuyentes fuera del esquema tributario, pero la autoridad es severa con los contribuyentes cautivos.

Dentro de la mecánica para efectos de este trabajo relativos a la depreciación, considera la autoridad que el método aceptable a efecto de tomar en cuenta la depreciación es el anteriormente referido método de la línea recta.

Para efectos de este trabajo se consideró la Ley del impuesto sobre la renta correspondiente para el 2002.

Existe una única opción para deducir aceleradamente la bien llamada deducción inmediata, que consiste en aplicar en una sola exhibición, renunciando a una parte del total de la inversión, como se observa en el artículo 31 fracción XXI de la Ley del Impuesto sobre la Renta (2002), donde obliga a llevar el registro de las inversiones sujetas a la deducción inmediata, los porcentajes permitidos y la mecánica del procedimiento respecto a lo anterior se observan en el artículo 220 y 221 respectivamente de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que posteriormente se señalan.

En lo relativo al cálculo de la depreciación de activos fijos respecto de esta tesis profesional, quisiera circunscribirla a personas morales en general así como a personas físicas cuando los ingresos que preponderantemente perciben son distintos a lo relativo a sueldos y salarios.

A continuación se describe a través de los artículos correspondientes de la Ley del impuesto sobre la renta, la mecánica de cálculo a efecto de determinar la depreciación y su relación con el pago de impuestos federales:

TRABAJO ORIGINAL
FOLIO DE ORIGEN

V.1.1.-SECCION II.- Determinación de Deducciones de las Inversiones (Ley del Impuesto Sobre la Renta).

Deducción de las inversiones

ARTÍCULO 37.- Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los porcentos máximos autorizados por esta Ley, sobre el monto original de la inversión, con las limitaciones en deducciones que, en su caso, establezca esta Ley. Tratándose de ejercicios irregulares, la deducción correspondiente se efectuará en el porcentaje que represente el número de meses completos del ejercicio en los que el bien haya sido utilizado por el contribuyente, respecto de doce meses. Cuando el bien se comience a utilizar después de iniciado el ejercicio y en el que se termine su deducción, ésta se efectuará con las mismas reglas que se aplican para los ejercicios irregulares.

CONCEPTOS QUE COMPRENDE EL MONTO ORIGINAL DE LA INVERSION

El monto original de la inversión comprende, además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del impuesto al valor agregado, así como las erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias, fletes, transportes, acarreos, seguros contra incendios en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales.

Tratándose de las inversiones en automóviles el monto original de la inversión también incluye el monto de las inversiones en equipo de blindaje.

BIENES ADQUIRIDOS CON MOTIVO DE FUSIÓN O ESCISIÓN.

Quando los bienes se adquieran con motivo de fusión o escisión de sociedades, se considerará como una fecha de adquisición la que le correspondió a la sociedad fusionada o escidente.

APLICACIÓN DE POR CIENTOS MENORES A LOS AUTORIZADOS.

ISSIS 1200
FALLA DE ORIGEN

El contribuyente podrá aplicar por cientos menores a los autorizados por esta Ley. En este caso, el porcentaje elegido será obligatorio y podrá cambiarse, sin exceder del máximo autorizado. Tratándose del segundo y posteriores cambios deberán transcurrir cuando menos cinco años después del último cambio; cuando el cambio se quiera realizar antes de que transcurra dicho plazo, se deberá cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de esta Ley.

MOMENTO EN QUE EMPIEZAN A DEDUCIRSE LAS INVERSIONES.

Las inversiones empezarán a deducirse, a elección del contribuyente, a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente. El contribuyente podrá no iniciar la deducción de las inversiones para efectos fiscales, a partir de que se inicien los plazos a que se refiere este párrafo. En este último caso, podrá hacerlo con posterioridad, perdiendo el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos desde que pudo efectuar la deducción conforme a este artículo y hasta que inicie la misma, calculadas aplicando los porcentajes máximos autorizados por esta Ley.

DEDUCCIÓN POR ENAJENACIÓN O BAJA DE INVERSIONES.

Cuando el contribuyente enajene los bienes o cuando estos dejen de ser útiles para obtener ingresos, deducirá, en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aún no deducida. En el caso en que los bienes dejen de ser útiles para obtener los ingresos, el contribuyente deberá mantener sin deducción un peso en sus registros. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los casos señalados en el artículo 27 de esta Ley.

(ARTÍCULO 27): REGLAS PARA LA DETERMINACIÓN DE LA GANANCIA POR ENAJENACIÓN DE BIENES CUYA INVERSIÓN ES PARCIALMENTE DEDUCIBLE O NO DEDUCIBLE.

"Para determinar la ganancia por la enajenación de bienes cuya inversión deducible en los términos de las fracciones II y III del artículo 42 de esta Ley, se considerará la

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

diferencia entre el monto original de la inversión deducible disminuido por las deducciones efectuadas sobre dicho monto y el precio en que se enajenen los bienes.

GANANCIA POR ENAJENACIÓN DE BIENES NO DEDUCIBLES.

Tratándose de bienes cuya inversión no es deducible en los términos de las fracciones II, III y IV del artículo 42 de esta Ley, se considerará como ganancia el precio obtenido por su enajenación”.

EL AJUSTE DE LA DEDUCCIÓN

Los contribuyentes ajustarán la deducción determinada en los términos de los párrafos primero y sexto de este artículo (37), multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del período en el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción.

PERÍODO DE MESES IMPARES

Cuando sea impar el número de meses comprendidos en el período en el que el bien haya sido utilizado en el ejercicio, se considerará como último mes de la primera mitad de dicho período el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del período.

CONCEPTO DE INVERSIONES.

ARTÍCULO 38.- Para los efectos de esta Ley, se considerarán inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en períodos preoperativos, cuyo concepto se señala a continuación:

CONCEPTO DE ACTIVO FIJO.

Activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

CONCEPTO DE GASTOS DIFERIDOS.

Gastos diferidos son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, o mejorar la calidad o aceptación de un producto, por un período limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.

