

2ej
8013



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**AUDITORIA DE
ACTIVO FIJO**

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

**QUE EN OPCION AL GRADO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA**

**P R E S E N T A :
JOSE RIVERA MONTALVO**

**PROFESOR DEL SEMINARIO
C. P. FRANCISCO TORRES GUILLEN**

MEXICO, D. F.



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E
AUDITORIA DE ACTIVO FIJO

	PAG.
INTRODUCCION	1
CAPITULO PRIMERO	
GENERALIDADES.	
1.- CONCEPTO DE ACTIVO FIJO	3
2.- IMPORTANCIA	4
3.- CLASIFICACION	4
4.- DEPRECIACION	6
5.- PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD APLICABLES	12
6.- REVALUACION	15
7.- EFECTOS FINANCIEROS DE LA REVALUACION	18
CAPITULO SEGUNDO	
CONTROL INTERNO.	
1.- CONCEPTO	21
2.- OBJETIVOS	21
3.- ELEMENTOS	22
4.- RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR EN RELACION AL CONTROL INTERNO.	26
5.- METODOS DE EVALUACION	27
6.- CONCLUSION	28
CAPITULO TERCERO	
AUDITORIA.	
1.- CONCEPTO	31
2.- CLASIFICACION	32
3.- OBJETIVO DE LA AUDITORIA	38
4.- NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS	39
5.- NECESIDAD DE LA AUDITORIA	40

CAPITULO CUARTO

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

1.- ANTECEDENTES	44
2.- ADQUISICIONES	46
3.- BAJAS	48
4.- RECHENTOS FISICOS	49
5.- PEQUEÑAS HERRAMIENTAS Y MOLDES	49
6.- DEPRECIACIONES	50
7.- GASTOS DE CONSERVACION Y REPARACIONES	51
8.- PAPELES DE TRABAJO	54
8.1 CONCEPTO	54
8.2 CONTENIDO	54
8.3 FINALIDAD	54
8.4 IMPORTANCIA	55
8.5 PLANEACION	55
8.6 OBJETIVO	56
8.7 CLASIFICACION	56
8.8 INDICES Y MARCAS.	57
 CONCLUSIONES.	 62
 BIBLIOGRAFIA.	 63

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

Uno de los rubros más importantes en los estados financieros, principalmente para las empresas que se dedican a producir y satisfacer necesidades, es el Activo Fijo, porque representa la espina dorsal de toda empresa industrial.

Conforme ha avanzado el tiempo, se ha visto que el gran desarrollo industrial en nuestro país se ha incrementado notablemente, a través de la infinidad de empresas que existen actualmente, estas empresas para llevar a cabo sus objetivos necesitan realizar fuertes inversiones en Maquinaria y Equipo, las cuales vienen a constituir una de las partes más importantes de las empresas, por lo tanto, considero que es necesario fijar políticas, donde se establezcan lineamientos y métodos que permitan registrar y controlar adecuadamente los bienes que forman el Activo Fijo, así como para mostrar información veraz y oportuna en la situación financiera de las empresas, a través de sus estados financieros.

Al sobrevenir eventos económicos que afectan a las entidades económicas, hace que el empresario, no sólo haga inversiones, sino que se auxilie de elementos que le ayuden a conducir eficazmente su negocio, a través de los servicios que diversos profesionales pueden prestarle. Uno de esos servicios es la auditoría de estados financieros, la que le indicará si el valor del Activo Fijo que presenta el balance general corresponde al costo de adquisición o construcción menos la depreciación acumulada de dichos activos, que si los valores que muestran los rubros del Activo, Pasivo y Capital son reales, que si las inversiones realizadas fueron adecuadas a las necesidades de la empresa, etc.

Por las razones anteriormente mencionadas, y la necesidad de conocer que tan importante es el Activo Fijo en las empresas industriales, he seleccionado este trabajo de investigación denominado: Auditoría de Activo Fijo. En páginas siguientes trataré de expresar lo más importante de este estudio.

Espero que este esfuerzo realizado sea de alguna utilidad a los compañeros - estudiantes, a las generaciones futuras y a la propia Facultad de Contaduría y Administración.

CAPITULO 1

GENERALIDADES

- 1.- CONCEPTO DE ACTIVO FIJO.
- 2.- IMPORTANCIA
- 3.- CLASIFICACION
- 4.- DEPRECIACION
- 5.- PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD
- 6.- REVALUACION
- 7.- EFECTOS FINANCIEROS DE LA REVALUACION

ACTIVO FIJO

1.- CONCEPTO.

Son propiedades, bienes materiales o derechos que en el curso normal de los negocios no están destinados a la venta, sino que representan la inversión de capital de una empresa en las cosas usadas o aprovechadas por ella, de modo continuo, permanente o semi-permanente en la producción o en la fabricación de artículos para la venta o en la prestación de servicios a la propia negociación, a su clientela o al público en general.

También se incluyen las inversiones en acciones, bonos y valores emitidos por empresas afiliadas. (1)

Son activos tangibles que:

- a) tiene una empresa para usar en la producción o suministro de bienes y servicios, para rentar a otros, o para propósitos administrativos, y pueden incluir las partidas para mantenimiento o reparación de dichos activos;
- b) han sido adquiridos o contruidos con la intención de emplearlos sobre una base continua;
- c) no están destinados a la venta en el curso normal del negocio.

Los derechos sobre bienes tomados en arrendamiento que cumplan con el criterio de los incisos a), b) y c) pueden considerarse como activo fijo en ciertas circunstancias. (2)

Está constituido por todas aquellas inversiones con carácter de permanencia en el tiempo de su disposición por la empresa, estas inversiones pueden ser bienes reales o materiales, inmateriales, financieros o simplemente gastos imputables a un solo ejercicio.

Es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de actividades empresariales y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabrica-

(1) Terminología del Contador.
Mancera Hermanos. 9a. Edición. 1982.
Editorial Banca y Comercio, S.A.

(2) Norma Internacional de Contabilidad # 16
Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad
IMCP. 1a. Edición. 1982.

ción de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos - para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no con la finalidad de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones. (1)

IMPORTANCIA.

El activo fijo está compuesto por inversiones fuertes y de un valor cuantioso.

En las empresas industriales al presentar sus Estados Financieros ven que el activo fijo representa un sector muy importante y de mucho cuidado, pues es la columna vertebral de la empresa en la cual se basa para lograr su objetivo, pues estos bienes deben ser susceptibles de recuperación y capaces de producir utilidades, también se pueden mencionar los activos fijos de las empresas de servicios - públicos, casas comerciales, empresas manufactureras, etc.

Es indispensable manejar con mucho cuidado sus registros contables, su valuación, su depreciación, etc. siempre buscando que los Estados Financieros reflejen su situación real en un momento determinado, de donde se tomarán las decisiones - pertinentes por los directivos de la empresa.

2.- CLASIFICACION DEL ACTIVO FIJO.

Activo Fijo Tangible.- Son aquellos bienes susceptibles de ser tocados, adquiridos para obtener un servicio por estar ligado directamente a la empresa.

Estos servicios son funciones que coordinados eficientemente constituyen el logro de una finalidad como es la de una empresa en marcha y en desarrollo.

Tangibles creados por el hombre y sujetos a depreciación:

Edificios.- Comprende todos los edificios que son patrimonio de la empresa, cualquiera que sea su clase y función como: Edificaciones industriales, comerciales, sociales, etc.

Instalaciones.- Son los trabajos realizados con el fin de que los bienes - estén en condición de uso, como: agua, luz, calefacción, -

(1). Prontuario de Leyes Fiscales. I.S.R.
Javier Moreno Padilla.
Editorial Trillas. 9a. Edición. 1984.

aire acondicionado, etc.

Mobiliario y Eq. de Oficina.- Refleja el valor de los muebles de oficina, como: máquinas de escribir, sumar, calcular, libreros, escritorios, sillones, etc. utilizados por los distintos servicios de la empresa y propiedad de la misma.

Maquinaria y Equipo.- Abarca el conjunto de instrumentos y máquinas por medio de las cuales se ajusta directamente el proceso productivo o se realizan los trabajos auxiliares necesarios para el mismo.

Equipo de Transporte.- Esta cuenta comprende los elementos móviles propiedad de la empresa para transportar personas, animales o cosas, y son: automóviles, ferrocarriles, barcos, aviones y atracción animal, etc.

Tangibles hechos por la naturaleza y sujetos a agotamiento.

Terrenos.- Comprende porciones de tierra, afectos a obra de infraestructura como son: solares, fincas, etc. propiedad de la empresa. La característica de este bien es que: No es depreciable, agotable ni amortizable, es todo lo contrario incrementa su valor.

Bosques.- Abarca todo el poblado de árboles de donde se extrae la madeira. Deja de ser agotable si se replantan.

Canteras.- Lugar donde se extrae piedra u otros minerales.

Minas.- Excavaciones que se hacen para extraer metales en bruto.

Yacimiento de petróleo.- Sitio donde se extrae el petróleo crudo.

Activo Fijo Intangible.- Son valores o cosas que no pueden ser tocadas materialmente, se originan durante el desarrollo de la compañía y su influencia.

Intangibles inventados por el hombre y sujetos a amortización.

Crédito Mercantil.- Cantidad que se paga por el traspaso de una empresa, en atención a: el lugar que ocupa, a su clientela, a la calidad de sus productos, a sus marcas de fábrica, a su nombre comercial, etc.

Patentes y Marcas.- Es el costo de los derechos concedidos por la ley a los beneficiarios de la explotación de patentes, marcas, modelos, licencias, etc.

Concesiones y Derechos.- Esta cuenta se registra al costo de las concesiones otorgadas por el Estado o corporaciones locales que no que dan incorporadas a ninguna inversión material específica.

3.- DIFERENCIA ENTRE ACTIVO FIJO TANGIBLE E INTANGIBLE.

ACTIVO FIJO TANGIBLE

- 1.- Son útiles por sus calidades físicas
- 2.- Están sujetos a la vista y de ser tocados.
- 3.- Están sujetos a depreciación (excepto los terrenos).
- 4.- Están supeditados a mantenimiento y conservación.
- 5.- Ocupan un lugar físico.
- 6.- Tienen un valor propio por sí solo.
- 7.- Es de naturaleza objetiva.
- 8.- Están supeditados a incrementar su valor.
- 9.- Tienen una vida prolongada.

ACTIVO FIJO INTANGIBLE

- No dependen de sus calidades físicas.
- No pueden ser tocados ni vistos.
- Están sujetos a amortización.
- Sufren baja definitiva.
- No ocupan un lugar físico.
- Su valor lo adquiere junto con la empresa o ésta se lo da.
- Es de naturaleza subjetiva.
- No lo pueden hacer.
- Tienen una vida limitada.

4.- DEPRECIACION.

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 tienen), entre la vida útil estimada de la unidad. Por lo tanto, la depreciación contable es un proceso de distribución y no de valuación.

Principios de Contabilidad. Boletín C.6.
Inmuebles Maquinaria y Equipo 1974.
I.M.C.P., A.C.

Es la pérdida de valor útil debido al empleo, uso o desgaste, y a la acción del tiempo y los elementos.

Es la baja de valor que sufre un bien debido al transcurso del tiempo a que están sometidos en uso.

PRINCIPALES CAUSAS QUE ORIGINAN "LA DEPRECIACION".

