

870108

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

INCORPORADA A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

4
2ej

**ESCUELA DE ADMINISTRACION, CONTABILIDAD Y
ECONOMIA**



**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

ASPECTOS CONTABLE Y FISCAL DE LA DEPRECIACION

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

CONTADOR PUBLICO

P R E S E N T A:

LUIS JACINTO GARCIA CABRERA

GUADALAJARA, JAL., 1978



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

CAPITULO I	Pág.
GENERALIDADES SOBRE LA DEPRECIACION	
1.—Antecedentes	7
2.—Definición	8
3.—Diferencias entre depreciación y amortización	11
4.—Diferencia entre depreciación y agotamiento	12
CAPITULO II	
CAUSAS Y FACTORES DE LA DEPRECIACION	
1.—Causas de la depreciación	13
2.—Factores de la depreciación	19
CAPITULO III	
BIENES DEPRECIABLES	
1.—Cuentas que forman el activo fijo tangible	25
2.—Requisitos que debe reunir un bien para ser depreciable	26
CAPITULO IV	
METODOS DE DEPRECIACION	
1.—Clasificación de varios autores	27
CAPITULO V	
ASPECTO CONTABLE Y FISCAL DE LA DEPRECIACION	
1.—Diferencias entre depreciación contable y depreciación fiscal	43
2.—Porcentajes de depreciación establecidos por la Ley del Impuesto sobre la Renta	45
CAPITULO VI	
DEPRECIACION ACELERADA	
1.—Ventajas y desventajas	49
Conclusiones	51
Bibliografía	53

PROLOGO

Para muchos profesionistas de la rama contable, existe una variedad de temas a escoger y de acuerdo al criterio y gusto de cada uno determina el tema a desarrollar.

Yo he escogido el de la depreciación, quizás porque siempre he tenido predilección por el inicio y el fin de las cosas y aplicado profesionalmente considero que es un tema de mucha importancia desde el aspecto fiscal contable y además físico.

Espero que en alguna ocasión sirva para documentar o aclarar alguna duda de este tema.

Deseo expresar mi más formal agradecimiento a mis maestros que desinteresadamente me aconsejaron y me guiaron a la conclusión del presente trabajo, valiosa por demás que sin estas orientaciones no hubiera sido posible terminarlo.

CAPITULO I

GENERALIDADES SOBRE LA DEPRECIACION

1.—ANTECEDENTES

Con excepción de la tierra, los recursos productivos de la industria son activos agotables, se deterioran con el tiempo y el uso y están sujetos a la obsolescencia con la aparición de nuevas técnicas y nuevos productos. Cualquiera que sea la combinación particular de estos factores de uso y obsolescencia y esto varía mucho de un caso a otro, el resultado final es el mismo: el capital aplicado a los recursos es agotado sobre sus vidas de servicios productivos; en consecuencia, obviamente, ese consumo de capital es un costo imprescindible de operación. Ninguna utilidad o ganancia neta, resulta hasta que este costo es recuperado.

Mientras el agotamiento de los activos fijos debe siempre haber sido reconocido en alguna forma por la dirección de la empresa, la práctica de hacer cargos periódicos regulares por consumo de capital, se ha desarrollado grandemente en los últimos cincuenta años. Antes de este desarrollo, muchas empresas no tenían un procedimiento sistemático a este respecto, especialmente las más pequeñas.

En tiempos más remotos, los métodos informales de contabilidad, consideraban las compras de activo como gastos expirados en el mismo período en que se realizaban.

Se desarrolló esto, aplicando el costo del activo sobre su vida probable de servicios futuros con cargos periódicos de depreciación. Al otro extremo estaba la práctica de no cargar la depreciación hasta que se retiraba el activo, el costo se absorbía contra los resultados del período en que se retiraba. Un procedimiento intermedio era cargar la depreciación esporádicamente durante sus vidas de servicios por cantidades arbitrarias, usualmente en años de altas utilidades.

Aún cuando la depreciación se tomaba regularmente, la cantidad usualmente variaba en forma considerable de un período a otro

con cambios bruscos en los resultados. La variabilidad era muy grande, como una regla en el caso de pequeñas compañías; verdaderamente pocas de las cuales se conformaban a reglas o métodos modernos que fueran consistentes en su aplicación.

Al principio del siglo, ya algunas de las empresas industriales encontraron estabilidad razonable en sus cargos, vemos a través del tiempo, los resultados tan satisfactorios de aplicar cargos por depreciación en forma consistente, sobre la vida de servicios del activo.

2.—DEFINICION

Para efectos fiscales, se entiende por depreciación "la absorción gradual del costo de adquisición de un activo fijo tangible, cuyo valor material o funcional disminuya por el uso o por el transcurso del tiempo, a través de los resultados de un número determinado de ejercicios posteriores a aquel en que haya sido hecha la inversión". (1)

"De acuerdo con los principios generalmente aceptados, la depreciación es la declinación del valor en uso del activo fijo tangible particularmente de edificios y equipo". (2)

Existen gran cantidad de definiciones, entre otra podemos citar las siguientes:

"La depreciación se define como la baja o reducción de valor que sufren los bienes físicos tangibles en razón de su uso, transcurso del tiempo y de acción de elementos naturales". (3)

Eric L. Kohler, define la depreciación como utilización perdida "La reducción del servicio potencial de un activo fijo o de un grupo de activo fijo que no podrá ser o no será restituida mediante reparación o reposición de sus partes; atribuible principalmente al uso,

- (1) Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Artículo 89. 1954.
- (2) Paton W. A., Manual del Contador, UTEHA, México 1947, Cap. II, Pág. 603.
- (3) Zamarripa Velázquez Felipe C. P., Contabilidad Intermedia de Costos, Ediciones Finanzas, Contabilidad y Administración, México 1959, Cap. 4, Pág. 206.

a menudo se acrecienta por la obsolescencia, inadecuación, políticas de conservación erróneas y otros factores que reducen su vida, más bien económica que física". (1)

"Es la pérdida de valor útil debida al empleo, uso o desgaste, y a la acción del tiempo y los elementos". (2)

"En algunos casos, el término depreciación se ha restringido a la pérdida en valor, que resulta del uso y desgaste y del efecto de otras fuerzas físicas, aunque se está generalizando el concepto más amplio, de que la depreciación comprende de la disminución del valor, debida a otras causas. Raras veces la definición incluye la baja en el valor que resulta del solo movimiento de precios. Es conveniente que el contador entienda la depreciación como una cuestión relacionada con el valor más bien que con las condiciones físicas, y entonces el término depreciación no debe confundirse con expresiones como la de deterioro, decadencia, agotamiento, etc." (3)

En relación a lo antes expuesto, considero de suma importancia dejar perfectamente claro que al hablar de depreciación debe entenderse que es una cuestión relacionada con el costo o valor contable.

Respecto al costo y valor contable, el Comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores, ha establecido: "Desde que la contabilidad está preponderantemente basada en el costo, el uso de la palabra valor en contabilidad, está grandemente restringido para la determinación de renglones al costo o a modificaciones".(4)

Muchos contadores que están de acuerdo con el concepto convencional de costo, prefieren que la palabra valor no se aplique a los problemas involucrados en los estados financieros. Considero que la depreciación es una práctica contable, consistente en deducir de las

- (1) Kohler Eric L., Auditoría, Diana, México 1966, Cap. 11, Pág. 403.
- (2) Paton W. A., Manual del Contador, UTEHA, México 1947, Cap. 11, Pág. 603.
- (3) Paton W. A., Manual del Contador UTEHA, México, 1947, Cap. 11, Pág. 603.
- (4) American Institute of Accountants, Accounting Research Study No.1.

utilidades de cada periodo una parte proporcional de las inversiones hechas en activos fijos tangibles, de tal manera que el costo de los mismos quede absorbido durante el periodo estimado de su vida útil. La gran cantidad de definiciones sobre la depreciación, ha contribuido a la formación de ideas erróneas sobre su verdadero objeto y significado.

Los autores Grant Eugene y Norton Poul, al hablar de los diferentes significados del término depreciación, hacen referencia a su vez al libro *Valuation of Property*, del Profesor Bonbright y expresan que los cuatro significados básicos que se atribuyen son los siguientes:

“1.—Disminución de valor.

2.—Amortización del costo.

3.—Diferencia en valor hipotético de un activo nuevo tomado como base de comparación.

4.—Disminución en la eficiencia”. (1)

“Contablemente la depreciación consiste en un sistema de distribuir el costo o cualquier otro valor básico de un activo fijo tangible menor el valor de desecho, si lo tiene, sobre un periodo de vida estimado de dicho bien en una forma adecuada y razonable. Es un proceso de distribución, no de valuación. Depreciación anual es la porción del cargo total a resultados correspondientes a un año”. (2) Esta definición enfatiza desde el punto de vista de considerar los activos fijos como costos que se van a proyectar al futuro, el problema está en estimar la vida probable.

Comunmente se le llama valor en libros al resultado de la diferencia entre costo histórico menos su depreciación acumulada. La razón de presentar en los estados financieros el costo histórico menos su depreciación acumulada, es la de señalar el costo histórico menos el costo expirando del bien, lo ya aplicado a resultados, lo que nos da como resultante el costo por expirar, es decir, por aplicar a resultados, esto es lo que comunmente se llama valor en libros.

-
- (1) Grant Eugene and Norton Paul, *Depreciation*, The Ronald Press Co., New York, 1955, Cap. 1, Pág. 11.
 - (2) *Accounting Research* American Institute of Accountants No. 22.

3.—DIFERENCIAS ENTRE DEPRECIACION Y AMORTIZACION.

Al hablar de depreciación, es muy importante señalar sus diferencias con la amortización y el agotamiento, en virtud de que dichos vocablos guardan una gran semejanza desde el punto de vista contable.