CONCEPTO DE CARGOS DIFERIDOS.

Cargos diferidos son aquellos que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o a la prestación de un servicio público concesionado, pero cuyo beneficio sea por un período ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral.

EROGACIONES REALIZADAS EN PERÍODOS PREOPERATIVOS.

Erogaciones realizadas en períodos preoperativos, son aquellas que tienen por objeto la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio; siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante. Tratándose de industrias extractivas, estas erogaciones son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles a explotarse.

DEPRECIACIÓN DE ACTIVOS FIJOS POR TIPO DE BIEN.

ARTÍCULO 40.- Los porcentos máximos autorizados, tratándose de activos fijos por tipo de bien son los siguientes:

CONSTRUCCIONES

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

I.- Tratándose de construcciones:

1.-) 10% para inmuebles declarados como monumentos arqueológicos, artísticos, históricos o patrimoniales, conforme a la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas e Históricas, que cuenten con el certificado de restauración expedido por el Instituto Nacional de Antropología e Historia o el Instituto Nacional de Bellas Artes.

2.-) 5% en los demás casos.

FERROCARRILES.

II.- Tratándose de ferrocarriles:

1.-) 3% para bombas de suministro de combustible a trenes.

2.-) 5% para vías férreas.

3.-) 6% para carros de ferrocarril, locomotoras, arzones y autoarzones.

4.-) 7% para maquinaria niveladora de vías, desclavadoras, esmeriles para vías, gatos de motor para levantar la vía, removedora, insertadora y taladradora de durmientes.

5.-) 10% para el equipo de comunicación, señalización y telemando.

MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA.

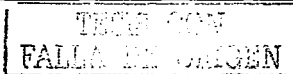
III.- 10% para mobiliario y oficina.

EMBARCACIONES.

IV.- 6% para embarcaciones.

V.- Tratándose de aviones:

1.-) 25% para los dedicados a la aerofumigación agrícola.



2.-) 10% para los demás.

VEHÍCULOS AUTOMOTORES.

VI.- 25% para automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques.

COMPUTADORAS PERSONALES DE ESCRITORIO Y PORTÁTILES.

VII.- 30% para computadoras personales de escritorio y portátiles; servidores; impresoras, lectores ópticos, graficadores, lectores de código de barras, digitalizadores, unidades de almacenamiento externo y concentradores de redes de cómputo.

HERRAMIENTAS.

VIII.- 35% para dados, troqueles, moldes, matrices y herramental.

SEMOVIENTES, VEGETALES, MÁQUINAS REGISTRADORAS DE COMPROBACIÓN FISCAL Y EQUIPOS ELECTRÓNICOS DE REGISTRO FISCAL.

IX.- 100% para semovientes, vegetales, maquinas registradoras de comprobación fiscal y equipos electrónicos de registro fiscal.

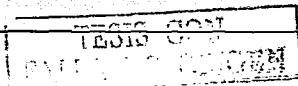
COMUNICACIONES TELEFÓNICAS.

X.- Tratándose de comunicaciones telefónicas:

1.-) 5% para torres de transmisión y cables, excepto los de fibra óptica.

2.-) 8% para sistemas de radio, incluyendo equipo de transmisión y manejo que utiliza el espectro radioeléctrico, tales como el de radiotransmisión de microonda digital o analógica, torres de microondas y guías de onda.

3.-) 10% para equipo utilizado en la transmisión, tales como circuitos de la planta interna que no forman parte de la comunicación y cuyas funciones se enfocan hacia las troncales que llegan a la central telefónica, incluye multiplexores, equipos concentradores y ruteadores.



4.-) 25% para equipo de la central telefónica destinado a la conmutación de llamadas de tecnología distinta a la electromecánica.

5.-) 10% para los demás.

COMUNICACIONES SATELITALES.

XI.- Tratándose de comunicaciones satelitales:

1.-) 8% para el segmento satelital en el espacio, incluyendo el cuerpo principal del satélite, los transpondedores, las antenas para la transmisión y recepción de comunicaciones digitales y análogas, y el equipo de monitoreo en el satélite.

2.-) 10% para el equipo satelital en tierra, incluyendo las antenas para la transmisión y recepción de comunicaciones digitales y análogas y el equipo para el monitoreo del satélite.

PORCENTAJES PARA DEPRECIACIÓN DE MAQUINARIA Y EQUIPO.

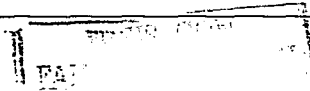
ARTÍCULO 41.- Para la maquinaria y equipo distintos de los señalados en el artículo anterior, se aplicarán, de acuerdo a la actividad en que sean utilizados, los porcentajes siguientes:

I.- 5% en la generación, conducción, transformación y distribución de electricidad; en la molienda de granos; en la producción de azúcar y sus derivados; en la fabricación de aceites comestibles; en el transporte marítimo, fluvial y lacustre.

II.- 6% en la producción de metal obteniendo en primer proceso; en la fabricación de productos de tabaco y derivados del carbón natural.

III.- 7% en la fabricación de pulpa, papel y productos similares; en la extracción y procesamiento de petróleo crudo y gas natural.

IV.- 8% en la fabricación de vehículos de motor y sus partes; en la construcción de ferrocarriles y navíos; en la fabricación de productos de metal, de maquinaria y de



instrumentos profesionales y científicos, en la elaboración de productos alimenticios y de bebidas, excepto granos, azúcar, aceites comestibles y derivados.

V.- 9% en el curtido de piel y la fabricación de artículos de piel; en la elaboración de productos químicos, petroquímicos y farmacobiológicos; en la fabricación de productos de caucho y de plástico; en la impresión y publicación gráfica.

VI.- 10% en el transporte eléctrico.

VII.- 11% en la fabricación, acabado, teñido y estampado de productos textiles, así como de prendas para el vestido:

VIII.- 12% en la industria minera; en la construcción de aeronaves y en el transporte terrestre de carga y pasajeros. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable a la maquinaria y equipo señalada en la fracción II de este artículo.