"Deterioro y desgaste"

- a) Son causas naturales por el uso que provienen de fricción, vibración y otros procesos inherentes a la operación.
- b) La decadencia causada por la oxidación, cristalización y otros procesos naturales que son inevitables con el transcurso del tiempo.

"Daño o deterioro extraordinario".

- a) Son accidentes más o menos inevitables, por ejem.: la rotura del motor de un vehículo, estos percances afectan la vida de servicio del equipo, aún cuando el daño pueda ser reparado.

"Extinción o agotamiento".

Es una fase de la depreciación semejante al agotamiento, este término se aplica a activos como: animales, árboles frutales, fertilidad de la tierra, etc. La extinción mide la disminución de valor, siempre que la edad o el uso contínuo acarreen una declinación definida en la fuerza de producción.

"Posibilidad limitada de uso"

Este factor se refiere como una 'disminución en la utilidad' y se puede aplicar a instalaciones montadas en la planta para un fin específico de duración limitada.

"Elementos inadecuados"

Estas causas se deben al crecimiento y al desarrollo físico del negocio. ROY B. KESTER en su libro (Contabilidad Teoría y Práctica Vol. II) enumera 4 clases o causas de inadecuación:

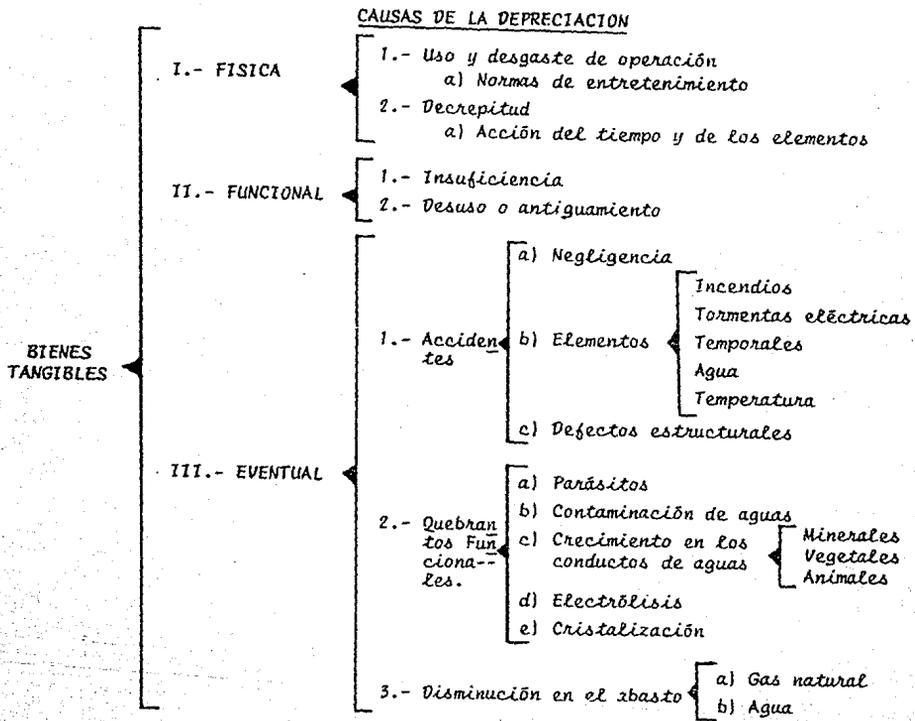
- 1) Cambio de sistema o de la propiedad, como, cuando una planta se cambia de una ciudad a otra.
- 2) Motivos económicos.- Cuando se adopta el sistema de proveer solamente a las necesidades inmediatas.
- 3) Las nuevas condiciones no previstas.- Cuando se presenta inesperadamente un mercado mucho más amplio.
- 4) Causas exteriores.- Cuando las necesidades municipales hacen necesario reemplazar un sistema de cables aéreos por una conducción subterránea.

"Obsolescencia"

Este término abarca los efectos del progreso, de los inventos y de las mejores técnicas.

Concepto.- Es la condición o proceso por el que las unidades cesan gradualmente de ser útiles o productivas como parte de la propiedad a causa de un cambio de circunstancias. (1)

(1) Manual del Contador.
W.A. Paton. Editorial UTEHA.



BIENES INTANGIBLES

Derechos { 1.- De Duración limitada
2.- Renunciados

AMORTIZACION.

Es el proceso de reducir a gastos los activos intangibles que tienen una duración limitada.

AGOTAMIENTO.

Es la disminución de valor que proviene de la extracción o remoción de los recursos naturales.

IMPORTANCIA DE LA DEPRECIACION.

Tiene gran importancia tanto en el aspecto económico como en lo contable, debido al gran descubrimiento de las tecnologías más avanzadas, sobre todo en la Maquinaria y Equipo Industrial más moderno en la actualidad, con lo cual la depreciación se requiere estrecharla no sólo en función de la capacidad del servicio, sino también del tiempo que sea costable tenerlos en operación. (1)

5.- METODOS DE DEPRECIACION

Es el conjunto de procedimientos que provienen de cálculos matemáticos para llegar a la fórmula que proporcionará la cuota periódica que irá afectando a los costos y gastos por la pérdida de valor del bien.

Existen muchos métodos de depreciación, pero a continuación se mencionan algunos y los más importantes.

METODO DE ANUALIDADES.- Consiste en calcular el importe de una anualidad, a una tasa de interés adecuada, para que al final de números de años en que se estime la vida probable de una propiedad de un monto igual al costo de reposición de la misma.

El importe de cada anualidad se invierte en forma tal que, con los intereses correspondientes se obtiene el monto deseado.

METODO SOBRE LA PRODUCCION.- Se calcula la depreciación dividiendo el costo de la propiedad entre el número de unidades que pueda producir durante el término

(1) Elementos de Contabilidad
ROBERT N. ANTHONY
Fondo Educativo Interamericano, S.A.
Edición 1970.

de su vida probable y se carga a los costos de producción, una suma proporcional al número de unidades producidas.

Cuando la utilidad del activo no pueda estimarse en relación con el volumen de la producción, se hace el cálculo sobre la base del número de horas que puede estar en servicio dicho activo. En otros casos, la depreciación puede computarse distribuyendo el costo original del activo en relación a la clase de servicios que proporcione.

DEPRECIACION COMBINADA.- El porcentaje que se usa para calcular la depreciación de una serie de bienes, compuesta de un gran número de ellas que más o menos se encuentran relacionados en su uso o aplicación, cuyo valor individual es pequeño y cuya duración no es uniforme, entonces el porcentaje se escoge como representativo del promedio de la depreciación, constituyendo lo que se llama un "Porcentaje combinado de depreciación" con objeto de evitarse el trabajo de calcular separadamente la depreciación correspondiente a cada par tida.

DEPRECIACION DECRECIENTE SOBRE SALDOS.- Consiste en calcular al final de cada año un porcentaje fijo sobre los saldos de las cuentas de activo, ya disminuidos por el importe de la depreciación considerada en años anteriores.

DEPRECIACION ACELERADA.- Este método consiste en distribuir en un plazo mínimo el costo de inversión de un bien o sea en un número de años menor en comparación al que normalmente se pudiera considerar para recuperar el costo de dicha inversión.

DEPRECIACION EXTRAORDINARIA.- El deterioro que se origina bajo circunstancias anormales, como en el caso de la producción forzada o precipitada que obliga a no llevar a cabo las reparaciones correspondientes en su oportunidad. Las condiciones climáticas frecuentemente son las causas de una depreciación más rápida, en tales casos debe considerarse una depreciación de este tipo.

DEPRECIACION REAL.- La depreciación que no se determina por medio de cálculos técnicos, sino en virtud de una inspección ocular o directa de las propiedades del negocio. No es la diferencia entre el costo original y el valor actual, sino que se aprecia por medio de un porcentaje sobre su costo original o sobre su costo de reposición a los precios vigentes en la fecha de la estimación.

Por ejemplo: Si una propiedad vale el 85% del precio de una nueva a la que sea exactamente igual, la depreciación real es del 15% de su costo o de su costo de reposición según las circunstancias.

No debe confundirse la "Depreciación Real" con los cambios de valor motivados por oscilaciones de las escalas de precios.

METODO DE LINEA RECTA. - En este método sólo se toma en consideración el tiempo transcurrido para fijar la depreciación.

La diferencia entre el costo del activo y su valor de desecho, se distribuye en tantas partes iguales, como es el número de años de su vida probable. Cada año se carga a los costos de operación la parte proporcional correspondiente.

Para comprender este método es necesario conocer los siguientes términos:

Valor original.- Precio al que fue adquirido el bien.

Vida Probable.- Tiempo que se estima que pueda durar en servicio el bien.

Valor de Desecho.- Precio considerado que puede tener el bien después de haberse usado durante su vida probable.

Depreciación total.- Es la diferencia entre el valor original y el de desecho.

De lo anterior se desprende la siguiente fórmula:

$$\text{Depreciación anual} = \frac{\text{Valor original} - \text{Valor de desecho}}{\text{Vida Probable.}}$$

Este método es el más sencillo y el que deben utilizar las empresas para depreciar sus activos fijos, además lo establece la Ley del Impuesto sobre la renta. (1)

6.- PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD APLICADOS AL ACTIVO FIJO.

Los principios de contabilidad son guías o caminos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros.

(1) Terminología del Contador
Mancera Hermanos
9a. Edición. 1982
Editorial Banca y Comercio

Los principios de contabilidad que identifican y delimitan al ente económico y a sus aspectos financieros son: La entidad, la realización y el período contable.

Los principios de contabilidad que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación, son: El valor histórico original, el negocio en marcha, y la dualidad económica.

El principio de contabilidad que se refiere a la información es el, de: Revelación suficiente.

Los principios de contabilidad que se refiere a las clasificaciones anteriores como requisitos generales del sistema, son: Importancia relativa y consistencia.

Los principios de contabilidad aplicables al rubro de activo fijo son:

ENTIDAD.- La actividad económica es realizada por entidades identificables, las que constituyen combinaciones de recursos humanos, naturales y de capital, coordinados por una autoridad que toma de decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad.

A la contabilidad le interesa identificar la entidad que persigue fines económicos particulares y que es independiente de otras entidades.

Se utilizan dos criterios para identificar una entidad: 1) conjunto de recursos destinados a satisfacer una necesidad social con estructura y operación propios, 2) centro de decisiones independiente con respecto al logro de fines específicos, es decir, a la satisfacción de una necesidad social. Por tanto, la personalidad de un negocio es independiente de la de sus accionistas o propietarios y en sus estados financieros sólo deben incluirse los bienes, valores, derechos y obligaciones de este ente económico independiente. La entidad puede ser una persona física, una persona moral o una combinación de ambas.

VALOR HISTORICO ORIGINAL.- Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afectan o su equivalente, o 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 parcialidad y objetividad de la informa-

ción contable.

Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel 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.

CONCEPTO DEL COSTO O SU EQUIVALENTE.

"El costo de adquisición" incluye: el precio neto pagado por los bienes, sobre la base de efectivo o su equivalente, más todos los gastos necesarios para tener el activo en lugar y condiciones que permitan su funcionamiento, tales como, los derechos y gastos de importación, fletes, seguros, gastos de instalación, etc.

"El Costo de construcción" incluye: los costos directos e indirectos incurridos en la misma, tales como materiales, mano de obra, costo de planeación e ingeniería, gastos de supervisión y administración, impuestos y gastos originados por préstamos obtenidos para ese fin, que se devenguen durante el período efectivo de la construcción. Dicho período termina cuando el bien está en condiciones de entrar en servicio, independientemente de la fecha en que sea traspasado a las cuentas del activo fijo en operación.