Considero que en realidad no existe diferencia de fondo, pues los tres términos se refieren a distribución de costo en un período determinado. Además generalmente la depreciación es definida como la amortización del costo; interpreto el significado de amortización en este caso, como distribución.

Más bien, viene a ser una cuestión de terminología, pues en la práctica se usa generalmente la depreciación para los activos fijos tangibles y para los intangibles se usa amortización.

Según Hary Anson Fubbey "La depreciación consiste en un sistema de distribuir el costo o cualquier otro valor básico de un activo fijo tangible menos el valor de desecho, si lo tiene, sobre un período de vida estimado de dicho bien en una forma adecuada y razonable". (1) En lo que respecta a amortización este mismo autor tiene el criterio de utilizarla en el "activo fijo intangible como patentes, derechos de autor, franquicias por períodos limitados en casos que tienen vida limitada". (2)

Otros, al tocar el punto de la depreciación y la amortización, dicen que los costos se deprecian y los gastos se amortizan; sin embargo, vemos que éstos se alejan aún de la práctica con el ejemplo del crédito mercantil, que se amortiza y sin embargo, es costo.

Por lo tanto, puede ser aceptable y se acerca más a la práctica la primera definición dada que dice: se usa generalmente la depreciación para los activos fijos tangibles y para los intangibles se usa amortización.

-
- (1) Finney H. A., Contabilidad Intermedia, UTEHA, México 1943, Pág. 318.
 - (2) Finney H. A., Contabilidad Intermedia, UTEHA, México 1943, Pág. 318.

4.—DIFERENCIAS ENTRE DEPRECIACION Y AGOTAMIENTO.

Según Roy B. Kester "el agotamiento y la depreciación representan ambos reducciones en el valor del activo fijo, pero difieren en que la depreciación es una cuestión de deterioro físico y el agotamiento es una cuestión de reducción en cantidad". (1)

Respecto del agotamiento, Montgomery hace una distinción interesante al decir "La depreciación es la amortización del costo de activos productivos, (servicios al futuro) el agotamiento es la amortización del costo de recursos naturales". (2)

El procedimiento que se observa en la contabilización del agotamiento según Roy B. Kester "no se diferencia del aplicado a la depreciación. El agotamiento debe consignarse como un costo de explotación. Sin embargo, con la finalidad de establecer cierta base de comparación, suelen enumerarse y deducirse de los ingresos los demás gastos de operación antes de rebajarse de los primeros la cuota por agotamiento. El agotamiento no puede ser uniforme entre las diversas industrias, ya que se funda en el precio de compra o en el valor de retasación de naturaleza especulativa, motivo por el cual debe consignarse separadamente de aquellos otros costos que tienen una base de comparación". (3)

Por lo antes expuesto, veo que los tres términos están íntimamente ligados; sin embargo, considero que el agotamiento, de acuerdo con su definición es claro y no se presta a confusiones. Además, puedo añadir que en realidad, como ya he afirmado, no existe ninguna diferencia de fondo entre depreciación, amortización y agotamiento, ya que los tres conceptos son distribución del costo.

-
- (1) Kester Roy B., Contabilidad, Teoría y Práctica, Labor, B. Aires 1964. Pág. 368.
 - (2) Montgomery, Auditing, Ronald Press, New York 1946, Cap. II, Pág. 37.
 - (3) Kester Roy B., Contabilidad, Teoría y Práctica, Labor, B. Aires 1964. Págs. 368 y 369.

CAPITULO II

CAUSAS Y FACTORES DE LA DEPRECIACION

I.—CAUSAS DE LA DEPRECIACION.

Las causas de la depreciación, se pueden analizar desde dos puntos de vista; el punto de vista de la ingeniería y el punto de vista contable.

Desde el punto de vista de la ingeniería, se pueden mencionar las siguientes causas:

- 1.—Causas Físicas debidas a avería física repentina.
- 2.—Causas Físicas debidas a envejecimiento.
- 3.—Causas Funcionales ocasionadas por inadecuación.
- 4.—Causas Funcionales derivadas de obsolescencia.

1.—Causas Físicas, derivadas de averías físicas repentinas, tales como accidentes diversos y desastres (incendios, tempestades, inundaciones, etc.).

2.—Causas Físicas, debidas a envejecimiento ocasionado por el deterioro físico, desgaste y rotura, ya que los bienes en actividad se friccionan, vibran, se golpean, se desajustan y sufren todos los desarreglos normales a que está sujeto un bien en uso.

3.—Causas Funcionales, derivadas de inadecuación ocasionada por cambios en las condiciones de trabajo y la demanda del producto que incapacita a los bienes para futuros servicios bajo las diversas condiciones prevaletentes.

4.—Causas Funcionales, derivadas de la obsolescencia ocasionada por el constante progreso tecnológico. (1)

Desde el punto de vista contable, se puede citar lo que W. A. Paton, señala como las principales causas de la depreciación y son las siguientes:

-
- (1) Marston y Agg, Ingeniería de Valuación, Selección Contable, S. A., B. Aires 1947, Pág. 210.

- 1.—Deterioro y desgaste naturales por el uso.
- 2.—Daño o deterioro extraordinarios.
- 3.—Extinción o agotamiento.
- 4.—Posibilidad limitada de uso.
- 5.—Elementos inadecuados.
- 6.—Obsolescencia.
- 7.—Cese de la demanda del producto.

1.—**Deterioro y desgaste naturales por el uso.** Incluye deterioro por fricción, vibración y otros procesos inherentes a la operación, la decadencia causada por la oxidación y otros procesos naturales que son inevitables por el transcurso del tiempo. Esta es la causa que da la base fundamental para la contabilidad de la depreciación. A pesar de las grandes diferencias de opinión que hay entre los gerentes, ingenieros y contadores sobre cómo debe medirse la depreciación. A pesar de las grandes diferencias de opinión que hay entre los gerentes, ingenieros y contadores sobre cómo debe medirse la depreciación y cómo debe contabilizarse, se admite universalmente el deterioro y el desgaste por el uso, y la decadencia que resulta del simple paso del tiempo, se traduce eventualmente en la eliminación del servicio útil de casi toda clase de edificios y equipo, cualquiera que sea el sistema de reparación y mantenimiento que se siga. Generalmente se admite que es correcto cargar la pérdida de valor por esta causa, a los gastos de operación.

2.—**Daño o deterioro extraordinario.** La empresa debe seguir una política adecuada de mantenimiento para evitar deterioros y desgastes anormales. En lo personal, considero que más bien debe de referirse este concepto a daños imprevistos causados por situaciones anormales y esporádicas.

3.—**Extinción o agotamiento.** Es una fase de la depreciación semejante al agotamiento; este término se aplica especialmente a activos tales como animales, árboles frutales, etc. La extinción mide la disminución de valor siempre que la edad o el uso continuo acarreen una declinación definida en la fuerza de producción; en mi opinión, considero que por los ejemplos dados, se trata más bien de una forma de agotamiento que una causa de depreciación.

4.—**Posibilidad limitada de uso.** Aquí se trata el caso más común que es el de mejoras a terrenos en arrendamiento; en este caso considero conveniente señalar los dos supuestos posibles:

a) El contrato de arrendamiento es mayor que la vida estimada de la mejora.

b) El contrato de arrendamiento es más corto que la vida estimada de la mejora.

Según los autores Kennedy y Mc. Mullen, "en el primer caso, ese costo se deprecia y en el segundo, en que el contrato es más corto que la vida de la mejora, consideran que el costo debe amortizarse" (1) distribuyen el costo no en función de su vida en uso, según la duración del contrato; en ambos casos considero que deben de amortizarse dichos costos, ya que deben de considerarse estas partidas dentro del activo fijo intangible porque se tiene únicamente el derecho de uso; no de propiedad, y en la práctica los activos fijos tangibles se deprecian y los intangibles se amortizan.

5.—**Elementos inadecuados.** En general, el activo llega a ser inadecuado cuando los cambios en las condiciones de trabajo y la demanda del producto, sin tomar en consideración los inventos y desarrollo tecnológico, los incapacita para futuros servicios bajo las condiciones normales que prevalecen.

6.—**Obsolescencia.** A este término se le da normalmente una connotación suficientemente amplia que le permite abarcar todos los efectos del progreso de los inventos y de las mejores técnicas. Se reconoce la obsolescencia como "la reducción gradual de la utilidad debida al efecto acumulado de mejoras pequeñas o cambios producidos de tiempo en tiempo en el arte o industria en general, ninguno de los que por sí mismos son suficientes para producir una pérdida completa de la utilidad de la propiedad en particular". (2)

7.—**Cese de la demanda del producto.** "Con este título se llama especialmente la atención al efecto de que sobre la vida útil de los activos que componen la planta, tiene el colapso o una marcada reducción de la demanda de sus productos junto con otros factores conexos, tales como el efecto sobre la depreciación de edificios que resulta de las modificaciones que sufren la población y los centros de

(1) Kennedy and Mc. Mullen, Financial Statements, Homewood, Ill., Irwin 1962. Cap. 6.

(2) Paton W. A., Manual del Contador. UTEHA, México, 1947. Cap. XI. Pág. 609 y 610.

comercio. Esto sucedió en el caso de gran parte del equipo especializado, al final de la primera guerra mundial". (1)

Roy B. Kester nos muestra una segunda clasificación desde el punto de vista contable:

- “1.—Uso y desgaste, o causas físicas.
 - 2.—Insuficiencia y antigüedad, o causas funcionales.
 - 3.—Accidentes o sucesos eventuales”. (2)
- O sea que la depreciación quedaría dividida en:

a)—**Depreciación física.** La base para calcular la depreciación física, sería el uso, el transcurso del tiempo y la acción de los elementos naturales; este tipo de depreciación es la más usual en la práctica, ya que por lo regular, los bienes permanentes se adquieren con el propósito de utilizarlos hasta la extinción de su vida útil de servicio, además de que la ley del Impuesto sobre la Renta también considera la vida de servicio de los activos fijos de las empresas.

