

247  
180  
**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION**

**AUDITORIA DE ACTIVOS FIJOS  
Y  
REEXPRESION DE ESTADOS FINANCIEROS**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE**

Que en Opción al Grado de

**Licenciado en Contaduría**

**Presentan:**

**Sánchez Mejorada Gloria**

**Saloma San Martín Yolanda**

**Negrete García Adolfo**

**PROFESOR DEL SEMINARIO:**

**C. P. Guillermo Flores Meyer**

**MEXICO, D. F., 1982**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**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.

## I N D I C E

PAGINA

Introducción..... 1

### CAPITULO I

#### Generalidades del Activo Fijo

1.- Definiciones y Características ..... 3

2.- Clasificación ..... 5

3.- Valuación, registro contable y algunas consideraciones... 9

4.- Activos Fijos tomados en arrendamiento ..... 17

5.- Activo Fijo Intangible ..... 21

6.- Principios de contabilidad aplicables al Activo Fijo .... 23

7.- Su presentación en el Balance General ..... 29

### CAPITULO II

#### Depreciación

1.- Definiciones ..... 31

2.- Métodos de la depreciación ..... 35

3.- Cálculos de la depreciación ..... 35

4.- Activos Fijos sujetos a depreciación ..... 63

	PAGINA
5.- Activos fijos no sujetos a depreciación .....	64

CAPITULO III

Control Interno aplicable al Activo Fijo

1.- Concepto y objetivos .....	67
2.- Elementos del Control Interno .....	69
3.- Elementos básicos del control interno del Activo Fijo ...	79
4.- Métodos de Evaluación del Control Interno .....	85
5.- Cuestionario sobre control interno .....	96
6.- Importancia del control interno en los Activos Fijos ....	104
7.- El Control Interno y el Contador Público .....	106

CAPITULO IV

Técnicas y Procedimientos de Auditoría

1.- Técnicas de Auditoría .....	112
2.- Procedimientos de Auditoría .....	119
3.- Examen de inmuebles, maquinaria y equipo .....	121
4.- Objetivo del examen .....	122
5.- Control Interno .....	123
6.- Procedimientos de Auditoría aplicables al Activo Fijo ...	127

CAPITULO V

Los efectos de la inflación y la reexpresión de Estados  
Financieros.

1.- Concepto y algunas consideraciones sobre la inflación....	139
2.- Causas de la inflación .....	143
3.- Consecuencias de la inflación .....	145
4.- La inflación y sus efectos enfocados a la Contabilidad...	147
5.- Soluciones .....	153
6.- Método del Nivel General de Precios .....	158
7.- Método de Actualización de Costos Específicos .....	178
Conclusiones .....	195
Bibliografía .....	198

## INTRODUCCION

La carrera de C.P. requiere una preparación adecuada, que requiere el desempeño profesional en campos ó especialidades relacionados con la profesión, tal es el caso de la auditoría en la que debe determinar - cuales son los procedimientos que debe aplicar, ya que tiene que sujeta- - tarse a normas y procedimientos de auditoría establecidos, ó bien actualizar la información que se presenta en los Estados Financieros.

La auditoría del activo fijo y la reexpresión de estados financieros, es el tema al cual estará enfocado el presente estudio.

Determinando cuales son los objetivos de la revisión del Activo Fijo tales como: comprobar que los bienes con que cuenta la empresa sean - de su propiedad, que estén reflejados adecuadamente en el balance, -- que su depreciación sea razonable, que cuente con un adecuado control interno de los mismos, etc. Asimismo, se mencionan las técnicas y -- procedimientos que se utilizan, en si trata de resumir todos aquellos aspectos de importancia y con ello, dar un amplio panorama de lo que son los Activos Fijos, ya que son inversiones muy importantes, en las que deben seguirse ciertos lineamientos que de no cumplirse pueden -- provocar situaciones muy graves para la empresa.

En lo que se refiere a la reexpresión de estados financieros, plantea- - mos en primer término la inflación como un fenómeno económico que - - afecta el poder adquisitivo de la moneda que es la unidad de regis- -

tro, con la finalidad de ubicarla en el contexto de como influye en la información financiera.

Los efectos más significativos de la información pueden ser controlables, si se comprende el fenómeno y sus impactos y se entiende como se afectan los modelos de decisión que se utilizan en condiciones no inflacionarias.

A continuación se explican los métodos para actualizar la información financiera, para que se presenten monedas con un mismo poder adquisitivo y que son el de ajustes en las cifras por cambios en el nivel -- general de precios y el de actualización por costos específicos, así como sus ventajas y desventajas de cada uno de los métodos.

CAPITULO I

GENERALIDADES DEL ACTIVO FIJO

1.- DEFINICIONES Y CARACTERISTICAS

Con el fin de determinar nuestro propio concepto de activo fijo, a continuación citamos algunas definiciones de reconocidos autores a este respecto:

a) H.A. Finney ( Curso de Contabilidad, Introducción ).

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

b) W. A. Paton ( Manual del Contador ).

" Fundamentalmente cualquier activo que no es circulante, es de carácter fijo. Sin embargo, es frecuente encontrar que el término se emplea únicamente para la planta ó instalación y el equipo tangible que a veces se presenta en una ó dos --partidas solamente ".

c) Stanley M. Brown ( Manual del Director de Empresas ).

" Todas las propiedades de naturaleza permanente ya sean tangibles ó intangibles que se utilizan en la explotación de --una empresa y que no tengan por objeto la venta ó no estén --destinados a ésta, pueden considerarse como los valores fijos de una empresa ".

d) (Según el boletín C.6 Inmuebles, Maquinaria y Equipo del Instituto Mexicano de Contadores Públicos )

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

En nuestro concepto:

Activo Fijo son los bienes muebles e inmuebles propiedad de la empresa cuyo fin es el uso de los mismos para el logro de sus objetivos.

Se caracterizan por ser de naturaleza permanente y no estar destinados a la venta, normalmente tienen una expectativa de vida de más de un año.

## 2.- CLASIFICACION

Antes de describir la clasificación del activo fijo, queremos -- hacer mención de la importancia que tiene éste dentro de la em-- presa.

El activo fijo generalmente constituye la mayor inversión de las empresas y en particular las industriales, por lo que suele ser uno de los más importantes ya que su porcentaje de inversión pue de significar de un 60 hasta un 80% de los activos totales.

Tomando en cuenta dicho porcentaje, es necesario ejercer una ade cuada planeación financiera en cuento al monto a invertir, ya -- que se requiere tener la certeza de que la inversión no va a re sultar una sobre-inversión ó insuficiencia en la inversión, por lo que de la planeación financiera se espera obtener la siguien te información:

- 1) Rendimiento
- 2) Capacidad
- 3) Calidad

Rendimiento.- Es el producto ó la utilidad de la inversión.

Capacidad.- Es el volúmen de producción si se trata de maqui naria y equipo industrial, y si es otro activo fi jo, entonces se requiere saber el alcance ó sufi .

ciencia del servicio que preste.

Calidad.- Es el calificativo que se le otorga a cualquier cosa en función del servicio que preste. Por lo tanto del activo fijo se requiere saber la calidad que contiene.

Cabe mencionar que los activos fijos pueden constituir una garantía que respalde las obligaciones obtenidas por la empresa como puede ser el respaldo al endeudamiento de la hipoteca de un terreno ó edificio.

Desde otro punto de vista el activo fijo también es muy importante porque dentro del mismo quedan comprendidas las patentes, marcas, gastos de organización, los cuales son un derecho que tienen las empresas desde el momento en que los adquieren y tienen la característica de poder deducir costos de producción, ya que éste es absorbido en las cuentas de resultados.

El activo fijo lo podemos clasificar en dos grandes grupos que son:

- a) Activo Fijo Tangible
- b) Activo Fijo Intangible

- a) Activo Fijo Tangible.- Comprende las propiedades ó bienes -- susceptibles de ser tocados, medidos ó pesados y con excepción de los terrenos se deprecian y pierden su valor, en algunas empresas como las industriales y de servicios públicos representa la más fuerte inversión.

El activo fijo tangible a su vez es subclasificado en:

- a.1) TANGIBLE DE TRABAJO.- Son aquellos que se adquieren -- como terrenos, edificios, maquinaria, equipo de repar- to, herramientas y equipo de oficina.
- a.2) TANGIBLE DE CONSUMO.- Son aquellos que por naturaleza se crean como minas, canteras, depósitos de petróleo, de gas y bosques.
- b) Activo Fijo Intangible.- Son aquellos activos que no pueden ser tocados materialmente y comprende:
- b.1) Partidas que representan la utilización de servicios ó el consumo de bienes, pero en virtud de que se espera que producirán ingresos específicos en el futuro, su - aplicación a gastos es diferida hasta el ejercicio en que dichos ingresos son obtenidos.

Lo anterior con el fin de dar cumplimiento al princi- pio del período contable, que establece la asociación de los ingresos con los costos y gastos que los origi-

naron, por ejemplo los gastos de organización.

- b.2) Partidas cuya naturaleza es la de un bien incorpóreo, que implica un derecho ó privilegio y en algunos casos tienen la particularidad de poder reducir costos de -- producción, mejorar la calidad del producto ó promover su aceptación en el mercado.

Se adquieren con la intención de explotar esta particularidad en beneficio de la empresa y su costo es absorvido en los resultados durante el período en que rin--den este beneficio, ejemplo Patentes y Marcas.

VALUACION REGISTRO CONTABLE Y ALGUNAS CONSIDERACIONES

Tomando en cuenta el principio de contabilidad "Valor Histórico Original" que establece que los activos fijos deben valuarse a su costo de adquisición, de construcción ó en su caso a su equivalente y haciendo algunas consideraciones puede decirse que las partidas que incluyen el costo de cada uno de los rubros del activo fijo son las siguientes:

A.- TERRENOS

- 1.- Precio de compra
- 2.- Honorarios y gastos notariales
- 3.- Indemnizaciones ó privilegios pagados sobre la propiedad a terceros.
- 4.- Comisiones a agentes
- 5.- Impuestos correspondientes
- 6.- Honorarios de abogados y gastos de localización
- 7.- Costo por demoliciones
- 8.- Costo por limpia
- 9.- Costo por desmonte
- 10.- Costo por drenaje
- 11.- Costo por calles
- 12.- Costo por cooperaciones
- 13.- Costo sobre obras de urbanización
- 14.- Costo por reconstrucción en otra parte de propiedades a terceros que se encontraban localizados en el terreno.

B.- EDIFICIOS

En el caso de construcción:

- 1.- Gastos de administración
- 2.- Gastos de supervisión
- 3.- Mano de obra
- 4.- Gasto de instalaciones y equipo de carácter permanente
- 5.- Permiso de construcción
- 6.- Honorarios de arquitectos e ingenieros
- 7.- Costo de planeación e ingeniería
- 8.- Gastos legales

en el caso de compra de:

- 1.- Precio de compra
- 2.- Gastos de administración
- 3.- Honorarios y gastos notariales.

C.- MAQUINARIA Y EQUIPO

- 1.- Precio de compra
- 2.- Gastos de transporte
- 3.- Costo de instalación
- 4.- Mano de obra cuando los gastos se relacionen directamente con la maquinaria y equipo.

## D.- HERRAMIENTAS

En el caso de las herramientas debido a su complejidad de manejo y control, éstas pueden ser de dos tipos:

### D.1 De máquina

### D.2 De mano

D.1) Las herramientas de máquina generalmente son pesadas y de larga duración, por lo que se hace fácil su control debido a ésto; el registro contable sigue los mismos lineamientos aplicables a la maquinaria y equipo y tomando en cuenta la tasa de depreciación que se aplique se pueden registrar en la misma cuenta de maquinaria y equipo ó en una por separado que se llame Herramientas de máquina.

Su costo incluye:

- 1.- Precio de compra
- 2.- Costo de transporte

D.2) Las herramientas de mano generalmente son pequeñas, de poca duración y fácilmente se pueden perder, lo anterior hace que su manejo y control sea más difícil que el de las herramientas pesadas y además por su costo que no es muy elevado, no es conveniente aplicar alguna tasa de depreciación, aunque se puede hacer.

.../

Existen cuatro métodos de contabilización para las herramientas de mano que a continuación se detallan.

D.2.1 Inventarios físicos

D.2.2 Método de fondo fijo

D.2.3. Cargar al activo las compras y depreciarlas a una tasa global.

D.2.4 Cargar las compras directamente a los costos y gastos

D.2.1.- Inventario Físico.- El inventario se puede realizar periódicamente ó cuando menos una vez al año, la valuación del inventario se hace al costo y en algunas ocasiones se aplicará un porcentaje de deducción por el uso ó desgaste.

D.2.2.- Método de fondo fijo.- Las adquisiciones que se hicieron inicialmente se cargan a la cuenta de herramientas, no así las reposiciones ya que éstas se cargarán a los gastos directamente.

D.2.3.- Cargar al activo las compras y depreciarlas a una tasa global. Este método se basa en ajustar al inventario que se realice el número de

herramientas que se tengan, adaptándose en forma proporcional la depreciación acumulada.

D.2.4.- El importe de las compras que se hayan adquirido, se llevarán directamente a los costos ó gastos cuando su desembolso haya sido de poco valor.

#### E.- MOLDES

La contabilización de la adquisición de moldes no es la misma para cualquier tipo de molde que se compre, por ejemplo en el caso de moldes que no son muy utilizados se puede optar por:

- 1.- Cargar las compras directamente a gastos ó
- 2.- Las primeras compras que se hagan se carguen en una cuenta especial y las reposiciones posteriores se cargarán directamente a gastos.

Si se trata de moldes cuya adquisición sea para algún trabajo especial ó extraordinario, el costo de adquisición se cargará directamente al costo de producción de dicho trabajo.

Cuando los moldes se vayan a utilizar permanentemente y su valor sea a largo plazo, se considerará dentro del activo fijo consecuentemente están sujetos a la aplicación de una tasa de depreciación.

El costo de adquisición de los moldes está compuesto por el precio de compra de dichos moldes.

#### F.- ADAPTACIONES O MEJORAS

Para que las adaptaciones ó mejoras se carguen al activo fijo, deben reunir ciertos requisitos como son, aumento en el valor del activo fijo ya existente, ya sea aumentando su capacidad de servicio, su eficiencia, ayuden a reducir costos de operación ó prolonguen la vida útil del bien.

La diferencia que existe entre una adición al activo fijo y una adaptación ó mejora, es que la adición implica un aumento de cantidad y una mejora, solo aumenta la calidad del activo. En algunos casos la adaptación ó mejora sustituye algunas partes ya existentes, por lo que la pieza sustituida tanto como su depreciación acumulada, deben darse de baja.

El costo de las adaptaciones se registra por separado del costo original de adquisición del activo, ya que de esta manera el costo de la adaptación ó mejora puede estar sujeto a una tasa de depreciación distinta a la que se aplica al -

costo del activo fijo original.

#### G.- REPARACIONES

Como es común, se sabe que el costo de las reparaciones no se considera como activo fijo; sin embargo, hay reparaciones que tienen la característica de prolongar la vida útil del bien ó, aumentar su productividad; en este caso las reparaciones deberán cargarse al activo fijo. Y consecuentemente están sujetos a una tasa de depreciación, ésta deberá ser distinta a la que se aplique al costo original del activo fijo, por lo tanto es conveniente que se maneje por separado.

#### H.- RECONSTRUCCIONES

Hay reconstrucciones que casi constituyen una sustitución del activo fijo, principalmente por lo que se refiere a edificios, lo cual requiere un costo muy elevado, razones por las que dicho desembolso se considera como capitalizable, ya que además de su costo aumentan el valor del activo, para lo anterior debemos tomar en cuenta algunas consideraciones.

- 1.- Si la reconstrucción ha sido total lo más recomendable es considerar su costo como un nuevo activo fijo y dar de baja el anterior y si del activo fijo anterior se tomaron algunas partes servibles para la nueva cons-

trucción, se aumentarán el valor en libros de las mismas al costo de la nueva reconstrucción.

- 2.- Si la reconstrucción es parcial, unicamente se darán de baja las partes sustituidas y si el costo de las mismas no se conoce, se hará una estimación del valor en libros de dichas partes.

En el caso de reconstrucción total, el costo de adquisición si se trata de edificios, está compuesto por todos aquellos gastos citados en el inciso B.

ACTIVOS FIJOS TOMADOS EN ARRENDAMIENTO

Debido al alto costo que significa la construcción de edificios, la compra de maquinaria pesada, y tomando en cuenta que ésto representa desembolsos bastante considerables, ultimamente se ha optado por arrendar ciertos activos fijos en consecuencia; es importante sentar las bases acerca de la información y tratamiento contable que es aplicable cuando los derechos u obligaciones - - acentados en el contrato de arrendamiento sean de importancia en relación con la situación financiera del arrendatario ó bien con los resultados de operación en los años en que dichos contratos estén en vigor.

Por lo anterior los contratos de arrendamiento se pueden clasificar en dos grupos:

- 1.- Arrendamientos que conceden el derecho de utilizar los activos a cambio del pago de renta, en este caso el arrendatario de ninguna manera adquiere algún derecho sobre el bien arrendado ó bien,
  
- 2.- El llamado arrendamiento financiero que no es otra cosa más que la compra a plazos del activo, éstos deberán ser registrados como compras, el activo y la obligación de pagarlo - deberán presentarse en el balance y el monto de esta operación se determinará tomando como base el importe total de - las rentas a pagar, excluyendo la parte de las rentas que -

represente costos de servicio, impuesto sobre arrendamiento y otros costos de operación si es que hubiera y también se excluirán los intereses de financiamiento.

En el balance general deberá presentarse este activo dentro del grupo de activo fijo, pero en un renglón que puede llamarse activo fijo tomado en arrendamiento y el pasivo se presentará normalmente, separando la porción circulante de la porción a largo plazo, cabe mencionar que es de vital importancia una nota a los estados financieros que nos lleve de la mano para obtener la información necesaria sobre este tipo de operaciones.

El criterio para la identificación de contratos de arrendamiento que en realidad representan compras a plazos, está basado en el hecho de si el arrendatario va adquiriendo un derecho sobre la propiedad del activo, determinar esta situación requiere de una evaluación cuidadosa de cada caso en particular.

Es claro que un derecho sobre la propiedad del activo no se va adquiriendo en aquellos casos en que el contrato de arrendamiento puede ser cancelado por cualquiera de las partes, por razones que no sean la realización de una contingencia remota. Por otra parte en los casos de contratos no sujetos a cancelación a menos que se realice una contingencia remota, la existencia de cualesquiera de las condiciones siguientes, generalmente significa que el arrendatario adquiere un derecho sobre la propiedad del activo a medida que efectúa el pago de las rentas, y consecuentemen-

te son una evidencia de que el arrendamiento representa en escencia una compra:

- a) El período inicial del arrendamiento es considerablemente menor que la vida útil del bien, y el arrendatario tiene la opción de renovar el contrato por el período remanente de vida útil del bien, a rentas considerablemente más bajas -- que las originalmente pactadas.
  
- b) El arrendatario tiene derecho, durante el período del contrato ó al término del mismo, de adquirir el activo en propiedad mediante un desembolso que a la fecha de la firma -- del contrato parece substancialmente más bajo que el valor que el activo tendrá al momento en que la opción a compra -- pueda ejercerse.

A menos que resulte claro que no se está adquiriendo un derecho sobre la propiedad del bien arrendado, la existencia de las condiciones siguientes, también ayudan a distinguir un contrato que en realidad representa una compra:

- a) El activo fué adquirido por el arrendador para satisfacer necesidades específicas del arrendatario, y muy probablemente es útil unicamente para ese propósito específico y por el arrendatario de que se trate.

- b) El período del arrendamiento corresponde al período de vida útil del activo, y el arrendatario está obligado a pagar costos como: impuestos, seguros, mantenimiento, - etc., que generalmente son atribuibles a quien tiene la propiedad del activo.
  
- c) El arrendatario garantiza las obligaciones del arrendador, con respecto al activo arrendado.
  
- d) El monto de las rentas pactadas es igual ó superior al valor de mercado del bien a la fecha de la operación, - más el financiamiento y los gastos ( impuestos, apertura de crédito, etc.), a cargo del arrendatario.

5.- ACTIVO FIJO INTANGIBLE

Tomando en cuenta la naturaleza de los activos fijos intangibles de ser bienes incorpóreos ó sea, carecer de una estructura física, es necesario señalar que dicha naturaleza no impide de ninguna manera, el poder considerarlos como activos legítimos y por consiguiente con un significado económico.

El requisito que deben cumplir estas partidas para ser reconocidas como activos y no como gastos, es que exista una razonable certeza de que serán capaces de generar utilidades a la empresa en cantidad suficiente que permita que sean absorbidas a través de su amortización.

Consecuentemente aquellas partidas que cumplan dicho requisito, pero que sólo sean capaces de reducir pérdidas ó de generar utilidades menores a su propio costo, no deberán ser capitalizadas.

La evidencia que, con respecto al requisito anterior, debe existir para su capitalización, debe estar constituida por proyecciones financieras de las operaciones futuras, experiencia anterior con costos semejantes, experiencias de otras empresas en situaciones similares, estudios de mercado ó cualquier otra evidencia que se considere necesaria para preveer y cuantificar los beneficios futuros.

La capitalización de los intangibles puede hacerse unicamente --

.../

cuando hayan sido comprados, desarrollados internamente ó adquiridos en cualquier otra forma. Es decir, no deben ser incorporados al balance general de una empresa como resultado de apreciaciones subjetivas de cualidades productivas de la misma.

Forman parte del costo todos los gastos relacionados con la adquisición ó desarrollo del intangible. Los gastos adicionales pueden ser honorarios y gastos de abogados, costos de desarrollo del intangible y experimentación, costos asignados y cualquier otro desembolso identificable directamente con su adquisición.

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

Los intangibles cuyo término de vida está limitado por la ley, reglamento, contrato ó por su misma naturaleza, deben amortizarse en un período no mayor a la vigencia establecida en el documento que los regula, por lo general mediante la aplicación del método de línea recta.

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD APLICABLES AL ACTIVO FIJO

VALOR HISTORICO ORIGINAL.- Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica, se registran según las cantidades del efectivo que se afecten, ó su equivalente ó la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación de este principio; sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

Las inversiones de inmuebles, maquinaria y equipo, deberán valuarse al costo de adquisición, al de construcción ó en su caso a su valor equivalente, ( como ya se mencionó en el punto No. -- 3 ).