Los intereses devengados durante el período de construcción e instalación del activo, pueden capitalizarse cargándose al costo del mismo, o llevarse a cuentas de resultados.

La capitalización de los intereses es permitida en virtud de que el activo no produce ningún beneficio durante el período de construcción e instalación para cubrir los mismos. Este razonamiento está basado en el principio de obtener una relación más justa entre los costos y los ingresos.

El interés devengado a partir de que el activo está en condiciones de entrar en servicio debe cargarse a los gastos, y de ninguna manera es justificable su capitalización.

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

Los activos fijos recibidos como aportación de capital deberán considerarse a su valor de mercado, si dicho valor excede al valor nominal de los títulos representativos del capital entregado a cambio, el valor excedente se consi-

dera como "Superavit pagado", en el caso de déficit, deberán ajustarse las cuentas de activo fijo correspondientes y en su caso las de capital exhibido.

DUALIDAD ECONOMICA.- Se constituye de:

- 1) Los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines y,
- 2) Las fuentes de dichos recursos, que a su vez son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen considerados en su conjunto.

REBELACION SUFICIENTE.- La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

IMPORTANCIA RELATIVA.- La información que aparece en los estados financieros debe mostrarse los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

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 financieros 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. [1]

7.- REVALUACION.

CONCEPTO.- Es el exceso del valor de reposición actual, determinado por técnicos independientes sobre el costo del activo fijo registrado en la conta-

[1] Esquema de la teoría básica de la Contab. Financiera
Comisión de principios de Contabilidad. 1971.

bilidad de una empresa.

ORIGEN.- Son estimaciones de valor que provienen de avalúos que exceden a los costos de adquisición.

CAUSAS QUE ORIGINAN LA REVALUACION.

- a) Crecimiento de la población que origina un aumento de valor en los bienes raíces.
- b) Pérdida del poder adquisitivo de la moneda que produce un incremento en el nivel de precios.
- c) Causas especiales como pueden ser la prohibición de importaciones de ciertos bienes como:
 - 1.- Activos fijos nacionales.- Cuyo valor se ve afectado debido a la inflación interna del país.
 - 2.- Activos fijos extranjeros.- Cuyo valor se incrementa debido a la inflación interna del país de origen, y a las fluctuaciones en los tipos de cambio de la moneda entre las fechas de adquisición y cierre del ejercicio contable.

SUPERAVIT.- Es la diferencia entre el capital contable y el capital social exhibido.

Es el exceso del activo total sobre la suma del pasivo y capital social exhibido.

De las definiciones anteriores se concluye con la definición de:

SUPERAVIT POR REVALUACION.- Es el que proviene de la diferencia entre las cifras en libros con que se haya considerado el activo y su valor apreciado a una fecha determinada.

Debido a que en la mayoría de los casos el valor en libros de las cuentas de activo fijo se aleja en forma sensible del valor real, periódicamente se requiere efectuar valuaciones por peritos competentes ajenos a la empresa, registrándose la diferencia reportada como un superávit por revaluación.

Los valores del activo fijo al ser actualizados constituyen la reexpresión de los valores históricos, tales como: terrenos, edificios, mobiliario, maq. y equipo, obras en proceso, etc. y de su depreciación acumulada.

La revaluación de los activos fijos tiene razón de ser en épocas inflacionarias, logrando con ella mostrar el valor de dichos activos y la situación finan-

ciera de la empresa, ya sea que el superávit por revaluación tenga por origen la inflación o fluctuación cambiaria, es aconsejable presentarlos por separado en el Estado de situación financiera.

Existen dos métodos para actualizar los costos históricos de los activos fijos y son:

- 1.- METODO DE COSTO DE REPOSICION.- A través de este método se obtienen estimaciones muy cercanas a la realidad del costo de los activos fijos a la fecha de su valuación.
- 2.- METODO DE INDICE DE PRECIOS.- Consiste en ajustar los valores de activo fijo, aplicando a los costos históricos los factores de conversión relativos a cada año, derivados del Índice Nacional de Precios al consumidor, publicado por el Banco de México.
Bajo este método se pretende corregir la pérdida del poder adquisitivo de la moneda rectificando la inversión original del capital.

Es recomendable elaborar un apéndice en donde se muestran los valores actualizados e históricos de cada uno de los renglones reespresados del activo fijo.

Se acostumbra establecer un renglón que adiciona a las diversas cuentas de activo fijo (neto) denominado: Complemento por reespresión del costo de las inversiones (neto), o incremento por actualización.

El resultado de la actualización del costo de los activos fijos puede mostrarse así:

Concepto	Costo histórico	Ajuste al costo	Costo actualizado	Depreciación acumulada
----------	-----------------	-----------------	-------------------	------------------------

O bien:

Valor en libros	Revaluación neta	Valor total.
-----------------	------------------	--------------

Como resultado de la revaluación de los activos fijos es necesario reestimar la vida probable de los mismos y establecer nuevas tasas anuales de depreciación, dado que las nuevas tasas resultan de la vida útil técnica estimada por los valores, el saldo de la depreciación acumulada incluirá la depreciación relativa al incremento por actualización. (1)

(1) Contabilidad de Sociedades
Gustavo Baz González.
Edición Olímpica, S.A. 1983.

EFFECTOS FINANCIEROS DE LA REVALUACIÓN.

Las metas que se persiguen con una revaluación son actualizar los valores del activo y el patrimonio de la sociedad, además se obtienen costos actualizados que sirven de base para fijar precios de venta acorde con ellos.

Si estos aspectos se consideran ventajosos, también lo es que al aumentarse el capital contable se eleva el valor en libros de las acciones y como debe contabilizarse la depreciación del incremento del valor, indudablemente se aumentan los costos o los gastos. En consecuencia, de no poderse repercutir los efectos de la revalorización en los precios de venta, las utilidades se verán reducidas e inclusive podrán resentirse pérdidas. En resumen, mientras el capital aumenta las utilidades pueden reducirse tocando una proporción menor de éstas por acción, a menos se repite que los precios de venta puedan elevarse en cantidad suficiente para absorber el recargo que en los costos representa depreciar la revalorización.

RECOMENDACIONES PARA QUE EL CONTADOR ACEPTÉ REVALUACIONES.

- 1.- Que haya acuerdo por el órgano supremo de la sociedad.
- 2.- Que se practique un estudio por peritos de reconocida capacidad y solvencia moral.
- 3.- Que se practique un estudio financiero para determinar los efectos que la revaluación tendrá en la futura situación financiera de la empresa.
- 4.- Como toda estimación de valor del activo produce un incremento en el patrimonio y este aumento tiene características especiales, entonces debe contabilizarse en una cuenta especial de superávit.
- 5.- Para dar efectos financieros plenos a la revaluación, cuando se trate de incrementos de valores producidos por activos sujetos a depreciación o amortización, tales incrementos deben depreciarse o amortizarse.
- 6.- En el cuerpo del balance o mediante una nota es conveniente anotar el nombre del o de los peritos que efectuaron la valuación y la fecha de ésta con objeto de dar elementos de juicio a los lectores de los estados financieros.
- 7.- Se recomienda registrar el incremento de valor a una cuenta especial de manera que pueda mostrarse en el balance tanto el precio de costo, como su incremento de valor.

IMPORTANCIA DEL SUPERAVIT.

El superávit por revaluación no debe ser sujeto a reparto entre los accionistas.

tas, debe mantenerse como parte del capital social, en el caso de liquidación total sí es repartible, ahora supongamos que el activo se vende, en ese momento ya es una utilidad consumada o realizada, deja de ser un superávit de capital y debe hacerse su traspaso al "Superávit ganado". "El Superávit por Revaluación" no debe ser distribuable pero sí puede ser capitalizable.

C A P I T U L O I I

CONTROL INTERNO

- 1.- CONCEPTO DE CONTROL INTERNO
- 2.- OBJETIVOS
- 3.- ELEMENTOS
- 4.- RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR EN RELACION AL CONTROL INTERNO
- 5.- METODOS DE EVALUACION
- 6.- CONCLUSION

CONTROL INTERNO

DEFINICION.

"Es el sistema por el cual se da efecto a la administración de una entidad económica. En este sentido, el término administración se emplea para designar el conjunto de actividades necesarias para lograr el objetivo de la entidad económica. Abarca por lo tanto, las actividades de dirección, financiamiento, promoción, producción, distribución y consumo de una empresa; sus relaciones públicas y privadas y la vigilancia general sobre su patrimonio y sobre aquellos de quienes depende su conservación y crecimiento". Bol. N° 5 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del IMCP.

"El Control Interno comprende: el plan de organización con todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para proteger sus activos, obtener información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a políticas prescritas por la dirección". El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

"El Control Interno consiste en un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, de tal manera que la Administración de un negocio puede depender de estos elementos para obtener una información más segura, proteger adecuadamente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa prescrita". C.P. Joaquín González Morfín.

Esta definición tiene mayor alcance que las anteriores, porque no sólo se limita a establecer los objetivos, sino sus elementos y finalidades de una manera más completa.

El Auditor al emitir una opinión sobre los estados financieros, el objetivo principal que persigue al revisar el Control Interno, es, determinar el alcance y oportunidad con que debe aplicar sus procedimientos de auditoría. El examen de los estados financieros se lleva a cabo a base de pruebas selectivas y muestreos y su alcance se determina en base a la eficiencia del Control Interno y de los procedimientos de contabilidad establecidos en una empresa.

OBJETIVOS.

De las definiciones anteriores se analiza que los objetivos fundamentales son:

1.- **OBTENCION DE INFORMACION FINANCIERA CORRECTA Y SEGURA.**- La información financiera es indispensable para que los usuarios tomen decisiones, pero éstas se tomarán adecuadamente cuando la información sea útil en cuanto a su contenido y oportunidad y será confiable cuando la organización cuente con un sistema que le permita estabilidad, objetividad y verificabilidad.

2.- **PROTECCION DE LOS ACTIVOS DEL NEGOCIO.**- Una entidad que cuente con un eficiente sistema de Control Interno ofrecerá mayor protección a sus recursos a fin de evitar malos manejos que traigan como consecuencia un desfaldo en la entidad. Esos malos manejos se eliminan si la organización cuenta con un sistema de contabilidad adecuada y un Control Interno apropiado.

3.- **PROMOCION DE EFICIENCIA DE LAS OPERACIONES.**- Es el objetivo donde los empresarios le ponen más atención, porque se preocupan más en mejorar la producción de su empresa y por lo tanto se hacen estudios detallados del Control Interno como medio para detectar desperdicio de tiempo y de materiales.

4.- **ADHESION A LAS POLITICAS PREESCRITAS POR LA DIRECCION.**- Son de vital importancia dentro de cualquier organización, a medida que se cumplan tendrán un Control Interno adecuado, y esto se reflejará en la buena marcha de la empresa.

ELEMENTOS.

Son métodos o sistemas que ayudan a obtener los objetivos del Control Interno y son:

A) **ORGANIZACION.**- Es el elemento principal del Control Interno, identifica y determina las actividades necesarias para lograr los objetivos, delega autoridad en los diferentes niveles jerárquicos, armoniza y fija responsabilidades a los recursos humanos que integran la organización.