La depreciación física da lugar a un gasto que en las industrias de transformación constituye un elemento determinante del costo de fabricación; en las industrias extractivas y en las que se dedican a dar un servicio público, la depreciación es un elemento del costo de operación o explotación; en las empresas comerciales e industriales, el mobiliario y equipo de oficina, es un cargo a los gastos de administración o de venta.

b)—**Depreciación funcional.** En lo que respecta a la depreciación funcional, se puede comentar que se origina por fenómenos de orden económico que no se pueden calcular con anticipación, ya que sus principales causas son: la obsolescencia y la insuficiencia o inadaptabilidad.

La obsolescencia consiste en el desplazamiento de ciertas unidades de trabajo por otras más modernas que efectúan las mismas funciones en un menor tiempo y con menos operarios; este avance ha sido muy palpable especialmente en la ciencia electrónica cuyo

-
- (1) Paton W. A., Manual del Contador, UTEHA, México 1947, Cap. XI, Pág. 606.
 - (2) Kester Roy B., Contabilidad, Teoría y Práctica, Labor, Barcelona 1964, Pág. 238.

desarrollo ha provocado innovaciones que dejan antiguos u obsoletos a los equipos en uso.

La insuficiencia o inadaptabilidad tiene en realidad las mismas características de la obsolescencia, o sea que se presenta cuando se lanzan al mercado máquinas que siendo del mismo tipo, características y funcionamiento, tienen una mayor capacidad productiva que las máquinas instaladas.

c)—**Depreciación contingente.** La depreciación contingente puede presentarse:

- 1o. Como un hecho factible de prevenir, y
2. Como un hecho consumado y con un importe ya definido.

En el primer caso, puede referirse a instalaciones y maquinaria que sirvan para la explotación de recursos naturales, en cuyo caso, independientemente de la depreciación física, (vida de servicio), hay que considerar la fecha límite de la concesión de explotación, con el objeto de efectuar un cargo periódico por amortización para de esta manera recuperar el importe del activo dentro de dicha fecha, ya que al desmantelar las instalaciones es improbable su realización o venta, tomando en cuenta las dificultades de readaptación de una zona industrial a otra.

En el segundo caso, la depreciación contingente se presenta como un acontecimiento extraordinario o normal y con un importe definido, éste podría ser un incendio o un terremoto, por ejemplo, en cuyo caso si no existe seguro o éste no cubre totalmente los daños, la pérdida debe de cargarse a los resultados del año del siniestro, si la compañía tiene un criterio conservador, apoyado en que: las pérdidas se registran contablemente cuando se conocen y que resulta ilógico pagar impuestos respecto a utilidades operativas que han sufrido una reducción por el siniestro ocurrido; sin embargo, contablemente no es objetable distribuir la pérdida sufrida en varios ejercicios; por supuesto, en este tipo de depreciación, su importe no debe de formar parte de la depreciación contable normal.

Como se puede observar, las causas citadas poseen en el fondo el mismo contenido; hay que considerar sin embargo, la siguiente aclaración respecto al transcurso del tiempo.

Es creencia muy generalizada y muy arraigada, que el transcurso del tiempo es causa de depreciación. Theodore Lang, dice, al estudiar las causas, que "...El simple transcurso del tiempo da lugar a una pérdida de valor y a un deterioro general y a una pérdida de utilidad económica..." (1)

Por otro lado, Roy B. Kester, hace hincapié en que "...todo activo depreciable, decrece en valor por el inevitable transcurso del tiempo..." (2)

No se haría la menor observación si el término "transcurso del tiempo" fuera usado como sinónimo de "elementos naturales" (acción del agua, elementos químicos, tempestades, etc.), pero no sucede así, ya que Theodore Lang, por ejemplo, los menciona al mismo tiempo como causas diferentes y Roy B. Kester, por su parte, incurre en la misma consideración.

En mi opinión "el simple transcurso del tiempo" no es causa de depreciación, ya que si el tiempo transcurre y sobre el bien no actúa ninguna de las causas señaladas (caso por demás teórico, pero que sirve para distinguir tan sutil diferencia) el bien no se desprecia en lo absoluto, ya que su vida útil continúa siendo la misma.

PRACTICA LO QUE SUCEDE

Un ejemplo teórico aclara esta duda:

Si una empresa tiene una máquina de cierto valor, y esta máquina no se usa, no hay agentes naturales que la perjudiquen y además no ha habido ningún nuevo descubrimiento o invento y tampoco ha habido sucesos eventuales que la afecten al transcurrir cinco años, el bien nada se ha depreciado, ya que su vida útil sigue siendo la misma al empezar el sexto año que cuando comenzó el primero. La vida útil es la que marca la depreciación y si no hay disminución de la vida útil que mencionó, no hay en ningún sentido baja de valor; no hay depreciación, ya que si no hay causa, no hay efecto. Todo esto, por supuesto, tomando únicamente el simple transcurso del tiempo como causa de la depreciación.

- (1) Lang Theodore, Manual del Contador de Costos, UTEHA, México 1958, Pág. 1263.
- (2) Kester Roy B., Contabilidad - Teoría y Práctica, Labor, Barcelona 1964, Pág. 234.

II.—FACTORES DE LA DEPRECIACION

De acuerdo con los autores Finney y Miller, los factores más esenciales para la consideración de la estimación cargo periódico de depreciación, son los siguientes:

“1.—Base.

2.—Valor de desecho.

3.—Vida estimada.

1.—Base: la base, generalmente usada para la computación de la depreciación, es el costo incluyendo gastos de instalación y otros gastos capitalizables.

2.—Valor desecho: es la cantidad que puede ser recuperada cuando se quita de servicio un activo después de deducirle el costo de desmantelamiento.

3.—Vida estimada: considerada en años o meses o períodos de operación u horas trabajadas, la vida estimada es afectada o puede verse afectada por la política de mantenimiento y reparaciones”. (1)

Para la mayor claridad, vamos a hacer un estudio de los tres factores antes enunciados, en forma separada:

1.—**Base de Depreciación.** Las bases principales que pueden emplearse y que tienen aceptación, son las siguientes:

a) Costo, ya sea completo o ajustado. Según W. A. Paton “entre los contadores se ha llegado a convenir, casi universalmente, en que, por lo general, el monto sujeto a depreciación y por lo tanto, el que debe cargarse a la operación, es el costo o costo ajustado; todos han convenido en que el gasto de depreciación debe basarse primordialmente en el costo original para la compañía de la unidad de propiedad en cuestión”. (2)

b) Costo más mantenimiento. “Como cuestión de doctrina, es razonable incluir el mantenimiento en la depreciación. Sin embargo, el valor práctico de un procedimiento como el que se indica es insignificante. Normalmente el problema de estimar la vida de servicio y el valor neto de salvamento, es suficientemente difícil para que tenga que añadirse la complicación de una estimación muy dudosa como es la del total del mantenimiento”. (3)

(1) Finney and Miller, Principles of Accounting-Interm., Prentice-Hall Englewood Cliffs, N. J. 1965, Cap. 20, Pág. 441.

(2) y (3) Paton W. A., Manual del Contador, UTEHA. México 1947, Cap. 11, Pág. 624.

c) Costo de reposición por reproducción. Los argumentos principales que se han dado en apoyo de esta opinión, pueden reunirse como sigue:

I.—La función principal de la política de depreciación es construir una provisión para reemplazos, de tal modo que la planta como unidad física productiva pueda sostenerse con los rendimientos sin necesidad de nuevo capital. En otras palabras, la depreciación es una cuestión de conservación de la capacidad productiva, más bien que de conservación del dinero.

II.—En las industrias en que hay competencia, los precios de venta tienden a ser y deben ser afectados primordialmente por los costos de reposición y no por los costos originales, y la política de depreciación tiene que estar de acuerdo con este hecho.

III.—Para los efectos de los reglamentos de tarifas, financiamientos, seguros, etc., los costos de reposición son más adecuados que los costos reales que figuran en las cuentas y los estados, y los cargos por depreciación deben estar de acuerdo con los valores usados para dichos efectos.

Las principales objeciones a esta doctrina, pueden enunciarse como sigue:

1c.—El costo, o sea la inversión real, es la base del cargo a las operaciones, no al costo hipotecario, la inversión o desembolso que se hubiera hecho en otras circunstancias.

2.—Los cargos por depreciación que se basan en el costo de reposición, no son reconocidos para los efectos del Impuesto sobre la Renta.

3.—Basar los cargos por depreciación en el costo de reemplazo, requerirían ajustes continuos en las cuentas de la propiedad, primero en un sentido, después en otro; y no hay ninguna seguridad de que los costos de reemplazo de hoy expresen el importe que se necesitará cuando ocurra el reemplazo, particularmente en vista de la probabilidad de que el reemplazo no sea exactamente igual al bien reemplazado.

4c.—Aun en el caso de que por alguna razón sea recomendable colocar la cuenta de la propiedad, en total, sobre una base de costo de reposición, no se desprende que sea necesario o prudente basar

en dichos valores los cargos a las operaciones por concepto de depreciación". (1)

d) Valor actual (generalmente determinado por avalúo). "En el caso del activo fijo depreciable, el valor actual puede interpretarse como el valor de liquidación o de saldo, sin embargo, en lo general no es de interpretación correcta. Generalmente se entiende por valor actual, el valor justo, suponiendo que se continúe el uso de las condiciones existentes, sin cambios esenciales. Por otra parte, el valor actual en el caso de propiedad inadecuada u obsoleta, se concibe mejor como el valor capitalizado de los rendimientos netos que pueden derivarse de los servicios que todavía pueden prestar la propiedad y siendo ese valor muchas veces de poca consideración, el valor de liquidación, si lo hay, queda realmente como cifra significativa". (2).

e) Bases especiales del Impuesto sobre la Renta. Es la base convencional del costo menos el salvamento neto.