CONSISTENCIA.- Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación, para mediante la comparación de los estados fi--

nancieros de la entidad, conocer su evolución, y mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa.

Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de la información, debe ser justificado y es necesario advertirlo claramente en la información que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

#### CAMBIOS EN LA CONTABILIDAD

La falta de comparabilidad en la información proporcionada, se origina principalmente por:

- a) Cambios en las reglas particulares de aplicación de principios de contabilidad.
- b) Cambios en las estimaciones contables.
- c) Cambios en la entidad emisora de estados financieros.

A) CAMBIOS EN LAS REGLAS PARTICULARES.- La falta de comparabilidad originada por un cambio en reglas particulares, se caracteriza por la posibilidad de elección entre dos ó mas reglas en que necesariamente exista la substitución de una de ellas por otra diferente a la anteriormente utilizada. Co-

mo ejemplo de esta substitución, encontramos el cambio en el procedimiento de valuación de inventarios ( PEPS por UEPS ), la modificación en el método de depreciación utilizada ( Línea recta por Unidades producidas ), la adopción del método de ventas en abonos en substitución del registro inmediato en resultados de las ventas a largo plazo del ejercicio.

B) CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES.- Formando parte de las operaciones normales de una entidad, existen eventos cuyos efectos, a la fecha de presentación de los estados financieros, no son susceptibles de cuantificarse con exactitud. Por este motivo, se ha hecho necesaria la utilización de estimaciones contables que permitan conocer aunque sea aproximadamente, el efecto futuro de dichos eventos. Ejemplos de lo anterior, es la creación ó incremento de estimaciones para cuentas de dudosa recuperación, material obsoleto ó de lento movimiento, depreciación de propiedades, planta y equipo, amortización de activos intangibles, provisiones de pasivo, etc., la obtención de elementos de juicio adicionales a los existentes en el momento de crear la estimación, pueden modificar las bases originalmente utilizadas y consecuentemente provocar una falta de comparabilidad en la situación financiera ó resultados de operación de la entidad en que se operó el cambio; son ejemplos de cambios en estimaciones contables, la modificación a las tasas de depreciación derivadas de una apreciación diferente sobre la

vida útil de los activos depreciables de una entidad diferente apreciación de los períodos de beneficio de un costo, etc.

Distinguir entre un cambio en una regla particular y un cambio en una estimación contable, es a menudo problemático. - Por ejemplo, una entidad puede substituir el método de diferir y amortizar un costo por el de registrarlo como un gasto al momento en que se efectúa la erogación, argumentando que los futuros beneficios del costo son de naturaleza dudosa. La adopción del nuevo método de registro, se deriva de un parcial ó un total reconocimiento del cambio en la apreciación de los beneficios futuros; sin embargo, el efecto del cambio en la regla particular ( método de registro ) es inseparable del efecto del cambio en la estimación contable ( apreciación de los períodos de beneficio ) por este motivo y con fines eminentemente prácticos, se concluye que en estos casos el tratamiento contable debe ser el correspondiente a los cambios en estimaciones.

C) CAMBIOS EN LA ENTIDAD EMISORA.- La falta de comparabilidad de un cambio en la entidad emisora de estados financieros, se origina principalmente por las siguientes causas:

a) La presentación de estados financieros consolidados ó combinados en lugar de estados correspondientes a entidades individuales. .../

- b) La substitución de compañías subsidiarias específicamente comprendidas en el grupo de empresas para las cuales se presentan estados financieros consolidados.
  
- c) La substitución de compañías afiliadas, incluidas en estados financieros combinados.

#### REALIZACION Y PERIODO CONTABLE

REALIZACION.- La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la -- afecten.

Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica, se consideran por ella realizados cuando:

- a) Ha efectuado transacciones con otros entes económicos.
  
- b) Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos ó de sus fuentes.
  
- c) Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad ó derivados de las operaciones de éstas y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

PERIODO CONTABLE.- La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en períodos convencionales. Las operaciones y eventos, así como sus efectos derivados susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren, por tanto cualquier información contable debe indicar claramente el período a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen.

SU PRESENTACION EN EL BALANCE GENERAL.

Para el propósito que el balance persigue, que es el de presentar en forma clara un resumen de los resultados de las transacciones que realiza una entidad a una fecha determinada, éste se divide en ACTIVO, PASIVO y CAPITAL, y a su vez el ACTIVO se subdivide en ACTIVO CIRCULANTE, ACTIVO FIJO TANGIBLE y ACTIVO FIJO INTANGIBLE; quedando de la siguiente manera:

CIA. EDWARD KAMBLER

BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 1981

( en miles )

ACTIVO

Activo Circulante:

Caja y Bancos	20,000.00
Cuentas por cobrar	35,000.00
Doctos. por cobrar	9,000.00
Inventarios	<u>60,000.00</u>

Total Activo Circulante 124,000.00

Activo Fijo:

Tangible:

Terrenos	16,000.00
Edificio	80,000.00
Maquinaria y Equipo	20,000.00
Muebles y Enseres	6,000.00

.../

Equipo de Transporte      12,000.00

134,000.00

Intangible:

Patentes y Marcas      13,000.00

Total de Activo:

271,000.00

CAPITULO II

DEPRECIACION

1.- DEFINICIONES

A continuación citamos algunas definiciones de diferentes autores, con el fin de fundamentar la nuestra, misma que describiremos al final.

a).- ARTUR W. HOMES ( Contabilidad Básica )

" La depreciación es aquella parte del costo de un activo fijo que periódicamente se carga a gastos, y es causada -- por desgaste, deterioro físico, insuficiencia, obsolescencia y paso del tiempo ".

b).- ALEJANDRO PRIETO ( Principios de Contabilidad )

" Se llama depreciación a la porción del capital invertido en activos fijos, que se aplica a los gastos de cada ejercicio ".

c).- ANDEREW D. BRANDEN, ROBERT G. ALLYN ( Principios de Contabilidad ).

" La depreciación es la aplicación del costo de un activo fijo tangible, con respecto a su vida útil estimada ".

d).- KESTER ( Contabilidad Teórica y Práctica Tomo II )

" La depreciación es la pérdida de valor que sufre la inversión en bienes percederos por causa de los años de ser

vicio ".

e).- LA COMISION DE COMERCIO ENTRE ESTADOS.

" La depreciación es una merma de la utilidad ó valor que los bienes poseen desde el punto de vista del servicio al que están destinados ".

f).- DICCIONARIO MANUAL DE LA REAL ACADEMIA ESPAÑOLA

" La depreciación es la disminución del valor ó precio de una cosa, ya con relación al que antes tenía, ya comparándola con otras de su clase ".

g).- BOLETIN C6 ( INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS )

" La depreciación es un procedimiento de contabilidad que tiene como fin distribuir de una manera sistemática y razonable, el costo de los activos fijos tangibles, menos su valor de desecho ( si lo tiene ) entre la vida útil estimada de la unidad. Por lo tanto la depreciación contable es un proceso de distribución y no de valuación, debido a que no va a darle un valor a los activos durante su vida probable, sino va a distribuir el costo original entre la vida útil estimada del bien.

Como notamos en las definiciones citadas anteriormente, la generalidad de los autores consultados, consideran que la deprecia--

ción es el registro contable del cálculo proveniente de la pérdida de valor que sufre el activo fijo a causa del uso, la obsolescencia ó desgaste en función del fin u objeto para el que está - destinado y por medio del cual se obtiene una recuperación de la inversión al hacer la aplicación periódica a gastos.

Entiéndase por:

USO.- La acción y efecto de emplear algo, cuya consecuencia es - el deterioro físico, ya que cada estructura ó parte del equipo - se gastará eventualmente.

OBSOLESCENCIA.- La condición de lo que es viejo, anticuado y se encuentra en desuso, debido al transcurso del tiempo ó al avance de la tecnología, por ejemplo, el empleo de un activo fijo que - mejora la calidad ó la capacidad productiva de otro activo fijo que ya se tenía.

Para la mejor comprensión de lo expuesto en los párrafos anteriormente descritos, se hace mención de lo siguiente:

La depreciación es la asignación del costo de un activo fijo a - gastos durante su vida útil, en una forma razonable y sistemática. Los gastos por depreciación son gastos de operación de un - negocio.

El uso de los activos fijos en las operaciones comerciales, ocasiona la conversión del importe erogado en su adquisición en costos ó gastos del ejercicio de operación. Por lo tanto el importe erogado en la adquisición e instalación de los activos fijos, es recuperado mediante el cargo periódico a costos y a gastos de una parte proporcional adecuada del mismo.

En realidad el costo del activo fijo es recuperado en los clientes al hacerles cargos suficientes para recuperar todos los gastos, incluyendo la depreciación.

Los gastos por depreciación son gastos no efectivos, debido a -- que normalmente el activo que está siendo depreciado, no se está pagando en forma alguna paralela a los cargos por gastos de de--preciación que aparecen en un estado de resultados.

### 3.-METODOS Y CALCULOS DE LA DEPRECIACION

Casi todas las erogaciones serán reconocidas como gastos al final de cuentas. Las que son capitalizadas en el período en -- curso, finalmente se verán distribuidas proporcionalmente en--tre los diversos períodos que utilizan ese activo en particu--lar. El proceso de la distribución del costo de un activo fi--jo entre los diversos períodos, es conocido como depreciación en el caso del desgaste de activo fijo tangibles, ó como amor--tización en el caso de activos fijos intangibles. Esta distribución debe hacerse de acuerdo con el concepto de la relación específica, que los gastos deben relacionarse con los ingresos que ayudan a producir.

La depreciación puede distribuirse en una línea recta básica, es decir, en una forma que establece cargos iguales para cada período.

En algunos casos la depreciación en línea recta es eminentemente práctica y en algunos casos resulta en una relación adecuada pero en muchos casos el monto ó la calidad del servicio recibido de un activo ó bien, varía grandemente de período a periodo. Por esta razón vemos que en la práctica se emplean varios métodos diferentes de depreciación.

MÉTODOS MÁS CONOCIDOS DE DEPRECIACION.

Los cuatro métodos más conocidos para calcular la depreciación -  
son:

- 1.- Línea Recta
- 2.- Unidades de Producción
- 3.- Suma de dígitos del año
- 4.- Saldos Decrecientes.

Cualquiera de los métodos anteriormente citados puede aplicarse a los activos individuales, ó a un grupo de activos tomados como unidad.

En todos los métodos para calcular la depreciación, la cantidad que ha de distribuirse como gasto durante la vida de servicio -- del activo es el costo total de éste, menos el valor previsto de deshecho al término de ella.

Para calcular la depreciación se deberá tomar en consideración - la vida útil del bien que es el tiempo de duración que la empresa considere que va a utilizar el activo.

Algunas empresas les dan a sus activos una duración muy corta, - debido a que cambian sus bienes constantemente por otros más modernos ó de mayor capacidad productiva, no queriendo decir con - ésto, que los activos ya no sean útiles porque hay empresas más

pequeñas que las adquieran para su servicio, ya sea porque su capacidad productiva es menor ó porque son empresas que se inician en dicha función.

En cambio, el valor estimativo de rescate se basa en la antigüedad y en la condición en que se halle el bien al final de su vida útil prevista.

1.- METODO DE LINEA RECTA.

El costo de todos los activos, menos su valor de rescate -- previsto para la empresa, es la cantidad que haya que depreciar.

Cuando se desea que esta cantidad se deprecie uniformemente en los años de vida de servicio, traspasando cada año la -- misma suma a depreciación ( cuenta de gastos ), independientemente del uso que se le dé al bien ó del provecho relativo derivado de este uso; se aplica la depreciación en línea recta.

El cálculo de la cantidad que se manifieste como gasto cada año de acuerdo con la cantidad depreciable ( el costo menos el valor previsto de rescate ) dividido entre el número de años de la vida de servicio prevista.

La depreciación en línea recta debe ser empleada en aquellos casos en los cuales el paso del tiempo es el factor de relación más importante que se usa. Como es natural, se su

pone que cada periodo recibe servicios de igual valor al -- utilizar el bien ó activo. La fórmula para la depreciación directa ó en línea recta es:

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

en la cual; C = Costo del Activo

R = Valor de rescate

N = Vida del activo expresada en términos de tiempo ( Número de periodos contables )

D = Depreciación por período.

Para dar un ejemplo de la depreciación en línea recta, su-- pongamos que se ha comprado una máquina con un costo de -- \$ 1'300,000.00 y que se usa a partir de principios de 1982; que su vida útil prevista es de 8 años y se espera que tenga un valor de rescate de \$ 100,000.00

La depreciación anual se calcula como sigue:

Costo de la máquina	\$ 1'300,000.00
menos Valor de rescate	<u>100,000.00</u>
Cantidad depreciable	\$ 1'200,000.00
Vida prevista de servicio	8 años
Depreciación anual	\$ 150,000.00
( \$1'200,000 ÷ 8 )	

El registro de este importe de depreciación anual reduce el valor en libros de la maquinaria ( esta expresión se refiere a los " libros " de registro manual ).

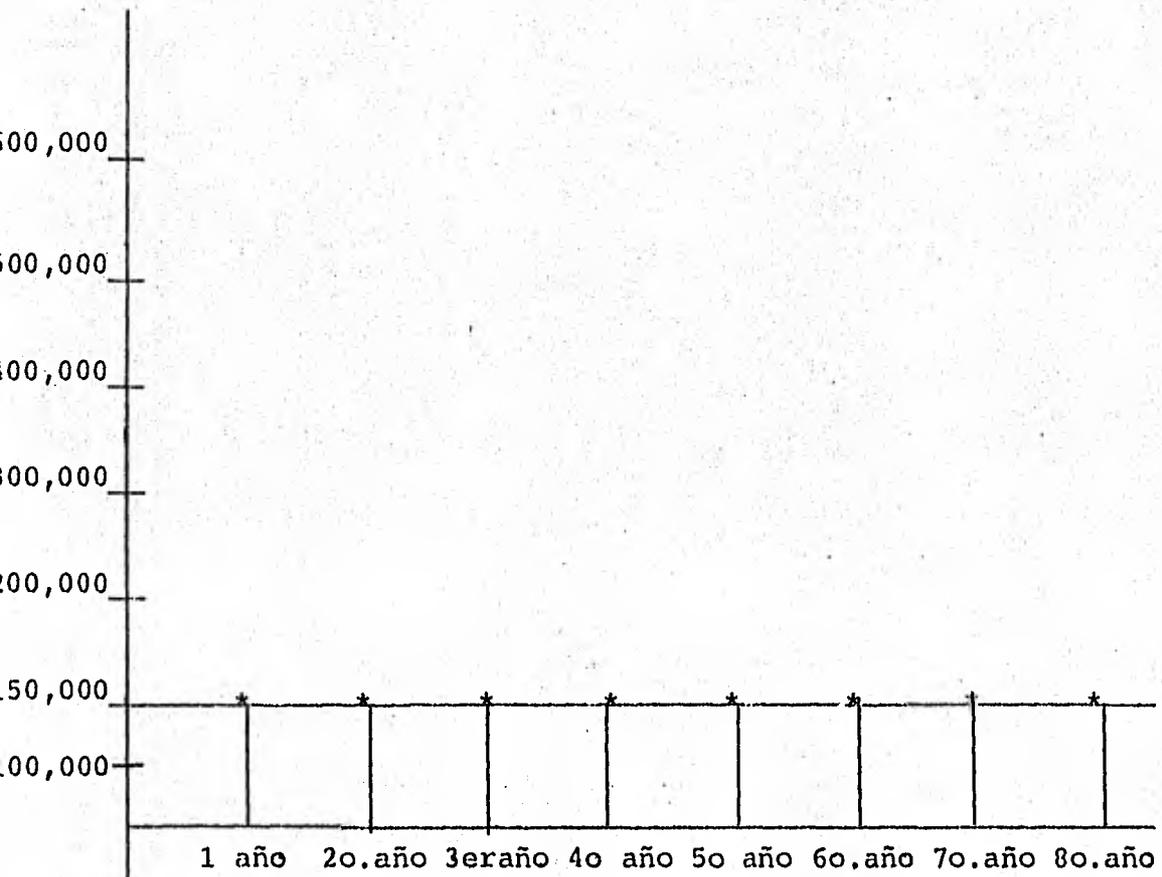
Los efectos se muestran en la siguiente tabla :

AÑO	(a) DEPRECIACION	(b) DEPRECIACION ACUM.	(c) VALOR EN LIBROS
0	-----	-----	1'300,000.00
1	150,000	150,000	1'150,000.00
2	150,000	300,000	1'000,000.00
3	150,000	450,000	850,000.00
4	150,000	600,000	700,000.00
5	150,000	750,000	550,000.00
6	150,000	900,000	400,000.00
7	150,000	1'050,000	250,000.00
8	150,000	1'200,000	100,000.00

- a) Se carga a depreciación ( cuenta de gastos ) y se abona a depreciación acumulada.
  
- c) Saldo de la cuenta maquinaria y equipo, menos el saldo de la cuenta depreciación acumulada.

Para poder comparar este método de calcular la depreciación con otros, es muy importante entender con claridad el procedimiento adoptado para la depreciación anual.

Si los importes de la depreciación anual se indican con puntos en una gráfica y se unen éstos con una línea, ésta será recta y horizontal, razón por la cual este método recibe el nombre del modelo que resulta ó sea lineal.



AÑOS DE VIDA DEL BIEN DE ACTIVO

Las razones en contra de la depreciación en línea recta que como se ha visto coincide en determinar una cantidad que es igual en todos y cada uno de los años, como importe de la depreciación sufrida, son las que a continuación podemos citar:

- 1.- Para ciertos activos el valor de utilidad es evidentemente mayor en los períodos iniciales ( por ser su funcionamiento más rápido, la producción mayor y el rendimiento más exacto ).

Conviene, por lo tanto, asignar mayor gasto a esos períodos iniciales y menos en los últimos.

- 2.- El gasto del mantenimiento aumenta a menudo al envejecer el activo. Para contrarrestar esta tendencia - - " hacia arriba " de los gastos de mantenimiento y para asegurar un gasto de uso más estable, el método que se emplee debe señalar una depreciación mayor a los primeros años con un ritmo ó tendencia decreciente.

- 3.- El grado de incertidumbre acerca del uso posible del equipo aumenta en proporción del futuro proyectado.

Debe este factor influir en la determinación sistemática del costo total asignado por concepto de depreciación; en los primeros años, en que es más seguro el --

uso que se dará, debe asignarse una proporción mayor.

4.- Ciertos activos se usan esporádicamente. El valor se deriva del uso y por consiguiente, el gasto debe ser - cargado a medida que se usen realmente los activos; el plan de depreciación deberá reflejar el uso y no el pa so del tiempo en éstos casos.

Es evidente que podría hacerse listas de razonamientos ver- daderamente formidables en pro de algún método diferente al de depreciación en línea recta.

Sin embargo, a pesar de estas razones la depreciación en -- línea recta es un método cuyo uso esta aún muy extendido, - ya que es el método ominentemente práctico y sencillo y pre cisamente por ser sencillo no hay posibilidad de error, ó - se dificulta el poder incurrir en errores.

2.- METODO DE UNIDADES DE PRODUCCION

El método de unidades de producción es similar al directo, salvo que la vida del activo es medida en unidades de producción y no en períodos de tiempo. Por ejemplo, la vida de un taxímetro puede calcularse como de 160,000 kilómetros, debido a que al medir el beneficio obtenido del empleo del taxi, el kilometraje es probablemente un factor de más importancia que el tiempo. La fórmula para la depreciación por unidades de producción es :

$$\frac{C - R}{N^u} = D$$

en la cual N = Vida del activo expresada en unidades de producción.

D = Depreciación correspondiente a una unidad de producción

C = Costo

R = Valor de rescate

Para obtener la depreciación correspondiente a un período particular de tiempo, la depreciación por unidad D, es multiplicada por la producción total del período.

En el caso del taxi, la depreciación por kilómetro se multiplicaría por el número de kilómetros que ha recorrido el -- vehículo durante el período particular. El equipo de opera-- ción se deprecia a veces sobre la base del servicio que rin-- da.

Una maquinaria de precisión para fabricar herramientas y pa-- ra afinaciones quizá se prevea que fabrique 100,000 unida-- des durante su vida útil. Si se emplea la depreciación en línea recta, la empresa manifestaría la misma suma de depre-- ciación en todos los años, independientemente del volúmen -- de la producción. Ciertas empresas, en cambio, prefieren -- calcular la depreciación a base de las unidades de produc-- ción previstas, aplicando este factor a cada unidad produci-- da en un año al calcular la depreciación de ese año.

Ejemplo:

Se compra una maquinaria a un costo de \$ 1'300,000.00 valor previsto de rescate de \$ 100,000.00; producción total pre-- vista de 100,000 unidades, y la producción de este año ha -- sido 12,000 unidades.

.../

Costo de la maquinaria	\$ 1'300,000
menos valor de rescate	<u>100,000</u>
Cantidad depreciable	\$ 1'200,000

Producción total prevista	100,000 Unid.
Depreciación por unidad	\$ 12.-
producida (1'200,000 ÷ 100,000)	
Depreciación del año	
( 12,000 Unid. X \$ 12 )	\$ <u>144,000</u>

Al final del primer año se manifiesta la maquinaria en el balance general en \$ 1'300,000.00 menos depreciación a la fecha \$ 144,000.00 ó sea \$ 1'156,000.00 y se manifiesta el gasto por depreciación en \$ 144,000.00.

Al final del segundo año si la producción fué 15,000 unidades, el gasto por depreciación se manifestará en ( \$ 12.- X 15,000 ) \$ 180,000.00, y la maquinaria se manifestará en el balance general en \$ 976,000.00, ó sea el costo de \$ 1'300,000.00. menos la depreciación a la fecha \$ 324,000.00.

Otro ejemplo:

Costo de la maquinaria	\$ 16'250,000.00
Valor de rescate	500,000.00
Producción total prevista	150,000.00 Unid.