Elementos del Control interno que intervienen en la organización son:

- a) **DIRECCION.**- Es la responsable de establecer y supervisar la comunicación, así como tomar decisiones de las políticas generales de la empresa.
- b) **COORDINACION.**- Encargada de guiar a los integrantes de la empresa que funcionan con armonía, integrados a un solo organismo y evitar el entorpecimiento de las funciones.
- c) **DIVISION DE LABORES.**- Separa las operaciones, con la finalidad de señalar la especialización de labores, mejorar la calidad del pro-

ducto, de los servicios que se ofrecen, evitando que una - misma operación sea manejada desde su origen hasta su registro por una misma persona.

d) ASIGNACION DE RESPONSABILIDADES. - La organización debe estar bien definida en cuanto a su jerarquía, esto a través de un organigrama para que todos los recursos humanos identifiquen o superiores y subordinados, delegar responsabilidades y asignar facultades.

B) PROCEDIMIENTOS. - Son principios que se aplican en la práctica y que garantizan una buena organización.

a) PLANEACION Y SISTEMATIZACION. - Es importante que la empresa planee debidamente las operaciones que van a efectuarse, contando con - instructivos sobre las funciones de los elementos de la organización, dichos instructivos llevarán la forma de manuales de procedimientos.

Actualmente una entidad que no cuente con una adecuada planeación, es difícil que logre sus objetivos, para lograrlo requiere de:

Control presupuestal, implantación de estándares de producción, distribución de servicios, implantación de un sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad, administración por objetivos.

b) REGISTROS Y FORMAS. - Son instrumentos que permiten implantar procedimientos adecuados para registrar las operaciones que realiza - la entidad, es decir:

La entidad debe diseñar su propia papelería para registrar las diversas operaciones que realiza procurando que sean - accesibles para las personas que las empleen.

c) INFORNES. - En toda empresa la información es un elemento necesario para - su correcto desarrollo, esto obliga a elaborar estados financieros periódicos para que los interesados tomen decisiones.

C) PERSONAL. - Los recursos humanos constituyen el elemento más importante en las organizaciones, por tal motivo deben hacerse estudios y evaluaciones especiales con la finalidad de colocar a cada persona en su puesto ideal.

a) ENTRENAMIENTO. - Capacitar al personal es de mucha importancia para lograr

un mayor Control Interno, así cada empleado identifica claramente sus funciones y sus responsabilidades.

- b) EFICIENCIA.- La organización debe contar con métodos especiales para evaluar lo desempeñado por el trabajador, que le permita detectar errores y proponer medidas correctas.
- c) MORALIDAD.- La empresa debe contar con un Departamento de selección de personal, que fije requisitos mínimos de admisión, también que los directivos propongan políticas que motiven a su personal.
- d) RETRIBUCION.- Se debe recompensar justamente al trabajador, para que se sienta a gusto y desarrolle su trabajo con entusiasmo y motivación.

D) SUPERVISION.- Una vez que se planea y se implanta un sistema de control interno, éste debe vigilarse constantemente para que el personal cumpla con los procedimientos de acuerdo con los planes de organización. [1]

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

CONTROL INTERNO APLICABLE A COMPRAS Y ALTAS.

- a) Debe existir una autorización formal para hacer una inversión en inmuebles, maquinaria y equipo. Esta autorización requiere un estudio previo para determinar si la compañía necesita hacer ese desembolso por la suma y en el 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 debe 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 recibido los bienes, tal como exigir la firma de aceptación de los jefes de departamentos o secciones en las cuales van a ser utilizados, antes de liquidar totalmente la cantidad contratada.
- c) Deben existir reglas definidas para distinguir las adiciones al equipo de aque

[1] Auditoría I
C.P. Israel Osorio Sánchez
Ediciones Contables y Administrativas, S.A.
1a. Edición. 1977.

llos que representen gastos por conservación y reparaciones.

- d) Por lo que se refiere a las construcciones u órdenes de trabajo en proceso, - conviene revisar esa cuenta periódicamente, con objeto de registrar en su oportunidad y en forma definitiva las partidas que representen unidades terminadas o gastos acumulados por conservación y reparaciones.
- e) Para efectos de un control físico del activo fijo, periódicamente se deben - - efectuar inspecciones de esos bienes aun cuando sea en forma rotativa y se deben ajustar los registros de acuerdo con los resultados de esos trabajos.

CONTROL INTERNO APLICABLE A BAJAS O RETIROS.

- a) Debe existir una autorización formal para vender, retirar o 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 adición.
- c) La compañía debe tener precisados los pasos necesarios para informar a los directivos y al departamento de contabilidad de las partidas destruidas o retiradas, por ejemplo, mediante copias de órdenes de embarque, de facturas y otra - clase de memoranda debidamente autorizados, según las circunstancias.

CONTROL INTERNO APLICABLE A REGISTROS.

- a) La compañía debe registrar su activo 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 producción, equipo de transporte, equipo de oficina, etc. en algunos casos valdrá la pena considerar la clasificación de los bienes por funciones más que por tipo, por ejemplo: Producción, ventas, oficina, administración, 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.

Respecto al activo fijo intangible:

1.- AUTORIZACION Y EVIDENCIA SUFICIENTE.

Debe existir la autorización necesaria de los funcionarios adecuados de la jerarquía de la empresa para la inversión en bienes intangibles. De la misma manera, esta inversión debe estar respaldada por la evidencia que permita comprobar su justificación.

2.- DISTINCION ENTRE PARTIDAS DE BALANCE Y PARTIDAS DE RESULTADOS.

Es preciso señalar con claridad los lineamientos que permitan distinguir los conceptos entre aquellos que se refieren a partidas del balance y aquellos que se refieren al estado de resultados. Así mismo, deben existir reglas precisas para poder distinguir las partidas para su correcta clasificación contable. También deberá estar claramente definida la forma en que, en su caso, las partidas intangibles se aplicarán a los resultados.

3.- Deben existir registros analíticos que permitan identificar claramente las - partidas intangibles, según su naturaleza, y que a su vez hagan factible el - cálculo de su aplicación a los resultados.

4.- Por lo que se refiere a las patentes, marcas y nombres comerciales e indus- - triales, se requiere especial cuidado a efecto de que sean registrados legal- - mente, esté en vigor el derecho o usarlos y en posesión de su legítimo propie- - tario.

RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR EN RELACION AL CONTROL INTERNO.

El auditor después de haber estudiado y evaluado los procedimientos de contabilidad y del sistema del control interno, podrá manifestar en su dictamen haber practicado su examen de acuerdo a normas de auditoría generalmente captadas. La responsabilidad del auditor no termina con el estudio y evaluación del control interno al inicio de la auditoría sino que se prolonga con las investigaciones que en forma adicional efectúe, con las pruebas que de los libros, registros y demás documentación lleve a cabo y con la observación que de las operaciones efectúe durante su auditoría. Si bien es cierto que los servicios de un auditor son contratados para que emita su opinión profesional sobre los estados financieros, también es cierto que no debe escatimar esfuerzos para que sus servicios vayan más allá del objeto de su contratación; es decir, tiene la responsabilidad de informar a su cliente cualquier deficiencia que exista en su organización con objeto de:

- 1.- Eliminar las fallas del control interno, lo que automáticamente ayudaría en futuras auditorías a reducir tiempo y esfuerzos.
- 2.- En caso que existan fraudes o malos manejos, no se le acuse de no haberlos descubierto o no haber sugerido a la empresa medidas adecuadas para evitarlas.

De lo anterior, el auditor durante su examen o al finalizar éste, debe en todos los casos sin excepción entregar a la gerencia, al consejo de administración o a la asamblea de accionistas una "Carta de Sugerencias" en la que ponga de su conocimiento no sólo las fallas encontradas, sino sus sugerencias para mejorarlas. De hecho se considera que la carta de sugerencias constituye un subproducto de la auditoría de estados financieros.

EFFECTOS DEL ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO. SOBRE EL DICTAMEN DEL AUDITOR:

Sólo se admite la emisión de un dictamen con salvedades por fallas al Control Interno o una abstención de opinión en los siguientes casos principales:

- 1.- Cuando existan serias fallas en el Control Interno y a los procedimientos de contabilidad que impidan al auditor llevar a cabo un examen adecuado de los estados financieros.
- 2.- Cuando las fallas afecten a las áreas que el auditor considera importantes (cuentas por cobrar, inventarios, activo fijo, etc.).
- 3.- Por faltas a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 4.- Por inconsistencia en las bases de aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

MÉTODOS DE EVALUACION.

Sirven para llevar a cabo un estudio y evaluación del Control Interno y de los procedimientos de contabilidad.

- 1.- **METODO DESCRIPTIVO.**- Consiste en narrar las diversas características del Control Interno divididas por actividades como: Departamentos, Funcionarios y Empleados, registros de contabilidad. Este método se aplica a pequeñas empresas que tienen pocas fases de operación.
- 2.- **METODO DE CUESTIONARIO.**- Consiste en elaborar un listado de preguntas básicas en un sistema de Control Interno y más adelante se contestan en las oficinas de la entidad sujeta a examen.

Con objeto de facilitar su revisión se elaboran de tal forma que las contestaciones afirmativas denoten un buen Control Interno y las negativas - señalen las debilidades o fallas en el mismo.

3.- METODO GRAFICO.- El IMCP señala que este método consiste en presentar objetivamente la organización del cliente y los procedimientos que tiene en vigor, en sus departamentos o actividades, o bien en preparar gráficas combinadas de organización y procedimientos.

El método más usual en México es el de "Cuestionario", ya que se adapta a la generalidad de la empresa, representa un ahorro de tiempo, es de carácter recordatorio y facilita la evaluación de la efectividad del sistema.

CONCLUSION.

- 1.- El objetivo que persigue el Contador Público externo al examinar el control interno es para cerciorarse de:
 - a) Comprobar que los bienes son propiedad de la empresa.
 - b) Conocer y mostrar en el balance cualquier limitación o gravamen a esas propiedades.
 - c) Comprobar de que todos los bienes que refleja el balance sean: propiedad de la empresa.
 - d) Verificar que la presentación de esos bienes en el balance sea al costo de adquisición.
 - e) Cerciorarse que el cómputo de la depreciación sea razonable, consistente con el ejercicio anterior y de acuerdo con los métodos aceptados para su cálculo.
 - f) Asegurarse del adecuado registro de las altas y bajas de los bienes.
- 2.- Es necesario revisar la presentación, valuación y registro, así como el control físico y contable de los bienes que representan la inversión de una empresa, asegurándose que se apeguen a principios de contabilidad generalmente aceptados, en caso que no ocurra, la empresa debe explicar en una nota a los estados financieros el efecto de la carencia o deficiencia en su aplicación de estos principios.
- 3.- El auditor debe revisar las reparaciones y gastos de conservación cargados a las operaciones, en relación con la revisión de los bienes y su depreciación,

para comprobar que el criterio para considerarlos es adecuado y ha sido aplicado uniformemente.