Según Finney y Miller, la base generalmente usada para computar la depreciación, es el costo, el que incluye gastos de instalación y otros gastos incidentales capitalizables. Considero oportuno aclarar que si el gasto que se hace, aumenta el valor de la vida de servicio, o la eficiencia del activo, o disminuye el costo de operación debe capitalizarse.

Por otro lado, la base también puede incluir una estimación por costos de remover el activo al expirar su vida, pero se acostumbra más aplicar esos costos como una reducción del valor de desecho. Añaden Finney y Miller como base también el costo de reemplazo coincidiendo en general con lo asentado anteriormente por W. A. Paton.

En interés de obtener una computación más exacta de las porciones de depreciación, se ha notado una tendencia de las grandes empresas de subdividir sus registros de la planta no por el total de

- (1) Paton W. A., Manual del Contador, UTEHA, México 1947, Cap. 11, Pág. 619.
- (2) Paton W. A., Manual del Contador, UTEHA, México 1947, Cap. 11, Pág. 624.

costos o por su clase, sino más bien por grupos de activos con vida similar.

A este respecto, se pueden señalar tres tipos de bases para depreciar:

a) Base en la unidad. Se toma un activo individualmente, por ejemplo, una máquina; tiene la ventaja de verificar con mayor grado de precisión, la depreciación. Aunque en realidad se base en promedios.

b) Base de grupo. Se aplica cuando se trata de un conjunto de activos similares y cuyo valor unitario no es significativo en relación al total del grupo; tiene la ventaja de ser muy simple. El ejemplo clásico de aplicación es el de los postes telegráficos o de electricidad y los durmientes del ferrocarril; son los ejemplos más explicativos.

c) Base compuesta. Se aplica sobre la vida promedio del bien, según la vida probable de cada una de sus partes

2.—Valor de desecho. El valor de desecho de un activo, es la cantidad que se puede recuperar de su costo inicial al final de su vida; más claro, su valor de venta al expirar su vida.

La estimación del valor de desecho debe ser el neto, es decir, el valor de venta menos los gastos de remover el activo.

Algunos autores señalan que a pesar de que teóricamente puede tomarse el valor de desecho en cuenta para determinar el cómputo de la depreciación, para ser cargado a las operaciones durante toda la vida del bien, frecuentemente es ignorado este valor, esto puede ser porque en realidad es muy pequeño, no es significativo, o lo absorben los gastos de remoción y desmantelamiento.

3.—Vida estimada. Al predecir la vida de servicio en cada caso determinado, el primer paso es estimar la vida probable suponiendo que el deterioro normal en la operación es la única causa de depreciación. Esta estimación debe basarse principalmente en las opiniones de los ingenieros y de los operadores y en los cuadros que muestran la historia de unidades semejantes, en servicios semejantes, si se dispone de estos datos. También debe de tomarse en consideración lo siguiente:

- a) Elección de la unidad depreciable.
- b) Intensidad probable de operación.
- c) Política de mantenimiento.
- d) Condición de retiro". (1)

Roy B. Kester, añade otro factor: "las condiciones climatológicas". (2)

En general, a mayor intensidad de operación corresponde una vida menor. Así, es de esperar que una máquina que funciona a alta velocidad durante las veinticuatro horas del día, se acabe más rápidamente que una que trabaja a baja velocidad e intermitentemente. Por otra parte, cuando se trata de edificios, la intensidad de operación tiene muy poco o ningún efecto, en los casos típicos.

Hay también activos especiales, tales como los rieles del ferrocarril, que se oxidan o se deterioran, tan rápidamente o aún más, cuando están fuera de uso que cuando no lo están. Generalmente es razonable suponer que la política de mantenimiento estará a nivel de las normas correspondientes al ramo de que se trate. La condición de retiro puede variar aún en condiciones muy parecidas entre sí.

El segundo paso consiste en un ajuste de la estimación preliminar con el fin de tomar en consideración los factores especiales tales como la inadecuación, decrepitud y obsolescencia, además se pueden agregar otras causas posibles de reducción de vida, que son ajenas a las condiciones físicas y a las normas ordinarias de operación y que no pueden ampararse con un seguro.

Finney y Miller afirman al respecto "que la vida de un activo puede estar afectada por reparaciones, y la política de reparaciones debe considerarse al estimar la vida del activo. La estimación de la vida del activo puede basarse en cualesquiera de las tres formas siguientes:

- a) Periodos de años o meses.

-
- (1) Paton W. A., Manual del Contador, UTEHA, México 1947, Cap. 11, Pág. 611.
 - (2) Kester Roy B., Advanced Accounting, Ronald Press. New York 1046, Cap. 11, Pág. 263.

- b) Periodos de operación u horas trabajadas.
- c) Unidades producidas.

Y añaden la estimación de la vida de un activo fijo requiere la consideración de la depreciación física y la obsolescencia". (1) El período durante el cual se va a absorber el costo en las operaciones, puede ser la vida probable física o uno menor, debido al retiro del activo por obsolescencia.

Los clises empleados en la impresión de este libro, pueden estar en condiciones de prestar servicios por mucho tiempo después de que la vida del libro ha cesado, pero su costo es cargado a las operaciones durante el período en que las ventas se realizaron. Las planchas y moldes usados en la fabricación de carrocerías de automóviles, pueden físicamente estar en condiciones de servir por mucho tiempo, pero su vida, para efectos de producción, abarca únicamente el período de manufactura de ese modelo anual.

(1) Finney and Miller, Principles of Accounting Intern.,
Prentice-Hall Englewood Cliffs, N. J. 1965, Cap. 20, Pág. 442.

CAPITULO III

BIENES DEPRECIABLES

1.—CUENTAS QUE FORMAN EL ACTIVO FIJO TANGIBLE.

De acuerdo con el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los bienes depreciables son los comprendidos dentro del activo fijo tangible excepto los terrenos, mismos que con el transcurso del tiempo aumentan de valor, salvo los terrenos dedicados a la explotación de recursos naturales no agotables, como por ejemplo las tierras de agricultura que van perdiendo vida útil por erosión y los terrenos dedicados a la directa ayuda de la explotación de recursos naturales agotables como los que se utilizan en las inmediaciones de las minas para la construcción de bodegas, almacenes, habitaciones, etc., los que a medida que el yacimiento se agota, pierden vida útil; en estos dos casos, los terrenos sí son depreciables.

Las cuentas que forman el activo fijo tangible, pueden agruparse por lo general bajo los siguientes títulos:

- a) Terrenos
- b) Edificios
- c) Maquinaria y Equipo
- d) Equipo de Transporte
- e) Muebles y Enseres

a) Terrenos: Salvo las dos excepciones hechas, los terrenos no se consideran depreciables.

b) Edificios: Si los edificios y construcciones son propiedad de la empresa, y por consecuencia han tenido un costo de adquisición, son depreciables, así como sus mejoras permanentes.

c) Maquinaria y Equipo: "La inversión en maquinaria y equipo industrial, consume con frecuencia el capital social de las empresas industriales, siendo este renglón uno de los más importantes y de mayor cuantía dentro del activo total". (1)

(1) Zamarripa Felipe C. P., Contabilidad Intermedia de Costos, Editorial Finanzas, Contabilidad y Administración. México 1959, Cap. 4, Pág. 173.

d) Equipo de Transporte: Se pueden agrupar en esta cuenta los diferentes tipos de equipo rodante que según las necesidades o magnitud de la empresa, se utilizan para el desarrollo de su actividad como por ejemplo góndolas de ferrocarril para el movimiento de materia prima, camiones, automóviles, etc.

e) Muebles y Enseres: Dentro de esta cuenta se incluye el mobiliario y equipo de oficina, tales como: muebles, escritorios, máquinas de escribir, sumadoras, calculadoras, etc.; el porcentaje de depreciación que autoriza el Artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en este renglón del activo, es de un 10%.

2.—REQUISITOS QUE DEBE REUNIR UN BIEN PARA

SER DEPRECIABLE.

Los requisitos que debe reunir un activo fijo para que sea depreciable fiscalmente, son los siguientes:

1o.—Debe ser propiedad del causante (Artículo 91 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

2o.—Debe tener un costo de adquisición ya que "para efectos fiscales se entiende por depreciación la absorción gradual del costo de adquisición". (1)

3o.—"Debe de perder valor material o funcional por el uso o por el transcurso del tiempo, a través de los resultados de un número de ejercicios posteriores a aquel en que haya sido hecha la inversión". (2)

(1) y (2) Artículo 89 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 1954.

CAPITULO IV

METODOS DE DEPRECIACION

1.—CLASIFICACION DE VARIOS AUTORES.

Una vez determinada la base depreciable y estimada la vida probable de servicio, se presenta el problema técnico fundamental, de distribuir esa base entre los diversos periodos contables que componen la vida probable de servicio.

Hay gran cantidad de métodos que pueden ser usados en la computación de los cargos por depreciación; todos los métodos aceptables se basan en la vida estimada de servicio. De ningún modo se puede decir que sea aplicable bajo todas las condiciones a todas las clases de propiedad, el que dé buenos resultados en un caso, puede no ser aplicable o aplicable en otra forma en otro caso.

Los métodos de depreciación, son tratados en muy diferentes formas, por los diferentes autores; voy a señalar la forma en que los clasifican algunos; para evitar repetición de conceptos, presentaré primero los diferentes métodos y a continuación los trataré más ampliamente.