IX.- 16% en el transporte aéreo; en la transmisión de los servicios de comunicación proporcionados por telégrafos y por estaciones de radio y televisión.

X.- 20% en restaurantes.

XI.- 25% en la industria de la construcción; en actividades de agricultura, ganadería, silvicultura y pesca.

XII.- 35% para los destinados directamente a la investigación de nuevos productos o desarrollo de tecnología en el país.

XIII.- 50% en la manufactura, ensamble y transformación de componentes magnéticos para discos duros y tarjetas electrónicas para la industria de la computación.

XIV.- 100% en la conversión a consumo de gas natural y para prevenir controlar la contaminación ambiental en cumplimiento de las disposiciones legales respectivas.

XV.- 10% en otras actividades no especificadas en este artículo.

En el caso de que el contribuyente se dedique a dos o más actividades de las señaladas en este artículo, se aplicará el porcentaje que le corresponda a la actividad en la que hubiera obtenido más ingresos en el ejercicio inmediato anterior.

REGLAS A LAS QUE SE SUJETARÁ LA DEDUCCIÓN DE INVERSIONES.

ARTÍCULO 42.- La deducción de las inversiones se sujetara a las reglas siguientes:

REPARACIÓN Y ADAPTACIONES A LAS INSTALACIONES.

I.- Las reparaciones, así como las adaptaciones a las instalaciones se consideraran inversiones siempre que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo.

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

LÍMITE DEDUCIBLE EN INVERSIONES DE AUTOMÓVILES.

II.- Las inversiones en automóviles solo serán deducibles hasta por un monto de \$ 200,000.00

EXCEPCIÓN PARA LOS AUTOMÓVILES QUE SE DESTINEN EN ARRENDAMIENTO.

Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de contribuyentes cuya actividad consista en el otorgamiento del uso o goce temporal de automóviles, siempre y cuando los destinen exclusivamente.

REQUISITOS PARA DEDUCIR INVERSIONES EN CASAS HABITACIÓN Y EN COMEDORES, AVIONES Y EMBARCACIONES.

III.- Las inversiones en casas habitación y en comedores, que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa, así como en aviones y embarcaciones que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser

explotados comercialmente, sólo serán deducibles en los casos que reúnan los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley. En el caso de aviones, la deducción se calculará considerando como monto original máximo de la inversión, una cantidad equivalente a \$ 8 600 000.

ARENDAJERAS DE AVIONES O AUTOMÓVILES.

Tratándose de contribuyentes cuya actividad preponderante consista en el otorgamiento del uso o goce temporal de aviones o automóviles, podrán efectuar la deducción total del monto original de la inversión del avión o del automóvil de que se trate, excepto cuando dichos bienes otorguen el uso o goce temporal de aviones o automóviles a otro contribuyente, cuando alguno de ellos, o sus socios o accionistas, sean a su vez socios o accionistas del otro, o exista una relación que de hecho le permita a uno de ellos ejercer una influencia preponderante en las operaciones del otro, en cuyo caso la deducción se determinará en los términos del primer párrafo de esta fracción II de este artículo para el caso de automóviles.

NO SERÁN DEDUCIBLES LAS INVERSIONES EN CASAS DE RECREO.

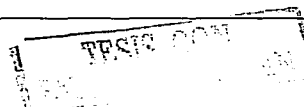
Las inversiones en casas de recreo en ningún caso serán deducibles.

BIENES ADQUIRIDOS POR FUSIÓN O ESCISIÓN.

IV.- En los casos de bienes adquiridos por fusión o escisión de sociedades, los valores sujetos a deducción no deberán ser superiores a los valores pendientes de deducir en la sociedad fusionada o escidente, según corresponda.

COMISIONES Y GASTOS RELACIONADOS CON LA EMISIÓN DE OBLIGACIONES.

V.- Las comisiones y los gastos relacionados con la emisión de obligaciones o de cualquier otro título de crédito, colocados entre el gran público inversionista, o cualquier otro título de crédito de los señalados en el artículo 9º de esta Ley, se deducirán anualmente en proporción a los pagos efectuados para redimir dichas obligaciones o títulos, en cada ejercicio. Cuando las obligaciones y los títulos a que se refiere esta fracción se rediman



mediante un solo pago, las comisiones y los gastos se deducirán por partes iguales durante los ejercicios que transcurran hasta que se efectúe el pago.

CONSTRUCCIONES O MEJORAS QUE QUEDEN A BENEFICIO DEL ARRENDADOR.

VI.- Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en activos fijos tangibles, propiedad de terceros, que de conformidad con los contratos de arrendamiento o de concesión respectivos queden a beneficio del propietario y se hayan efectuado a partir de la fecha de celebración de los contratos mencionados, se deducirán en los términos de esta sección. Cuando la terminación del contrato ocurra sin que las inversiones deducibles hayan sido fiscalmente redimidas, el valor por redimir podrá deducirse en la declaración del ejercicio respectivo.

PORCENTAJE PARA DEDUCCIÓN DE REGALÍAS.

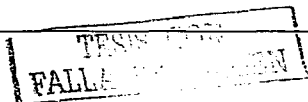
VII.- Tratándose de regalías, se podrá efectuar la deducción en los términos de la fracción III del artículo 39 de esta Ley, únicamente cuando las mismas hayan sido efectivamente pagadas.

PÉRDIDA DE BIENES POR CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR.

ARTÍCULO 43.- Las pérdidas de bienes del contribuyente por caso fortuito o fuerza mayor, que no se reflejen en el inventario, serán deducibles en el ejercicio que ocurran. La pérdida será igual a la cantidad pendiente de deducir a la fecha en que se sufra. Tratándose de bienes por los que se hubiese aplicado la opción establecida en el artículo 220 de esta Ley, la deducción se calculara en los términos de la fracción III del artículo citado.

La cantidad que se recupere se acumulará en los términos del artículo 20 de esta Ley.

APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN EN ACTIVOS FIJOS QUE SE PIERDAN POR CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR O DEJEN DE SER ÚTILES.