- 4.- En caso que la inversión sea de importancia se debe obtener una certificación por escrito de los administradores acerca de las operaciones realizadas en el curso del ejercicio en relación con esos bienes y acerca de la forma en que su valor aparece en el balance general.
- 5.- En la revisión de los bienes es necesario resumir y recopilar determinada información, tanto de los registros como de la documentación relativa. Estos datos los deberá proporcionar el cliente, con objeto de que éste pueda derivar del servicio del auditor todo el beneficio del trabajo de análisis, estudio y crítica constructiva que implica éste.
- 6.- Los objetivos principales que busca el Contador Público externo en el examen del activo fijo tangible son:
 - a) Asegurarse de que incluye partidas de las cuales se derivarán beneficios para periodos futuros.
 - b) Precisar lo adecuado del lapso en que, en su caso, se aplicarán a los resultados.
 - c) Comprobar su valuación y su adecuada presentación en los estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior.
- 7.- En el caso de que algún renglón de activo intangible haya dejado de tener utilidad para la empresa, deberá ser castigado contra los resultados, pero si su monto fuera de tal manera importante que pudiera producir desorientación, se debe estudiar la posibilidad de presentarlo como un renglón especial en el estado de resultados.
- 8.- El Control Interno que necesita el activo intangible consiste fundamentalmente en que exista la debida autorización para la inversión en estas partidas, que puede llegar a ser necesaria inclusive por parte del Consejo de Administración; también deben existir los procedimientos claramente definidos para que se puedan identificar las partidas que deben afectar a las cuentas de resultados o al balance, y establecer la forma en que deben ser clasificadas en éste, deben existir registros analíticos que permitan identificar claramente cada uno de los conceptos de activo intangible.

CAPITULO III
AUDITORIA

- 1.- CONCEPTO
- 2.- CLASIFICACION
- 3.- OBJETIVO
- 4.- NORMAS DE AUDITORIA
- 5.- NECESIDAD DE LA AUDITORIA

A U D I T O R I A

CONCEPTO.

Es el examen de los libros de contabilidad, de los registros, documentación y comprobación correspondiente, de una persona, de un fideicomiso, de una sociedad, de una corporación, de una institución, de una empresa, de una sucesión, de una oficina pública, de una copropiedad o de un negocio especial cualquiera, llevado a cabo con el objeto de determinar la exactitud o inexactitud de las cuentas respectivas y de informar y dictaminar acerca de ellas. (Mancera Hermanos)

Es el examen crítico que realiza un Licenciado en Contaduría o Contador Público independiente, de los libros y registros de una entidad, basado en técnicas específicas con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad de la información financiera. (C.P. Israel Osorio Sánchez)

Es la revisión analítica hecha por un Contador Público Interno de los registros de contabilidad de una empresa mercantil u otra unidad económica, que precede a la expresión de su opinión acerca de la corrección de los estados financieros. (Eric L. Kokler)

De las definiciones anteriores la segunda es más clara, en precisar que el profesionalista, al realizar su examen se basa en "técnicas específicas" que le exige la profesión en el desarrollo de la auditoría; sin menospreciar las otras definiciones, bien es sabido que cualquier profesionalista al comprometerse en un trabajo, no es indispensable que haga mención de las herramientas que va a utilizar, como tal, en honor a su profesión, a él mismo y a la gente que lo rodea, deberá entregar un resultado de alta calidad profesional.

¿Pero cuáles son esas "técnicas de auditoría" que utiliza para desarrollar su trabajo?

La finalidad que se persigue al realizar la auditoría es que el Contador Público independiente emita su opinión profesional y objetiva con respecto a los estados financieros de la entidad que audita.

El desarrollo del trabajo de la auditoría le proporciona al auditor elementos suficientes de juicio para fundamentar su opinión. Consecuentemente, por la responsabilidad que adquiere el auditor al dictaminar, él mismo determinará que pruebas debe aplicar, así como la oportunidad y alcance de las mismas.

CLASIFICACION DE LA AUDITORIA.

Tomando como base la auditoria de estados financieros, a continuación mencionaremos una clasificación de las diferentes auditorías que existen, sin salirnos de la temática de este seminario, así pues la auditoria se clasifica en:

	ADMINISTRATIVA
CLASIFICACION	BALANCE O DE ESTADOS FINANCIEROS
DE LA	EXTERNA
AUDITORIA	INTERNA
	OPERACIONAL

DEFINICIONES.

AUDITORIA ADMINISTRATIVA. Es una revisión sistemática y evaluación de una entidad, que se lleva a cabo con la finalidad de determinar si la organización está operando con eficiencia; constituye una búsqueda para localizar los problemas relativos a la eficiencia dentro de la organización. Abarca una revisión de los objetivos; planes y programas de la empresa; su estructura y controles; el personal y las instalaciones de la empresa y el medio en que se desarrolla, en función de la eficiencia de operación y el ahorro en los costos. La auditoria administrativa puede ser llevada a cabo un Licenciado en Administración de empresas, también otros profesionales capacitados, incluyendo al Contador Público preparado en disciplinas administrativas o respaldado por otros especialistas.

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS O DE BALANCE. (II Simposium Nacional sobre auditoria interna operacional 1977) Es la revisión hecha por un Contador Público, de los registros de contabilidad de una empresa y de sus métodos de control interno, que sirve a dicho profesional para expresar su opinión acerca de los estados financieros. Objetivos principales que busca un auditor al realizar una auditoria - de esta clase: Satisfacerse de que no se omitió ninguna partida de importancia - del activo, de pasivo y capital; que las declaraciones informativas son razonablemente correctas; que el activo que se muestra a la fecha del balance es realmente propiedad de la empresa y del pasivo que representa todas sus obligaciones reales y contingentes, de que el Capital está correctamente clasificado conforme a su naturaleza, que el superávit se analizó en sus componentes principales y que el es-

tado de resultados muestra razonablemente las operaciones por el período indicado.

AUDITORIA EXTERNA.- (ARTHUR W. HOLMES) Es aquella revisión que es llevada a cabo por una persona independiente o firma de Contadores Públicos. El auditor independiente no es un empleado del cliente o empresa sujeta a revisión. La finalidad -- que se persigue al contratar esta auditoría, es la de otorgar un sello de confiabilidad a los estados financieros a través de un documento llamado Dictamen, que servirá a la administración para tomar decisiones, así como interesan también a - terceras personas.

AUDITORIA INTERNA.- (ARTHUR W. HOLMES) Es aquella llevada a cabo por empleados de la misma empresa y dependiendo de la misma administración de dicha empresa. El auditor interno crea y evalúa procedimientos financieros y de operación, revisa los registros financieros y contables y los procedimientos de operación, evalúa el sistema de control interno existente, sumaria periódicamente los resultados de una investigación continua, hace recomendaciones para mejorar los procedimientos e informa a la alta gerencia acerca de los resultados de sus hallazgos, - bien sea al presidente o al consejo de directores, el rendir información financiera y de operación a la administración deberá dar un particular énfasis a los efectos futuros de los planes y decisiones.

AUDITORIA OPERACIONAL.- Es una revisión y evaluación parcial o total de las operaciones y procedimientos adoptados en una empresa, con la finalidad principal de - auxiliar a la dirección a eliminar las deficiencias por medio de la recomendación de medidas correctivas. La auditoría operacional puede ser llevada a cabo por el Contador Público independiente en su carácter de auditor externo o bien por el - auditor interno de la empresa. El resultado de la auditoría operacional es un informe a la dirección en el que se haga constar las deficiencias localizadas y las recomendaciones que se proponen para subsanarlas.

Existen otros tipos de auditoría como son:

AUDITORIA COMPLETA.- Aquella que consiste en la revisión detallada de toda la contabilidad, incluyendo la exactitud numérica de las operaciones, la comprobación - de los asientos en libros y registros auxiliares y el examen de los principios y sistemas de contabilidad establecidas.

AUDITORIA CONTINUA.- Cualquier auditoría de trabajo detallado que se hace conti--

nuamente o a ciertos intervalos durante el periodo, con el objeto de descubrir y corregir, antes de finalizar el ejercicio, procedimientos o errores, reduciendo en esta forma el trabajo del auditor externo al cierre del ejercicio.

AUDITORIA DETALLADA.- Es una auditoria similar al de "auditoria completa", con la diferencia de que ciertas verificaciones y comprobaciones, sólo se llevan a cabo por medio de pruebas selectivas, especialmente en la parte que se refiere a la estimación de las cuentas de resultados.

AUDITORIAS ESPECIALES.- La que se lleva a cabo con una finalidad distinta a la de dictaminar los estados financieros de fin de ejercicio. En este tipo de auditoria puede ser necesario comprobar detalladamente las operaciones o bien puede ser suficiente llevar a cabo pruebas selectivas de ciertas partes de la contabilidad. Generalmente esta auditoria implica el examen y comprobación particular de alguna cuenta o cuentas, como ejemplo:

- a) Caja y bancos
- b) Pasivos consolidados
- c) Rayas y sueldos
- d) Liquidación entre socios, etc.

AUDITORIA ESPORADICA.- Auditoria ocasional que se practica en cualquier tiempo, - ya sea en detalle o mediante pruebas selectivas, sin tener enlace con auditorias anteriores ni posteriores y que generalmente se lleva a cabo para examinar aisladamente a algunos aspectos particulares de la contabilidad de un negocio.

AUDITORIA PERIODICA.- Auditoria que cubre un periodo intermedio del año o ejercicio social, y que se repite hasta abarcar todo el ejercicio.

AUDITORIA PRELIMINAR.- Parte de la auditoria que se lleva a cabo mientras esta co rriendo el periodo contable cuyas cuentas están sujetas a examen.

De estas últimas auditorias la "auditoria completa" está en desuso, en la actualidad rara vez se practica, con relación a las otras, podría llamarse que son una subclasificación de las auditorias clasificadas que se mencionan en la clasificación.

Ahora bien atendiendo a quien realiza la auditoria se divide en:

- | | |
|---|-------------------|
| 1) Auditoria Interna | 3) Administrativa |
| 2) Auditoria Externa (de Estados Financieros o Balance) | 4) Operacional |

Dependiendo a su extensión y tiempo:

- | | | |
|---------------------|----------------------|--------------------|
| 1) Completa | 4) <i>Esporádica</i> | 7) <i>Continua</i> |
| 2) <i>Detallada</i> | 5) <i>Periódica</i> | |
| 3) <i>Especial</i> | 6) <i>Preliminar</i> | |

Atendiendo a sus fines:

- 1) *Para efectos administrativos*
- 2) *Para efectos financieros*
- 3) *Para efectos fiscales*

TECNICAS DE AUDITORIA.

Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.

Las técnicas de auditoria son las siguientes:

1) ESTUDIO GENERAL. Es la apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias.

Esta apreciación la puede hacer el propio auditor basándose en su preparación y experiencia para obtener datos o información original de la empresa que va a examinar, en renglones importantes o extraordinarios que requieran atención especial.

2) ANALISIS. Consiste en desglosar o descomponer un universo determinado en sus partes para su estudio y generalmente se aplica a cuentas o rubros genéricos de los estados financieros.

Para conocer como están integrados las cuentas o rubros de los estados financieros se hace un análisis de dos clases:

a) Análisis de Saldos.- Consiste en analizar el saldo de una cuenta mediante eliminaciones de asientos y determinando las partidas que forman el saldo.

b) Análisis de Movimientos.- Consiste en analizar con cargos o abonos que forme el movimiento deudor o acreedor de una cuenta.

3) INSPECCION. (IMCP) Es el examen físico de bienes materiales o documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros.

4) CONFIRMACION.- Consiste en que el auditor debe cerciorarse de la autenticidad de los activos, operaciones, etc. de la entidad sujeta a examen por medio de escritos de personas ajenas a la organización que conocen las operaciones realizadas con la misma, así como las condiciones en que fueron pactadas, de tal manera que esa información sea válida.