A.—Kennedy y Mc. Mullen

- “1.—Método de línea recta.
- 2.—Método de horas de producción o trabajo.
- 3.—Método de unidades de producción.
- 4.—Método de cargos decrecientes.
- 5.—Método sobre base compuesta”. (1)

B.—Roy B. Kester presenta una clasificación diferente:

- “1.—Métodos proporcionales sobre una base fija:
 - a) Línea recta.
 - b) Horas trabajadas o de producción.
 - c) Unidades producidas.
 - d) Vida compuesta.

(1) Kennedy y Mc. Mullen, Financial Statement, Homewood, Ill, Irwin 1962, Cap. 6, Pág. 148.

2.—Métodos con cantidades que varían uniformemente:

- a) Porcentaje fijo sobre el costo por expirar, por ejemplo, un activo de \$1,000.00 con 10% de depreciación, el primer cargo por depreciación es \$100.00 (10% de \$1,000.00), el segundo es de \$90.00 (10% de \$900.00) y así sucesivamente.
- b) Cargos decrecientes.

3.—Métodos de interés compuesto:

- a) Método de anualidad.
- b) Método de interés compuesto.
- c) Método de costo unitario.

4.—Métodos diversos.

- a) Método de reemplazos. Se deprecia el bien hasta que se retira, mientras tanto se va creando una reserva contra superávit ganado, para reposición.
- b) Método con base en la utilidad bruta del período, es un porcentaje fijo, cuando la utilidad es mucha, la depreciación es mayor". (1)

C.—**Montgomery** considera como los métodos generalmente aceptados y que más frecuentemente se presentan, los siguientes:

- "1.—Método de línea recta.
- 2.—Método de porcentaje fijo sobre el costo por expirar.
- 3.—Método de cargos decrecientes, suma de años dígitos.
- 4.—Métodos de horas de producción o trabajo.

Añade un método sobre valuación que carga a depreciación la baja real de valor en cada período y el método de cargo con base en la utilidad bruta; respecto de estos dos métodos, nos dice Montgomery, que son anticuados y actualmente es raro encontrarlos. El método sobre valuación tiene la desventaja de que se apega al criterio de valor económico; y la contabilidad registra costos, no valores". (2)

D.—Finney y Miller, presenta otra clasificación:

- "1.—Método de línea recta.

- (1) Kester Roy E., *Advanced Accounting*, Ronald Press, New York 1946, Cap. 11, Pág. 264.
- (2) Montgomery, *Auditing*, Ronald Press, New York, 1946, Cap. 11, Pág. 274.

- 2.—Método de horas de producción o trabajo.
- 3.—Método de unidades de producción.
- 4.—Método de cargos decrecientes.
- 5.—Método de valuación real, cargo por depreciación por la baja real de valor en el período.
- 6.—Método de cargos sobre utilidades.
- 7.—Método de reemplazo, se deprecia el bien hasta que se retira, mientras tanto se crea una reserva para reposición".(1)
- "8.—Métodos de interés compuesto.

- a) Método de anualidad.
- b) Método de interés compuesto".(2)

E.—W. A. Paton clasifica los métodos así:

"1.—Métodos de tiempo, varían solamente en detalles de menor importancia; todas las características esenciales, están contenidas en el plan convencional de línea recta.

2.—Métodos de intereses:

- a) Método de anualidad.
- b) Método de interés compuesto.
- c) Método de fondo de amortización.

3.—Métodos de producción:

- a) Método de horas de producción.
- b) Método de unidades producidas.

4.—Diversos, incluye procedimientos más bien arbitrarios que tienen poca justificación tanto en la práctica como en la teoría. El más conocido es el método de porcentaje fijo de saldos decrecientes, procedimiento ideado para hacer que los cargos por depreciación los soporten en su mayor parte los rendimientos de los primeros años de operación". (3)

-
- (1) Finney and Miller, Principles of Accounting, Interm., Prentice-Hall Englewood Cliffs, N. J. 1965, Cap. 20, Pág. 442.
 - (2) Finney and Miller, Principles of Accounting Advanced, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N. J. 1952, Cap. 14, Pág. 253.
 - (3) Paton W. A., Manual del Contador, UTEHA, México 1947, Cap. 11, Pág. 654.

Para los efectos y extensión del presente trabajo, consideré suficiente presentar la opinión de los cinco autores citados anteriormente; a continuación voy a presentar una clasificación que a mi parecer contiene los principales métodos de depreciación.

2.—**Método de línea recta.** Este método es el más simple y el más comúnmente utilizado; se le marca al bien una vida probable y se le aplica a los ejercicios un porcentaje o cantidad de depreciación siempre igual. El cargo periódico anual puede ser ajustado por operaciones anormales de ese ejercicio. Finney y Miller consideran que en la práctica, generalmente se ignora el valor de desecho al emplear este método, pero en mi opinión, no considero aceptable esta aseveración, ya que pueden darse casos en que el valor de desecho sea significativo (ya restado el costo de remoción o desmantelamiento).

Como ventajas de este método, se pueden señalar las siguientes:

- a) Se consideran los costos siempre iguales.
- b) Simplicidad y facilidad de cálculo.

Algunas desventajas serían:

a) Hay periodos en que el activo fijo no se usa con la misma intensidad. Como ejemplo, se pueden citar las compañías de refrescos embotellados; dichas compañías tienen más actividad en la temporada calurosa, en este caso no se distribuyen adecuadamente los costos, sería más exacto un método de producción, por horas trabajadas o por unidades producidas.

b) Los ingresos o utilidades no son proporcionales al tiempo, no permiten la fácil comparación de ingresos contra costos.

Se puede considerar aparte de esto, que en México es obligatorio este método para efectos del Impuesto sobre la Renta, a menos que se tenga previa autorización en contrario de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La fórmula para calcular la depreciación de un periodo utilizando este método, es la siguiente:

Costo de adquisición — Valor de desecho

Tiempo estimado de servicio

En caso de que el activo no tenga un valor de desecho, la fórmula quedaría como sigue:

$$\frac{\text{Costo de adquisición}}{\text{Tiempo estimado de servicio}}$$

Ejemplo:

Costo de adquisición	\$63,000.00
Valor de desecho	3,000.00
Tiempo estimado de servicio	5 años

Aplicando la fórmula:

$$\frac{63,000 - 3,000}{5} = \frac{60,000}{5} = 12,000$$

El cargo periódico anual por depreciación, será de \$12,000.00 durante los cinco años de la vida probable del activo.

Utilizando este método, se puede obtener la siguiente tabla:

METODO DE LINEA RECTA

Año	Porcentaje	Dep. Anual	Dep. Acumulada	Valor Neto del Activo
1	20	12,000	12,000	63,000+
2	20	12,000	24,000	51,000
3	20	12,000	36,000	39,000
4	20	12,000	48,000	27,000
5	20	12,000	60,000	15,000
	100	60,000		3,000

+Costo de adquisición

3.—Método de cargos decrecientes. Se plantea la siguiente idea: que los bienes se deprecian en mayor cantidad al principio que en los últimos años de su vida, por ejemplo, un automóvil.

El error estriba en pensar en el valor en que se va a vender el activo y no en el servicio que va a prestar.

Por otro lado, añaden los que sostienen este método que el costo del uso de los activos fijos incluye depreciación y reparaciones; la suma de esos cargos puede ser aproximadamente uniforme año con año; desde el momento en que tienden a ser mayores dichos cargos al incrementarse la edad del activo, el cargo por depreciación puede decrecer y al ir aumentando los cargos de reparaciones, se equilibran y presentan un cargo total uniforme. Parece ser una buena teoría, en parte, pero este plan considera que al ir decreciendo los cargos por depreciación, las reparaciones van a aumentar en la misma cantidad que el cargo por depreciación que decrece o disminuye. Considero que es muy difícil que esto suceda en ese caso. Si la idea es uniformar la cantidad total, se podría calcular por un lado la depreciación acumulada, y por otro, una reserva para reparaciones. Agregan algunos autores, que es muy difícil estimar el monto de las reparaciones futuras, pero en realidad no tiene mucha solidez este argumento, ya que con base en la experiencia, puede llegarse a una estimación adecuada y no más difícil que la estimación por depreciación.

Ejemplo:

Los porcentajes que se aplicarán cada ejercicio a un activo que tiene vida probable de cinco años, serán:

Año	Números dígitos	% aplicable a e/jercicio
1	5/15	33.33
2	4/15	26.67
3	3/15	20.00
4	2/15	13.33
5	1/15	6.67
Sumas	15	100.00

Aplicando los porcentajes o los números dígitos al mismo ejemplo utilizando en la depreciación por línea recta, nos quedaría lo siguiente:

Costo de adquisición	\$63,000.00
Valor de desecho	3,000.00
Tiempo estimado de servicios	5 años

METODO DE CARGOS DECRECIENTES

Año	Porcentaje	Dep. Anual	Dep. Acumulada	Valor Neto del Activo
				63,000+
1	33.33	19,998	19,998	43,002
2	26.67	16,002	36,000	27,000
3	20.00	12,000	48,000	15,000
4	13.33	7,998	55,998	7,002
5	6.67	4,002	60,000	3,000
	<u>100.00</u>	<u>60,000</u>		

+Costo de adquisición

Las principales desventajas son:

- a) Supone valores en lugar de costos
- b) No compara adecuadamente costos e ingresos.

4.—**Método de cargos crecientes.** Es al revés del método anterior y sostiene que el activo nuevo, por serlo, resiste más, y por lo tanto, se deprecia menos; al ser viejo, se desgasta más pronto supone que va rindiendo cada vez menos.