.../

Sustituyendo en la fórmula

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

$$\frac{\$16'250,000 - 500,000.00}{150,000} = \frac{15'750,000}{150,000} = \$ 105 \text{ por unidad}$$

A continuación se presentará la tabla por los 5 años siguientes:

AÑO	UNIDADES DE PRODUCCION REAL	DEPRECIACION \$ 105 por Ud.	DEPRECIACION ACUMULADA	VALOR EN LIBROS
0	-----	-----	-----	16'250,000
1	49,000	5'145,000	5'145,000	11'105,000
2	22,000	2'310,000	7'455,000	8'795,000
3	46,000	4'882,000	12'337,500	3'912,500
4	8,500	892,500	13'230,000	3'020,000
5	24,000	2'520,000	15'750,000	500,000

.../

## Condiciones para Usarlo

Exposición razonada del método de unidades de producción

Este método para calcular la depreciación periódica nos parece apropiado dentro de las condiciones irregulares.

- 1.- Cuando se usa el activo a intervalos irregulares ó con intensidad variable.
- 2.- Cuando puede medirse la producción del activo en función de algún tipo de unidades.
- 3.- Cuando existe una base para calcular estimativamente el número total de unidades de producción prevista del activo.
- 4.- Cuando una manera lógica de calcular exige que la depreciación del período se vincule con el volumen de la producción, derivada del uso del activo.

Las unidades de producción pueden expresarse en función de la clase de artículo procesado ( tornillos, clavos, pestañas, etc. ) ó del número de unidades de servicio ( centenares de pies de metal cortado, superficies pulimentadas, - - etc ), ó bien del servicio en unidades de tiempo ( Horas de trabajo ).

En este último caso el cálculo recibe a menudo el nombre de método de horas de servicio por el hincapié que se hace en el tiempo en servicio; el razonamiento aplicado, así como el cómputo, son los mismos, médase el producto en unidades de servicio ó de tiempo.

Aplicar la depreciación a períodos basándose en la producción proveniente de los activos respectivos, nos parece que es una manera lógica de distribuir el costo del activo en su vida útil.

Sin embargo, quienes impugnan el método sostienen que el hecho de tener disponibles los activos para usarlos, tiene valor para la empresa, en virtud de que le brinda la posibilidad ó la capacidad de ejecutar los trabajos, lo cual a su vez la ayuda a recibir pedidos para procesarlos posteriormente.

Los partidarios de este punto de vista sostienen que los activos de producción en el taller son valiosos porque facilitan muchas funciones de la empresa, no solamente por el hecho concreto de producir mercancías, pudiendo ser una garantía de solidez de la empresa, además de permitir poder obtener crédito.

Es de esperarse que se emplee este método cuando el período y la intensidad del uso del activo sean esporádicos y varíen

considerablemente del año en año, y cuando los activos de -  
que se trate sean importantes para la empresa. Se usa uni-  
formemente para calcular el agotamiento de materias de ex--  
tracción tales como el carbón, la arena, el azufre, y el --  
petróleo

3.- METODO A BASE DE SUMA DE DIGITOS DE LOS AÑOS

Es un procedimiento optativo para depreciar acelerando la pérdida de valor en los primeros años de vida del servicio del bien de activo.

Los calculos derivados de este método determinan una regla para depreciar que hace decrecer cada año en la misma cantidad en lugar del mismo porcentaje de saldos decrecientes. - El importe total por depreciar se distribuye entre los años de vida del activo, multiplicado el total por distribuir -- por la fracción siguiente cada año :

$$\frac{\text{Vida útil desde el principio del año}}{\text{Suma de los dígitos que representan los años de vida}}$$

Ejemplo:

Costo del bien de activo	\$ 2'250,000.00
Valor de rescate	250,000.00
Vida estimada	10 años

Tabla de depreciación de la suma de los dígitos de los años.

a	b	c	d	e
AÑO	FRACCION DE DEPRECIACION	DEPRECIACION	DEPRECIACION ACUMULADA	VALOR EN LIBROS A FIN DE AÑO.
1	10/55	363,636	363,636	1'886,364
2	9/55	327,273	690,909	1'561,091
3	8/55	290,909	918,818	1'268,182
4	7/55	254,545	1'236,363	1'013,637
5	6/55	218,182	1'454,545	795,455
6	5/55	181,818	1'636,363	615,637
7	4/55	145,455	1'781,818	468,182
8	3/55	109,091	1'890,909	359,091
9	2/55	72,727	1'963,636	286,364
<u>10</u>	<u>1/55</u>	36,364	2'000,000	250,000
55	55/55			

b) Años de vida a partir del año inicial entre la suma de los dígitos que representan los años.

c) 2'000,000 X b

d) Depreciación total del año en curso y de todos los anteriores.

e) 2'250,000 menos d

Con activos de larga vida en los cuales sería difícil sumar en realidad todos los dígitos, se puede usar la siguiente fórmula para calcular el divisor :

$$S = \frac{N ( N + 1 )}{2}$$

en donde  $S =$  suma de dígitos

$N =$  número de períodos contables.

#### 4.-- METODOS DE SALDOS DECRECIENTES

El método de saldos decrecientes utiliza una tasa que es -- multiplicada por el saldo decreciente en la cuenta del activo neto, activo menos depreciación acumulada.

Observese que el valor de rescate no se deduce del costo -- original fijo para calcular el monto de la depreciación, -- pero si se toma en cuenta dicho valor de rescate en el establecimiento de esta tasa, pero en cuanto queda establecido el por ciento, ya no se emplea el valor del rescate en los -- cálculos.

Existen dos métodos que pueden usarse para establecer la tasa que debe aplicarse. El método correcto teóricamente -- sería usar la tasa que, al ser multiplicada por el saldo declinable en la cuenta del activo, nos dejaría en el último año el valor del precio de rescate.

La fórmula para calcular esta tasa teórica es la siguiente :

$$\text{Tasa de depreciación} = 1 - \frac{\text{rescate}}{\text{costo}}$$

El segundo método para establecer la tasa es doblar la tasa de la depreciación directa. No existen justificaciones --

teóricas para este método, que ha sido tomado de la Ley de Impuestos Sobre Ingresos.

De todos modos y como la depreciación es tan sólo una estimación, es probable que el método fiscal sea tan verídico como el método teórico.

Ejemplo:

Se adquiere un activo fijo en \$ 2'250,000 se estima un valor de rescate al fin de 10 años de \$ 250,000.00 la tasa

$$s = 1 - \frac{250,000}{2'250,000}$$

AÑO	COSTO SIN DEP. AL PRINCIPIO DEL AÑO	DEPRECIACION AL 20% DE a)	DEPRECIACION ACUMULADA	VALOR EN LIBROS AL FIN DE AÑO
1	2'250,000	450,000	450,000	1'800,000
2	1'800,000	360,000	810,000	1'440,000
3	1'440,000	288,000	1'098,000	1'552,000
4	1'552,000	230,400	1'328,400	991,600
5	991,600	184,320	1'512,720	737,487
6	737,487	147,456	1'660,176	589,824
7	589,824	117,965	1'778,141	471,859
8	471,859	94,372	1'872,513	377,487
9	377,487	75,497	1'948,010	301,990
10	301,990	60,398	2'008,408	241,592

.../

- a) Costo menos depreciación de años anteriores  
2'250,000 menos c) del año anterior ó a) para el año  
precedente menos d)
- b) La tasa del 20% se calcula por medio de la fórmula

$$1 - \sqrt[10]{\frac{250,000}{2'250,000}}$$

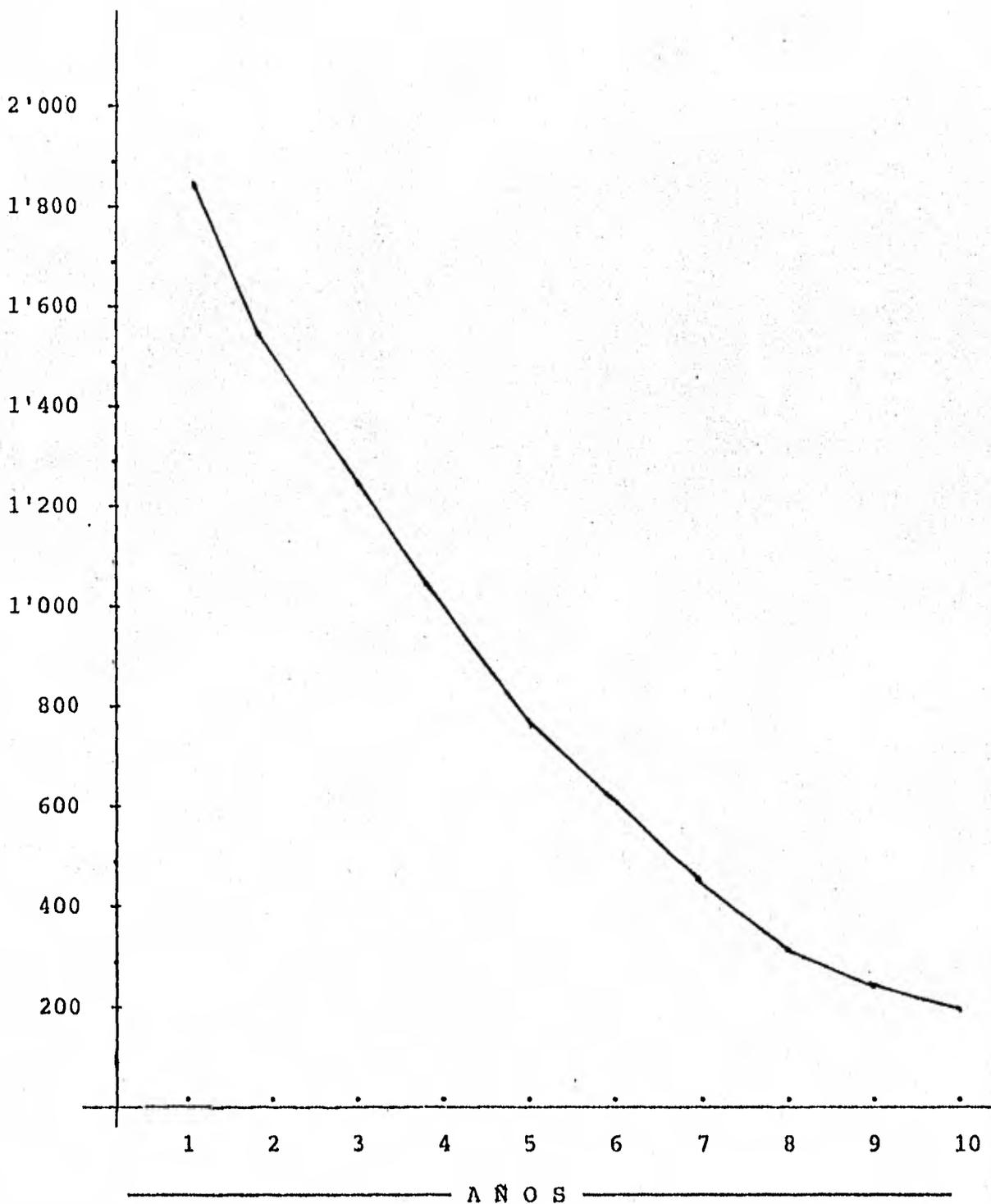
Se redondea al porcentaje por más próximo

Esto dá por resultado un valor final en libras de \$ 241,592  
que es aproximadamente el valor de rescate de \$ 250,000

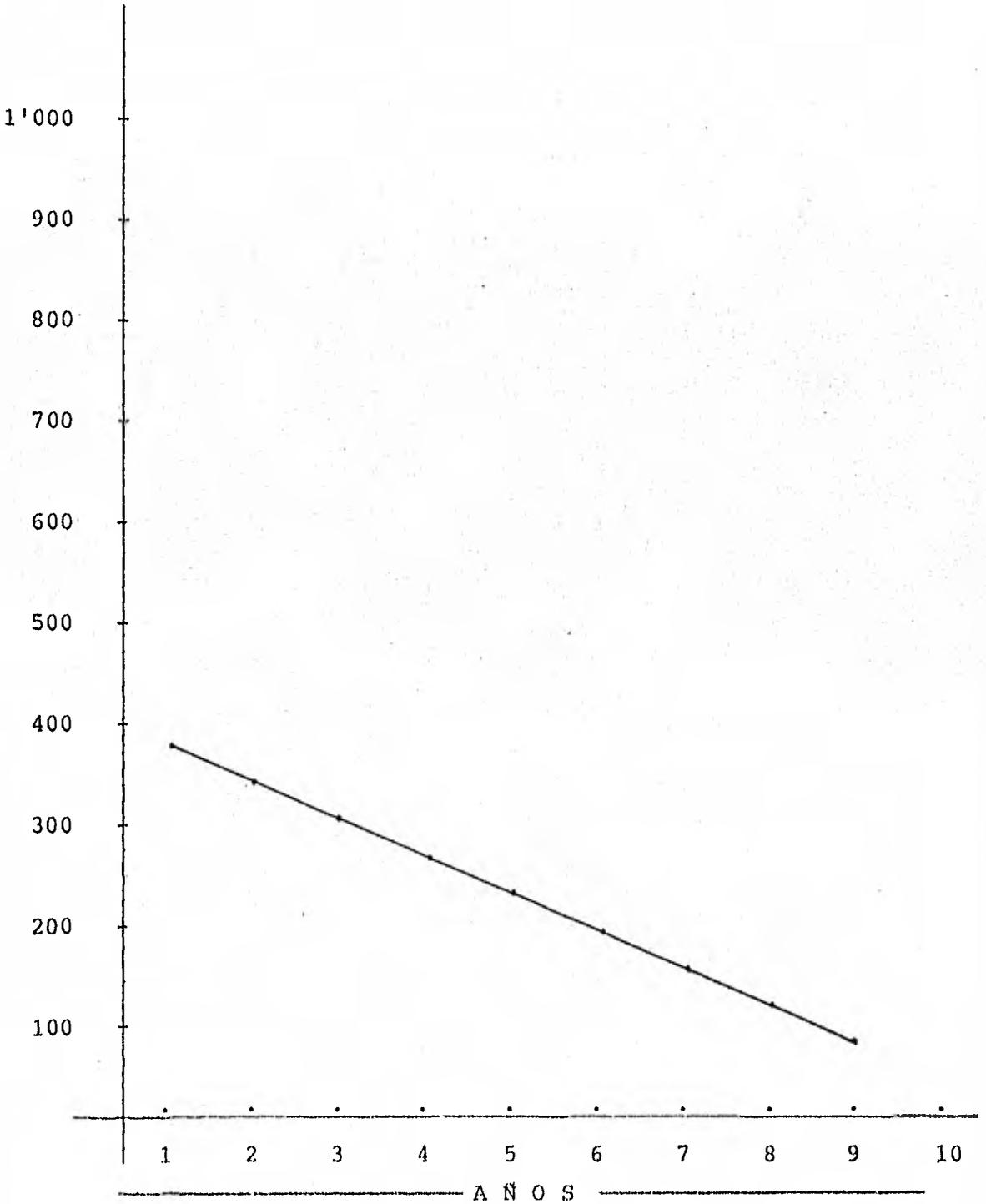
- c) Depreciación total del año en curso y todos los años --  
anteriores.
- d) \$ 2'250,000 menos c) ; ó a) menos b)

VALOR EN LIBROS

MODELO DE DEPRECIACION DE SUMA DE LOS DIGITOS DE LOS AÑOS



GASTO POR CONCEPTO DE DEPRECIACION



## OTROS METODOS DE DEPRECIACION

Después de haber explicado los métodos más usuales para el cálculo de la depreciación dentro de los sistemas de registro actuales, es importante hacer mención de que existen otros, los cuales son poco utilizados ya sea por no ser muy prácticos ó por la poca información que proporciona.

A continuación se mencionan algunos de dichos métodos:

### A) METODO DE FONDO DE AMORTIZACION

Este método supone que las cantidades puestas a parte cada año devengan interes de modo que el fondo de depreciación se convierte en realidad en un fondo de amortización. Es evidente que un fondo que devenga interés compuesto, aumentará más rápidamente que otro que produce interés simple ó del que no produce interés.

La base de este método es el interés compuesto, pero lo complejo está en precisar que cantidad se asignará con determinado interés, para que al final de la vida útil del activo fijo se obtenga un fondo igual al valor de adquisición del bien.

La desventaja de este método es que los cargos por depreciación no van disminuyendo gradualmente a medida que aumentan año tras año los gastos por reparación.

B) METODO DE ANUALIDADES

Este método se basa en considerar un interés sobre el capital invertido en el activo fijo afectando dicho interés los costos al mismo tiempo que la depreciación.

Aquí se considera que el interés sobre la inversión debe incluirse en el costo de producción. Por su misma complejidad este método es de poca aplicación, ya que supone que los costos y los ingresos deben de ser uniformes, y el interés que se fija es completamente arbitrario.

C) METODO DE INTERES SOBRE LA INVERSION

Este método toma en cuenta, tanto el interés devengado por el fondo de depreciación como el interés sobre la inversión en el activo. La aplicación de este método presenta dos variantes; en la primera el interés se carga sobre el costo inicial del activo, y en segunda el interés se carga sobre el valor que figura en libros, siendo esta variante la más razonable.

El problema en la aplicación de este método radica en determinar el importe del pago periódico constante que no solo - sea suficiente para amortizar la depreciación del activo, - sino que también sea suficiente para cubrir el pago de los intereses sobre el valor del activo en libros de cada año.

D) METODO DE REPOSICION

El cálculo de la depreciación por este método consiste en - cargar a los costos y gastos de operación esa clase de acti - vos fijos como blancos, cuchillería en restaurantes y hote - les, conforme se van calculando sin contar con depreciación acumulada.

Este método es recomendable para herramientas pequeñas y -- otros grupos de activos fijos, que están integrados por un gran número de artículos de bajo precio.

E) METODO DE DEPRECIACION POR VALUACION

Para llevar a cabo el cálculo de la depreciación por medio - de este método cada año se practica inventario físico de la maquinaria y equipo de la empresa, fijando los valores de - acuerdo con el grado actual de conservación de dichas unida - des, la diferencia que resulta entre el valor estimado al - comienzo y al final de cada año, se considerará como la de-

preciación del ejercicio.

Generalmente no se usan reservas en relación con el activo evaluado de este método, la depreciación constituye un crédito al activo.

La aplicación de este método puede dar lugar a que se tomen valores de reposición que, en el caso de ser superiores a los originales de costo, pueden convertir la depreciación en una revaluación con incremento de valor.

F) METODO DE CONSERVACION

Considera por concepto de depreciación este método una cantidad igual al importe de los cargos que se originan por mantenimiento y conservación del activo fijo, este método carece de uniformidad ya que lo normal es que en los primeros años de vida de servicio las erogaciones por conservación y mantenimiento de la maquinaria y equipo sean muy bajas, no obstante que en los últimos años son mucho más elevadas. En consecuencia la depreciación en los primeros años será muy reducida elevándose considerablemente en los últimos años.

RETIRO, VENTA O DESTRUCCION

Cuando una empresa sigue utilizando activos fijos totalmente depreciados, debe seguir llevándolos en libros con un valor de un peso, a pesar de que no se cargue depreciación alguna. Cuando el activo es vendido ó retirado del uso, deben cerrarse la cuenta del activo y la cuenta de depreciación acumulada, y la diferencia debe registrarse como pérdida.

Normalmente, cuando se retira un activo fijo tiene algún valor, y es vendido ó dado a cambio por otro activo. Cuando es vendido, en función al monto de venta habrá pérdida ó -- habrá ganancia, o sea, es la diferencia entre el valor neto en libros del activo y el precio obtenido por su venta.

Gasto por depreciación .....	XXX
Depreciación Acumulada.....	XXX
Registro de depreciación del período fraccional	
Caja .....	XXX
Depreciación acumulada.....	XXX
Pérdida en venta de activo fijo .....	XXX
6	
Ganancia en venta Activo fijo.....	XXX
Activo.....	XXX

La pérdida ó ganacia en la venta de un activo fijo es una cifra obligada. Si se necesita un cargo para balancear la transacción, la empresa ha sufrido una pérdida. Si se necesita un abono la empresa ha realizado una ganancia. El monto de esta pérdida ó ganancia puede ser verificado comparando el producto de esta venta con el valor en libros - del activo, la cuenta del activo menos la cuenta de depreciación acumulada.

La destrucción de un activo fijo es en realidad una venta - forzada, y por lo tanto, los asientos deben ser similares a los anteriores. Muchos activos fijos están asegurados y en este caso, deben cargarse la reclamación a la compañía aseguradora y no a caja.

#### ACTIVOS FIJOS SUJETOS A DEPRECIACION

- 1.- Máquinaria
- 2.- Edificios
- 3.- Mobiliario y Equipo
- 4.- Herramientas
- 5.- Moldes

## ACTIVOS FIJOS NO SUJETOS A DEPRECIACION

Dentro de estos activos fijos se consideran los que estan sujetos a amortización y los sujetos a agotamiento. A continuación se hará mención a dichos conceptos.

### AGOTAMIENTO

Los activos agotables representados son los que se registran al costo de adquisición más gastos por concepto de permisos concesiones para su explotación. Los activos agotables pierden su valor para el negocio al irse agotando estos recursos.

Estos activos se contabilizan en forma similar a la seguida bajo el método de depreciación de unidades de producción.

Por lo general la vida calculada de la propiedad, se expone en términos de la producción económica esperada. En general, el contador debe basarse en las estimaciones de expertos, geólogos ó ingenieros, para poder establecer el producto potencial de estas propiedades.

Por ejemplo, se puede utilizar a un geólogo para calcular el total de barriles de petróleo que en forma económica pueden ser extraídos de ciertos pozos petroleros. El costo del desarrollo de ese pozo sería distribuido entre los di--

versos períodos contables sobre la base de la cantidad relativa del aceite extraído.

El proceso de la distribución de los costos de los activos agotables entre los diversos períodos contables, es conocido como agotamiento. Supongamos por ejemplo que se ha calculado que cierto pozo producirá un millón de barriles de petróleo y que costará \$ 50,000 desarrollar ese pozo. La tasa de agotamiento en este caso sería de \$ 0.50 por barril ( \$ 50,000 entre un millón de barriles ). Si en cierto período se extrajesen 85,000 barriles, el gasto por agotamiento sería registrado como sigue:

Gasto por agotamiento.....X

Agostamiento acumulado de propiedad petrolera .....X

#### AMORTIZACION

Amortización es el término usado para describir la distribución de los costos de los activos intangibles como patentes y derechos registrados. El proceso es idéntico al usado en la depreciación de los activos tangibles fijos. Es un sencillo caso de terminología.