Cuando los activos fijos no identificables individualmente se pierdan por caso fortuito o fuerza mayor o dejen de ser útiles, el monto pendiente por deducir de dichos activos se aplicará considerando que los primeros activos que se adquirieron son los primeros que se pierden.

REINVERSIÓN DE CANTIDAD RECUPERADA.

Cuando el contribuyente reinvierta la cantidad recuperada en la adquisición de bienes de naturaleza análoga a los que perdió, o bien, para redimir pasivos por la adquisición de dichos bienes, únicamente acumulará la parte de la cantidad recuperada no reinvertida o no utilizada para redimir pasivos. La cantidad reinvertida que provenga de la recuperación sólo podrá deducirse mediante la aplicación del porcentaje autorizado por esta Ley sobre el monto original de la inversión del bien que se perdió y hasta por la cantidad que de este monto estaba pendiente de deducirse a la fecha de sufrir la pérdida.

INVERSIÓN DE CANTIDADES ADICIONALES.

Si el contribuyente invierte cantidades adicionales a las recuperadas considerará a éstas como una inversión diferente.

PLAZO PARA QUE SE EFECTUE LA REINVERSIÓN.

La reinversión a que se refiere este precepto, deberá efectuarse dentro de los doce meses siguientes contados a partir de que obtenga la recuperación. En el caso de que las cantidades recuperadas no se reinviertan o no se utilicen para redimir pasivos, en dicho plazo, se acumularán a los demás ingresos obtenidos en el ejercicio en el que se concluya el plazo.

SOLICITUD DE PRORROGA DEL PLAZO PARA EFECTUAR LA REINVERSIÓN.

Los contribuyentes podrán solicitar autorización a las autoridades fiscales, para que el plazo señalado en el párrafo anterior se pueda prorrogar por otro período igual.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

AJUSTE DE LA CANTIDAD RECUPERADA Y NO REINVERTIDA.

La cantidad recuperada no reinvertida en el plazo señalado en el quinto párrafo de este artículo, se ajustará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en que se obtuvo la recuperación y hasta el mes en que se acumule.

AJUSTE EN PERÍODOS DE MESES IMPARES.

Cuando sea impar el número de meses comprendidos en el período en el que el bien haya sido utilizado en el ejercicio, se considerará como último mes de la primera mitad de dicho período el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del período.

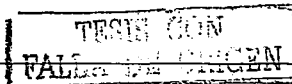
MONTO ORIGINAL DE LA INVERSIÓN EN ARRENDAMIENTO FINANCIERO.

ARTÍCULO 44.- Tratándose de contratos de arrendamiento financiero, el arrendatario considerará como monto original de la inversión, la cantidad que se hubiere pactado como valor del bien en el contrato respectivo.

TRATAMIENTO DE LAS OPCIONES DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO.

ARTÍCULO 45.- Cuando en los contratos de arrendamiento financiero se haga uso de alguna de sus opciones, para la deducción de las inversiones relacionadas con dichos contratos se observará lo siguiente:

I.- Si se opta por transferir la propiedad del bien objeto del contrato mediante el pago de una cantidad determinada, o bien, por prorrogar el contrato por un plazo cierto, el importe de la opción se considerará complemento del monto original de la inversión, por lo que se deducirá en el por ciento que resulte de dividir el importe de la opción entre el número de años que falten para terminar de deducir el monto original de la inversión.



PARTICIPACIÓN POR LA ENAJENACIÓN DE BIENES A TERCEROS.

II.- Si se obtiene participación por la enajenación de los bienes a terceros, deberá considerarse como deducible la diferencia entre los pagos efectuados y las cantidades ya deducidas, menos el ingreso obtenido por la participación en la enajenación a terceros.

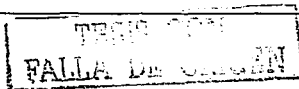
BIENES O DERECHOS ADQUIRIDOS POR DACIÓN EN PAGO O ADJUDICACIÓN.

ARTÍCULO 57.- Los contribuyentes que hubieran adquirido bienes o derechos por dación en pago o por adjudicación, que no puedan conservar en propiedad por disposición legal, no podrán deducirlos conforme al artículo 29 de esta Ley. Para determinar la ganancia obtenida o la pérdida sufrida en la enajenación que realicen de los citados bienes o derechos, restarán al ingreso que obtengan por dicha enajenación en el ejercicio en el cual se enajene el bien o derecho, el costo comprobado de adquisición, el cual se podrá ajustar multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en el que el bien o derecho fue adquirido por dación en pago o por adjudicación y hasta el mes inmediato anterior a la fecha en la que dicho bien o derecho sea enajenado a un tercero, por quien lo recibió en pago o por adjudicación.

Tratándose de acciones, el monto que se restará en los términos de este párrafo, será el costo promedio por acción que se determine de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 24 de esta Ley.

COSTO DE ADQUISICION DE LOS BIENES.

ARTÍCULO 150.- El costo de adquisición será igual a la contraprestación que se haya pagado para adquirir el bien, sin incluir los intereses ni las erogaciones a que se refiere el artículo anterior; cuando el bien se hubiese adquirido a título gratuito o por fusión o escisión de sociedades, se estará a lo dispuesto por el artículo 152 de esta Ley.



ACTUALIZACIÓN DEL COSTO COMPROBADO DE ADQUISICIÓN

ARTÍCULO 151.- Para actualizar el costo comprobado de adquisición y, en su caso, el importe de las inversiones deducibles, tratándose de bienes inmuebles y de certificados de participación inmobiliaria no amortizables, se procederá como sigue:

I.- Se restará del costo comprobado de adquisición, la parte correspondiente al terreno y el resultado será el costo de construcción. Cuando no se pueda efectuar esta separación se considerará como costo del terreno el 20% del costo total.