Hay tres tipos de confirmaciones:

1) Positiva.- Se envían documentos y se pide que contesten, si están conformes o no.

Este tipo de confirmación se utiliza preferentemente para el activo.

- 2) *Negativa*.- Se envían datos y se pide contestación, sólo si están inconformes, también se utiliza para confirmar el activo.
- 3) *Indirecta, ciega o en blanco*.- No se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Generalmente se utiliza para confirmar pasivo a instituciones de crédito.
- 5) *INVESTIGACION*.- Consiste en obtener información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa. El contador puede formarse un juicio sobre la cobrabilidad de las cuentas mediante informaciones que obtenga de los funcionarios y empleados de crédito y cobranza.
- 6) *DECLARACION*.- Es la manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.
Es una técnica que su validez está limitada por el hecho de ser datos suministrados por personas que pudieron participar en las operaciones realizadas, o bien tuvieron ingerencia en la formulación de los estados financieros que se están examinando.
- 7) *CERTIFICACION*.- Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho legal, por lo general, con la firma de una autoridad.
- 8) *OBSERVACION*.- Es la forma en que el auditor se cerciora de modo abierto o discreto de algunos hechos o circunstancias y de las operaciones que realiza el personal de la entidad auditada.
Por ejemplo: El auditor puede tener la seguridad de que los inventarios físicos practicados satisfactoriamente, observando la manera como se desarrolla la labor de preparación y realización de los mismos.
- 9) *CALCULO*.- Es la técnica que aplica el Contador Público para cerciorarse de la corrección numérica de partidas específicas, mediante el cálculo independiente de las mismas.

De lo anterior se desprende que: El conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un hecho de grupos y circunstancias relativas a los estados financieros examinados, y mediante las cuales el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión sobre los estados financieros sujetos a examen, es lo que se llama, PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. (1)

Auditoría I

Autor: Israel Osorio Sánchez

1a. Edición 1977.

Ediciones Contables y Administrativas, S.A.

OBJETIVO DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.

El objetivo de toda auditoría es que el Contador Público obtenga los elementos de juicio y la evidencia suficiente y competente para tener un criterio razonable en que apoyar la expresión de su opinión profesional, respecto a la razonabilidad con que los estados financieros presentan la situación financiera de una empresa y los resultados de sus operaciones.

Para que la información financiera goce la aceptación del público en general es necesario que un Contador Público independiente le imprima el sello de confiabilidad a los estados financieros a través de su opinión escrita en un documento llamado "Dictamen", que es el resultado como culminación de toda auditoría.

A continuación se describen 2 Modelos de Dictámenes, el antiguo y el nuevo.

Aunque no es tema de nuestro estudio el "Dictamen", sólo se menciona como su gerencia para analizar que herramientas de estudio aplicó el Contador Público independiente en el desarrollo de su auditoría.

- 1) "He examinado el balance general de la compañía X, S.A. al ___ y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.
En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S.A. al ___ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior".
- 2) "En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía X, S.A. al ___ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha".

En el primer Dictamen se distingue muy claro, las herramientas que utilizó el Contador Público, que son:

- a) Normas de auditoría
- b) Procedimientos de auditoría
- c) Principios de Contabilidad

Mientras que en el segundo dictamen no se mencionan, y este es el Modelo de Dictamen que recomienda el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Esta forma de expresar la opinión es a tal grado clara y precisa que no deja lugar a dudas respecto a lo que quiere y puede expresar el Contador Público como resultado de su trabajo.

No hay objeción para utilizar un nuevo dictamen sobre estados financieros, - si así lo considera más adecuado el Contador Público, porque existe la convicción de que las normas de auditoría generalmente aceptadas, siempre serán cumplidas, - no obstante que no haga referencia a ellas en el dictamen, ya que constituyen preceptos de observancia obligatoria.

Va vimos en el primer capítulo los principios de contabilidad, en este capítulo mencionamos los procedimientos de auditoría y a continuación estudiaremos - las normas de auditoría generalmente aceptadas, de las que habla el dictamen:

NORMAS DE AUDITORIA.

Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de su trabajo.

CLASIFICACION DE LAS NORMAS DE AUDITORIA:

- a) **NORMAS PERSONALES.** - Se refieren a las cualidades que debe tener el auditor, debe ser un experto en la materia, siendo profesional en su actuación y observando siempre principios éticos en toda su actividad profesional.
 - a.1) **ENTRENAMIENTO TECNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL.** - El trabajo de auditoría tiene como finalidad rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido tengan entrenamiento técnico adecuado y una capacidad profesional como auditores.
 - a.2) **CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONALES.** - El Contador Público independiente al aceptar cualquier trabajo, de antemano se obliga a desarrollarlo con la más estricta responsabilidad, aplicando toda su destreza, aptitud y capacidad para lograr un trabajo de alta calidad profesional.
 - a.3) **INDEPENDENCIA MENTAL.** - El Contador Público independiente al realizar la auditoría, debe mantener una actitud independiente en todos los asuntos -

relativos al desarrollo de su trabajo, con la finalidad de dictaminar en forma imparcial de acuerdo con el resultado de sus pruebas, o sea que su opinión no está influenciada por alguien.

- b) **NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO.** - Se refiere a las normas mínimas que el Contador Público debe aplicar con cuidado y diligencia profesionales en la ejecución del trabajo.

NECESIDAD DE LA AUDITORIA.

Los estados financieros constituyen manifestaciones que una entidad económica hace respecto a su situación financiera y a los resultados de sus operaciones para efectos de terceras personas, esa información no es suficientemente confiable puesto que quien establece y dicta las políticas a que debe quedar sujeta la operación de la empresa, es quien prepara los estados e informa sobre la marcha del negocio.

En vista de los conflictos que existen entre la compañía que prepara los estados financieros y las personas que los utilizan, se hace necesaria la contratación de los servicios de un auditor independiente para que después de haber llevado a cabo un examen de los mismos, emita su opinión en la que expresa que los estados financieros originalmente preparados por la administración, efectivamente son o no razonablemente correctos, si ese es el caso.

La opinión que el auditor expresa sobre los estados financieros, da seguridad de que los estados financieros son confiables y que las personas interesadas puedan tomar sus decisiones pertinentes porque presentan con propiedad la situación financiera y los resultados de las operaciones, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y no son resultados de simples estimaciones o inversiones de quien los prepara.

El auditor después de haber examinado a la entidad, que se haya cerciorado de la razonabilidad de los datos asentados en los estados financieros; como culminación de su trabajo entregará a la compañía su opinión escrita en un documento llamado "Dictamen", que viene a ser el resultado de su trabajo al que fue contratado.

Ahora las personas que se interesan en saber que los estados financieros de una entidad son confiables son:

INTERNOS:

- Dueños, Socios o Accionistas.**- Para tener mayor confianza y seguridad en sus aportaciones o inversiones, así como para determinar - el grado de solvencia que tiene la empresa.
- Consejo de Administración.**- Garantizar la correcta administración de la entidad - de acuerdo con sus estatutos.
- Comisarios.**- Para vigilar la administración de la entidad.
- Directivos y Funcionarios.**- Comparar los resultados reales con los planeados y to mar decisiones correctivas.
- Los trabajadores.**- Conocer el resultado de la entidad y asegurarse del cumplimien to de la participación de las utilidades.

EXTERNOS:

- Proveedores.**- Determinar y vigilar constantemente el límite de crédito.
- Acreedores Bancarios.**- Conocer el grado de seguridad y garantizar los créditos - concedidos, capacidad de pago a corto y largo plazo, así - como conocer la productividad del negocio en relación a - los intereses.
- El Fisco.**- Tener la seguridad de que los causantes han declarado correcta y justa mente sus impuestos, así como, la obtención de datos correctos para fi nes estadísticos y planeación económica del país.
- Inversionistas.**- Medir la conveniencia en ingresar como accionista de acuerdo con el rendimiento de la entidad.

Los usuarios antes mencionados toman sus decisiones en base a las cifras de los estados financieros y el Contador Público a través de la auditoría de estados financieros les pone el sello de confiabilidad que necesitan.

El Dictamen u opinión del auditor es útil para:

- a) Depositar mayor confianza en los estados financieros sobre los que dife- rentes personas toman decisiones.
- b) Para el otorgamiento de créditos (Bancos, Proveedores, y Acreedores en - general).

- c) Ayudar a las autoridades fiscales en su labor de revisión de las declaraciones de los causantes.
- d) El registro de acciones en bolsa de Valores.
- e) Juzgar la actuación de la administración de una empresa. [1]

[1] Apuntes de Auditoría II Vol. 1
Facultad de Contaduría y Administración U.N.A.M.
C.P. Daniel Álvarez Ramírez. 1974.

CAPITULO IV

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

- 1.- ANTECEDENTES
- 2.- ADQUISICIONES
- 3.- BAJAS
- 4.- RECUENTOS FISICOS
- 5.- PEQUEÑAS HERRAMIENTAS Y MOLDES
- 6.- DEPRECIACIONES
- 7.- GASTOS DE CONSERVACION Y REPARACIONES
- 8.- PAPELES DE TRABAJO

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

ANTECEDENTES.

Generalmente el contador público independiente no puede tener el conocimiento que necesita, con la certeza que necesita, como resultado de una sola prueba, sino que, frecuentemente, llega a formar su convicción por el resultado concurrente de varias pruebas diferentes aplicadas a la misma partida o al mismo grupo de hechos o circunstancias. Por esa razón, cada partida o conjunto de hechos y circunstancias que el auditor examina son generalmente, examinados mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva. Recordaremos de nuevo que el conjunto de técnicas que forman el examen de una partida o de un conjunto de hechos o circunstancias es lo que se denomina "procedimiento de auditoría".

Clase de procedimientos de auditoría:

Es imposible establecer sistemas rígidos de prueba para examinar los datos de los estados financieros. Las diferencias en la forma de realizar las operaciones, en los sistemas de organización de las empresas, en los trámites y rutinas seguidos para su control y contabilización y, en general en los detalles de operación de los negocios, hacen lo que sería prueba adecuada en un caso no lo sea en otro; por lo que los procedimientos de auditoría que se apliquen deben estar en concordancia con las características de la empresa cuyos estados financieros se van a dictaminar. Por esa razón, es el criterio profesional del propio auditor al que debe dar la pauta definitiva respecto a que combinación de técnicas o pruebas serán las que le proporcionen la evidencia necesaria que le dé la suficiente certeza moral para fundar su opinión de tal manera que ésta sea una opinión objetiva y profesional.

Sin embargo, la experiencia de auditoría obtenida a través de los años, ha demostrado que, en ciertos casos, hay algunas técnicas cuya aplicación, salvo algunas excepciones, es necesario para obtener una certeza razonable. En subsecuentes publicaciones, esta propia Comisión de Procedimientos de Auditoría, irá indicando, bajo la forma de recomendaciones generales, cuáles de los procedimientos de auditoría se consideran indispensables en cada caso.

Extensión o alcance de los procedimientos de auditoría.

Vada la naturaleza de las operaciones de las empresas y el hecho de que muchas de ellas son de características repetitivas y forman cantidades numerosas de

operaciones individuales, no es generalmente posible el examen detallado de todas las partidas individuales que forman una partida global. Por esa razón, cuando - existen partidas globales constituidas por numerosas partidas individuales y se - llaman los requisitos de multiplicidad de partida y similitud entre ellas, el - auditor recurre al procedimiento de examinar una muestra parcial de las partidas individuales y derivar del resultado del examen de esta muestra una opinión general sobre la partida global. Este procedimiento de inferencia inductiva, no es exclusivo de la auditoría, sino que tiene aplicación en muchas otras disciplinas; - se llama en el campo de la auditoría, el método de pruebas selectivas.