La depreciación es el proceso de distribución del costo de los activos fijos tangibles, mientras que la amortización

es el proceso de la distribución del costo de los activos -  
fijos intangibles.

La amortización es el término que se usa generalmente para  
indicar el hecho de derramar una suma sobre ciertos perio-  
dos. En la contabilidad y en la información financiera, -  
amortización significa el reparto del costo de un bien so-  
bre los períodos en que éste se usa.

" Amortizar es la extinción gradual de un activo, de un pa-  
sivo ó de una cuenta nominal, por medio de la división de -  
su importe en cantidades periódicas durante el tiempo de su  
existencia ó de aquel en que sus beneficios son aprovecha-  
dos. ( Terminología del Contador Mancera Hermanos ).

Normalmente se emplea el término depreciación para los acti-  
vos tangibles de larga duración; agotamiento a las reservas  
de activos extractables y amortización a los activos intan-  
gibles.

CAPITULO III

CONTROL INTERNO APLICABLE AL ACTIVO FIJO

1.- CONCEPTO Y OBJETIVOS

Concepto.- El control interno comprende todo el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordina-da se adopta en un negocio para la protección de sus activos y - la obtención de información financiera correcta y segura, y la - promoción de eficiencia de operación y la adhesión a las políti-cas preescritas por la dirección.

Objetivos.- Los objetivos de control interno se puede resumir -- en: información, protección y eficiencia.

- a) La información constante completa y oportuna es básica para el desarrollo del negocio, pues en ella descansan todas las decisiones que deben tomarse y los programas que han de nor-mar las operaciones futuras.
- b) El más claro objetivo del control interno es el de protec--ción de los intereses del negocio, y por lo que se refiere - al activo fijo, debe implantarse un adecuado plan de seguros de acuerdo a las necesidades de la empresa para salvaguardar sus propiedades.
- c) Por último tenemos a la eficiencia en operación que es logra-da a través de los elementos de la organización, la adecuada planeación y cumplimiento con los procedimientos internos, -

los requisitos propios de la contratación de personal y la supervisión continua, hacen que el control interno sea el instrumento por el cual la administración de los negocios obtiene información adecuada, protege su patrimonio y mejora su eficiencia.

2.- ELEMENTOS DE CONTROL INTERNO

2.1 .- ORGANIZACION

- 2.1.1.- Dirección
- 2.1.2.- Coordinación
- 2.1.3.- División de labores
- 2.1.4.- Asignación de responsabilidades

2.2 .- PROCEDIMIENTO

- 2.2.1.- Planeación y Sistematización
- 2.2.2.- Registros
- 2.2.3.- Formas e informes

2.3 .- PERSONAL

- 2.3.1.- Entrenamiento
- 2.3.2.- Eficiencia
- 2.3.3.- Moralidad
- 2.3.4.- Retribución

2.4 .- SUPERVISION

- 2.4.1.- Supervisión automática ó auditoría interna ó vigilancia por parte de los funcionarios.

- 2.1.- ORGANIZACION.- Los elementos del control interno en que interviene la organización son:
- 2.1.1.- Dirección.- Toma las decisiones y asume la responsabilidad de la política general de la empresa.
- 2.1.2.- Coordinación.- Que adapte las obligaciones y necesidades de las partes integrantes de la empresa a un todo homogéneo y armónico; que prevea los conflictos propios de invasión de funciones ó interpretaciones contrarias a las asignaciones de autoridad.
- 2.1.3.- División de labores.- Que defina claramente la independencia de las funciones de operación, custodia y registro. El principio básico del control interno es, en este aspecto, según lo establece el estudio Internal Control del Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores, que ningún departamento debe tener acceso a los registros contables en que se controla su propia operación. Bajo el mismo principio, continúa dicho estudio..... el departamento de contabilidad no debe tener funciones de operación ó de custodia, sino con-

cretarse al registro correcto de datos, verificando sus respectivas autorizaciones y evidencias de controles aplicables, así como a la presentación de los informes y análisis que requiera la dirección para controlar adecuadamente -- las operaciones de la empresa.

El principio de división de funciones impide -- que aquellos de quienes depende la realización de determinada operación puedan influir en la -- forma que ha de adoptar su registro ó en la posesión de los bienes involucrados en la operación. Bajo este principio, una misma transac-- ción debe pasar por diversas manos, independientes entre si.

2.1.4.- Asignación de responsabilidades.- Que establezca con claridad los nombramientos dentro de la empresa, su jerarquía, y delegue facultades de autorización congruentes con las responsabilidades asignadas. El principio fundamental en este aspecto consiste en que no se realice transacción alguna sin la aprobación de alguien específicamente autorizado para ello. Debe, en todo caso, existir constancia de esta aprobación, con la posible excepción de actividades rutinarias de menos importancia en que la aprobación

claramente pueda entenderse como tácita.

## 2.2.- PROCEDIMIENTO

La existencia de control interno no se demuestra sólo con una adecuada organización, pues es necesario que sus principios se apliquen en la práctica mediante procedimientos para llevar a la práctica la realización de la organización.

2.2.1.- Planeación y Sistematización.- Es deseable encontrar en uso un instructivo general ó una serie de instructivos sobre funciones de dirección y coordinación; la división de labores; el sistema de autorizaciones y fijación de responsabilidades. Estos instructivos usualmente asumen la forma de manuales de procedimientos y tienen por objeto asegurar el cumplimiento, por parte del personal, con las prácticas que dan efecto a las políticas de la empresa; uniformar los procedimientos; reducir errores; abreviar el período de entrenamiento del personal y eliminar ó reducir el número de órdenes verbales y de decisiones apresuradas.

Por ejemplo, en el aspecto concreto de la conta-  
bilidad, la planeación y sistematización, exi--  
gen al menos un catálogo de cuentas con su res-  
pectivo instructivo, si no una gráfica del trá-  
mite contable y un manual de procedimientos - -  
aplicables a las formas, registros e informes -  
contables.

Un grado más elevado de planeación requiere con-  
trol presupuestal e implantación de estándares  
de producción, distribución y servicios.

2.2.2.- Registros y formas.- Un buen sistema de control  
interno, debe procurar procedimientos adecuados  
para el registro completo y correcto de activos,  
pasivos, productos y gastos.

2.2.3.- Informes.- Desde el punto de vista de la vigi--  
lancia sobre las actividades de la empresa y so-  
bre el personal encargado de realizarlas, el --  
elemento más importante de control es la infor-  
mación interna. En este sentido, desde luego, -  
no basta la preparación periódica de informes -  
interno, sino su estudio cuidadoso por personas  
con capacidad para juzgarlos y autoridad sufi--  
ciente para tomar decisiones y corregir defi- -  
ciencias. .../

Los informes contables constituyen en este aspecto un elemento muy importante del control interno, desde la preparación de balances mensuales, hasta las hojas de distribución de adeudos de clientes por antigüedad ó de obligaciones por vencimientos.

Las actividades de producción y distribución, pueden vigilarse de cerca mediante informes periódicos, analíticos y comparativos: informes de ventas, de costos, análisis de variaciones de eficiencia y tiempo ocioso, etcétera.

Un control interno de tipo más elevado probablemente incluirá informes periódicos sobre capital de trabajo, origen y aplicación de recursos, variaciones financieras presupuestales, etc.

### 2.3.- PERSONAL

Por sólida que sea la organización de la empresa y adecuados los procedimientos implantados, el sistema de control interno no puede cumplir su objetivo si las actividades diarias de la empresa no están continuamente en manos de personal idóneo.

Los elementos de personal que intervienen en el control interno son cuatro;

2.3.1.- Entrenamiento.- Mientras mejores programas de -  
entrenamiento se encuentren en vigor, más apto  
será el personal encargado de los diversos as--  
pectos del negocio.

El mayor grado de control interno logrado permi  
tirá la identificación clara de las funciones y  
responsabilidades de cada empleado, así como la  
reducción de ineficiencia y desperdicio.

2.3.2.- Eficiencia.- Después del entrenamiento, la efi-  
ciencia dependerá del juicio personal aplicado  
a cada actividad. El interés del negocio por -  
medir y alentar la eficiencia, constituye un --  
coadyuvante del control interno. Los negocios  
adoptan algún método para el estudio de tiempo  
y esfuerzo empleados por el personal que ofre--  
cen al auditor la posibilidad de medir compara-  
tivamente las cifras representativas de los cos  
tos.

.../

2.3.3.- Moralidad.- Es obvio que la moralidad del personal, es una de las columnas sobre las que descansa la estructura del control interno. Los requisitos de admisión y el constante interés de los directivos por el comportamiento del personal, son en efecto, ayudas importantes al control. Las vacaciones periódicas, y un sistema de rotación de personal, deben ser obligatorios hasta donde lo permitan las necesidades del negocio. El complemento indispensable de la moralidad del personal, como elemento de control interno, se encuentra en las fianzas de fidelidad que deben proteger al negocio contra manejos indebidos.

2.3.4.- Retribución.- Es indudable que un personal retribuido adecuadamente, se presta mejor a realizar los propósitos de la empresa con entusiasmo y concentra mayor atención en cumplir con eficiencia que en hacer planes para desfalcarse al negocio. Los sistemas de retribución al personal, planes de incentivos y premios, pensiones por vejez y oportunidad que se le brinda para plantear sus sugerencias y problemas personales constituyen elementos importantes del control interno.

2.4.- SUPERVISION

2.4.1.- Como ha quedado dicho, no es únicamente necesario el diseño de una buena organización, sino también la vigilancia constante para que el personal desarrolle los procedimientos a su cargo de acuerdo con los planes de la organización. La supervisión se ejerce en diferentes niveles, por diferentes funcionarios y empleados y en formas directa e indirecta.

Una buena planeación y sistematización de procedimientos y un buen diseño de registros, formas e informes, permite la supervisión casi automática de los diversos aspectos del control interno.

En negocios de mayor importancia, la supervisión del control interno amerita un auditor interno ó un departamento de auditoría interna que actúe como vigilante constante del cumplimiento de la empresa con los otros elementos de control: organización, procedimiento y personal. Así, la función de auditoría interna que vigila la existencia constante del control interno, es a su vez un elemento muy importante del mismo control interno.

.../

Cuando no es posible sostener un departamento - de auditoría permanente, un buen plan de organización asignará a algunos funcionarios las atribuciones más importantes de la auditoría interna, para que efectúen reconocimientos periódicos del sistema nervioso del negocio.

3.- ELEMENTOS BASICOS DEL CONTROL INTERNO DEL ACTIVO FIJO

a) Control de adquisiciones.- En organismos cuyas operaciones financieras se controlan mediante presupuestos, las adiciones al activo fijo se planean por lo general mucho antes de su compra. La planeación puede consistir en provisiones por cantidades globales establecidas al principio de cada año -- para varios departamentos ó análisis detallados que describen uno por uno los activos que van a adquirirse. Independientemente del desglose ó aún de la existencia de un presupuesto, es práctica común que las compras de importancia de activos fijos específicos sean autorizados por algún comité administrativo, por ejemplo, un comité de equipo dependiente del consejo de administración ó del funcionario principal. - Cualquiera que sea la autoridad básica, los elementos del -- control son: Un exámen independiente respecto a la necesidad del nuevo equipo; la elección de un fabricante ó contratista mediante concursos u otros costos y método de financiamiento; la aprobación para disponer, tanto físicamente como en las -- cuentas respectivas, del equipo reemplazado así como de los costos relativos, pasados y en perspectiva; y una revisión -- después de que se haya terminado; del costo y otros detalles de la construcción ó compra. Las decisiones respecto a compras ó contratos por lo general se acompañan de alguna forma de autorización, como puede ser una orden de trabajo. Cuando se terminan construcciones ó adquisiciones de cierta impor

tancia, es necesario un informe del costo para auxiliar al comité de equipo en su revisión y aprobación del proyecto; tal informe que coincide con los libros de contabilidad a cierta fecha, deberá mostrar la distribución de los costos entre las unidades contables por establecerse, con explicaciones respecto a las variaciones totales ó en detalle, de las estimaciones originales y de costos similares incurridos en otra parte. Las disposiciones de activos fijos de importancia, que no se reponen mediante nuevas adquisiciones, con frecuencia se consideran en el mismo grupo ó en uno similar, cuyos registros deberán reflejar tales detalles como las razones de su remoción, el exámen de métodos alternativos de disposición, la selección del mejor postor, el valor en libros y la depreciación acumulada, y el tratamiento de los saldos remanentes.

Siempre que cualquiera de estos elementos falte ó se haya aplicado imperfectamente el auditor deberá recomendar en términos específicos las mejoras de procedimientos necesarios para apegarse a normas tales como las descritas anteriormente.

La forma más satisfactoria del control interno sobre herramientas pequeñas, troqueles y moldes, es estudiar periódicamente el inventario y la depreciación, y capitalizar entre la formulación de uno y otro inventario, partidas cuyo impor

te exceda de una cantidad establecida, y también la depreciación acumulada calculada, cuando menos en parte, con la experiencia adquirida. En el libro de costos se anotará el precio de costo menos la depreciación de varios años que deberá ser adecuada en forma razonable con la vida del modelo, los cambios en la producción, y el volúmen de ésta, la gerencia debe seguir una práctica sin alteraciones en la aplicación de los controles contables.

- b) Conservación y reparaciones.- El mismo cuidado que se tiene en relación con las compras de equipo, deberá ejercerse sobre las operaciones de conservación y reparación.

El Comité de equipo ó su equivalente a menudo las supervisa y emite órdenes de trabajo especiales para reparaciones extraordinarias ó de emergencia. En algunos casos se establece un departamento por separado a cargo de un ingeniero de conservación, quien reporta todo al funcionario principal de la compañía; en otros, la responsabilidad recaé sobre el superintendente de la planta, ocasionalmente con ninguna restricción en los gastos. Obviamente, éstas son prácticas muy variables. Pero en todo caso habrá una delegación de autoridad acordada para la conservación y reparación, dada a alguna unidad individual ó administrativa; órdenes de trabajo ó su equivalente; estimación de costos seguida de estudios de variaciones respecto de los costos actuales; y un interés ac

tivo por parte de la gerencia para mantener niveles de bajo costo ya establecidos ó para buscar niveles de costo inferiores a los actuales.

- c) Mayor Auxiliar de equipo.- Un mayor auxiliar de equipo resulta de valor para cualquier empresa, sin importar su tamaño. Podrá ser difícil implantarlo después de varios años de no tenerlo, pero las dificultades que se presenten al iniciar su implementación y el pequeño gasto para mantenerlo al día; posteriormente, son recompensados ampliamente al contar con costos más exactos, planeación más inteligente y control interno más seguro.

Una norma práctica para este auxiliar lo constituye el uso de una tarjeta para cada unidad contable en la cual aparecen datos relativos a la localización, identificación, fecha de compra, costo de adquisición y otros informes de su estado, y después de su retiro, la causa y la cantidad obtenida por su venta o desecho. Cuando, por ejemplo, esta información se escribe ó perfora en tarjetas Keysort, las tarjetas pueden servir como un Mayor Auxiliar detallado; después de que se ha dispuesto de esos activos, las tarjetas se convierten en la base de estudio de los retiros, de valor inestimable en la formación de tasas de depreciación.

- d) Delimitación de unidades.- Cuando las unidades han sido cuidadosamente delimitadas, es posible un tratamiento más exacto y constante de los cargos al activo fijo.
- e) Información interna.- Cuando los activos fijos de un organismo se hallan distribuidos en varias plantas ó locales, puede implantarse un método de información interna con cierta facilidad y mediante el cual los empleados encargados de los registros del activo fijo en cada sitio formularán informes -- mensuales ó trimestrales de su existencia y condición. Estos informes sirven para verificar los detalles del Mayor Auxiliar de equipo y para proporcionar información inapreciable para los responsables de las provisiones para depreciación y las reservas acumuladas.
- f) Personal encargado del registro del activo fijo.- Un empleado ó en su caso, el personal dependiente de la contraloría, puede desempeñar muchas y muy útiles funciones haciéndose -- responsable de la veracidad y corrección de las cuentas de control del Mayor General relativas al activo fijo y a las reservas de depreciación relativas; registrando los detalles respectivos en los auxiliares de equipo ó supervisando la -- función de tales registros en las divisiones de operación; -- obteniendo la política general sobre delimitación de las unidades; estableciendo el registro contable de los activos fijos en aquellos lugares donde están en uso, y recibiendo y --

decidiendo en relación con informes periódicos acerca de su existencia y condición; iniciando y aprobando la documentación referente a los cambios en las cuentas de propiedades, determinando las tasas de depreciación con ayuda de técnicos de la fábrica y externos; iniciando estudios administrativos sobre la adecuación de las reservas para depreciación. En una empresa pequeña estas funciones pueden llevarse al cabo por un empleado supernumerario.

#### 4.- METODOS DE EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

Los métodos de evaluación del control interno, se han llegado a clasificar en tres: el descriptivo, el de cuestionarios y el método gráfico.

El método descriptivo consiste, como su nombre lo indica, en describir las diferentes actividades de los departamentos ó funcionarios y empleados, y los registros de contabilidad que intervienen ó se comprenden en el sistema.

Sin embargo, no debe incurrirse en el error de describir las actividades de los departamentos ó de los empleados aislada u objetivamente. Debe hacerse la descripción siguiendo el curso de las operaciones a través de su manejo en los departamentos citados; en otras palabras, la operación que se maneja debe ser el objeto de la descripción tomándola desde el punto donde quedó descrita en el departamento ó empleado de la descripción anterior, y dejándola claramente indicada para seguir la descripción en el departamento siguiente.

El método gráfico es aquel que expone, por medio de cuadros ó gráficas, en qué forma fluyen las operaciones a través de los puestos ó lugares donde se definen ó se determinan los procedimientos de control para la conducción de las operaciones.

El método de cuestionarios consiste en usar, como instrumento para la investigación, cuestionarios previamente formulados que incluyen preguntas acerca de la forma en que se manejan las transacciones y de las personas que intervienen en su manejo.

El primer método descrito es generalmente práctico para negocios pequeños y para aquellos en que el control interno es francamente deficiente. Los cuestionarios y gráficas no permiten descripciones detalladas, con el consiguiente perjuicio al auditor que necesita conocer las excepciones a las reglas generales de control interno en vigor.

Los métodos de cuestionarios y gráficas son útiles en negocios de mejor control interno general, sobre todo en auditorías subsecuentes a la primera intervención del auditor, y sobre todo si se complementan con papeles descriptivos de aquellas medidas de control interno que ameritan explicaciones detalladas.

En algunas ocasiones se usan los tres métodos; es decir, el estudio y evaluación del control interno se lleva a efecto usando -- tanto gráficas como cuestionarios, como descripciones.

A continuación se dará una explicación más detallada de los métodos anteriormente definidos.

Método descriptivo de evaluación del control interno.

Para ilustrar este método transcribiremos a continuación una descripción de la forma en que se manejan las operaciones de caja en cierta empresa:

Las principales cuentas bancarias se llevan con cuatro bancos. El cajero prepara diariamente un estado de la posición de efectivo, que se somete para su revisión al tesorero. Cada tres meses se hace una estimación del efectivo de caja, que es necesario también para la información del tesorero.

En el archivo permanente, se describen una lista de personas autorizadas por el Consejo de Administración para firmar cheques. Excepto en el caso de la cuenta bancaria confidencial que se concilia mensualmente por el jefe del Departamento de Rayas, un empleado del Departamento de Contabilidad recibe del Departamento de Correos, los estados bancarios, y ese empleado efectúa las conciliaciones cada mes.

Se llevan fondos fijos por cajeros en la planta, en la oficina y en la sucursal, los fondos se reembolsan mensualmente por medio de cheques a la orden de los respectivos cajeros. Los desembolsos se respaldan por comprobantes de caja chica, debidamente aprobados con anticipación al pago por los jefes de los departamentos. Los comprobantes de caja chica y los relativos a docu--

.../

mentos, se cancelan con un sello de " pagado " al reembolsarse los fondos.

No olvidando que los primordiales objetivos que persigue el control interno son la protección de los intereses de la compañía, la promoción de la eficiencia en la conducción de las operaciones, y la prontitud en su registro, consideramos los puntos salientes de la descripción del manejo de efectivo que se hace con anterioridad.

El hecho de que el cajero prepare diariamente un estado de posición de efectivo para la información del tesorero, obliga a que los registros de caja estén siempre al día.

No es concebible que el tesorero pueda permitir que se le den estos estados de posición de caja sin que esté seguro de que tal información proviene de registros de contabilidad. En ciertos medios; sin embargo, es frecuente encontrar que por atrasos en los registros, la información de referencia se compila en una forma provisional que frecuentemente ocasiona inexactitudes y errores que pueden ser de consecuencias para los planes y manejos del tesorero. En una compañía cuya contabilidad no está al día, ó adolece de defectos, es indispensable ver hasta que grado pueden ser confiables los datos que se proporcionan al tesorero.

La falta de control interno sería que el cajero, efectuara las -

conciliaciones bancarias. Puede suponerse que en caso de manipulación indebida de fondos por el cajero, y él fuera la persona indicada para efectuar las conciliaciones bancarias, tales manipulaciones podrían ser factibles y pasar desapercibidas, cuando menos por algún tiempo. Si la persona que efectúa las conciliaciones es un empleado de contabilidad, es lógico que en tal departamento se proceda a la investigación de las partidas de conciliación que se pongan de manifiesto, tales como depósitos en tránsito, cargos bancarios no tomados en la contabilidad, cheques pendientes de cobro, etc.

Por último en la descripción se hace constar que los fondos fijos se reembolsan cada mes, y que los comprobantes de los respectivos fondos se cancelan con el sello de pagado al tiempo de efectuarse los reembolsos. Falta de control interno sería que los comprobantes se presentaran ya cancelados con el sello de pagado al tiempo de los reembolsos, pues así podría ser posible duplicar los reembolsos.

Método gráfico de evaluación del Control Interno.

No es práctico ejemplificar con una gráfica de aplicación general este método de evaluación del control interno.