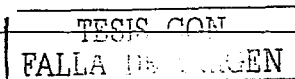
II.- El costo de construcción deberá disminuirse a razón del 3% anual por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición y la de la enajenación; en ningún caso dicho costo será inferior al 20% del costo inicial. El costo resultante se actualizará por el período comprendido desde el mes en el que se realizó la adquisición y hasta el mes inmediato anterior a aquel en el que se efectúe la enajenación. Las mejoras o adaptaciones que implican inversiones deducibles deberán sujetarse al mismo tratamiento.

DISMINUCIÓN Y ACTUALIZACIÓN DEL COSTO DE BIENES MUEBLES.

Tratándose de bienes muebles distintos de títulos valor y partes sociales, el costo se disminuirá a razón del 10% anual, o del 20% tratándose de vehículos de transporte, por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación. El costo resultante se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se realizó la adquisición y hasta el mes inmediato anterior a aquel en el que se realizó la adquisición y enajenación. Cuando los años transcurridos sean más de 10, o de 5 en el caso de vehículos de transporte, se considerará que no hay costo de adquisición.

PROCEDIMIENTO EN BIENES MUEBLES QUE NO PIERDEN SU VALOR.

El contribuyente podrá siempre que cumpla con los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley, no disminuir el costo de adquisición en función de los años transcurridos, tratándose de bienes muebles que no pierdan valor con el transcurso del tiempo y sin perjuicio de actualizar dicho costo en los términos del párrafo anterior.



SECCIÓN III

De las Inversiones

MODIFICACIÓN DEL PORCENTAJE DE DEDUCCIÓN DE INVERSIONES.

ARTÍCULO 43.- El porciento de deducción de inversiones a que se refiere el artículo 41 de la Ley podrá cambiarse una sola vez en cada periodo de cinco años para cada bien de que se trate. Cuando no hubieran transcurrido cinco años como mínimo desde el último cambio, podrá cambiarse nuevamente por una sola vez, siempre que se de alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta o bien, cuando el contribuyente no haya incurrido en pérdida fiscal en el ejercicio en el cual efectúa el cambio o en cualquiera de los últimos tres anteriores a éste.

SUSPENSIÓN DE DEDUCCIÓN DE INVERSIONES.

ARTÍCULO 44.- Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 43,44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando el contribuyente deje de realizar la totalidad de sus meses, o cuando deje de obtener ingresos acumulables durante esos periodos, podrá suspender para efectos fiscales la deducción del monto de las inversiones correspondiente a los ejercicios en que se dejaron de realizar operaciones o percibir ingresos señalados durante todo el ejercicio.

REPARACIONES Y ADAPTACIONES.

ARTÍCULO 45.- Para los efectos de la fracción I del artículo 46 de la Ley, se consideran como reparaciones o adaptaciones que implican adiciones o mejoras al activo, las que aumentan su productividad, su vida útil o permiten darle al activo de que se trate un uso diferente al que originalmente se le venía dando.

Los contribuyentes podrán considerar dentro de las inversiones a que se refiere la fracción I del artículo 46 citado, los gastos que se efectúen por concepto de restauración, conservación o reparación de monumentos artísticos e históricos en los términos de la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológica, Artística e Histórica, siempre que dicha restauración, conservación o reparación se efectúe conforme a la autorización o permiso

que para las mismas hubiera otorgado la autoridad competente para tales efectos. La restauración, conservación o reparación correspondiente deberá realizarse bajo la dirección del Instituto competente.

AUTORIZACIÓN DE DEPRECIACIÓN DE AVIONES, CASAS Y EMBARCACIONES.

ARTÍCULO 46.- Las inversiones a que se refiere la fracción III del artículo 46 de la Ley, solo serán deducibles mediante autorización de la autoridad administradora correspondiente siempre que el contribuyente compruebe que los bienes se utilizan por necesidades especiales de su actividad.

Para estos efectos se podrá solicitar una autorización para todas las inversiones a que se refiere la citada fracción.

Una vez otorgada la autorización, para efectuar la deducción en ejercicios posteriores, el contribuyente deberá conservar por cada ejercicio de que se trate, la documentación señalada en el artículo 30 de este Reglamento durante el plazo a que se refiere el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.

DEDUCCIÓN INMEDIATA DE ACTIVOS FIJOS.

REQUISITOS PARA APLICAR LA DEDUCCIÓN INMEDIATA.

ARTÍCULO 31 fracción XXI LISR.- Tratándose de la deducción inmediata de bienes de activo fijo a que se refiere el artículo 220 de esta Ley, se cumpla con la obligación de llevar el registro específico de dichas inversiones en los términos de la fracción XVII del artículo 86 de la misma.

LLEVAR REGISTRO DE INVERSIONES POR LAS QUE SE TOMÓ LA DEDUCCIÓN INMEDIATA.

ARTÍCULO 86 fracción XVII (LISR).- Llevar un registro específico de las inversiones por las que se tomó la deducción inmediata en los términos del artículo 220 de esta Ley, anotando los datos de la documentación comprobatoria que las respalde y

describiendo en el mismo el tipo de bien de que se trate, el por ciento que para efectos de la deducción le correspondió conforme al citado artículo 220, el ejercicio en el que se aplico la deducción y la fecha en la que el bien se dé de baja en los activos del contribuyente.

PLAZO PARA PRESENTAR LA DECLARACIÓN DE INVERSIONES POR LAS QUE SE TOMÓ LA DEDUCCIÓN INMEDIATA.

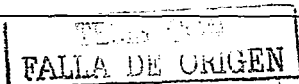
La descripción en el registro de las inversiones a que se refiere el párrafo anterior, se deberá efectuar a más tardar el día en que el contribuyente presente o deba presentar su declaración del ejercicio en el que se efectúe la deducción inmediata de dicha inversión, salvo que el bien se dé de baja antes de la fecha en que se presente o se deba presentar la declaración citada, en cuyo caso, el registro del bien de que se trate se realizará en el mes en que se dé su baja.

CONSERVACIÓN DEL REGISTRO DE BIENES POR LOS QUE SE OPTÓ POR LA DEDUCCIÓN INMEDIATA.