La relación que guarda el número de partidas individuales examinadas con el número de partidas individuales que forma la partida total se denomina extensión o alcance de los procedimientos de auditoría, y su determinación es uno de los - elementos más importantes en la planeación de la propia auditoría.

Son varios los elementos que determinan la extensión o alcance de los procedimientos de auditoría:

- a) El grado de eficacia del control interno
- b) El número de partidas que forman la partida global o universo
- c) El número de errores o partidas equivocadas encontradas en el examen practicado, etc.

Por lo cual es imposible establecer, en un trabajo de este tipo, reglas generales para determinar la extensión que debe darse a los procedimientos de auditoría. - Por esa razón, es el criterio profesional del propio auditor el que da la pauta - definitiva respecto a en que momento los resultados de los procedimientos de auditoría le dan la suficiente certeza moral para fundar su opinión, de tal manera - que ésta sea una opinión objetiva profesional; aunque es de recomendarse que en - esa determinación se auxilie con las técnicas de otras disciplinas que le permi-tan orientar y dirigir su criterio conforme a los mejores recursos técnicos dispo-nibles.

Oportunidad de los procedimientos de auditoría.

Por último, no es necesario, y a veces no es conveniente, que los procedi- - mientos de auditoría relativos al examen de un grupo de estados financieros se - realicen precisamente en la fecha a que esos estados se refieren o en la que se - cierra el período que cubren. Muchos procedimientos de auditoría son más útiles y mejor aplicados si se realizan en épocas anteriores al cierre del ejercicio y - -

otros deben ser utilizados en épocas anteriores al cierre del ejercicio y otros - deben ser utilizados en épocas posteriores a esa fecha. A la época en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar se les llama "oportunidad".

Es igualmente el criterio del propio auditor, tomando en cuenta las circunstancias del trabajo concreto que va a realizar, el que debe determinar la oportunidad en que se aplicarán los procedimientos de auditoría que formarna su examen.

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

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

ADQUISICIONES.

Las adquisiciones de activo fijo pueden ser por compra, por fusión, por aportaciones de capital, por construcciones o 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.

El auditor debe estudiar los registros, para apreciar el número de partidas, su importancia y el costo a que están registradas en la contabilidad. Si los registros del cliente están manejados con cuidado y es fácil identificar las partidas que representan las adquisiciones de activo, el auditor podrá indicar en esos registros mediante marcas las partidas seleccionadas para investigación. 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, en caso de que los registros del cliente sean deficientes o 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 investigar. Además será necesario comprobar selectivamente las sumas de los registros.

Una vez seleccionada la extensión de la prueba, será muy conveniente que el

auditor haga una inspección a la planta y a las instalaciones del cliente. Si éste cuenta con un plano en que estén distribuidas las unidades del equipo, esto facilitará mucho la comprensión de la inversión que tiene el cliente en esos bienes y su relación con las cuentas.

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

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

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

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

En el caso de adquisiciones a través de órdenes de trabajo en proceso, o sea cuando la empresa ha realizado determinada construcción o la instalación de un equipo, se debe tomar debida nota del concepto de cada orden, para poder juzgar si los cargos a las órdenes son afines a su concepto. Los procedimientos de auditoría consistirán en lo siguiente, en relación con los distintos elementos que integran cada orden, o sea los materiales, la mano de obra y los gastos.

1.- Los materiales deberán ser comprobados en relación con el examen de inventarios, en cuanto a su correcta aplicación, tanto por su naturaleza como por su monto, a los trabajos en proceso.

- 2.- Los cargos por mano de obra deberán ser revisados en combinación con las pruebas de las nóminas. A este respecto, se deberá hacer una revisión de la clase de obra de que se trata, mediante discusión con funcionarios de la empresa, y si la obra está en proceso al momento de la revisión, mediante discusión con los encargados de llevarla a cabo.
- 3.- Los gastos indirectos que correspondan a obras en proceso, pueden referirse - al departamento de planeación, de construcción o a algún otro departamento - que directamente intervenga en una o varias obras a la vez dentro de la compañía. Sin embargo, la práctica de cargar a las órdenes de trabajo los gastos indirectos de producción o de administración de la empresa no es aceptable, - excepto en casos especiales y por motivos bien fundados.
- 4.- Los intereses en el período de construcción de la planta que se carguen a la inversión en ésta, deberán ser comprobados en función al monto invertido y - al período de construcción.
- 5.- Cuando los procedimientos del control interno de la compañía incluyen el requisito de una autorización formal para las órdenes de trabajo se deben comparar las erogaciones reales con las aprobadas y discutir las diferencias con - los funcionarios de la empresa.
- 6.- Finalmente, es muy conveniente hacer una inspección a las obras en proceso - que se estén realizando al momento de la revisión. Sobre este particular es - muy importante investigar con las personas encargadas de las obras si éstas - se refieren realmente a adiciones o son meramente reparaciones. En este último caso los cargos a obras en proceso deberán ser traspasados a gastos al fin del ejercicio.

Por lo que se refiere a las revaluaciones de activo fijo serán materia de - otro capítulo, dado que representa un problema muy complejo, en todo caso, la revaluación debe ser mencionada en el balance o en sus notas complementarias.

BAJAS.

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

- 1.- Al hacer la inspección a la planta se deben tener presentes las partidas que según los registros han sido dadas de baja, para comprobar que efectivamente no existen, o 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 o cuidar de las instalaciones, con objeto de obtener información acerca de movimientos importantes que físicamente hayan ocurrido en el activo fijo, para que al hacer los estudios en los registros y documentación se tome nota de si esos movimientos se registraron adecuadamente.
- 3.- Investigación de las cuentas de resultados que puedan revelar créditos o cargos por utilidad o pérdida en venta de bienes de activo fijo.
- 4.- Investigación de las cuentas personales de los socios o directivos de la empresa, que puede revelar el registro indebido de la venta de bienes de la empresa.
- 5.- Investigación de los retiros mencionados en las órdenes de construcción o adquisición de nuevos bienes.

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

RECuentos Físicos:

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

Pequeñas Herramientas y Moldes.

Existen diversos procedimientos para registrar las pequeñas herramientas y los moldes en las empresas industriales, los principales, podemos resumirlos como sigue:

- 1.- Cargar directamente a gastos la 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

mente 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 3, 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 la vida estimada probable y se harían los retiros por clase en su totalidad cuando el modelo fuera cambiado. Este plan no se adapta a situaciones en las cuales no es posible hacer una clasificación definida por clase de producto a que se refieren los moldes.

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

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 verificar 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 provisión correspondiente al ejercicio, es conveniente hacer pruebas con las que se pueda comprobar globalmente la depreciación, en caso de que las tasas aplicables se computen sobre la base de línea recta. En caso de que exista una variedad de tasas para calcular la depreciación, o que 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 aplicación correcta de las tasas correspondientes.

Por lo que se refiere al movimiento en las cuentas en que se registran la de

preciación acumulada, se deberá comprobar que los cargos correspondan a partidas dadas de baja, las cuales debieron ser comprobadas a través de la revisión de las bajas de equipo; en cuanto a los créditos, éstos deberán coincidir con los cargos o resultados y se deberá investigar cualquier crédito adicional que no corresponda al movimiento de la depreciación correspondiente al ejercicio.

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 precedentes, para investigar las variaciones de consideración que hubieran - ocurrido. Sobre este particular, el Boletín 10 de esta Comisión de Procedimientos de Auditoría se refiere a las distintas pruebas que se pueden realizar para comprobar las partidas cargadas a los resultados. En esta sección solamente nos referimos a las distintas prácticas que deben ser comprobadas, en relación con el examen de esas partidas.

Muchas empresas han fijado en términos generales una cifra base para clasificar como inversión o gastos determinadas erogaciones, sin perjuicio de que para - decir la cuenta de cargo se tome en cuenta la vida probable y la facilidad de control de los bienes adquiridos, ya que si un bien tiene una corta vida probable y su control físico es por naturaleza difícil, probablemente convenga considerarlo como gasto al utilizarlo por primera vez; las sumas inferiores a esa base se cargan a los resultados. Sin embargo, frecuentemente es difícil determinar que partidas deben ser registradas como activo fijo, y cuáles deben de cargarse a las operaciones. La mayoría de los casos de duda se puede 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 el valor de la propiedad.
- d) Las erogaciones que permiten que un bien sea adaptable para un uso diferente.

Son partidas que deben considerarse como gastos:

- a) Restauración de un bien a un estado adecuado de servicio.
- b) Conservar los bienes en un estado eficiente de operación.

- c) No aumentan el valor de la propiedad.
- d) No prolongan apreciablemente la vida de los bienes.

PRIMERA AUDITORIA.

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

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

El trabajo descrito se puede limitar si los estados financieros de ejerci- - cios precedentes han sido dictaminados por contadores públicos.

CERTIFICACION DE LOS DIRECTIVOS.

Quando las cuentas de activo fijo y su depreciación correspondiente son im- - portantes en los estados financieros de la empresa, es necesario obtener una cer- - tificación escrita de los directivos acerca de los siguientes puntos:

- 1.- Todos los cargos durante el periodo representan adiciones reales a las propiedades de la empresa.
- 2.- Todos los bienes propiedad de la empresa están registrados en las cuen- - tas.
- 3.- Todos los inmuebles, maquinaria y equipo retirados, desmantelados, aban- - donados, vendidos o inutilizados en alguna forma durante el ejercicio - fueron acreditados a las cuentas de propiedadales al valor que estaba re- - gistrado en ellas y quedó asentada en los libros la ganancia o pérdida - resultante.
- 4.- La compañía tiene títulos de propiedad sobre todos los bienes que apare- - cen registrados en las cuentas y no existía al cierre del ejercicio ni a la fecha de terminar la revisión del auditor gravamen alguno sobre esos bienes o, en su defecto, mencionar las excepciones.
- 5.- La depreciación acumulada al cierre del ejercicio es considerada sufi- - ciente por la empresa.

En particular, el examen del activo fijo intangible deberá incluir lo siguiente:

- 1.- Estudio e interpretación de la relación que existe entre las cuentas de activo intangible y las cuentas de resultados con que están relacionadas.
- 2.- Estudio e interpretación de la relación que existe entre las cuentas que nos ocupan y otras cuentas de activo y pasivo con las cuales pueden estar conectadas, tendientes a comprobar que sea razonable el monto a que aparecen presentadas en el balance las partidas de activo intangible, en función del tipo de activo y, en su caso, del lapso de amortización.
- 3.- Investigación y explicación de las variaciones de importancia entre las relaciones a que se refieren los puntos 1 y 2, correspondientes al período que se examina, y las que hubiesen resultado en el o los ejercicios inmediatos anteriores.
- 4.- Para comprobar las autorizaciones respecto a ciertas partidas importantes - (por ejemplo, en pagos de crédito mercantil o adquisición de nombres comerciales), en algunos casos habrá que remitirse a las actas de juntas del Consejo de Administración en que hayan sido aprobadas.