Una gráfica aspira a exponer en forma concisa y al mismo tiempo clara, la estructuración funcional de una empresa ó negocio específico, para los efectos de poder apreciar la eficacia de los procedimientos de control interno que funcionan.

Tampoco es práctico citar reglas generales para hacer las gráficas. No obstante, puede ser posible dar una idea de ciertos principios que rigen su elaboración. Para que puedan apreciarse por medio de gráficas, con cierta facilidad, la estructura y las funciones de una empresa, esta gráfica puede seguir tres propósitos. Uno de ellos es describir la segregación funcional de responsabilidades; es decir, exponer la estructura, por decirlo así de la empresa y otro propósito es describir las operaciones.

Un tercer principio de elaborar gráficas, es aquel que complementa la definición de los departamentos ó puestos con una breve explicación de las principales labores de estos departamentos ó puestos.

A continuación se presentará una gráfica ilustrando los procedimientos de manejo de pedidos de clientes.

.../

Consideremos, para los efectos de evaluar el control interno, según la exposición de estos procedimientos que hace la gráfica, se cumple con los principios de protección de intereses de la empresa, de promoción de eficiencia en las labores, y de fidelidad en los registros en forma satisfactoria. En la gráfica de exposición, explica que los pedidos que obtienen los agentes, son aprobados antes de pasar a otros trámites, por la Gerencia de Ventas; es decir, aprobados en lo que se refiere a precios y términos de venta. La gráfica expone, además, que por medio de dicho control de pedidos, se vigila el expedito cumplimiento de los respectivos trámites, pues se observa que por medio de dicho control de pedidos hay una fuente informativa para apreciar si los pedidos se embarcan a los clientes ó se tramitan en sus diferentes fases con oportunidad.

También expone la gráfica la circunstancia de que todo pedido es primeramente pasado a revisión de crédito y cobranzas, con el fin de impedir que se hagan ventas a clientes que no han cumplido con sus compromisos.

Por último, puede verse por medio de la gráfica que hay independencia entre el registro de ventas y los asientos en las cuentas de clientes, lo cual garantiza el control de estas últimas por medio de la cuenta colectiva del mayor.

Por las explicaciones que preceden puede observarse, que el método de evaluar el control interno por medio de gráficas, ofrece la facilidad de pronta apreciación de las diferentes situaciones; pero naturalmente en algunos casos no basta la gráfica, y son necesarias explicaciones adicionales. Como hemos dicho antes, el método de gráficas es recomendable especialmente cuando se usa en combinación con el método descriptivo ó complementa el método descriptivo ó el método de cuestionarios.

Método de evaluación por medio de cuestionarios.

Como en el caso del método de evaluación por medio de gráficas, también es poco práctico usar un cuestionario único de aplicación general. El cuestionario, como ya se ha indicado, contiene una serie de preguntas tendientes a poner de manifiesto la eficacia con que se cumple el manejo de las operaciones de la empresa y se protegen los intereses del negocio y se consigue el pronto registro de las operaciones, ó bien para poner de manifiesto las deficiencias que en el manejo, protección ó registro existen. Es, pues lógico que tales preguntas estén formuladas según la naturaleza del negocio, según el volumen de operaciones.

Sin embargo, en algunas secciones el cuestionario es aplicable en la generalidad de los casos. Es decir, puede ser el cuestionario de uso general en cuanto a ciertos principios de contabilidad y de control. El cuestionario especial se impone cuando las investigaciones del control interno se refiere a operaciones características del negocio. Compárese, para apreciar mejor estos comentarios, un sanatorio con una fábrica de calzado. En el primer caso, la institución gira alrededor de la eficiencia en el servicio; un sanatorio puede tener activos como inventarios son en una fábrica de calzado.

Las investigaciones del control interno no solamente se hacen para verificar su eficiencia, sino también sirven tales investigaciones para que el profesionista escoja las áreas en donde mayor

énfasis debe dar a sus exámenes y determine la profundidad y alcance de sus pruebas selectivas, cuando tales pruebas selectivas se consideran necesarias para los efectos del examen.

Hablando ya concretamente del cuestionario, mencionaremos algunos métodos para formularlos. En algunos casos, el cuestionario provee espacio para responder sí ó no a cada pregunta, y además provee espacio para señalar la clase de verificación que se hizo en el caso de cada pregunta, para confirmar los informes obtenidos, ya sea verbalmente ó con breve examen de documentación o registros.

Quizá el cuestionario más completo pueda ser aquel que indique - qué clase de verificación se hizo para confirmar la respuesta; - cuáles fueron las observaciones que se hicieron con respecto a - cada punto investigado, y si el asunto de que la pregunta se ocupa se comprendió en las pruebas selectivas ó totales que se hicieron de las transacciones, en el curso de la auditoría.

En principio, las preguntas se agrupan en los cuestionarios por capítulo que no precisamente corresponden a los balances, ni a los del estado de pérdidas y ganancias.

Los capítulos se refieren a los diferentes aspectos del control interno más que a cubrir las cuentas que la contabilidad refleja; en otras palabras, el cuestionario aspira a estudiar las fases -

relevantes de la operación del negocio. Por ejemplo, los capítulos podrían ser: generalidades, manejo de efectivo, etc.

Algunas de las preguntas contenidas en el cuestionario, son más bien sugestivas, guías para profundizar las investigaciones. - - Por ejemplo, en el capítulo de las generalidades, una de las preguntas se referirá a si hay ó no en la empresa una gráfica de -- organización, inmediatamente surge la idea de obtener esta gráfica de organización y estudiarla.

5.- CUESTIONARIO SOBRE CONTROL INTERNO.

Las publicaciones que, sobre control interno, formulará anteriormente la Comisión de Procedimientos de Auditoría del " American Institute of Certified Public Accountants ", aparecen consolidados y resumidos en el Capítulo 5 del " Statement on Auditing - - Procedure No. 33 ", publicado en Diciembre de 1963. Los primeros dieciseis párrafos del capítulo contienen una definición del control interno y una descripción de la naturaleza del mismo. - En los últimos siete párrafos se discute el alcance que debe dársele a la revisión del auditor independiente, tendiente a determinar la amplitud de las pruebas a las cuales deberán limitarse los procedimientos de la auditoría.

El penúltimo párrafo termina con la frase " El auditor independiente, hará un registro de su revisión en alguna forma conveniente ".

La comisión conceptua que, con relación a la mayoría de los trabajos que se efectúan de acuerdo con las normas de auditoría, generalmente aceptadas, el registro en mención deberá incluir: - - a) un cuestionario sobre control interno llenado, y b) un memorándum, para el archivo permanente, que contenga una descripción en forma esquemática ó narrativa de los distintos procedimientos contables empleados, ó los comentarios pertinentes sobre la eficiencia de los mismos, si el cliente utiliza manuales recientes

de procedimientos contables.

Conjuntamente con la preparación anual del cuestionario sobre -- control interno, deberá procederse a la revisión de la informa-- ción incluida en el archivo permanente. Las modificaciones ó -- cambios de poca importancia, se anotarán a manera de apéndice, - en el papel de trabajo correspondiente, a fin de mantener su vi-- gencia. Las modificaciones ó cambios de mayor importancia requere-- rán, lo más probable, la preparación de un nuevo papel de tra-- bajo respecto a los procedimientos afectados.

El cuestionario sobre control interno que se acompaña como ejem-- plo, se usa como una guía sujeta a modificaciones, ya sea que en algunas compañías pequeñas ciertas preguntas no sean aplicables y agregando las que sean aplicables a grandes empresas ó indus-- trias, para las cuales no se haya realizado algún cuestionario - especial.

En el caso de una empresa que cuenta con numerosas divisiones y mantiene un sistema de contabilidad descentralizado, solamente - se podrán aplicar algunas de las secciones del cuestionario. En el caso de una compañía pequeña, con personal reducido, podría - ser más conveniente describir en un memorándum separado, la natu-- raleza del control interno existente, que proceder a llenar di-- cho cuestionario.

Al cliente deben comunicársele, por escrito, las sugerencias de carácter práctico que sirvan para reforzar el sistema de control interno, preferiblemente tan pronto se haya concluido la revisión intermedia.

CUESTIONARIO SOBRE CONTROL  
INTERNO

Compañía \_\_\_\_\_ Sucursal \_\_\_\_\_

Periodo Cubierto \_\_\_\_\_ Oficina \_\_\_\_\_

-----

Pregunta	Si	No	Observaciones
----------	----	----	---------------

1.- Son los auditores internos razonablemente independientes de las personas ó departamentos sujetos a sus auditorías.

2.- Es razonablemente adecuado el alcance del trabajo de auditoría interna.

3.- Siguen los auditores internos programas escritos.

4.- Rinden los auditores internos informes por escrito sobre los trabajos realizados.

5.- La compañía sigue la práctica de acumular todos los ingresos y los gastos a través de cuentas por cobrar ó de pasivo de manera que la contrapartida resulte siempre ser una cuenta de balance.

Control Interno Información  
General

Compañía \_\_\_\_\_ Sucursal \_\_\_\_\_

Periodo Cubierto \_\_\_\_\_ Oficina \_\_\_\_\_

-----  
Pregunta Si No Respuesta  
Observaciones

6.- Desempeñan otras personas distintas del trabajo de los empleados que se encuentran de vacaciones.

7.- Está la compañía debidamente cubierta con pólizas de fianzas.

8.- Se encuentran debidamente aprobados por un funcionario responsable todos los asientos de Diario.



Pregunta	Si	No	<u>Respuesta</u> <u>Observaciones</u>
5.- Se acumulan los desembolsos -- ocasionados por cada uno de -- los proyectos autorizados.			
6.- Existe un método seguro que es tablezca la diferencia entre - los gastos incurridos y mante- nimiento.			
7.- Cuenta el departamento de con- tabilidad con personas designa das específicamente para exami nar los desembolsos de capital y determinar si las partidas - reemplazadas han sido elimina- das de los libros.			
8.- Tienen los encargados de la -- custodia de los activos fijos la obligación de informar al - departamento de contabilidad - sobre cualquier cambio ocurri- do en los bienes bajo su custo dia, y se ajustan los libros - oportunamente.			



6.- IMPORTANCIA DEL CONTROL INTERNO EN LOS ACTIVOS FIJOS

El Control Interno es de suma importancia para todos los activos aún cuando en el pasado se diera particular énfasis al control interno exclusivo del activo circulante.

El objetivo que se persigue con un control interno de los activos fijos, es el de obtener una máxima eficiencia de operación del efectivo invertido en esos activos.

Existirá un buen control interno de los activos fijos cuando se cumplan con los siguientes requisitos: Los activos fijos solo se habrán de adquirir cuando exista la aprobación de la persona ó personas autorizadas para ello.

Deberá mantenerse un control físico de los activos fijos.

Deberá establecerse una cuenta de control para cada grupo de activos fijos, amparados con un mayor auxiliar que contendrá el detalle. Todos los retiros y ventas de activos fijos deberán ser autorizados, debiendo comunicarse tales hechos al Departamento de Contabilidad. Deberán efectuarse inventarios físicos de los activos fijos cada 2 ó 3 años.

Los activos fijos pequeños y fácilmente transferibles, deberán estar bajo el control del menor número posible de personas. Si fuese posible, los activos fijos pequeños y transferibles, debe-

.../

rán ser asignados a un lugar específico, facilitando así su control.

.../

7.- EL CONTROL INTERNO Y EL CONTADOR PUBLICO

" Mientras que la responsabilidad principal de establecer y poner en vigor las medidas de control interno es de la administración, el grado en que dichas medidas existen y se llevan a cabo es de gran importancia para el Contador Público ". Los siguientes extractos, sacados de la Declaración de Procedimientos de Auditoría No. 1 y repetidos en un informe especial titulado " Normas de Auditoría ", publicado por el Comité sobre Procedimientos de Auditoría del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos, dan una mayor atención a este punto:

" El auditor independiente, debe también ejercer su mejor juicio al determinar el alcance de su examen y al decidir si los intereses de los accionistas y acreedores justifican el tiempo y gastos comprendidos en la ampliación de cualquier renglón particular de investigación...

Dentro de las principales funciones asignadas, es deber del auditor independiente, revisar el sistema de verificación interna y el control contable para determinar el grado en que puede confiar en ellos. Para agotar la posibilidad de descubrir todos los casos de deshonestidad ó fraude, el auditor independiente tendría que examinar en detalle todas las transacciones. Esto acarrearía un costo prohibitivo para la mayoría de las empresas comerciales un costo que pasaría todos los límites de probabili-

dad razonable de beneficio ó seguridad e impondría a la industria una carga excesiva..."

Es digno de repetirse que la extensión de un muestreo y de las pruebas debe basarse en el juicio del auditor independiente sobre la efectividad del control interno, juicio que es el resultado de la investigación, las pruebas y los cuestionarios relativos. Según sus conclusiones a este respecto, el Contador Público independiente, deberá ampliar ó restringir el grado del detalle en el exámen.

#### 7.1.- Confianza en el plan de organización

Para el Contador Público, la independiencia de organización entre los departamentos, por el solo hecho de existir, proporciona una condición conducente a un buen control interno. Sin embargo, su confianza en tal separación de funciones, dependerá del grado en el cual los departamentos sean de hecho independientes en su actuación. El apego en la ejecución de las operaciones, la revisión de los informes y las pruebas en las áreas donde las operaciones de varios departamentos pueden involucrarse, proporcionan los medios por los cuales el Contador Público puede determinar la validez de la división de las responsabilidades. Donde las pruebas indiquen que la separación de funciones existe y está operando como una revisión

si3n efectiva del funcionamiento, el contador p3blico independiente consecuentemente, ajustará su programa de Auditoría.

El personal de Auditoría Interna es un factor importante en el funcionamiento de un sistema de control interno; el Contador P3blico, además de valorizar la eficacia del citado personal, deberá examinar sus actividades, para determinar su efecto al seleccionar los procedimientos apropiados de auditoría y el alcance requerido para las pruebas. El trabajo del auditor interno deberá ser considerado por el Contador P3blico, como un suplemento y no como un sustituto de su trabajo. Por ejemplo, el auditor independiente puede seleccionar un número determinado de plantas en las cuales pueda comprobar los inventarios; podrían hacerse arreglos para que los auditores internos verifiquen aquellos que no fueron seleccionados por el Contador P3blico. Las oportunidades para dicha cooperación, se están volviendo más comunes, gracias al reconocimiento creciente de la industria en la importancia de la función de auditoría interna.

7.2.- La confianza en el sistema de autorización y de procedimientos de registro y en las prácticas adecuadas.

Lo adecuado del sistema de autorización y de procedimientos

tos de registro, y el grado en el que esté funcionando -- según se planeó, son también de vital interés para el Contador independiente, para seleccionar los procedimientos apropiados de auditoría. El Contador Público deberá familiarizarse con los procedimientos de autorización y registro, juzgar si son adecuados y determinar si dichos procedimientos están siendo cumplidos correctamente para -- -- lograr los propósitos para los que fueron diseñados. La consulta con funcionarios y empleados, y la observación general de las rutinas proporcionará cierta información; sin embargo, el método más aconsejable al hacer la investigación, es por medio de las pruebas reales sobre la operación del sistema. Dichas pruebas pueden ser: el análisis de ciertas cuentas por un período determinado, donde la integridad y exactitud de los documentos que comprueban los asientos sean evaluados; el seguirle la huella a una serie de transacciones desde el principio hasta el registro y contabilización, haciendo un examen de los documentos en cada etapa; la comparación de las tarjetas de inventarios con los recuentos físicos; ó la confirmación de un grupo seleccionado de cuentas por cobrar.

### 7.3.- Revisión del sistema de control interno.

El exámen del sistema de control interno por parte del -- Contador Público, sirve para dos fines: primero, le permí

.../

te formular una opinión acerca de la confianza que puede tener en el sistema a fin de que, al ajustar convenientemente sus procedimientos de auditoría, pueda expresar su opinión de los estados financieros; y segundo, cuando el exámen indique una aparente debilidad que, las recomendaciones puedan ser dirigidas a la administración para posibles medidas de corrección. El anterior aspecto secundario de su exámen permite con frecuencia al Contador Público prestar servicios más amplios que aquellos generalmente asociados con su capacidad de informador independiente a los accionistas, como sobre la conducta en cuanto al cumplimiento de las responsabilidades de los administradores. Su ayuda a la administración, para obtener una operación más eficiente, puede y deberá ser una función igualmente importante. La determinación de la efectividad del plan de organización, de la división de responsabilidades, y de los procedimientos especiales de control como son los controles presupuestales, los informes, los análisis, y los sistemas de costo, están dentro de las áreas que el Contador Público debe abarcar en su revisión. No es posible que el auditor independiente pueda, dentro del curso de una auditoría, revisar todos los procedimientos de control. El exámen bien puede ser preparado en tal forma que cubra todos los procedimientos de control en un período de varios años. Sin embargo, si fuere práctico, la revisión de aquellos controles relacionados di-

rectamente con los registros contables, debe hacerse cada año.

De ser factible, la revisión del control interno por parte del contador, puede hacerse como una fase independiente del exámen, preferentemente en una fecha intermedia, - aplicando los procedimientos apropiados de auditoría, dirigidos particularmente a la evaluación de la eficacia -- del sistema del cliente. Cuando ésto no sea posible, el exámen será por lo general realizado junto con otras fases del programa de auditoría, quedando dicho programa -- sujeto a limitaciones, ó ampliaciones, de acuerdo con el grado de control interno existente, según quede asentado por las pruebas efectuadas. Al completar la revisión, un archivo documental deberá ser preparado en forma adecuada.

Cuando se encuentre que el sistema de control interno no es satisfactorio en algunos aspectos, el auditor deberá - notificar a su cliente de lo observado, para que éste pueda tomar la acción que crea conveniente. Cuando la deficiencia observada en el control interno se haya reflejado en una ampliación de los procedimientos de auditoría, más allá del alcance que de otra manera hubiera sido necesario, el cliente deberá ser notificado que la corrección - de dicha deficiencia, hará posible que el auditor reduzca el alcance de su trabajo. ( Control Interno I.M.C.P. ).

CAPITULO IV

TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

TECNICAS

Las técnicas de auditoría las podemos definir de la siguiente manera: son los métodos de investigación y prueba que el contador público utiliza en el desarrollo de su trabajo, con el fin de -- lograr información confiable para poder emitir su opinión sobre si la situación financiera de la empresa se refleja correctamente.

Las técnicas de auditoría en si no son de aplicación general a cualquier empresa, es decir, de acuerdo al tipo de empresa ó giro de la misma, se utilizan las que más se adecúen y ésto es en función del criterio del auditor, así como de su experiencia.

Aún con lo dicho anteriormente, es posible agruparlas de la siguiente manera:

A.- ESTUDIO GENERAL

Consiste en la apreciación general que el auditor hace de la empresa que va a auditar en cuanto a sus características, sus estados financieros y de todos aquellos aspectos que -- puedan tener algo que requieren de su especial atención, para lograr esta apreciación el auditor hace acopio de su experiencia, preparación y conocimientos profesionales.

.../

Para la aplicación de esta técnica, se pueden utilizar dos métodos que son:

- a) Formal
- b) Informal

a) Se aplica formalmente cuando toma como base ciertos recursos técnicos como la preparación de estados comparativos.

b) Se aplica de manera informal.- Cuando se basa en la sola lectura de los estados de situación financiera de la empresa.

## B.- ANALISIS

El análisis consiste en la clasificación y agrupación de -- los distintos elementos individuales que forman una cuenta ó una partida determinada, de tal manera que los grupos -- constituyan unidades homogéneas y significativas. El análisis generalmente se aplica a cuentas ó a rubros genéricos de los estados financieros, y dada la naturaleza de estas - cuentas y rubros, puede ser básicamente de dos clases:

b.1.- Análisis de saldos.

Existen cuentas en las que los distintos movimientos que vienen registrándose en ellas son compensaciones unos de otros; por ejemplo, en una cuenta de clientes, los abonos por pagos, devoluciones, bonificaciones, etc., son compensaciones totales y parciales de los cargos hechos por ventas. En este caso el saldo de la cuenta viene a quedar formado por un neto que representa la diferencia entre las distintas partidas que se movieron dentro de la cuenta. Cuando éste es el caso, se pueden analizar solamente aquellas partidas que al final quedaron pendientes como formando parte del saldo neto de la cuenta. El análisis de estas partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos, es lo que constituye el análisis de saldo.

b.2.- Análisis de movimientos.

En otras ocasiones los saldos de las cuentas están formados no solo por compensación de partidas, sino por acumulación de las mismas. En este caso el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos y significativos, de los distintos movimientos deudores y acreedores que constituyen el saldo final de la cuenta. .../

C.- INSPECCION

Es el exámen físico de bienes materiales ó documentos, con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo ó de alguna operación registrada contablemente ó presentada en los estados financieros.

D.- CONFIRMACION

Es la confirmación escrita de una persona independiente a la empresa examinada, que se encuentra en condiciones de la operación y por tanto, de informar sobre dicha información, esta técnica se aplica dirigiéndose a la persona que contiene la información y se le pide que conteste por escrito al auditor y dando la información que se le solicita la contestación que haga dicha persona puede ser:

- a) Positiva
- b) Negativa
- c) Positiva Directa
- d) Positiva Indirecta

a.- Positiva.- Cuando se pide que conteste si está conforme ó si no lo está.

b.- Negativa.- Cuando se le pide que conteste en el caso de que no esté conforme.

- c.- Positiva directa.- Cuando en la solicitud de confirmación se le envía al confirmante los datos de la empresa que se audita y se le pide que verifique contra sus propios datos y conocimientos.
- d.- Positiva Indirecta.- Cuando no se le facilitan al confirmante los datos de la empresa, y sin embargo, se le pide que proporcione al auditor todos los datos de las operaciones donforme a sus propias fuentes de información ó sus propios conocimientos.

#### E.- INVESTIGACION

Consiste en la recolección de informaciones de parte de los funcionarios y empleados de la empresa, ésta puede ser formal e informal.

Es formal cuando se les pide que nos informen, pero además, que se vaya verificando lo que nos están informando.

Es informal cuando el auditor se conforma unicamente con lo que ha investigado de palabra, sin dar importancia a la verificación, esta medida informal no es muy recomendable, - ya que la información que se obtiene sólo de palabra, en un momento dado se puede prestar a engaño de parte de los empleados y funcionarios de la empresa.