El contribuyente deberá mantener el registro de los bienes por los que se optó por la deducción inmediata a que se refiere esta fracción, durante todo el plazo de la tenencia de los mismos y durante los diez años siguientes a la fecha en la que se hubieran dado de baja.

OPCIÓN PARA EFECTUAR DEDUCCIÓN INMEDIATA DE INVERSIÓN EN BIENES NUEVOS DE ACTIVO FIJO.

ARTÍCULO 220 (LISR).- Los contribuyentes del Título II y del Capítulo II del Título IV de esta Ley, podrán optar por efectuar la deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo, en lugar de las previstas en los artículos 37 y 43 de la Ley, deduciendo en el ejercicio siguiente al en que se inicie su utilización, la cantidad que resulte de aplicar, al monto original de la inversión, únicamente los porcentos que se establecen en este artículo. La parte de dicho monto que exceda de la cantidad que resulte de aplicar al mismo el por ciento que se autoriza en este artículo, será deducible únicamente en los términos del artículo 221 de esta Ley.



Los porcentos que se podrán aplicar para deducir las inversiones a que se refiere este artículo, son los que a continuación se señalan:

I.- Los porcentos por tipo de bien serán:

a.-) Tratándose de construcciones:

1.-) 74% para inmuebles declarados como monumentos arqueológicos, artísticos, históricos o patrimoniales, conforme a la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas e Históricas, que cuenten con el certificado de restauración expedido por el Instituto Nacional de Antropología e Historia o el Instituto Nacional de Bellas Artes.

2.-) 57% en los demás casos

b.-) Tratándose de ferrocarriles:

1.-) 43% para bombas de suministro de combustible a trenes.

2.-) 57% para vías férreas.

3.-) 62% para carros de ferrocarril.

4.-) 66% para maquinaria niveladora de vías, desclavadoras, esmeriles para vías, gatos de motor para levantar la vía, removedora, insertadora y taladradora de durmientes.

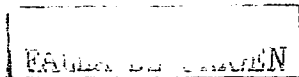
5.-) 74% para el equipo de comunicación, señalización y telemando.

c.-) 62% para embarcaciones.

d.-) 87% para aviones dedicados a la aerofumigación agrícola.

e.-) 88% para computadoras personales de escritorio y portátiles; servidores; impresoras, lectores ópticos, graficadores, lectores de código de barras, digitalizadores, unidades de almacenamiento externo y concentradores de redes de computo.

g.-) Tratándose de comunicaciones telefónicas:



1.-) 57% para torres de transmisión y cables, excepto los de fibra óptica.

2.-) 69% para sistemas de radio, incluye equipo de transmisión y manejo que utiliza el espectro radioeléctrico, tales como el de radiotransmisión de microonda digital o analógica, torres de microondas y guías de onda.

3.-) 74% para equipo utilizado en la transmisión, tales como circuitos de la planta interna que no forman parte de la conmutación y cuyas funciones se enfocan hacia las troncales que llegan a la central telefónica, incluye multiplexores, equipos concentradores y ruteadores.

4.-) 87% para equipo de la central telefónica destinado a la conmutación de llamadas de tecnología distinta a la electromecánica.

5.-) 74% para los demás.

h.-) Tratándose de comunicaciones satelitales:

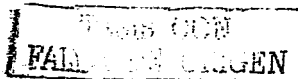
1.- 69% para el segmento satelital en el espacio, incluyendo el cuerpo principal del satélite, los transponedores, las antenas para la transmisión y recepción de comunicaciones digitales y análogas, y el equipo de monitoreo en el satélite.

2.- 74% para el equipo satelital en tierra, incluyendo las antenas para la transmisión y recepción de comunicaciones digitales y análogas y el equipo para el monitoreo del satélite.

II.- Para la maquinaria y equipo distintos de los señalados en la fracción anterior, se aplicarán, de acuerdo a la actividad en que sean utilizados, los por cientos siguientes:

a.-) 57% en la generación, conducción, transformación y distribución de electricidad; en la molienda de granos; en la producción de azúcar y sus derivados; en la fabricación de aceites comestibles; y en el transporte marítimo, fluvial y lacustre.

b.-) 62% en la producción de metal obtenido en primer proceso; en la fabricación de productos de tabaco y derivados del carbón natural.



c.-) 66% en la fabricación de pulpa, papel y productos similares; en la extracción y procesamiento de petróleo crudo y gas natural:

d.-) 69% en la fabricación de vehículos de motor y sus partes; en la construcción de ferrocarriles y navíos; en la fabricación de productos de metal, de maquinaria y de instrumentos profesionales y científicos; en la elaboración de productos alimenticios y de bebidas, excepto granos, azúcar, aceites comestibles y derivados.

e.-) 71% en el curtido de piel y la fabricación de artículos de piel; en la elaboración de productos químicos, petroquímicos y farmacobiológicos; en la fabricación de productos de caucho y de plástico; en la impresión y publicación gráfica.

f.-) 74% en el transporte eléctrico.

g.-) 75% en la fabricación, acabado, teñido y estampado de productos textiles, así como de prendas para el vestido.

h.-) 77% en la industria minera; en la construcción de aeronaves. Lo dispuesto en este inciso no será aplicable a la maquinaria y equipo señalado en el inciso b de esta fracción.

i.-) 81% en la transmisión de los servicios de comunicación proporcionados por las estaciones de radio y televisión.

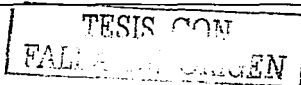
j.-) 84% en los restaurantes.

k.-) 87% en la industria de la construcción; en actividades de agricultura, ganadería, silvicultura y pesca.

l.-) 89% para los destinados directamente a la investigación de nuevos productos o desarrollo de tecnología en el país.

m.-) 92% en la manufactura, ensamble y transformación de componentes magnéticos para discos duros y tarjetas electrónicas para la industria de la computación.

n.-) 74% en otras actividades no especificadas en esta fracción.



o.-) 87% en la actividad del autotransporte Público Federal de carga o de pasajeros.