Para calcular la depreciación utilizando este método, se lleva a cabo el mismo procedimiento del método de porcentajes decrecientes, excepto que en este caso los numeradores se tomarán en forma progresiva creciente.

Los porcentajes que se aplicarán cada ejercicio a un activo que tiene vida probable de cinco años, serán:

Años	Números dígitos	% aplicable a c/ejercicio
1	1/15	6.67
2	2/15	13.33
3	3/15	20.00
4	4/15	26.67
5	5/15	33.33
Suma	15	<u>100.00</u>
		15/15=1

Como se podrá observar, utilizando este método los porcentajes aplicables a cada ejercicio son de menos a más y lógicamente, la depreciación de cada ejercicio irá aumentando.

Aplicando los porcentajes al mismo ejemplo utilizando en la depreciación de porcentajes decrecientes, nos quedaría lo siguiente:

Costo de adquisición	\$63,000.00
Valor de desecho	3,000.00
Tiempo estimado de servicio	5 años

METODO DE CARGOS CRECIENTES

Año	Porcentaje	Dep. anual	Dep. acumulada	Valor neto del activo
				63,000+
1	6.67	4,002	4,002	58,998
2	13.33	7,998	12,000	51,000
3	20.00	12,000	24,000	39,000
4	26.67	16,002	40,002	22,998
5	33.33	19,998	60,000	3,000
	100.00	60,000		

+Costo de adquisición.

Este método tiene entre otras, las siguientes desventajas:

- Calcula la depreciación a base de valores.
- En los últimos años, la depreciación es más fuerte y el gasto de mantenimiento también lo es.

5.—**Métodos de producción.**—La característica esencial de estos métodos, es que intentan correlacionar los costos y los resultados. Aunque puede haber otros tipos de métodos de depreciación por producción, como es el de volumen de ventas, considero como fundamentales, los siguientes:

- Distribuir el costo del activo de acuerdo con su actividad, esto es posible para muchos tipos de bienes, como máquinas por horas trabajadas, o camiones por kilómetros recorridos, etc. Asimismo, hay bienes en que no se puede aplicar como por ejemplo edificios, muebles de oficina, etc.

La dificultad está en que se empieza a depreciar hasta que empieza a trabajar el bien, como un camión, se empezaría a depreciar hasta que se comenzara a utilizar, lo que en una forma más aproximada ingresos contra egresos.

b) Unidades de producción. Implica una estimación en lo que respecta al número total de unidades que deben producirse, o a cuya producción debe contribuir el activo de que se trate, y es evidente que en pocos casos, relativamente, esa estimación puede ser algo más que una conjetura. Este tipo es muy parecido al anterior, ya que se estima la vida en unidades, productos, o servicios.

En períodos de poca producción, es menor el cargo por depreciación y en períodos en que la producción aumente, será mayor el cargo. es decir, el cargo por depreciación será directamente proporcional a las unidades producidas y se puede observar que como en el método anterior, intenta una comparación más exacta de costos e ingresos.

Ejemplo utilizando el método de unidades producidas:

Costo de adquisición	\$63,000.00
Valor de desecho	3,000.00
Unidades a producir	240,000

La producción tuvo la siguiente variación durante los cinco años:

Año	Unidades
1	54,000
2	60,000
3	30,000
4	51,000
5	45,000
	240,000

Utilizando este metodo, se emplean las siguientes fórmulas:

Valor depreciable = Costo de adquisición — valor de desecho

$$\text{Cuota por unidad} = \frac{\text{Valor depreciable}}{\text{Unidades a producir}}$$

Valor depreciable = 63,000 — 3,000 = 60,000

Cuota por unidad = 60,000/240,000 = 0.25

La depreciación aplicable a cada año, utilizando la cuota por unidad, sería:

Año	Unidades	Porcentaje anual	Depreciación
1	54,000	22.50	13,500
2	60,000	25.00	15,000
3	30,000	12.50	7,500
4	51,000	21.25	12,750
5	45,000	18.75	11,250
	<u>240,000</u>	<u>100.00</u>	<u>60,000</u>

METODO DE PRODUCCION UNIDADES PRODUCIDAS

Año	Porcentaje	Dep. anual	Dep. acumulada	Valor neto del Activo
				63,000+
1	22.50	13,500	13,500	49,500
2	25.00	15,000	28,500	34,500
3	12.50	7,500	36,000	27,000
4	21.25	12,750	48,750	14,250
5	18.75	11,250	60,000	3,000
	<u>100.00</u>	<u>60,000</u>		

+ Costo de adquisición.

Ejemplo utilizando el método de horas de trabajo:

Costo de adquisición	\$63,000.00
Valor de desecho	3,000.00
Presupuesto de horas a trabajar	30,000

Las horas trabajadas tuvieron la siguiente variación durante los cinco años:

Año	Horas trabajadas
1	4,500
2	6,600
3	7,500
4	5,100
5	6,300
	<u>30,000</u>

Aplicando el método de horas trabajadas, se emplea la siguiente fórmula:

$$\text{Cuota por hora} = \frac{\text{Valor depreciable}}{\text{Horas de trabajo}}$$

$$\text{Cuota por hora} = 60,000/30,000 = 2$$

La depreciación aplicable a cada año utilizando la cuota por unidad, sería:

Año	Hs. trabajadas	Porcentaje anual	Depreciación
1	4,500	15.00	9,000
2	6,600	22.00	13,200
3	7,500	25.00	15,000
4	5,100	17.00	10,200
5	6,300	21.00	12,600
	30,000	100.00	60,000

METODO DE PRODUCCION HORAS TRABAJADAS

Año	Porcentaje	Dep. anual	Dep. acumulada	Valor neto del activo
				63,000 ÷
1	15.00	9,000	9,000	54,000
2	22.00	13,200	22,200	40,800
3	25.00	15,000	37,200	25,800
4	17.00	10,200	47,400	15,600
5	21.00	12,600	60,000	3,000
	100.00	60,000		

+Costo de adquisición

6.—**Métodos de intereses.** Estos métodos difieren radicalmente de los otros ya expuestos, en que se usa el principio de interés compuesto para determinar el cargo periódico por depreciación.

En la aplicación práctica de estos métodos, no sólo la depreciación se calcula sobre estas bases, sino que además se va formando un fondo de caja o de otros activos para que a través del principio

de interés compuesto, se tenga una provisión real de fondos para reemplazar el bien cuando se extingue su vida.

Respecto a estos métodos dice Roy B. Kester (1) que su aplicación práctica es muy reducida por su inconformidad con los principios de valuación de activos.

Considero como fundamentales los siguientes:

a) Método de anualidades. El método de fondo de anualidad, aplica la teoría de que el interés en inversión debe incluirse en el costo de producción. El cargo a las operaciones es contra dos créditos, uno es la depreciación acumulada y otro a una cuenta de interés (de resultados) computado arbitrariamente.

El interés es sobre el valor real, o sobre el saldo del costo menos la depreciación acumulada, como el valor en libros se va reduciendo continuamente, el crédito por intereses va siendo cada vez menor y por consiguiente el crédito a depreciación acumulada, se va incrementando.

El cargo total a las operaciones por interés y depreciación, es el mismo cada período de la vida del activo.

La fórmula para calcular el cargo total a las operaciones por depreciación e interés, o sea la anualidad, es la siguiente:

$$\text{Anualidad} = \frac{(\text{Costo de adquisición} - \text{Valor de desecho})}{\text{tasa de interés}} \div \frac{1 - (1 + \text{tasa de interés})^{-\text{tiempo}}}{\text{estimado de servicio}}$$

Para una mejor ilustración, voy a presentar el siguiente ejemplo:

Costo de adquisición	\$63,000.00	
Valor de desecho	3,000.00	
Tiempo estimado de servicio	5 años	
Tasa de interés	6%	
Anualidad =	$\frac{(63,000 - 3,000) \cdot .06}{1 - (1 + .06)^{-5}}$	$= \frac{(60,000) \cdot (.06)}{1 - 1.06^{-5}}$

(1) Roy B. Kester. Advanced Accounting. Cap. 11, Pág. 276.

$$\text{Anualidad} = \frac{3,600}{1 - \frac{1}{1.3382}} = \frac{3,600}{.25273} = 14,244$$

METODO DE ANUALIDAD

Año	Cargo x deprec.	Créd. x Int. sobre valor neto	Créd. a deprec.	Dep. Ac.	Valor Neto activo
1	14,244	3,600	10,644	10,644	63,000+
2	14,255	2,961	11,283	21,927	63,000
3	14,244	2,284	11,960	33,887	41,073
4	14,244	1,566	12,678	46,565	29,113
5	14,244	806	13,438	60,003	16,438
	<u>71,220</u>	<u>11,217</u>	<u>60,003</u>		3,000

+ Costo de adquisición

Los asientos de diario correspondientes a los dos primeros años, serian como sigue:

1er. año:

GASTOS INDIRECTOS	14,244.00	
Depreciación de Maquinaria		
DEP. ACUM. DE MAQUINARIA		10,644.00
PRODUCTOS FINANCIEROS		3,600.00

2o. año:

GASTOS INDIRECTOS	14,244.00	
Depreciación de Maquinaria		
DEP. ACUM. DE MAQUINARIA		11,283.00
PRODUCTOS FINANCIEROS		2,961.00

b) **Método de fondo de amortización.** Este método se basa en el supuesto de que se va a establecer un fondo, para reemplazar el activo, al expirar su vida. Este método de depreciación se puede aplicar sin embargo, sin un fondo anual acumulativo. Se supone que el fondo va a ser creado por retiros parciales de caja, e iguales, a un

interés determinado; entonces, el principal problema de este método es determinar esos retiros parciales.

La cantidad total del fondo requerido, es el costo menos el valor de desecho; las contribuciones al fondo, son una anualidad, por consiguiente, la contribución anual al fondo de amortización se computa dividiendo el total requerido en anualidades.