F.- DECLARACIONES O CERTIFICACIONES

En ocasiones, cuando la importancia de los datos lo amerita, el resultado de las investigaciones realizadas por el auditor, se pone por escrito en forma de memorándums ó resume--nes de las investigaciones, firmados por las personas que participaron en ellas, ó en forma de documentos ó cartas dirigidas por dichas personas al auditor. Esta modalidad de poner por escrito y autentizar con la firma de los interesados el resultado de las investigaciones, se le llama declaraciones ó certificaciones.

G.- OBSERVACION

La observación es la técnica por medio de la cual el audi--tor se cerciora de ciertos hechos y circunstancias, principalmente los relativos a la forma como las operaciones se realizan, dándose cuenta personalmente, de modo abierto ó discreto, de la forma como el personal de la empresa realiza ciertas operaciones.

H.- CALCULO

Una parte de los datos de la contabilidad reflejados en los Estados Financieros, es el resultado de cálculo ó cómputos realizados sobre ciertas bases predeterminadas. Por ejem-

.../

plo el monto de intereses cobrados por anticipado que se --  
presenta como créditos diferidos ó el monto de la deprecia-  
ción aplicada durante el año, son resultados de cómputos --  
realizados sobre bases previamente determinadas. El audi--  
tor puede cerciorarse de la corrección numérica de estas --  
partidas, mediante el cálculo independiente de las mismas.

.../

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

Procedimientos de auditoría, son la ejecución de una ó varias -- técnicas, para verificar la corrección de una partida.

Esto se debe a que constantemente el contador público en su calidad de auditor, no puede obtener con certeza el resultado final de la revisión de una partida ó grupo de partidas con una sola - prueba, teniendo que recurrir a varias pruebas diferentes para - que pueda estar seguro de los resultados que ha obtenido y que - éstos son correctos.

En cuanto a que tipo de procedimientos se necesitan aplicar para la revisión de cada negocio, varia de acuerdo al tipo de empresa de que se trate, a la forma en que realiza sus tramites lleva su contabilización y su control, por lo que se hace difícil que se tenga una forma rígida de pruebas para examinar los rubros que - componen los estados financieros, teniendo que aplicar el contador público independiente su criterio profesional, para poder -- saber que técnicas ó pruebas se requieran aplicar, que le den la evidencia necesaria para tener plena seguridad en los resultados que obtuvo y poder fundamentar su opinión y que ésta sea objetiva.

No obstante despues de lo expuesto anteriormente, se puede decir que existen técnicas que son necesarias para que se obtengan resultados razonables, aunque pueden existir ciertos casos excepcionales en que no sean aplicables, ésto se basa en la experiencia que en auditorfa se ha tenido.

.../

EXAMEN DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO.

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

Los bienes comprendidos en la revisión a que se refiere este capítulo son: terrenos, edificios, construcciones en proceso y terminadas, maquinaria, estantería, muebles y equipo de oficina, - moldes, herramientas, equipo de transporte y similares.

Se considera conveniente que para efectos de una mejor comprensión de la terminología contable por personas ajenas a la profesión se aplique el término inmuebles, maquinaria y equipo, el que generalmente es conocido con el nombre de activo fijo ó activo fijo tangible.

OBJETIVOS DEL EXAMEN.

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

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

CONTROL INTERNO

El control interno aplicable a las operaciones relativas a los - inmuebles, la maquinaria y los equipos; se pueden resumir en los siguientes procedimientos, los cuales deben ser revisados por el auditor al llevar a cabo su trabajo.

Compras y altas.

- a) Debe existir una autorización formal para hacer una inversión en inmuebles, maquinaria ó equipo. Esta autorización requiere un estudio previo para determinar si la compañía - necesita hacer ese desembolso por la suma y en sentido que pretende dársele.
  
- b) La autorización mencionada se debe utilizar para compararla con el desembolso hecho efectivamente, y en caso de que ese valor sea en exceso de la cantidad inicialmente autorizada, se deben estudiar las razones del aumento y conceder una -- nueva autorización para el mismo. El control interno debe proveer un procedimiento para comprobar que se hayan recib<sub>i</sub>do los bienes, tal como exigir la firma de aceptación de -- los jefes de departamento ó secciones en las cuales van a - ser utilizados, antes de liquidar totalmente la cantidad -- contratada.

- c) Deben existir reglas definidas para distinguir las adicio-- nes al equipo de aquellas que representen gastos por conservación y reparaciones.
  
- d) Por lo que se refiere a las construcciones u órdenes de traabajo en proceso, conviene esa cuenta periódicamente, con -- objeto de registrar en su oportunidad y en forma definitiva las partidas que representen unidades terminadas ó gastos - acumulados por conservación y reparaciones.
  
- e) Para efectos de un control físico del activo fijo, periódicamente se deben efectuar inspecciones de esos bienen, aún cuando sea en forma rotativa y se deben ajustar los registros, de acuerdo con los resultados de esos trabajos.

Bajas o retiros.

- a) Deben existir una autorización formal para vender, retirar ó destruir las partidas que la compañía ya no tenga en uso.
  
- b) Las partidas que se vayan a reemplazar, deben ser mencionadas en el escrito de autorización para la compra de un nuevo equipo; de otra manera, debe indicarse que la compra se refiere a una adquisición.

- c) La compañía debe tener precisados los pasos necesarios, para informar a los directivos y al departamento de contabilidad, de las partidas destruidas ó retiradas, por ejemplo: - mediante copias de órdenes de embarque, de facturas y otra clase de memorándum debidamente autorizados, según las circunstancias.

#### Registros.

- a) La compañía debe registrar sus activos en cuentas que representen los bienes adquiridos, de acuerdo con sus características generales, y cuyo importe lo amerite por ejemplo; terrenos, edificios, maquinaria y equipo de producción, equipo de transporte, etc. En algunos casos valdrá la pena considerar la clasificación de los bienes por funciones más -- que por tipo, por ejemplo: producción, ventas, oficina, administraciones, etc., que se puede lograr a través de registros auxiliares.
- b) Conviene que los registros relativos al control de los bienes a que nos referimos, estén manejados por empleados independientes de aquellos responsables de la vigilancia y guarda de los bienes.

En resumen, podemos decir que el control interno es de suma importancia, tomando en cuenta que el objetivo que se persigue con un control interno de los activos fijos, es el de obtener una máxima eficiencia de operación del efectivo invertido en esos activos.

Existirá un buen control interno de los activos fijos, cuando se cumpla con los siguientes requisitos: los activos fijos sólo se habrán de adquirir cuando exista la aprobación de la persona ó personas autorizadas para este requisito. Deberá mantenerse un control físico de los activos fijos. Deberá establecerse una cuenta de control para cada grupo de activos fijos, amparados con un mayor auxiliar que contendrá el detalle. Todos los retiros y ventas de activos fijos, deberán ser autorizados, debiendo comunicarse tales hechos al departamento de contabilidad. Deberán efectuarse inventarios físicos de los fácilmente transferibles, deberán estar bajo el control del menor número posible de personas, si fuera posible los activos fijos pequeños y transferibles, deberán ser enviados a un lugar específico, para poder facilitar su control.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES AL ACTIVO FIJO.

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

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

Adquisiciones:

Las adquisiciones de activos fijos pueden ser por compra, por fusión, por aportaciones de capital, por construcciones ó instalaciones hechas por la propia compañía, etc. A continuación nos - referimos al trabajo que se recomienda llevar a cabo, para revisar las altas de bienes, según la operación de que se deriven.

- 1.- El auditor debe estudiar los registros, para apreciar el número de partidas, su importancia y el costo a que están registradas en la contabilidad.

.../

- 2.- Si los registros del cliente están manejados con cuidado y es fácil identificar las partidas que representan las adquisiciones de activo, el auditor podrá indicar en esos registros, mediante marcas las partidas seleccionadas para revisión.
- 3.- En una cédula para sus papeles de trabajo, indicará el significado de las marcas anotadas en los registros del cliente, y describirá el trabajo realizado, así como la extensión del mismo.
- 4.- En caso de que los registros del cliente sean deficientes ó confusos para seguir metódicamente una revisión, valdría la pena solicitar del cliente un resumen de las principales adiciones efectuadas en el ejercicio. Si no es posible lograr la cooperación del cliente en este aspecto, el auditor deberá obtener dicho resumen. De ahí seleccionará el auditor las partidas que desee comprobar.
- 5.- Además será necesario comprobar selectivamente las sumas de los registros.
- 6.- La revisión de los documentos debe abarcar la inspección de la factura ó del título de propiedad, de la autorización escrita para la adquisición, del pedido y de las notas de gastos y fletes correspondientes al traslado, así como de los gastos de instalación.

- 7.- Respecto a los terrenos, el auditor deberá obtener evidencia suficiente, respecto a la propiedad del terreno que tenga la empresa auditada, revisando los contratos de compra, las escrituras de propiedad, las pólizas de garantía, los recibos de pagos de impuestos prediales y demás documentos que amparen las autorizaciones de compra.
- 8.- Para comprobar la corrección de los asientos en los registros contables, concernientes a terrenos, se deberá inspeccionar los documentos contabilizadores.
- 9.- Las partidas de terrenos deberá valuarse de conformidad con la forma como fueron adquiridos, debiendo estar dicha valuación, de conformidad con los principios de contabilidad.

Cuando se adquieren propiedades por fusión ó en aportaciones de capital, deben ser comprobadas mediante: 1.- la inspección de las escrituras correspondientes, de las actas de asamblea de accionistas y de juntas de consejo de administración en que se hayan aprobado y 2.- de contratos que se hayan celebrado, considerando que se hayan cumplido con los requisitos legales y fiscales.

Cuando los terrenos hayan sido revaluados como consecuencia de incrementos permanentes en los precios de mercado de ellos ó también debido a que su costo original se haya considerado demasia-

do bajo en relación con su verdadero valor, el auditor deberá -- examinar los informes de los peritos valuadores, debiéndose revisar:

- 1.- Las actas en donde el consejo de directores haya autorizado la revaluación de los terrenos.
- 2.- Comprobando que se haya acreditado la cuenta de capital, de nominada superávit por revaluación.

#### Bajas

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

- 1.- Al hacer la inspección a la planta, se debe tener presentes las partidas que según los registros han sido dadas de baja, para comprobar que efectivamente no existen, ó tomar nota - de que el estado en que se encuentran ya no permite su aprovechamiento.

- 2.- Tener pláticas con funcionarios de la empresa y con las personas encargadas de manejar los equipos ó cuidar de las instalaciones, con objeto de obtener información acerca de movimientos importantes que físicamente hayan ocurrido en el activo fijo, para que al hacer los estudios en los registros y documentación, se tome nota de si esos movimientos se registraron adecuadamente.
  
- 3.- Investigación de las cuentas de resultados que puedan revelar créditos ó cargos por utilidad ó pérdida en venta de bienes de activo fijo.
  
- 4.- Investigación de las cuentas personales de los socios ó directivos de la empresa, que puede revelar el registro indebido de la venta de bienes de la empresa.
  
- 5.- Investigación de los retiros mencionados en las ventas.

En los casos de las ventas de activos fijos, se deberá comprobar que la utilidad ó pérdida resultantes, hayan sido registrados en los libros, y de que haya sido concluida la depreciación correspondiente.

### Recuentos Físicos

El auditor deberá cerciorarse de que el cliente efectúe recuentos físicos de los bienes de activo que representan inmuebles, maquinaria ó equipo con alguna periodicidad, aún cuando no necesariamente cada año, con objeto de verificar que las altas y retiros han sido registrados.

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

### Pequeñas herramientas y moldes

Existen diversos procedimientos para registrar la pequeña herramienta y los moldes en las empresas industriales; los principales podemos resumirlos como sigue:

- 1.- Cargar directamente a gastos de herramienta y moldes que se utilizan en el curso del ejercicio.

- 2.- Cargar al activo una suma estimada que se considere como la existencia normal permanente y traspasar a gastos todas las adiciones, así como las reposiciones sin considerar depreciación sobre esa existencia de herramientas y moldes.
- 3.- Cargar al activo todas las adiciones y depreciarlas a una tasa global.
- 4.- Cargar las adquisiciones al activo y depreciarlas a una tasa global, en la misma forma descrita en el punto número -- tres, solamente que para ajustar la cuenta a la existencia física, se hacen recuentos periódicamente para dar de baja lo que ya no se está utilizando.
- 5.- Conservar en las cuentas de activo, en este caso, solamente por lo que se refiere a los moldes, aquellos que están realmente en uso, clasificados de acuerdo con el modelo para el cual se están utilizando. Cada clase sería depreciada de acuerdo con la vida estimada probable y se haría los retiros por clase en su totalidad, cuando el modelo fuera cambiando. Este plan no se adapta a situaciones en las cuales no es posible hacer una clasificación definida por clase de producto a que se refieren los moldes.

En muchos casos será difícil llevar a cabo la auditoría de herramientas pequeñas que sean perecederas, después de estudiar y eva

lugar el control interno y la auditoría interna, relacionados con herramientas pequeñas, el auditor deberá tener especial cuidado en cerciorarse que todas las herramientas con vida útil superior a un año se incluyan dentro de las cuentas de activo. El auditor practicará recuentos selectivos en forma similar a los recuentos practicados con los inventarios.

.../

DEPRECIACION

Será necesario comprobar que el procedimiento seguido por la compañía para considerar la depreciación, es consecuente con el -- aplicado al ejercicio precedente. También será preciso verifi-- car los cálculos de la depreciación y revisar el movimiento de - las cuentas de depreciación acumulada.

Por lo que se refiere a la comprobación del cálculo de la provi-- ción correspondiente al ejercicio, es conveniente:

- 1.- Hacer pruebas con las que se pueda comprobar globalmente la depreciación, en el caso de que las tasas aplicables se com-- puten sobre la base de línea recta.
- 2.- En el caso de que existan una variedad de tasas para calcu-- lar la depreciación, ó que ésta se calcule sobre la base de la fecha de adquisición de los bienes, bastará con que el - auditor haga pruebas selectivas que le permitan comprobar - la correcta aplicación de las tasas correspondientes.

Por lo que se refiere a movimientos en las cuentas en que se re-- gistrará la depreciación acumulada, se deberá comprobar:

- 1.- Que los cargos correspondan a partidas dadas de baja, las - cuales debieron ser comprobadas a través de la revisión de

.../

las bajas de equipo.

- 2.- En cuanto a los créditos, éstos deberán coincidir con los cargos a resultados y se deberá investigar cualquier crédito adicional que no corresponda al movimiento de la depreciación correspondiente.

## GASTOS DE CONSERVACION Y REPARACIONES

El auditor debe revisar las prácticas seguidas por la compañía. Al efecto, deberá comparar los cargos del ejercicio que está revisando con los de los ejercicios anteriores, para investigar -- las variaciones de consideración que hubieran ocurrido. Muchas empresas han fijado en términos generales una cifra base para - clasificar como inversión ó gastos determinadas erogaciones, sin perjuicio de que para decidir la cuenta de cargo, se toma en - - cuenta la vida probable y la facilidad de control de los bienes adquiridos, ya sea que un bien tenga una corta vida probable y - su control físico es por naturaleza difícil, probablemente con-- venga considerarlo como gasto al utilizarlo por primera vez, las sumas inferiores a esa base se cargan a los resultados.

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

Son partidas de activo fijo:

- a) La sustitución de una partida previamente registrada como activo fijo, siempre que la anterior se dé de baja.

- b) La adición que prolonga apreciablemente la vida de un bien.
- c) Aquellos desembolsos que aumenten la vida de un bien.
- d) Las erogaciones que permiten que un bien sea adaptable para un uso diferente.

Son partidas que deben considerarse como gastos las siguientes:

- a) Restauran un bien a un estado adecuado de servicio.
- b) Conservan los bienes en un estado eficiente de operación.
- c) No aumentan el valor de la propiedad.
- d) No prolongan apreciablemente la vida de los bienes.

CAPITULO V

LOS EFECTOS DE LA INFLACION Y LA  
REEXPRESION DE ESTADOS FINANCIEROS

CONCEPTO Y ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LA INFLACION

Antes de introducirnos al tema fundamental de este capítulo ( la reexpresión de estados financieros ), consideramos que es importante presentar un panorama general en donde se citen algunos -- puntos de vista técnicos y de carácter político acerca de la inflación. Esto, con el objeto de tratar de comprender este fenómeno.

A continuación citamos dichas definiciones, las cuales han sido expresadas en diferentes épocas y momentos, lo mismo por especialistas personas físicas ó morales, como por entidades ó representantes gubernamentales al igual que por profesionistas del sector privado, individualmente ó a nivel institucional.

La inflación.- Representa un aumento en el índice general de -- precios de la economía, producido fundamentalmente por un incremento en el circulante, es decir, en el monto del dinero disponible en la economía de un país, sin un aumento en la producción - de dicha economía, como contrapartida que absorbe este nuevo circulante, los precios tenderán a subir ( Revista I.M.E.F., marzo de 1978, Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas ).

.../

" La inflación es un fenómeno complejo que amerita una estrategia integral, y que es provocada como costo de los cambios estructurales que se están induciendo en la economía mexicana ", - Licenciado Miguel de la Madrid.

" La inflación acrecienta los ingresos del Gobierno y permite a los políticos gastar más dinero del que pueden reunir mediante impuestos ", Hans F. Sennholz.

" La inflación es buena " Celso Furtado.

" La inflación es un tipo de impuesto muy peculiar, un verdadero impuesto directo...., es también un impuesto indirecto porque a medida que la inflación avanza, el contribuyente se ve incluido en escalafones cada vez más elevados de la progresividad fiscal, con lo que sin necesidad de que la Ley sea modificada, queda sometido a mayores niveles impositivos " Milton Friedman.

" Lenin afirmó que una forma de destruir a los países occidentales sin disparar un solo tiro, era a través de la corrupción de sus monedas " Manuel Espinoza Yglesias, Convención Bancaria, junio de 1981.

" La inflación es el resultado de la aguda concentración del ingreso " Raúl Prebisch.

" Con la única excepción del período de 200 años en que estuvo -  
vigente el patrón oro, prácticamente todos los gobiernos de la -  
historia han aprovechado su privilegio de emitir moneda para de-  
fraudar y robar al pueblo " Friedrich A. Hayek.

" La inflación es un fenómeno social, internacional, no es una -  
plaga involuntaria ó hecho sobrehumano, ajeno a la voluntad de -  
los hombres " Froylán M. López Narváez.

" La inflación reduce el poder de compra de los asalariados y -  
tiene efectos desastrosos en los desempleados, empeorando en es-  
ta forma, la distribución del ingreso y el bienestar real de los  
mexicanos " Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas.

" La inflación es una gran mentira fraudulenta, que nos saca de  
un bolsillo lo que parece obsequiarnos para el otro, y ha crea-  
do una máquina destructiva que una vez puesta en marcha, es muy  
difícil detener " Iñigo Laviada.

" ¿ Hemos pensado en que durante la mayor parte de nuestra vida  
independiente padecemos inflación e inestabilidad en todos los  
órdenes ?... El hecho es que México inicia apenas su vida adul-  
ta y es claro que sólo tiene dos alternativas; madurar ó malo--  
grarse... Los procedimientos tradicionales del sistema se han  
desgastado. Tiene que volverse capaz de producir más políticas  
adecuadas. Tiene que volverse capaz de hacer frente a los pro-

blemas económicos y sociales antes de que alcance proporciones - inmanejables " Lic. Pablo Aveleyra A. de A.

" A la inflación... que se considera como un mal necesario, un sacrificio en aras de crecer aceleradamente, pero sabemos muy bien que se trata de una enfermedad que erosiona el ahorro, la intermediación financiera, el consumo, las exportaciones y finalmente el crecimiento económico mismo... " Lic. Pablo Aveleyra.

" El Gobierno se abstiene de combatir la inflación y sigue gastando más de lo que tiene, porque el gasto público excesivo, es un eficaz instrumento para incrementar su poder y mantener subordinados a millones de codiciosos y ambiciosos. Además el gasto público excesivo es como el alcohol, pues estimula, marea, enferma a los gobernantes, por sus efectos directos y por la adulación de quienes disfrutan de sus favores " Iñigo Laviada.

En nuestra opinión, la inflación es el resultado de un aumento en los medios de pago, sin un aumento proporcional de bienes y servicios en el mercado, al intervenir la oferta y la demanda los precios tenderán a subir debido a que la cantidad demandada estará arriba de la cantidad ofrecida.

CAUSAS DE LA INFLACION

Debido a las consecuencias que todos padecemos dentro de una economía inflacionaria, consideramos que es importante describir algunas de las principales causas de este fenómeno:

- a) La desproporción entre la oferta y la demanda de productos y servicios, al crecer mayormente, tanto los demandantes -- como su capacidad de demanda, y la capacidad instalada para fabricar productos y satisfactores, ya que las dos cosas no se dan al mismo ritmo.
- b) La necesidad del Estado de cada vez obtener mayores recursos, para satisfacer su creciente necesidad de dinero.
- c) Aumento en el gasto público.
- d) Incremento del subsidio a empresas paraestatales que muchas veces no cumplen con su cometido.
- e) Importe de nuestra deuda externa y del servicio de la misma la cual es cada vez mayor y más costosa.
- f) La venta de materia prima al exterior es un precio barato.

g) Aumento de salarios no justificado y no repercutido en la productividad.

h) La intermediación excesiva que representa llevar al consumi dor final los productos requeridos.

.../

CONSECUENCIAS DE LA INFLACION

Igualmente citamos las consecuencias que se derivan de la inflación:

- a) Pérdida, baja ó deterioro del poder adquisitivo del dinero.
- b) Mayor concentración de la riqueza y por ende una peor distribución del dinero.
- c) Pérdida de competitividad internacional.
- d) Dependencias del exterior en lo comercial, en lo tecnológico y en lo financiero.
- e) Demandas laborales desproporcionadas.
- f) Establecimiento de precios tope en cierto tipo de productos, y éstos con el riesgo que dejen de existir por ser incosteables.
- g) Descapitalización de las empresas.
- h) Restricción en la formación de ahorro y de capital.
- i) Incremento en los costos de producción y distribución.