APLICACIÓN DEL PORCIENTO CORRESPONDIENTE A LA ACTIVIDAD CON MAYOR INGRESO.

En el caso de que el contribuyente se dedique a dos o más actividades de las señaladas en la fracción II de este artículo, se aplicará el por ciento que le corresponda a la actividad en la que hubiera obtenido más ingresos en el ejercicio inmediato anterior a aquel en el se realice la inversión.

La opción a que se refiere este artículo, no podrá ejercerse cuando se trate de mobiliario y equipo de oficina, automóviles, equipo de blindaje de automóviles, o cualquier bien de activo fijo no identificable individualmente ni tratándose de aviones distintos de los dedicados a la aerofumigación agrícola.

Para los efectos de este artículo, se considerarán bienes nuevos los que se utilizan por primera vez en México.

OPCIÓN FUERA DE LAS ÁREAS METROPOLITANAS DEL D.F., GUADALAJARA Y MONTERREY.

La opción a que se refiere este artículo, sólo podrán ejercerse tratándose de inversiones en bienes que se utilicen permanentemente en el territorio nacional y fuera de las áreas metropolitanas y de influencia en el Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey, salvo que en estas áreas se trate de empresas que sean intensivas en mano de obra, que utilicen tecnologías limpias en cuanto a sus emisiones contaminantes y no requieran uso intensivo de agua en sus procesos productivos. El Ejecutivo Federal determinará tanto las características de las empresas a que este párrafo se refiere, como las zonas de influencia de las citadas áreas metropolitanas, exceptuándose autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques.

PROCEDIMIENTO PARA EJERCER LA OPCIÓN DE DEDUCCIÓN INMEDIATA.

ARTÍCULO 221 (LISR).- Los contribuyentes que ejerzan la opción prevista en el artículo anterior, por los bienes a los que la aplicaron, estarán a lo siguiente:

I.- El monto original de la inversión se podrá ajustar multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del período que transcurra desde que se efectuó la inversión y hasta el cierre del ejercicio de que se trate.

El producto que resulte conforme al párrafo anterior, se considerará como el monto original de la inversión al cual se aplica el porcentaje a que se refiere el artículo 220 de esta Ley por cada tipo de bien.

II.- Considerarán ganancia obtenida por la enajenación de los bienes, el total de los ingresos percibidos por la misma.

III.- Cuando los bienes se enajenen, se pierdan o dejen de ser útiles, se podrá efectuar una deducción por la cantidad que resulte de aplicar, al monto original de la inversión ajustado con el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del período en el que se haya efectuado la deducción señalada en el artículo 220 de esta Ley, los porcentajes que resulten conforme al número de años transcurridos desde que se efectuó la deducción del artículo 220 de la Ley citada y el porcentaje de deducción inmediata aplicado al bien de que se trate, conforme a la siguiente:

TABLA

PORCIENTO DEL
MONTO ORIGINAL DE
LA INVERSIÓN
DEDUCIDO

AÑOS TRANSCURRIDOS

	2 %	3 %	4 %	5 %	6 %
89	1.58	0.00	0.00	0.00	0.00
88	2.62	0.38	0.00	0.00	0.00
87	4.17	1.42	0.00	0.00	0.00
84	6.54	3.33	1.13	0.00	0.00
81	9.50	5.99	3.23	1.27	0.14
77	14.28	10.58	7.37	4.69	2.58
75	15.95	12.23	8.94	6.12	3.78
74	17.9	14.18	10.83	7.88	5.35
71	20.21	16.50	13.11	10.06	7.37
69	22.98	19.32	15.92	12.79	9.96
66	26.36	22.78	19.40	16.25	13.32
62	30.54	27.10	23.80	20.67	17.71
57	35.86	32.61	29.47	26.44	23.53
43	52.05	49.54	47.05	44.59	42.17

PORCIENTO DEL
MONTO ORIGINAL DE
LA INVERSIÓN
DEDUCIDO

AÑOS TRANSCURRIDOS

	7 %	8 %	9 %	10 %	11 %
89	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
88	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
87	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
84	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
81	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
77	1.05	0.15	0.00	0.00	0.00
75	1.97	0.71	0.03	0.00	0.00
74	3.27	1.67	0.57	0.00	0.00
71	5.05	3.13	1.64	0.60	0.03
69	7.44	5.25	3.40	1.93	0.84
66	10.64	8.22	6.07	4.22	2.67
62	14.93	12.35	9.97	7.81	5.88
57	20.74	18.08	15.57	13.20	10.99
43	39.78	37.43	35.11	32.84	30.61

PORCIENTO DEL
MONTO ORIGINAL DE
LA INVERSIÓN
DEDUCIDO

AÑOS TRANSCURRIDOS

	12 %	13 %	14 %	15 %	16 %
89	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
88	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
87	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
84	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
81	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
77	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
75	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
74	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
71	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
69	0.17	0.00	0.00	0.00	0.00
66	1.45	0.58	0.07	0.00	0.00
62	4.19	2.76	1.61	0.75	0.19
57	8.95	7.09	5.41	3.94	2.67
43	28.42	26.29	24.21	22.18	20.21

PORCIENTO DEL
MONTO ORIGINAL DE
LA INVERSIÓN
DEDUCIDO

AÑOS TRANSCURRIDOS

	17 %	18 %	19 %	20 %	21 %	22 en adelante %
89	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
88	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
87	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
84	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
81	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
77	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
75	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
74	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
71	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
69	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
66	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
62	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
57	1.63	0.83	0.28	0.00	0.00	0.00
43	18.30	16.46	14.69	12.99	11.37	9.83

Para los efectos de las fracciones I y III de este artículo, cuando sea impar el número de meses del período a que se refieren dichas fracciones, se considerará como último mes de la primera mitad el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del período.