La fórmula para encontrar la cantidad que va a ser el fondo de amortización, sería la siguiente:

$$\frac{(\text{Costo de adquisición} - \text{Valor de desecho}) \text{ tasa de interés}}{\text{Tiempo estimado de servicio}}$$

$$(1 + \text{ tasa de interés}) \quad \text{--- 1}$$

Ejemplo:

Costo de adquisición	\$63,000.00
Valor de desecho	3,000.00
Tiempo estimado de servicio	5 años
Tasa de interés	6%

Sustituye la fórmula:

$$\frac{(63,000 - 3,000) \cdot 06}{5} = \frac{3,600}{1.3382-1} = \frac{10,644.58}{.3382} = 10,644.58$$

La cantidad que se tendría para contribuir al fondo de amortización sería \$10,644.58 cada año y durante los cinco años lo que nos da un total de \$53,222.90 anuado a los intereses debe de dar los \$60,000.00 que es el total a depreciar.

A continuación se proporciona la tabla que quedaría formada con los datos arriba mencionados.

Año	Cargos al fondo	Cargos por depreciación	Crédito por interés	Créditos a Caja	Valor Neto Activo
1	10,604	10,604		10,644.58	63,000+ 52,356
2	21,927	21,927		10,644.58	41,073
3	33,887	33,887	638	10,644.58	29,112
4	46,565	46,565	1,315	10,644.58	16,438
5	60,003	60,003	2,793	10,644.58	3,000
			<hr/>	<hr/>	
			6,781	53,222.90	

+ Costo de adquisición

Independientemente de que se vaya creando el fondo o no, los cargos por depreciación se van incrementando (columna cargos por depreciación); los cargos al fondo van siendo iguales a los cargos por depreciación. Para aplicar este método de depreciación, no se requiere, como se puede apreciar, que se vaya creando el fondo.

Hay muchos métodos de depreciación más, pero por su inadecuación, muchos autores los omiten, entre otros puedo señalar los siguientes:

1.—Cargo por depreciación hasta que se retira o se reemplaza el bien; es decir, que el activo no se deprecia hasta que se deja de usar (se retira) o se reemplaza. Según algunos autores, las compañías ferrocarrileras son las que más abogan por este sistema, especialmente en los coches pullman que duran mucho y por lo regular se conservan siempre en buen estado; las reparaciones se cargan a gastos y prácticamente equivalen a la depreciación, sin embargo, este sistema no es recomendable en virtud de su aplicación a casos específicos y no a la generalidad de los mismos.

2.—Valuación real, carga depreciación, la baja real de valor en cada periodo, se considera completamente inadecuado ya que la contabilidad registra costos, no valores económicos.

3.—Cargos sobre utilidades, el cargo por depreciación se calcula sobre la base de un porcentaje fijo sobre la utilidad bruta, teniendo el inconveniente de que si no existe utilidad, no por eso dejaría

de existir depreciación, además de que cuando la utilidad es mucha, la depreciación también sería demasiada.

Estos últimos tres métodos que mencioné en párrafos anteriores, son muy poco utilizados en México, porque son aplicables, como antes dije, a casos específicos y no a la generalidad de los mismos.

CAPITULO V

ASPECTOS CONTABLE Y FISCAL DE LA DEPRECIACION

1.—DIFERENCIAS ENTRE DEPRECIACION CONTABLE Y DEPRECIACION FISCAL.

Respecto del aspecto contable, no hay mayor problema, ya que se va cargando a los resultados de cada ejercicio, la porción que le corresponde por concepto de depreciación; cualquiera que haya sido el método seguido para la estimación; sin embargo, es necesario tomar en cuenta que tanto desde el punto de vista contable como del fiscal, la depreciación acumulada sobre cualquier activo no debe de llegar nunca a exceder del valor de adquisición que el mismo tenga en libros. Por lo tanto, debe de interrumpirse la depreciación de cualquier elemento en el momento que alcance el cien por ciento de dicho valor. En caso de que un elemento de activo haya quedado totalmente depreciado, pero que continúe en servicio, es conveniente traspasar el valor del activo y su depreciación dentro de las mismas cuentas principales a dos subcuentas que podrían designarse "activos totalmente depreciados" y "depreciaciones complementadas" o bien abrir dichas subcuentas en el grupo de cuentas de orden.

La depreciación es una baja de valor y por lo tanto, es un costo; Roy B. Kester considera que: "Cada unidad que se fabrica lleva en sí una partícula de la duración del material permanente que en su elaboración ha sido necesario utilizar y este hecho evidencia que la depreciación es un costo de producción que tiene que ser soportado por el producto, por iguales motivos que éste soporta el costo de las primeras materias de que se compone y el de la mano de obra que lo trabaja y acaba". (1)

Es indudable por lo tanto, que para obtener los costos correctos existe la necesidad de aplicar de la manera más exacta posible auxi-

(1) Kester Roy B., Contabilidad — Teoría y Práctica, Editorial Labor, Barcelona 1964, Pág. 243.

hiándose de las estadísticas y de las leyes de las probabilidades la parte que corresponda de depreciación a los costos de producción y distribución.

Las principales diferencias entre la depreciación contable y la depreciación fiscal, son los siguientes:

DEPRECIACION CONTABLE

- 1.—Puede adoptarse cualquiera de los métodos anteriormente descritos.
- 2.—Puede basarse en el costo de adquisición menos el valor estimado de desecho.
- 3.—Porcentajes basados en la duración estimada de cada elemento.
- 4.—Depreciación mensual a partir del mes siguiente a la fecha de adquisición.
- 5.—Cuando se liquida un activo se cancela la depreciación contable acumulada hasta el mes precedente.
- 6.—Cuando se abandona un activo, se deprecia el saldo que quede por redimir.

DEPRECIACION FISCAL

- 1.—Debe seguirse el método de depreciación constante llamado de línea recta.
- 2.—Debe basarse sobre el costo de adquisición sin deducción.
- 3.—Porcentajes máximos indicados en páginas precedentes.
- 4.—Depreciación anual a partir del ejercicio en que los bienes o desde el ejercicio siguiente; a elección del causante.
- 5.—Se cancela la depreciación fiscal acumulada hasta el fin del ejercicio precedente, y se deprecian los bienes aún cuando hayan sido vendidos en el ejercicio.
- 6.—Se deprecia el saldo por redimir según las cuentas fiscales y previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Como la depreciación contable puede ser diferente a la depreciación fiscal, es necesario en este caso llevar cuentas y registros auxiliares para la depreciación fiscal y además efectuar una conciliación "fuera de libros" entre ambas para efectos de la declaración del Impuesto sobre la Renta.

2.—PORCENTAJES DE DEPRECIACION ESTABLECIDOS POR LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

A continuación transcribo el Artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del 30 de Diciembre de 1964, con sus reformas hasta el 31 de Diciembre de 1977 relativo a los porcentajes autorizados para la depreciación de los activos;

DEPRECIACION Y AMORTIZACION Art. 21 Ley ISR

La depreciación de los activos fijos tangibles y la amortización de los intangibles y de los cargos diferidos, se sujetarán a las siguientes reglas:

+No excederán de los siguientes porcentajes anuales, sobre el monto original de la inversión respectiva:

- | | |
|--|-----|
| a) Cargos Diferidos | 5% |
| +Según reformas en D. O. 30 Diciembre 1970. | |
| ++ b) Bienes de activo fijo empleados normalmente por los diversos tipos de empresas en el curso de sus actividades: | |
| 1.—Edificios y construcciones, salvo las viviendas que a continuación se citan | 3% |
| 2.—Viviendas que las empresas proporcionan a sus trabajadores en cumplimiento de la Ley Federal del Trabajo | 5% |
| 3.—Ferrocarriles y embarcaciones (excepto los comprendidos en el inciso c) No. 8) | 6% |
| 4.—Mobiliario y Equipo de Oficina | 10% |
| 5.—Automóviles, camiones de carga, tractocamiones, remolques y maquinaria y equipo para la industria de la construcción | 20% |
| 6.—Autobuses | 11% |
| 7.—Aviones (excepto los comprendidos en el inciso c) No. 9) | 17% |
| 8.—Dados, troqueles, moldes, matrices y herramental .. | 35% |
| 9.—Equipos destinados a prevenir y controlar la contaminación ambiental en cumplimiento de las disposiciones legales respectivas | 35% |
| c) Maquinara y equipo distintos a los mencionados en el inciso anterior, utilizados por empresas dedicadas a: | |
| 1.—Producción de energía eléctrica; transportes eléctricos .. | 3% |

2.—Molienda de granos; producción de azúcar y derivados; de aceites comestibles; transportación marítima, fluvial y lacustre	5%
3.—Producción de metal (obteniendo en primer proceso; productos de tabaco y derivados del carbón natural..	6%
4.—Fabricación de pulpa, papel y productos similares; productos de caucho; petróleo y gas natural	7%
5.—Fabricación de vehículos de motor y sus partes; construcción de productos de metal, de maquinaria y de instrumentos profesionales y científicos; producción de alimentos y bebidas (excepto granos, azúcar, aceites comestibles y derivados)	8%
6.—Curtido de piel y fabricación de artículos de piel; de productos químicos, petroquímicos y farmacobiólogos; de productos plásticos; impresión y publicación	9%
7.—Fabricación de ropa; fabricación de productos textiles, acabado, teñido y estampado	11%
8.—Construcción de aeronaves; compañía de transporte terrestre, de carga y de pasajeros	12%
9.—Compañías de transporte aéreo; transmisión por radio y televisión	16%
++ d) Actividades agropecuarias:	
1.—Agricultura (incluyendo maquinaria y equipo)	20%
2.—Cría de ganado mayor	11%
3.—Cría de ganado menor	25%
e) Otras actividades no especificadas en la enumeración anterior	10%

-- +Según reformas en D. O. 29 Diciembre 1971.