.../

- j) Abuso en la fijación de precios.
- k) Anticipación en la compra de bienes y servicios.
- l) Incremento de la demanda de productos, que puede llegar a -  
provocar consumismo, y ésto origina escasez de productos.
- m) Se opta por invertir en inmuebles más que en inversiones --  
financieras como son las acciones.

LA INFLACION Y SUS EFECTOS ENFOCADOS A LA CONTABILIDAD.

4.1.- La Contabilidad Disciplina Informativa.

La Contabilidad ha sido una disciplina que ha servido adecuadamente a las necesidades de información que requieren todos los interesados en el desarrollo y operación de una entidad económica.

El producto de la contabilidad se presenta en los estados financieros que tradicionalmente se han elaborado, es decir:

- a) Estado de situación financiera
- b) Estado de resultados
- c) Estado de movimientos de capital contable
- d) Estado de origen y aplicación de recursos ó  
Estado de cambios en la situación financiera.

Desafortunadamente y en base a las consecuencias de la inflación, mencionadas en el punto 3, dicha información ha perdido fundamentación, debido a que las cifras presentadas no son actualizadas, por lo tanto no reflejan los - -

.../

efectos de la inflación en la situación financiera de las empresas.

Consideramos conveniente recordar, para efectos de mejor comprensión, las características y propiedades que la contabilidad posee.

De esta manera, tenemos tal y como lo establece el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que " la contabilidad financiera, es una información cuantitativa expresada en unidades monetarias, de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos -- identificables y cuantificables que la afectan, con el -- objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar -- decisiones, en relación con dicha entidad económica ".

Por consiguiente las características de dicha información deben de proporcionarse de tal manera que traten de cumplir los objetivos del enunciado antes mencionado.

Las características que deben satisfacer este tipo de información, las podemos presentar de la siguiente manera:

\* Ver cuadro en la siguiente hoja .

		Relevante
	Contenido	Veraz
	Informativo	Significativo
Utilidad	Adecuación	Comparable
	Oportunidad	

CARACTERISTICAS

		Estabilidad
Confiabilidad		Objetividad
		Verificabilidad

Se supone que la información debe de ser adecuada al ó a los usuarios de la misma, es decir, que cuando se vaya a emplear pueda ser comprendida en la utilización para la - toma de decisiones consecuentemente se requerirá que los datos contenidos en la información proporcionada, cumplan con algunos requisitos básicos, que pueden resumirse en - dos que son: oportunidad y adecuación.

En específico, la oportunidad se refiere al hecho de disponer de los datos necesarios en el momento preciso y no después, aunque sea necesario sacrificar en cierta medida la exactitud de las cifras. Su aspecto esencial radica en el hecho de que el usuario utilice esta información en su proceso de toma de decisiones, aún cuando los datos -- presentados impliquen cifras estimadas de hechos ó even-- tos, debido a que no se han determinado en toda su magnitud.

La adecuación se refiere a que, al usuario se le propor-- cionen fundamentos que él comprenda y de los cuales pueda obtener antecedentes para poder seleccionar de entre las alternativas existentes.

Por otra parte, se establece que la información contable debe observar, además de la calidad de su veracidad, las particularidades de comparabilidad entre si y con otras -

entidades; ésto es, para que se tenga la seguridad y la evidencia en cuanto a lo fidedigno de las cifras.

La confiabilidad es la característica por la cual el usuario acepta y utiliza los estados financieros para poder tomar decisiones.

La estabilidad del sistema indica que su operación no cambia en el tiempo y que los informes financieros que produce, han sido obtenidos aplicando los mismos métodos para la obtención de los datos para su cuantificación y para su presentación.

En cuanto a la objetividad de la información, se considera que ha sido elaborada de acuerdo a la realidad de la situación y a las reglas del sistema.

La verificabilidad de toda la operación del sistema, da opción y seguridad para que puedan aplicar pruebas para validar la información producida.

#### 4.2.- Principios Contables.

Para la mejor comprensión del objetivo del capítulo que nos ocupa, es importante mencionar los principios de Contabilidad que afectan la actualización de las cifras con-

.../

tenidas en la información financiera de las empresas.

Así tenemos que; tal y como lo establece el " Instituto Mexicano de Contadores Públicos " La información contable financiera se ha fundado, tradicionalmente, en el principio de " valor histórico original ". Este principio se basa en que las cifras de los estados financieros se expresan en términos de unidades monetarias y que, cuando esta unidad ó medida de valor es constante, la importancia relativa de un bien queda razonablemente medida por las cantidades de efectivo que se afecten ó su equivalente a la estimación razonable de que ello se haga al momento en que se consideren realizados contablemente ".

Dichas cifras pierden su significado en épocas de fluctuaciones intensas ó frecuentes de los precios y cuando ésto sucede, las cifras presentadas en la información contable financiera, reflejan datos equivocados, ya que no se están ajustando a la situación cambiaria que rige en ese momento, esta deficiencia de la información puede conducir a decisiones desfavorables y peligrosas para las empresas y para la economía nacional.

## 5.- SOLUCION

### 5.1 ANTECEDENTES

Los problemas ocasionados por la deformación de la información financiera tradicional ( basada en el valor histórico ) y por la falta de comparabilidad producida por las desviaciones de esquema utilizado sin guías de acción concretas, han sido preocupación sobresaliente de la profesión contable en los últimos años. Conciente de estos problemas y de la necesidad de resolverlos, la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ha desarrollado diversos estudios sobre las posibles soluciones y divulgado las alternativas de corrección de la información financiera que parecen tener un mayor respaldo técnico y ser susceptibles de aceptación generalizada en nuestro medio.

" Como resultado de la investigación y de la auscultación efectuadas, La Comisión ha confirmado que ":

- a).- Es urgente ofrecer lineamientos para la solución de un problema tan complejo, a fin de rescatar la significación de la información financiera. Estos lineamientos, que no pretenden una solución ideal, deben ser sencillos y prácticos para que su aplicación esté al alcance de todas las empresas.

.../

- b).- A pesar de todas sus deficiencias, es innegable que el esquema contable tradicional ha sido útil y confiable para la comunidad de negocios por un largo período. El grueso de la actividad económica, está representado por las transacciones que realizan las empresas. El registro de estas transacciones utilizando a la moneda como denominador común, constituye la ocupación fundamental de la contabilidad y le permite preservar las características de objetividad y verificabilidad que la información financiera, necesariamente, debe satisfacer. Consecuentemente no debe abandonarse el costo histórico, sino complementarse destacando los efectos principales de las fluctuaciones intensas ó frecuentes que dicha información oculta.
- c).- Sería reprochable desterrar la práctica ya aceptada, de revaluación de activos fijos, incorporada a un número importante de estados financieros. Por el contrario, sería deseable que la misma se generalice y así se disminuyan los casos de la falta de comparabilidad en la información financiera.
- d).- Es aventurado pronunciarse por un método único de corrección cuando no existe consenso al respecto, pero a la vez, es necesario mantener la comparabilidad de

la información financiera y evitar la utilización -- indiscriminada de la variedad de métodos disponibles.

e).- Existen además problemas conceptuales y técnicos, -- cuya resolución solo podrá lograrse a través de ma-- yor análisis, difusión y experimentación. En parti-- cular dada la controversia que existe respecto a la determinación y tratamiento de los efectos que produ-- ce en los resultados la posición monetaria de las em-- presas y la retención de partidas no monetarias, se concluye que aún no existen bases sólidas para reque-- rir que los ajustes que pudieran derivarse de estas partidas y la actualización directa del patrimonio, se incorporen a los estados financieros básicos.

De lo apuntado en los incisos anteriores, se desprende -- que, ante las circunstancias, es inapropiado abandonar la información financiera basada en el tradicional costo his-- tórico, pero al mismo tiempo, es necesario iniciar el pro-- ceso de corrección de las deficiencias que dicho esquema -- origina en el ambiente de fluctuaciones intensas y frecuen-- tes en los precios. A la fecha se carece de bases sólidas para permitir que los ajustes correctivos se incorporen a los estados financieros básicos. Consecuentemente debe -- adoptarse un proceso evolutivo y experimental que en forma ordenada y sistemática, pruebe la validéz y utilidad de -- aquellos métodos de ajuste que cuentan con mayor respaldo--

técnico y menor dificultad de aplicación y e preserven --  
la imparcialidad y objetividad de la información contable.

## 5.2 REQUISITOS DE LOS METODOS

Debido a la situación actual que sufre el país, en la que se contempla un panorama de precios cambiantes y por ende no se presentan datos reales en los informes financieros -- de las distintas entidades económicas, se crea la necesi-- dad de emplear métodos ó técnicas que ayuden a superar y a actualizar dichos datos, ó cifras, con el fin de que éstas estén acordes con la realidad.

Para que los métodos necesarios nos proporcionen la solu-- ción a esta situación, es necesario que como mínimo cum- -- plan con los siguientes requisitos:

- a) Abarcar aspectos dentro de los cuales sea mayor el -- impacto de la fluctuación de precios.
- b) Mantener una relación lógica entre los criterios y -- políticas establecidos.
- c) Considerar en su utilización de manera equitativa, -- tanto sus efectos positivos, como los negativos.

### 5.3.- METODOS APLICABLES EN LA ACTUALIZACION DE CIFRAS

Existen dos métodos que cumplen con los requisitos expuestos en el punto 5.2, y éstos son:

- a) Método de Ajuste por cambios en el nivel general de precios.
- b) Método de Actualización de costos específicos.

.../

6.- METODO DEL NIVEL GENERAL DE PRECIOS.

6.1.- En qué consiste:

Este es uno de los métodos que reconoce como adecuados el - Instituto Mexicano de Contadores Públicos en la reexpresión de la información financiera.

Sus características y fundamentos requieren de la observancia y determinación de los siguientes aspectos:

- 1.- Distinguir las partidas monetarias de las no monetarias de los estados financieros.
- 2.- Localizar las fechas de adquisición de las partidas no monetarias.
- 3.- Obtener el índice de precios para actualizar al nivel general de precios, las inversiones no monetarias.
- 4.- Aplicación de dicho índice a las partidas no monetarias.
- 5.- De acuerdo a las partidas monetarias, determinar la pérdida ó utilidad por posición monetaria.

Consideramos necesario definir las partidas monetarias y las no monetarias, ya que son términos que se emplean en este punto:

- a.1) Las partidas monetarias son aquellas cuyo valor está establecido por una cantidad fija de dinero, independientemente de los cambios en el nivel general de los precios, por ejemplo, partidas cuyos montos son fijados por contrato ó en otra forma, en términos de unidades monetarias.

Aquellas de las cuales se dispone en operaciones de cobro ó pago a terceros.

Las partidas monetarias representan por lo tanto, derechos u obligaciones sobre cantidades nominales de dinero. Causan un incremento ó disminución del poder adquisitivo de sus propietarios, cuando se dan cambios en los índices generales de precios.

- a.2) Las partidas no monetarias a diferencia de las monetarias, otorgan a sus poseedores derechos u obligaciones sobre bienes ó servicios no necesariamente expresados por cantidades fijas de dinero.

Sus tenedores no ganan ni pierden poder adquisitivo durante los períodos de inflación, ya que éstas conservan su valor aunque dicho valor se exprese en términos de una menor ó mayor cantidad de unidades monetarias equivalentes. Se puede disponer de ellas por medio del uso, consumo, venta ó aplicación a resultados, algunos ejemplos de partidas no monetarias son los siguientes:

- 1.- Inversiones temporales en acciones u obligaciones.
- 2.- Moneda extranjera
- 3.- Pagos anticipados.
- 4.- Inventarios con la excepción de los que están bajo pedido.
- 5.- Inversiones intercompañías, debido a que representan derechos sobre bienes y servicios.
- 6.- Activos no circulantes que representan derechos de propiedad ó uso.
- 7.- Ingresos recibidos por anticipado, y créditos diferidos.

.../

- 8.- Impuestos diferidos.
- 9.- Estimaciones para garantías, expresan obligaciones futuras.
- 10.- Utilidades por realizar en ventas en abonos.
- 11.- Ingresos y gastos.
- 12.- Capital contable que representa la inversión de los propietarios de la empresa.

El elemento fundamental de este método que es el índice de precios lo podríamos definir como; una medida estadística que presenta el cambio porcentual sufrido en los precios - de un bien en dos momentos de un período. Se obtiene de -- acuerdo a la publicación periódica que hace el Banco de -- México en su revista " Indicadores Económicos ".

La determinación de dicho índice, se basa en considerar en 5162 artículos y servicios reunidos en 162 ciudades del - país, en referencia al índice de precios al consumidor, -- que es el que se debe adoptar para efectos de actualiza- -- ción de cifras.

Dicho comportamiento, es una consecuencia acumulada de los diferentes índices presentados desde el punto de partida del lapso que se está analizando hasta la fecha actual.

Cálculo del Ajuste:

$$\text{Costo original de la partida} \times \frac{\text{Índice al final del período}}{\text{Índice a la fecha de adquisición}} =$$

= Costo de la partida en términos de pesos al final del período.

Resultados por posición monetaria:

Es el resultado de tener inversiones de activos fijos e inventarios que aumentan su valor nominal al tiempo que disminuye el de la moneda, mientras que al mismo tiempo se mantienen pasivos que siguen siendo deudas en moneda corriente.

La posición monetaria puede ser larga ó corta dependiendo de la diferencia entre los activos monetarios y los pasivos monetarios.

Si los activos monetarios son superiores a los pasivos monetarios, la empresa absorbe el efecto de la inflación.

Si los activos monetarios son inferiores a los pasivos monetarios, los acreedores absorben el efecto de la inflación.

Como consecuencia hay la posibilidad de utilidad por posición monetaria en períodos inflacionarios.

6.2 Aplicación del método de ajuste por cambios en el nivel general de precios.

Presentar las cifras correspondientes a inventarios, inmuebles maquinaria y equipo incluyendo su depreciación.

Capital social y utilidades acumuladas en moneda con valor a la fecha del cierre del ejercicio. Si se hubieran dado cambios por una modificación en la cotización de la moneda e incluidos a las inversiones permanentes, las cifras que se tomarán serán las que correspondan de acuerdo a los costos originales.

Presentar las cifras del costo de ventas en moneda con valor adquisitivo al momento de realizarse.

Presentar las cifras de depreciación en moneda con valor adquisitivo correspondiente a los períodos en que se llevará a cabo dicha depreciación, por lo general el resultante del promedio anual.

Sumar ó restar al total de los ajustes anteriores, los resultados significativos originados por un cambio en la cotización de la moneda ( peso ) a través de la afectación a resultados ó a varias cuentas de activo, ( como inventarios y activo fijo según el caso ), la diferencia obtenida. El saldo resultante de los ajustes mencionados, comprenderá la utilidad ó pérdida por posición monetaria.

6.3 Cómo se calcula ( Ejemplo ) Boletín B-7

- 1.- El efecto de la inflación en la información financiera, se determina y revela por primera vez al 31-XII-78, habiéndose también reexpresado los estados financieros de 1977 como punto de partida.
- 2.- La Cía empezó a operar el 1o.I-76, y en esa fecha se pagó el capital social y se adquirió el activo fijo por \$ 20,000.00. En junio de 1978, se compró un activo fijo adicional por \$ 2,000.00
- 3.- El método de valuación de inventarios es costo promedio.
- 4.- El índice nacional de precios al consumidor, es como sigue:

Dic. 31, 1978	140%
Dic. 31, 1977	116%
Enero 1o., 1976	100%

Se considera que durante 1976, no hubo inflación.

- 5.- El activo fijo se está depreciando en 10 años; se --  
considera que esta vida útil es adecuada.
  
- 6.- El peso se devaluó de \$ 10 a \$ 14 pesos por unidad -  
de moneda extranjera al 31-XII-78, ocasionando una -  
pérdida por el pasivo en moneda extranjera de - - --  
\$ 2,400.00
  
- 7.- Se incluye para la solución las dos opciones que pue-  
den seguirse en los estados básicos para el trata- -  
miento contable de las diferencias en cambios:
  - a) Registro de las diferencias en cambios en los re-  
sultados del ejercicio en que se determinan, ó
  
  - b) Capitalización de las pérdidas en cambio, origi-  
nadas por pasivos que se identifiquen con acti--  
vos no monetarios. En el desarrollo de ambas op-  
ciones, la información complementaria arroja las  
mismas cifras.

.../

Ajustes:

Opción A ( La pérdida en costos a resultados )

(1) Reexpresión del inventario

	INDECE	COSTO	AJUSTE
1978	\$ 4,000 X 109.37%	= \$ 4,375	- 4,000 = \$ 375
1977	\$ 3,000 X 108 %	= \$ 3,240	

Cálculo de índices promedio acumulado:

	1978	1977
Indice inicial	116%	100%
Indice final	<u>140</u>	<u>116</u>
Suma	<u><u>256%</u></u>	<u><u>216%</u></u>
Promedio	<u>128%</u>	<u>108%</u>

$$\text{aplicable a 1978} = \frac{140\%}{128\%} = 109.37\%$$

(2) Reexpresión del costo de ventas.

$$\text{Inventario inicial} \quad \$ 3,240 \times \frac{128\%}{116\%} = \$ 3,575$$

$$\text{Compras} \quad 9,000 \times 100\% = 9,000$$

Menos inventario final	(4,375) X	$\frac{123\%}{140\%}$	= (4,000)
			8,575
Menos costo de ventas histórico			<u>8,000</u>
Ajuste:			\$ 575 =====

(3) Activo Fijo

	1977	
	COSTO	%
Costo (Ene. 1, 1976)	\$ 20,000	X 116 = \$ 23,200
		X
		1978
		AJUSTE NO.
120.7 =	\$ 28,000	\$ 8,000.-
Costo (Jun. 30 1978)	2,000	
109.37	<u>2,187</u>	<u>187.-</u>
	\$ 30,187	\$ 8,187 (3a)
	=====	=====
Depreciación Acumulada	<u>4,000</u>	X 116 = \$ <u>4,640</u>
120.7 =	\$ 5,600	1,600 (3b)
NETO	<u>16,000</u>	<u>18,560</u>
	=====	=====



(5) Reexpresión de la ganancia monetaria inicial y de las utilidades acumuladas de años pasados:

a) Ganancia monetaria inicial de		\$ 1,320.-
b) Ajuste a utilidades acumuladas iniciales:		
Utilidades acumuladas reexpresadas al principio del año		2,200.-
Menos utilidades acumuladas -- según costo histórico		( <u>2,000.-</u> )
c) Reexpresión del año		
Ganancia monetaria acumulada	\$ 1,320 X 20.7%	273.-
Utilidades acumu- ladas al princi-- pio del año	2,200 X 20.7%	<u>455.-</u>
	TOTAL	\$ 728.-

(6) Al correr los ajustes (5a) a (5b), en la cuenta de corrección monetaria, el saldo de esta cuenta representa la ganancia monetaria acumulada

\$ 1,840

Comprobación de la ganancia monetaria del ejercicio:

Posición monetaria neta pasiva

Al principio del ejercicio 9,000

Al final del ejercicio 7,000

Si no hubo fluctuaciones fuertes durante el ejercicio, puede suponerse que durante todo el año se mantuvo una posición monetaria pasiva de \$ 7,000.00 y de \$ 2,000.00 más (\$9,000) los primeros 6 meses del año.

Determinación de ganancias monetarias

\$7,000 todo el año produjeron  $\frac{140\%}{116\%}$  Índice final .-  
ganancias de Índice inicial

100% ó 20.7% \$ 1449.

2,000 primeros 6 meses 128% Índice promedio- 100% ó  
produjeron ganancias de 116% Índice inicial  
10.35%

Iguales a \$ 207 en la mitad del año que llevados a --  
pesos de fin de año, arrojan  $207 \times \frac{140}{128} =$  226.00

Ganancias monetarias del año en pesos de  
fin de año 1,675.00

Ganancias monetarias determinada por di-  
ferencia 1,840.00

Diferencia \$ 165.00

La diferencia anterior obedecida a que al  
gunas cifras del estado de resultados -  
están expresadas en pesos promedio del  
año, en tanto que la pérdida en cambios  
está en pesos de fin de año. La canti-  
dad de \$ 165 representan el monto nece-  
sario para expresar en pesos de fin de  
año, las cifras de resultados que están  
en en pesos promedios del año.

Pérdida antes de ganancias por posición  
 monetaria \$ 4,235

Pérdida en cambios incluídas en cifra -  
 anterior 6,000

Utilidad expresada en pesos promedio --  
 del año \$ 1,765

Cifra necesaria para expresar la utili-  
 dad anterior en pesos de fin de año - -

\$ 1,765 X (  $\frac{140}{128}$  - 1 )

1,765 X 0.09375 = \$ 165

(7) Traspaso de la pérdida en cambios ó la  
 utilidad monetaria acumulada \$ 2,400

Resumen de efectos			
Efecto neto en	Costo Histórico	Reexpresado	Dife- rencia
Inventarios	\$ 4,000	\$ 4,375	\$ 375
Activo Fijo	<u>15,900</u>	<u>21,678</u>	<u>5,778</u>
	\$ 19,900	\$26,053	\$6,153

Efecto aplicado como sigue:

Capital Social		\$ 3,200	
Utilidades Acumuladas de años pasados		655	
Ganancias monetarias acumuladas		1,033	
Utilidad del año			
Aplicación de la pérdida cambiaria a la ganancia monetaria acumulada	2,400		
Costo de ventas	( 575)		
Depreciación	<u>( 560)</u>	<u>1,265</u>	<u>\$6,153</u>

Opcion B ( Se capitaliza las pérdidas en cambios ):

- (1) Reexpresión del inventario (igual que en opción A)
- (2) Reexpresión del costo de ventas (igual que en --- opción A)
- (3) Activo fijo

		CAPITALI-		VALORES		
		ZACION DE		SEGUN		NO.
		PERDIDAS	TOTAL	INDICES	AJUSTE	
		CAMBIARIAS				
Costo	\$22,000	\$2,400	\$ 24,400	\$30,187	\$ 5,787	(3a)
Depre-						
cia--						
ción						
acumu-						
lada.	( 4,000)		( 4,000)	( 5,600)	(1,600)	(3b)
	<u>18,000</u>		<u>20,400</u>			

Depre-						
cia--						
ción						
de --						
1978			( 2,400)	( 2,090)	( 509)	(3c)
			\$ <u>18,000</u>	\$ <u>21,678</u>	\$ <u>3,678</u>	

Depreciacion

de 1978:

\$ 2,000 X 128% = 2,560.00

100 X 100% = 100 \$ 2,660.-

Depreciación a costo -

histórico 2,400.-

Faltante cargado a resul-

tados \$ 260.-

Depreciación reexpresada 2,909.-

Menos depreciación cargada 2,660.-

a resultados.