El procedimiento fiscal relativo a la depreciación está basado en considerar a los cargos periódicos y su actualización; como deducción autorizada en la proporción que permite la Ley. Sin embargo para efecto del pago de los pagos provisionales a cuenta del entero la depreciación se sumará o restará según sea el caso, a la utilidad o pérdida fiscal y el resultado se dividirá entre los ingresos nominales anuales del ejercicio anterior, para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Cuando no exista utilidad fiscal en el último ejercicio de 12 meses declarado, se restará la pérdida fiscal de la depreciación porque puede darse el caso de que la pérdida se convierta en utilidad después de esta operación, cuando ésta es menor que la depreciación y entonces si existirá coeficiente de utilidad, si tal ejercicio no tuviera coeficiente de utilidad, se aplicará el último ejercicio de 12 meses que si lo tenga, con la condición de que dicho ejercicio no sea anterior en mas de cinco años a aquel por el que deban efectuarse pagos provisionales.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN Página 126

CONCLUSIONES

Y

BIBLIOGRAFIA

CONCLUSIONES.

A.- Los resultados del desarrollo del tema que nos ocupa, ofrecen luz en cuanto a la necesidad indispensable de la aplicación del concepto depreciación, en los activos fijos del negocio en virtud de que refleja eventos, que obsérvense o no, suceden en la realidad.

B.- Es importante hacer notar que en nuestra sociedad mexicana, algunos empresarios carentes de una buena administración de recursos, observan el deterioro de sus inversiones sin reconocer los efectos de la depreciación en las actividades que realiza, acercando a su negocio, por tal omisión, a problemas de actualidad en la percepción de mejoras tecnológicas de los equipos y por tanto pérdida de eficiencia en los suyos quedando fuera del mercado de competencia por la no adecuación en los costos, que se traducirá en la falta de rentabilidad y en consecuencia en ella existirá un problema de negocio en marcha. El esquema planteado anteriormente en cuanto a observar una realidad ficticia, expondrá al empresario a someter a los activos de su negocio a la sobreexplotación, originando en consecuencia mayores erogaciones en virtud de que generalmente, esta situación podría hacerle pensar que los problemas son referidos a falta de producción de bienes o servicios, cuando que en realidad, su observancia permitiría considerar reposición de tales activos y en consecuencia el mantenimiento del capital.

C.- La correcta aplicación del concepto depreciación, permitirá a muchas empresas nacionales poder tomar decisiones con mayor firmeza para poder planear horizontes de largo plazo, y revisar en el corto y mediano, aquellos conceptos susceptibles de corrección, para lograr la buena administración de los activos. Si no se observa o se reconoce la depreciación, y esta situación persiste, estaremos llevando, a la empresa, a la quiebra en un periodo igual a la vida útil de tales activos.

D.- Es importante señalar que los activos fijos y su relación con la depreciación deberán ser considerados en cuanto a criterios de rentabilidad, observando la oportunidad en la información financiera que se origina por tales actividades y buscando situarse en la realidad objetiva del negocio que permita formular planes razonables y no pongan en tela de juicio la permanencia de la empresa. Los inversionistas, como es lógico buscan en

muchos de los casos los mejores rendimientos sobre su inversión, es por ello que deberá evaluarla cualitativa y cuantitativamente, considerando el valor neto descontado de tales inversiones, y evaluando los costos de oportunidad, en tanto se mantienen estas inversiones.

E.- La información financiera de una empresa deberá reflejar aquellos conceptos que permitan conocer y evaluar los estados que guardan todos y cada uno de los elementos que conforman los activos fijos en lo general y en lo particular, expresando mediante notas a los estados financieros aquellos conceptos importantes que permitan dar clara idea de la situación que guarda el negocio.

F.- Es imperativo que el Gobierno Federal permita y promueva la inversión buscando promulgar leyes fiscales acordes con las normas y políticas internacionales, apoyando a la economía mexicana formal soportada en buena medida en el sector privado, para que pueda competir dentro de una economía global ya que los esquemas generales de la administración pública actualmente, han sido injustos, puesto que la política de captación de ingresos del gobierno para aplicarse a gasto público, olvida que un propósito importante es el generar fuentes de empleo y promover inversiones reales no especulativas o financieras rentables del sector privado nacional e internacional que arrastren a nuestra economía nacional a generar bienes y servicios de calidad, y ofrecer a los ciudadanos mejores condiciones de vida. Desafortunadamente los cambios que se requieren para transformar estos esquemas que favorezcan a la economía en general, no se dan, y mientras no se permita, estimule y promueva el crecimiento de los pequeños empresarios de nuestro país, (no solo a través de restar a algunos para darlo a otros, y conservar la miopía respecto a la economía invisible), buscando las condiciones de mejoramiento en lo que se refiere a créditos a nivel bancario, fiscal, y de otros tipos, para crear riqueza; no se cumplirán tales objetivos de beneficio general.

G.- Es importante que el concepto de depreciación quede incluido tanto en términos contables financieros como en fiscales, aún a pesar de que se presenten diferencias de criterios en función con la realidad propia de cada negocio; es preferible considerar un impuesto diferido a favor o en contra, resultado de las diferencias temporales que surjan con su aplicación y comparación, que no se considere depreciación en ningún caso.

BIBLIOGRAFÍA

American Institute of Certified Accountants
Original Pronouncements, Accounting Standards
Financial Accounting Standards Board , volume I and II
Merrit, Connecticut. U:S:A: 1994.

Rodríguez Cota Mario José
El Activo Fijo Tangible e Intangible; su revisión
En el Examen de los Estados Financieros.
Tesis Profesional UNAM
México, 1972

Niño Alvarez Raúl / Montoya José de Jesús
Contabilidad Intermedia
Editorial Trillas 7ª edición
México, 1995

Niño Alvarez Raúl / Montoya José de Jesús
Contabilidad Intermedia II
Editorial Trillas 3ª edición
México, 1994

Instituto Mexicano de Contadores Públicos
Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
Editorial del IMCP
México, 1992

Marmolejo González Martín
Inversiones
Editorial IMEF 3ª edición
México, 1985

Instituto Mexicano de Contadores Públicos
Normas Internacionales de Contabilidad
Editorial del IMCP
México, 1994

TESIS COP
FALLA DE ORIGEN