+ II.—Los porcientos elegidos por el causante, serán fijos, constantes y obligatorios, pero cuando el causante hubiere utilizado factores de depreciación menores que los señalados en este precepto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá utilizar su modificación siempre y cuando no excedan de los porcientos señalados por la Ley.

+ III.—Las deducciones respectivas podrán hacerse sólo para fines fiscales aún cuando no se efectúen contablemente. También podrán ser diferentes los porcientos utilizados para uno y otro fin.

+Según reformas en D. O. 30 Diciembre 1970,

DEPRECIACION ACELERADA

IV.—La Secretaría de Hacienda y Crédito Público con fines de fomento económico podrá autorizar que se efectúe depreciación acelerada con arreglo a las siguientes bases:

a) La autorización se hará mediante acuerdos de carácter general, que señalan las regiones o ramas de actividad y los activos que podrán gozar del beneficio, los métodos aplicables, el plazo de su vigencia y los requisitos que deben cumplir los interesados.

b) La autorización señalará el por ciento máximo del valor del activo que podrá depreciarse en forma acelerada y el período durante el cual deba efectuarse dicha depreciación.

+c) Los interesados deberán obtener el acuerdo concreto de las autoridades fiscales, para aplicar el método de depreciación acelerada.

+Según reformas en D. O. 29 Diciembre 1971.

MEJORAS EN PROPIEDADES AJENAS

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, se amortizarán durante el período de vigencia del contrato de arrendamiento o de la concesión. Si el contrato o la concesión fueren por tiempo indefinido, la amortización se hará en cinco anualidades salvo modificación autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Inicio de la Depreciación.

VIII.—La Depreciación y amortización empezarán a deducirse, a elección del causante, a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente. El causante podrá no iniciar la depreciación o la amortización para efectos fiscales. En este caso, podrá hacerlo con posterioridad; pero perderá el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos, calculadas aplicando los porcientos en la Fracción I.

Operaciones en Moneda Extranjera.

IX.—Las operaciones con activos fijos y los gastos y cargos diferidos, en moneda extranjera, se registrarán en moneda nacional

al tipo de cambio oficial vigente en la fecha en que se efectúe la operación, aunque el de la época de pago sea diferente.

Mejoras en Activo Fijo.

X.—Las reparaciones, así como las adaptaciones a las instalaciones, pueden depreciarse siempre que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo.

Películas Cinematográficas.

XI.—La amortización del costo de cada película cinematográfica producida en el país, la efectuarán los productores aplicando el importe total de los ingresos obtenidos por su exhibición. Si transcurridos tres años a partir de la fecha en que se inició la exhibición no hubiese quedado amortizado el costo, el remanente se amortizará, por partes iguales, en los dos años siguientes.

CAPITULO VI

DEPRECIACION ACELERADA

1.—VENTAJAS Y DESVENTAJAS.

La depreciación acelerada, es un método de recuperación de una inversión de activo que consiste en aplicar anualmente, con cargo a los resultados del negocio, una cuota mayor que técnica y razonablemente corresponde cargar, por el uso y deterioro normales de los bienes respectivos; o sea que en la depreciación acelerada, el Fisco puede permitir que las empresas deduzcan de su utilidad contable en un período determinado, una cantidad mayor por desgaste del equipo que la verdadera depreciación correspondiente al mismo.

Entre otras ventajas, la depreciación acelerada tiene las siguientes:

a) Representa un financiamiento para las empresas sin costo adicional, ya que aumenta el capital de trabajo al diferirse el pago del Impuesto sobre la Renta; mediante este aplazamiento de obligaciones tributarias, la empresa obtiene mayores recursos financieros que se pueden utilizar en la adquisición de nuevos activos o en incremento de materia prima, etc. Una empresa en constante crecimiento, podría diferir continua o indefinidamente el pago del Impuesto sobre la Renta, debido a la depreciación acelerada aplicable a sus constantes adquisiciones de activos fijos depreciables.

Una de las desventajas es que en virtud de haberse abreviado el término de aplicación del costo de inversión, y si no se trata de empresas que estén en constante movimiento y por lo tanto adquiriendo nuevos activos fijos depreciables, habrá períodos en los que no existe el cargo por concepto de apreciación, lo que viene a repercutir en un incremento de utilidades pagándose un mayor impuesto al que se pagaría normalmente, en virtud de la tendencia creciente que se observa en los porcentajes de la tabla del Artículo 34 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para el pago del impuesto; esta desventaja puede nulificarse si realmente se aprovechan los recursos obtenidos con el aplazamiento de las obligaciones tributarias.

b) Otra ventaja sería que disminuye el riesgo de obsolescencia ya que es muy posible que antes de que se modifique el equipo gracias a los adelantos de la tecnología, éste ya se encuentra totalmente depreciado.

De acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor hasta el 31 de Diciembre de 1971, el régimen de depreciación acelerada, sólo se autorizaba a empresas industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, a través de acuerdos de carácter general por ramas de producción; y era aplicable a las inversiones en maquinaria y equipo que se efectuaran con posterioridad a las resoluciones que se emitieran para hacer más efectivo este régimen. A partir del 1o. de Enero de 1972, se cambió el campo aplicable al régimen de depreciación acelerada al incorporársele a la Ley la posibilidad de que las empresas comerciales también gocen de este beneficio, además de que se concederá cuando las empresas se trasladen a determinada región. Asimismo, las autorizaciones correspondientes para depreciar en forma acelerada, pueden referirse a activos ya adquiridos, así como a los de adquisición futura.

CONCLUSIONES

1.—El cálculo de la depreciación puede llevarse a cabo utilizando distintos métodos; considero que el método más conveniente es el de línea recta, ya que se puede aplicar a la generalidad de los activos, es muy práctico en virtud de la facilidad y simplicidad de su determinación, es el método que autoriza la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y la distribución del valor del activo es equitativa entre los períodos de vida del mismo.

2.—Antes de implantar un método para el cálculo de la depreciación, es muy conveniente llevar a cabo un estudio sobre la vida probable de los activos depreciables, tomando como base las características del equipo, especificaciones técnicas, condiciones de trabajo y el avance tecnológico en los sistemas productivos.

3.—Desde el punto de vista de la ingeniería, se puede concluir que la depreciación es la consecuencia de causas físicas o causas funcionales. Como causas físicas se consideran: desgaste, deterioro físico, accidentes diversos y desastres. Dentro de las causas funcionales se señalan: inadecuación y obsolescencia.

4.—En lo que respecta a la depreciación acelerada, se puede concluir que ésta representa un financiamiento para las empresas sin costo adicional ya que aumenta el capital de trabajo; tratándose de empresas en constante crecimiento, si se utiliza la depreciación acelerada, es posible diferir continua o indefinidamente el pago del impuesto sobre la renta, debido a su aplicación en las constantes adquisiciones de activos fijos depreciables. Otra ventaja sería que con su aplicación se disminuye el riesgo de obsolescencia ya que es muy posible que antes de que se modifique el equipo debido a los adelantos tecnológicos palpables en esta época, dicho equipo se encuentre totalmente depreciado; la aplicación típica de depreciación acelerada se encuentran en las industrias extractivas, mismas que pueden celebrar convenios con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para su aplicación, la que es muy intangible la cubicación de las reservas en los fondos que estén explotando y por lo tanto el riesgo que corren es muy grande.

5.—En lo que respecta a las modificaciones en las tasas de depreciación efectuadas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, es notorio el aumento en la recaudación fiscal, ya que la mayoría de las actividades económicas especificadas, sufrieron una disminución considerable en las tasas de depreciación y por consecuencia los cargos a resultados por este concepto, se vieron menguados.

6.—Por último, del trabajo desarrollado, se puede concluir que puede servir a cualquier empresa, pero es de suma importancia tomar en cuenta que todas las bases señaladas son estimativas y por consiguiente, siempre se correrá el riesgo de que no surtan los efectos deseados, ya que se trata de segregaciones virtuales y no de separaciones reales.

BIBLIOGRAFIA

- Finney Harry Anson, Contabilidad Intermedia, UTEHA, México, 1943.
- Finney Harry Anson and Miller Herbert E., Principle of Accounting Intern, Prentice Hall, Englewood Cliffs, N. J. 1965.
- Finney Harry Anson and Miller Herbert E., Principles of Accounting Advanced, Prentice Hall, Englewood Cliffs, N. J. 1952.
- Grant Eugene y Norton Paul, Depreciation, The Ronald Press Co., New York 1955.
- Kennedy R. D. y Mc Mullen S. Y., Financial Statements, Homewood Ill., Irwin 1962.
- Kester Roy B., Contabilidad, Teoría y Práctica, Editorial Labor, Buenos Aires, 1964.
- Kester Roy B., Advanced Accounting, The Ronald Press Co., New York, 1946.
- Kohler Eric L., Auditoría, Editorial Diana, S. A., México, 1966.
- Lang Theodore, Manual del Contador de Costos, UTEHA, México, 1958.
- Marston y A.G.G., Ingeniería de Valuación, Selección Contable, S. A., Buenos Aires, 1947.
- Montgomery Robert, Auditing, The Ronald Press Co., New York, 1946.
- Paton W. A., Manual del Contador, UTEHA, México. 1947.
- Zamarripa Velázquez Felipe C. P., Contabilidad Intermedia de Costos, Ediciones Finanzas, Contabilidad y Administración, México, 1959.
- American Institute of Accountants, Accounting Research Study, New York, 1961.
- Ley del Impuesto sobre la Renta, Editorial Porrúa, S. A., México, 1972.