Remanente cargado a co--

rección monetaria 249.-

NETO

\$ 509.-

.../

Los ajustes de 4 y 5 son iguales a la opción A

(6) Aplicación de la pérdida Cambiaria  
previamente capitalizada a la ga--  
nancia monetaria acumulada \$ 2,400

(7) Después de correr los ajustes ante-  
riores, la cuenta liquidadora de -  
corrección monetaria arroja un sal-  
do de \$ 1,840.- que representa la  
utilidad por posición monetaria --  
del año, la que se traspasa a la -  
utilidad monetaria acumulada

Resumen de efectos

	Costo His- tórico.	Reexpresado	Diferencia
Efecto neto en:			
Inventarios	\$ 4,000	\$ 4,375	\$ 375
Activo Fijo	<u>18,000</u>	<u>21,678</u>	<u>3,678</u>
TOTAL	\$22,000 =====	\$26,053 =====	\$4,053 =====

.../

Efecto aplicado como sigue:

Capital social	\$ 3,200
Utilidades acumuladas de años pasados	655
Ganancia monetaria acumulada	1,033

Utilidad del año:

Costo de Ventas	( 575 )		
Depreciación	( 260 )	( 835 )	\$4,053

6.4 VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL METODO DEL NIVEL GENERAL DE PRECIOS - -

VENTAJAS:

- 1.- Conserva el costo histórico
- 2.- Es objetivo y de aplicación uniforme
- 3.- Mejora las bases para la determinación de la utilidad.
- 4.- Evita la descapitalización de las empresas.

.../

5.- Es accesible para todo tipo de empresas

6.- Su implantación es más barata

**DESVENTAJAS:**

1.- Los índices no consideran los cambios en la calidad ó las mejoras en los bienes que forman la muestra.

2.- Los índices representan promedios de cambios en una diversidad de bienes y servicios.

3.- No refleja el valor real de los activos, porque es difícil que la inflación general de los mismos, coincida con los específicos.

7.- METODO DE ACTUALIZACION DE COSTOS ESPECIFICOS

7.1.- En que consiste:

Este método es otra alternativa que la profesión contable en diversas partes del mundo, ha propuesto como solución al problema de la inflación.

Esta solución, actualización de costos específicos en realidad no es un método de ajuste al problema inflacionario, sino un sistema contable completo, distinto al costo histórico y tiene poco tiempo en que se ha considerado seriamente su aplicación práctica en vista de los cambios drásticos en el ambiente económico de las empresas que causaron que la información basada en costos históricos perdiera relevancia.

El método de valores actualizados no pretende convertir la contabilidad en un proceso continuo de valuación de los bienes de la empresa, de tal manera que los registros contables reflejen en todo tiempo el valor real ó comercial de los mismos.

La contabilidad de valores actualizados no modifica la esencia misma de la estructura contable, sino que como consecuencia del aumento de los precios de los bienes con motivo del fenómeno inflacionario, cuando los activos se

.../

extinguen en beneficio de la generación de ingresos y se convierten en un costo, en el estado de pérdidas y ganancias debe actualizarse el cargo a resultados para que sea coincidente en tiempo y naturaleza con el ingreso generado ya que no resulta procedente comparar los ingresos por -- ventas actuales en costos históricos acumulados en varios períodos atrás.

Aplicación del método de actualización de costos específi  
cos:

La aplicación de este método consiste en lo siguiente:

Presentar los importes del activo fijo, así como su res--  
pectiva depreciación a su costo específico actualizado al  
cierre del ejercicio.

Presentar los importes de capital social y utilidades acu--  
muladas de acuerdo al poder adquisitivo prevaleciente al  
cierre del ejercicio.

Presentar los importes de los costos de venta actualiza--  
dos de los artículos vendidos al momento de su realiza--  
ción.

Presentar los importes de depreciación del ejercicio de --  
acuerdo a los costos actualizados de las inversiones per--

manentes mantenidas durante el ejercicio.

Sumar o restar el total que presenten los ajustes anteriores, los resultados esenciales producidos por cambios en la cotización de la moneda, a través de la afectación a resultados ó a varias cuentas de activo ( como inventarios y activos fijos según el caso ) la diferencia obtenida.

Obtener la utilidad ó pérdida generada por posición monetaria efectuada durante el período, aplicando al promedio de los saldos netos de activo, factores obtenidos por el Índice Nacional de Precios al consumidor.

Obtener la diferencia producto de los ajustes anteriores que fijará el superávit por conservación de los activos monetarios.

Las partidas actualizadas y aplicables a inversiones permanentes se obtendrán por valuadores independientes ó en mejor caso cuando se tengan índices específicos por ramas industriales, publicados por el Banco de México, la actualización la podrá llevar a cabo la empresa.

En caso de aplicar el método de costos específicos se tendrá que considerar claramente que el propósito de dicho -

.../

avalúo es actualizar cifras de los estados financieros. -  
Dicho trabajo técnico deberá satisfacer mínimamente los -  
siguientes requisitos:

Presentar los valores asignados a cada bien como resulta-  
dos de su valor neto de reposición, salvo que haya la in-  
tención de no reponerlos.

Mantener una congruencia de clases y características de -  
los bienes en revaluación, así como su integración y cui-  
dado de no omitir ninguno de la clase.

Igualmente se debe obtener la vida útil probable que le -  
resta al bien y su valor de desecho.

En los casos en que la revaluación se haya llevado a cabo  
por valuadores independientes en ejercicios inmediatos an-  
teriores, el ajuste de cifras se podrá efectuar en ejerci-  
cios siguientes utilizando los índices específicos que co-  
rrespondan a su rama industrial ó el Índice Nacional de -  
Precios al Consumidor, siempre que no transcurran mas de  
cinco años ó que dicho índice no presente un aumento del  
50% ó más con relación al mismo avalúo en ese caso se - -  
practicará un nuevo avalúo.

7.2.- Como se calcula ( Ejemplo ) Boletín B-7

- 1.- El efecto de la inflación en la información financiera se determina y revela por primera vez al 31-XII-78 habiéndose también reexpresado los estados financieros de 1977 como punto de partida.
  
- 2.- La compañía empezó a operar el 1o. de enero de 1976 y en esa fecha se pagó el capital social y se adquirió el activo fijo por \$ 20,000.00. En junio de 1978 se compró un activo fijo adicional por \$ 2,000.00
  
- 3.- Se consideró que el método de valuación de inventarios es " UEPS " la rotación de estos inventarios es de una vez al año y sus costos de reposición a fines de 1978 y 1977 fueron como sigue:

1978	\$ 5,000.00
1977	4,000.00

- 4.- El activo fijo original fue revaluado por un experto independiente al 31-XII-78. Se pidió al valuador que también proporcionará información al 31-XII-77. Los datos obtenidos fueron:

	1978	1977
Costo de reposición	\$ 45,000.00	\$ 30,000.00
Valor neto de reposición	36,000.00	26,000.00
Vida útil remanente	13 años	14 años

Este activo originalmente se estaba depreciando en 10 años.

Se consideró que el costo y la depreciación en 10 - - años del activo adquirido en 1978, no ameritaban co-- rrección.

5.- El peso se devaluó de \$ 10 pesos a \$ 14 pesos por unidad de moneda extranjera al 31-XII-78, ocasionando - una pérdida por el pasivo en moneda extranjera de - - \$ 2,400 pesos.

6.- El capital social se reexpreso con base en el índice nacional de precios al consumidor y los índices apli-cables fueron:

1978	140%
1977	116%

Se considera que durante 1976 no hubo inflación.

.../

7.- Este ejemplo incluye para su solución las dos opciones que pueden seguirse en los estados básicos para el tratamiento contable de las diferencias en cambios:

- a) Registro de las diferencias en cambios en los resultados del ejercicio en que se determinan, ó
- b) Capitalización de las pérdidas en cambios originados por pasivos que se identifiquen con activos no monetarios. En el desarrollo de ambas alternativas, la información complementaria arroja las mismas cifras.

#### Ajustes

Opción A: Pérdida en Cambios a Resultados.

##### 1.- Reexpresión del inventario

Costo de reposición	\$ 5,000.00
Menos costo "UEPS"	<u>3,000.00</u>
Efecto	\$ <u><u><u>2,000.00</u></u></u>

##### 2.- Revaluación del activo fijo original

Costo de reposición	\$ 45,000.00
Costo Histórico	<u>20,000.00</u>
Efecto	\$ <u><u><u>25,000.00</u></u></u>

.../

Cálculo de la nueva depreciación anual:

Costo de reposición	\$ 45,000.00
Nueva vida probable	*15.00
Depreciación anual ajustada	3,000.00

\* 13 años pendientes más 2 devengados

3.- Depreciación acumulada inicial de activo original:

Saldo según libros	\$ 4,000.00
Ajustada a la nueva vida probable	<u>6,000.00</u>
	\$ 2,000.00
	=====

4.- Depreciación del año del activo original:

Según Libros	\$ 2,000.00
Ajustado	<u>3,000.00</u>
Efecto	* \$ 1,000.00

\*Depreciación de 1978

Depreciación al 6.66%	\$ 2,500.00
del activo fijo promedio	
Depreciación costo Histórico	
rico	<u>2,000.00</u>

Faltante que se aplica a resultados	\$ <u>,500.00</u>
-------------------------------------	-------------------

.../

Depreciación del año		
6.66% s/ \$ 45,000.00	\$ 3,000.00	
Cargo a resultados	<u>2,500.00</u>	
Cargo a corrección monetaria		\$ <u>500.00</u>
		\$* <u><u><u>1,000.00</u></u></u>

5.- Reexpresión del capital social:

\$ 8,000 X 140% = \$ 11,200.00	
Valor Original	<u>8,000.00</u>
Efecto	\$ <u><u><u>3,200.00</u></u></u>

6.- Reexpresión del superávit por retención de activos no monetarios y de las utilidades acumuladas de años pasados.

a) Registro del superávit por retención de activos no monetarios al principio del año

\$ 9,520.00

b) Ajuste a utilidades acumuladas iniciales:

Utilidades acumuladas reexpresadas al principio del año

Menos utilidades acumuladas según costo histórico

\$ 2,200.00

( 2,000.00 )

Efecto

\$ 200.00

.../

c) Reexpresión del año	AJUSTE
Superávit por retención de activos no monetarios \$ 9,520 X 20.7 % =	\$ 1,971.00
Utilidades acumuladas al principio del año \$ 2,200 X 20.7 % =	<u>455.00</u>
	\$ <u><u><u>2,426.00</u></u></u>

7.- Determinación de la ganancia monetaria del ejercicio:

Posición monetaria neta pasiva

Al principio del ejercicio	\$ 9,000.00
Al fin del ejercicio	7,000.00

Si no hubo fluctuaciones fuertes durante el ejercicio, puede suponerse que durante todo el año se mantuvo una posición monetaria pasiva de \$ 7,000 y de \$ 2,000 más (\$9,000.00) los primeros 6 meses del año.

Determinación de ganancias monetarias

$$\$ 7,000 \times \frac{140\% \text{ Índice Final}}{116\% \text{ Índice Inicial}} - 100\% \text{ ó } 20.7\% \quad 1,449.00$$

$$\$ 2,000 \text{ primeros 6 meses} \times \frac{128\% \text{ Índice promedio}}{116\% \text{ Índice Inicial}}$$

100% ó 10.35 = \$ 207 pesos a la mitad del año  
que llevados a pesos de fin de año, arrojan

$$207 \times \frac{140}{128} = \underline{\underline{226.00}}$$

.../

Ganancia monetaria del año en pesos de fin de año	\$ 1,675.00
Más diferencia que se analiza en el ejemplo de índices	<u>165,00</u>
TOTAL	\$ <u><u>1,840.00</u></u>

8.- Aplicación de la pérdida cambiaria a la ganancia monetaria previamente determinada \$ 2,400.00

9.- El saldo final de la cuenta de corrección monetaria ( \$ 7,314 ) representará el incremento anual del superávit por retención de activos no monetarios y se traspasa a esta cuenta.

.../

Resumen de efectos:

	COSTO HISTORICO	REEXPRESADO	DIFERENCIA
Inventario	\$ 3,000.00	\$ 5,000.00	\$ 2,000.00
Activo Fijo	<u>15,900.00</u>	<u>37,900.00</u>	<u>22,000.00</u>
TOTAL	<u>\$ 18,900.00</u>	<u>\$ 42,900.00</u>	<u>\$24,000.00</u>

Aplicada a:

Reexpresión del capital

social \$ 3,200.00

Superávit por actualiza-

ción de activos 18,805.00

Pérdida monetaria acumu-

lada (560.00)

Reexpresión de utilidades

retenidas al principio de

año: 655.00

Pérdida cambiaria aplica-

da a la utilidad moneta--

ria. 2,400.00

Depreciación \$ (500.00) \$ 1,900.00 \$ 24,000.00

.../

Opción B: Se capitaliza la pérdida en cambios:

1.- Reexpresión del inventario ( igual que opción A )

2.- Revaluación del activo fijo original

Costo de reposición \$ 45,000.00

Costo histórico incluyendo \$ 2,400.00

de pérdida en cambios capitalizada 22,400.00

Efecto \$ 22,600.00

Cálculo de la nueva depreciación anual:

Costo de reposición \$ 45,000.00

Nueva vida probable \* 15.00

Depreciación anual ajustada 3,000.00

\* 13 años pendiente más 2 devengados.

3.- Depreciación acumulada inicial de activo original

Saldo según libros \$ 4,000.00

Ajustada a la nueva vida probable 6,000.00

Efecto \$ 2,000.00

4.- Depreciación del año

Según Libros \$ 2,300.00

Ajustado 3,000.00

Efecto \$ \* 700.00

.../

\*Depreciación de 1978

Depreciación al 6.66%

del activo fijo promedio \$ 2,500.00

Depreciación costo histó

rico 2,300.00

Faltante que se ajusta a

resultados \$ (200.00)

Depreciación del año

6.66% S/\$ 45,000.00 3,000.00

Cargo a resultados 2,500.00 \$ 500.00

Cargo a corrección monetaria \$ \*700.00  
=====

Los ajustes del 5 al 7 son iguales que la opción A.

8.- Aplicación de la pérdida cambiaria previamente capitalizada a la ganancia - - (pérdida) monetaria \$ 2,400.00

9.- Después de correr los ajustes anteriores, la cuenta liquidadora de corrección monetaria arroja un saldo de \$ 7,314 que representa el incremento anual del superávit por retención de activos no monetarios.

Resumen del efecto:

	COSTO HISTORICO	REEXPRESADO	DIFERENCIA
Inventario	\$ 3,000.00	\$ 5,000.00	\$ 2,000.00
Activo Fijo	<u>18,000.00</u>	<u>37,900.00</u>	<u>19,900.00</u>
TOTAL	<u>\$ 21,000.00</u>	<u>\$ 42,900.00</u>	<u>\$21,900.00</u>

Aplicada a:

Reexpresión del capital social	\$ 3,200.00	
Superávit por retención - de activos no monetarios	18,805.00	
Pérdida monetaria acumulada	(560.00)	
Reexpresión de utilidades retenidas al principio de año	655.00	
Utilidad del año - Depreciación	<u>(200.00)</u>	<u>\$21,900.00</u>

NOTA: En este caso la pérdida cambiaria capitalizada en los Estados Básicos, se lleva a resultados por no existir ganancias monetaria acumulada de ejercicios anteriores, si la hubiese habido, la pérdida cambiaria se hubiese traspasado a esa cuenta - en la información suplementaria.

.../

7.3.- VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL METODO DE COSTOS ESPECIFICOS

VENTAJAS:

- 1.- Presenta por separado la utilidad de operación y las utilidades por retención de activos.
- 2.- Proporciona una imagen de la empresa más aproximada a la realidad en esa fecha.
- 3.- Evita la descapitalización de la empresa al asegurar el mantenimiento físico del capital.
- 4.- La información generada es mas relevante, para fines administrativos que la del sistema de costos históricos.

DESVENTAJAS:

- 1.- Es difícil obtener el valor actual de algunos activos
- 2.- Su operación es más costosa
- 3.- Para muchos será mas difícil de interpretar en algunos puntos.

- 4.- Implica un gran cambio en cuanto al marco teórico actual, pues abandona algunos principios fundamentales.
  
- 5.- No revela las pérdidas ó ganancias monetarias derivadas de enfrentar el efecto específico de la inflación en la empresa, con la inflación general.

C O N C L U S I O N E S

El Activo Fijo está integrado por los bienes, derechos y propiedades de naturaleza permanente, que son necesarios para el funcionamiento del negocio y al mismo tiempo sirven como medio para lograr sus fines primordiales y no estan destinados para su venta.

Las adquisiciones de Activo Fijo son los aumentos al activo, los cuales pueden ser por compras, por construcciones hechas por la propia empresa, por fusiones, por donaciones, etc., llevados a cabo durante el transcurso del ejercicio que se examina.

En cuanto a las bajas de activo, se realizan cuando se eliminan en forma definitiva del servicio, así como la eliminación de su costo en las cuentas que las contienen.

La auditoría de Estados Financieros es el exámen analítico y sistemático que con apego a las normas de auditoría generalmente aceptadas realiza el Contador Público sobre los Estados Financieros, para cerciorarse de la razonabilidad de la situación financiera y de los resultados de las operaciones reflejadas en los Estados Financieros.

Las técnicas de auditoría son los métodos que utiliza el auditor durante la realización de su trabajo para tener bases con que poder fundamentar su opinión sobre los Estados Financieros presenta

dos, estas técnicas de auditoría no son de aplicación general a -- cualquier empresa, sino de acuerdo al tipo de empresa ó giro de la misma se utilizan las que más se adecúen al caso.

En cuanto a la revisión de los inmuebles, maquinaria y equipo, sus objetivos son el de verificar que éstos sean propiedad de la empresa, que estén reflejados correctamente en los Estados Financieros, cerciorarse que los métodos de valuación sean los adecuados, en si que se tenga un adecuado control de los mismos.

Asimismo, es de gran importancia la revisión del control interno de los activos fijos tomando en cuenta que el objetivo que se pretende es el de obtener una máxima eficiencia de operación del efectivo invertido en esos activos.

Debido a la situación actual que sufre el país en la que se observa un panorama de precios cambiantes y por lo consiguiente que no se presenten datos reales en los Estados Financieros, hace necesario que se empleen métodos que nos ayuden a la actualización de datos ó cifras con el finde que esten acordes con la realidad, dichos métodos son: Método de Ajuste por Cambios en el Nivel General de Precios y el Método de Actualización de Costos Específicos.

En cuanto al método del nivel general de precios, esté es objetivo debido a que los factores de ajuste que se utilicen deben ser de una fuente independiente a la empresa, lo que facilita los cálculos de la reexpresión.

A diferencia de los Estados Financieros tradicionales, la contabilidad ajustada a niveles generales de precios utiliza como unidad de medida pesos constantes, esto es cantidades equivalentes de dinero en términos de poder adquisitivo general, esto hace un tanto difícil de comprender la información que se presenta por la poca familiaridad que se tiene con este método. Pero una vez familiarizados con la elaboración de los Estados Financieros ajustados, esto se reduce a cálculos.

Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios. La objetividad de este método depende del método que se utilice para la obtención de los datos ( valores ), motivo por el cual se debe de informar la fuente de donde se obtuvieron dichos datos. La obtención de estos datos no representan valores reales y exactos, -- sino una estimación de los valores.

En cuanto a la comparación con otras empresas, se puede observar -- como ha afectado la inflación a cada empresa.

En sí este método se puede emplear independientemente del fenómeno de la inflación, ya que los resultados que se obtengan serían iguales a los del Costo Histórico.

La preparación de este método es más costosa en el caso de que la revaluación se haya llevado a cabo por valuadores independientes, esto es, implica cierto costo adicional para la entidad.

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

- CONTABILIDAD GENERAL  
MAXIMINO ANZUREZ  
2a. EDICION 1978 ED. PORRUA
- CONTABILIDAD I  
M. SASTRIAS  
ED. ESFINGE 1978
- AUDITORIA  
KOHLEK ERICK  
EDITORIAL DIANA
- PRINCIPIOS BASICOS DE  
AUDITORIA  
HOMES ARTHUR  
CIA. EDITORIAL CONTINENTAL
- AUDITORIA PRACTICA  
LUIS RUIZ DE VALASCO  
ALEJANDRO PRIETO  
QUINTA EDICION
- PRONUNCIAMIENTOS DE LAS  
NORMAS DE AUDITORIA  
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES  
PUBLICOS
- ELEMENTOS DE AUDITORIA  
VICTOR M. MENDIVIL E.  
ED. ECASA
- MANUAL DEL CONTADOR PUBLICO  
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES  
PUBLICOS
- CONTABILIDAD PARA INFLACION  
STICKNEY Y. ROMAN L. WEIL  
SIDNEY DAVIDSON, CLYDE P.  
EDITORIAL CECSA  
ED. 1978.

LA NUEVA INFLACION

RENE A. BECERRA  
HERRERA HNOS. SUCS. S.A.  
MEX. 1976

INFLACION LA EXPERIENCIA DE  
LA PRESENTE DECADA

ROS. V.  
ECONOMIA MEXICANA NUM. 1  
CIDE MEXICO 1979.

PROPOSICION PARA EL AJUSTE  
DE LOS ESTADOS FINANCIEROS  
POR CAMBIOS EN EL NIVEL GE-  
NERAL DE PRECIOS.

COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTA-  
BILIDAD DEL I.M.C.P.  
REVISTA CONTADURIA PUBLICA  
MEXICO, SEPTIEMBRE DE 1975.

B-7 REVELACION DE LOS EFECTOS  
DE LA INFLACION EN LA INFORMA-  
CION FINANCIERA

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES  
PUBLICOS.

REEXPRESION DE ESTADOS FINAN-  
CIEROS

JAIME DOMINGUEZ OROZCO  
1a. EDICION 1982  
ED. FISCALES ISEF, S. A.