El examen de la documentación comprobatoria es importante desde el punto de vista de que debe permitir al auditor investigar la naturaleza de la partida en cuestión, pero si se trata de un bien del cual se pueden derivar beneficios para ejercicios futuros. Esto, así como la discusión con funcionarios competentes dentro de la empresa, permitirá al auditor apreciar también si el plazo previsto para la aplicación a resultados es adecuado.

PAPELES DE TRABAJO.

CONCEPTO.

Es el conjunto de cédulas y documentos que elabora u obtiene el contador público, en donde quedan plasmados los datos e informaciones de los resultados de las pruebas realizadas, y en muchos casos la descripción de las mismas pruebas obtenidas por él mismo, en el desarrollo de su examen.

¿Qué contienen los papeles de trabajo?

- a) Las condiciones que encontró el contador público en el desarrollo de su trabajo.
- b) Las técnicas y procedimientos de auditoría que aplicó, así como su extensión y oportunidad.
- c) El resultado de los registros de contabilidad.
- d) Las confirmaciones obtenidas de fuentes externas:
 - 1.- De clientes
 - 2.- De Proveedores
 - 3.- De Bancos, etc.
- e) Las confirmaciones obtenidas de fuentes internas:
 - 1.- Del propio cliente
 - 2.- De sus funcionarios y empleados, etc.
- f) Sus conclusiones

¿Qué fines persigue al elaborar estas cédulas y documentos el auditor?

- 1.- Fundamentar su opinión con respecto a los estados financieros.
- 2.- Servir de fuente de información posterior a las autoridades fiscales, judiciales o a otro auditor que desee opinar sobre el trabajo realizado o bien a su propio cliente.
- 3.- Dejar constancia que realizó un trabajo de calidad profesional.
- 4.- Realizar su trabajo con un mínimo de tiempo y esfuerzo, etc.

IMPORTANCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Una de las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables al auditor como profesional al ejecutar su trabajo es: Obtener la evidencia suficiente y competente, así, cumpliendo esta norma, le servirá de base al auditor para emitir su opinión en el Dictamen, esta evidencia suficiente y competente se encuentra plasmada en los papeles de trabajo.

Importancia de los papeles de trabajo:

- 1.- En ellos el auditor respalda y fundamenta sus informes:
 - A) Dictamen
 - B) Carta de Observaciones
- 2.- Sirven de fuente de información posterior a:
 - A) Las autoridades fiscales
 - B) Las autoridades judiciales
 - C) Otro contador público que desee opinar sobre el trabajo realizado
 - D) Al propio cliente o entidad auditada
- 3.- Con ellos se evidencia el trabajo realizado, su alcance, sus limitaciones y su oportunidad.
- 4.- Ellos sirven para comprobar que el Contador Público realizó un trabajo de calidad profesional.
- 5.- Sirven de guía para la realización de futuras auditorías y como referencia para determinar la consistencia en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados de un ejercicio a otro, etc.

PLANEACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Es una etapa la cual el auditor determina anticipadamente los papeles de trabajo que va a utilizar en la auditoría, las personas que deberán elaborar los papeles de trabajo, será el que va a auditar, pero si cuenta con ayudantes, entonces deben ser los más experimentados, de tal manera que los papeles de trabajo se caractericen por su: Calidad profesional y máxima utilidad.

El objetivo de pre-elaborar papeles de trabajo es con la finalidad de:

- A) Obtener la seguridad de que no se ha escapado algún detalle importante y la posibilidad de omitir procedimientos.
- B) Proporcionar una secuencia ordenada y lógica del trabajo que se traduzca en ahorro de tiempo.
- C) Facilitar la división del trabajo y a la vez la superación.
- D) Evitar que los encargados de realizar la auditoría omitan procedimientos, etc.

Los papeles de trabajo constituyen la base para que el auditor emita su opinión, y ellos van a ser la fuente de información y comprobación a futuro del trabajo de auditoría realizado, es por ello que la propiedad de esos papeles de trabajo son exclusivamente del auditor o contador público y no de la compañía que - audita.

La información que contiene los papeles de trabajo son de naturaleza confidencial, porque en ellos se encuentran los datos contenidos en los estados financieros de la compañía auditada, como son: activos, pasivos, capital contable, ventas, sueldos, etc. con sus respectivos análisis e interpretaciones financieras, - obtenidas de los registros, expedientes y declaraciones del cliente.

CLASES DE PAPELES DE TRABAJO.

- 1.- HOJAS DE TRABAJO. Son listados de las cuentas de mayor con sus saldos. Sirven de resumen y guía de los papeles de trabajo que se refieren a cada cuenta. - Puede hacerse este listado como simple balanza de comprobación, sin buscar orden alguno en las cuentas; pero será conveniente hacerlo siguiendo el orden - del balance general y del estado de resultados. Las hojas de trabajo contendrán las cifras del ejercicio anterior con el fin de hacer comparaciones. Tam - bién se anotarán en estas hojas de trabajo los ajustes y reclasificaciones - que resulten de la revisión, para obtener en ellas cifras finales a que se re fiere el Dictamen.
- 2.- CEDULAS SUMARIAS. Son aquellas que contienen el análisis de los datos relati - vos a uno o varios renglones de las hojas de trabajo y sirven como enlace entre é - stas y las cédulas de análisis o de comprobación. Las cédulas sumarias - normalmente no incluyen comprobaciones; pero conviene que en ellas aparezcan

las conclusiones a que llegue el auditor como resultado de su revisión y comprobación de la o las cuentas que se refieren.

- 3.- CEDULAS ANALITICAS. También llamadas subcédulas, contienen el análisis o la comprobación de los datos de las cédulas sumarias, detallando renglones o datos específicos que aparecen en éstas. En estas subcédulas se encuentra la descripción de los procedimientos de auditoría aplicados.

ARCHIVO PERMANENTE.

Es el conjunto de documentos y cédulas que se guardan en uno o varios legajos especiales para usarse en auditorías posteriores. usualmente contiene copias, extractos o sumarios de documentos tales como: la escritura de la empresa (constitución), actas de asambleas de accionistas y del consejo de administración, contratos, datos de la historia del capital y del superávit, descripciones y comentarios sobre políticas de contabilidad, control interno y otras materias de similar importancia, además otras secciones de importancia como: información financiera, situación fiscal, cuestionarios de control interno, programas e informes de auditoría.

ENCABEZADO DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

- 1.- Nombre de la entidad sujeta a examen
- 2.- Rubro de los estados financieros
- 3.- Fecha de la auditoría
- 4.- Indices
- 5.- Nombre o iniciales de los responsables de la elaboración y supervisión de la cédula.

INDICES Y MARCAS.

- A) Es una necesidad estandarizar los índices y marcas de auditoría: Los papeles de trabajo requieren de una ordenación lógica con la finalidad de lograr una localización rápida de los mismos, para ahorrarse tiempo en la auditoría, ya que el uso continuo de los índices y marcas, facilitan al auditor y a sus ayudantes a localizar rápidamente los papeles de trabajo.

B) Diferentes clases de índices y marcas.

a) Índices.

No existe un uso general de acuerdo al tipo de índices a utilizar. Existen varias clases para referenciar los papeles de trabajo usándose en forma general los siguientes:

- Numérico Alfabético:

Cuentas de activo _____ Asignar una letra _____ A _____ Z

Cuentas de Pasivo y Capital _____ Asignar doble letra _____ AA _____ ZZ

Cuentas de Resultados _____ Asignar números _____ 1 _____ X

- Alfabético Doble:

A cédulas sumarias _____ Asignar una letra _____ A _____ Z

A cédulas analíticas _____ Asignar dos letras _____ AA _____ ZZ

- Alfabético Doble numérico:

A cédulas sumarias de activo _____ Asignar una letra _____ A _____ Z

A cédulas sumarias de Pasivo

capital y resultados _____ Asignar una letra doble _____ AA _____ ZZ

A cédulas analíticas de acti

vo, Pasivo, Capital y

Resultados _____ Asignar un número _____ 1 _____ X

- Numérico:

A cédulas sumarias de activo,

pasivo, capital y de

resultados _____ Asignar Nos. Progresivos _____ 1/1, 1/2, 1/3,
etc.

- Decimal:

A cédulas sumarias _____ Asignar Nos. de 10 o múltiplos de 10, 20, 30, etc.

A cédulas analíticas _____ Asignar Nos. progresivos _____ 1 _____ X.

Ejemplo de Indices Numérico - Alfabético
 INDICE PARA CLASIFICAR LOS PAPELES DE TRABAJO

HT.

A	Hoja resumen de auditoría
B	Notas para informe
C	Pendientes de auditoría
D	Balanza de Comprobación del cliente
1	Activo
2	Pasivo, capital y cuentas de orden
3	Resultados
4	1 Asientos de ajuste
	2 Reclasificaciones
5	Pasivos no registrados y operaciones subsecuentes
6	Deficiencias fiscales Cuentas de resultados
7	Deficiencias fiscales Cuentas de balance
8	Deficiencias del control interno
9	Control de tiempo
A	Efectivo en caja y bancos
B	Cuentas por cobrar
C	Inventarios
D	Pagos anticipados
E	Otros activos
U/V	Activo fijo y depreciación acumulada
W/X	Cargos diferidos y amortización acumulada
Y/Z	Activo de operación y provisión para reposiciones
AA	Pasivo a corto plazo
BB	Pasivo a largo plazo
CC	Capital contable
10	Ingresos
20	Gastos de venta
30	Gastos de operación

- 40 Otros gastos y productos
- 50 Impuesto sobre la renta
- 60 Participación de las utilidades
- 70 Nóminas

b) MARCAS.

Con el propósito de ahorrarse tiempo y papel, es necesario utilizar marcas estandarizadas de representación simbólica, que nos indican: Un hecho, una técnica, un procedimiento, etc., y suplen la descripción de cada partida examinada.

Para llevar a cabo lo anterior es conveniente que al principio del expediente de los papeles de trabajo se definan los símbolos a utilizar, así como su significado, también se indicará que las marcas se anotarán con lápiz de color.

Ejemplo:	✓	Sumas y cálculos verificados
	√	Comprobante examinado que reúne requisitos fiscales
	⊗	Deficiencia corregida
	∧	Cotejado contra auxiliares
	C	Conformidad recibida
	I	Inconformidad no aclarada
	IA	Inconformidad aclarada
	P	Pago posterior examinado

c) INDICES CRUZADOS.

Es la relación que se hace entre una o varias cédulas de auditoría con la finalidad de cruzar los datos correlativos contenidos en ellos.

Anotando el índice de las cédulas a un lado de los datos sujetos al enlace.

ARCHIVO DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Una vez terminada la auditoría, el contador público, debe archivar debidamente los papeles de trabajo del ejercicio, éstos deben ordenarse en forma lógica, - por ejemplo:

- 1.- Memorandum sobre asuntos importantes que deben ser considerados para la próxima auditoría.

- 2.- Puntos para el memorandum de abreviaciones y sugerencias
- 3.- Hoja de pendientes resueltos
- 4.- Programa de trabajo
- 5.- Certificados del cliente
- 6.- Balanza de comprobación firmada por el contador
- 7.- Hoja de trabajo
- 8.- Asientos de ajuste y reclasificaciones
- 9.- Cédulas sumarias y analíticas por cada sección examinada de los estados financieros.

CONSERVACION DE EXPEDIENTES DE AUDITORIA

Los papeles de trabajo constituyen la comprobación de que el contador público realizó la auditoría y en ellos se basa para dictaminar, ante esta responsabilidad, es recomendable conservar los papeles de trabajo durante un tiempo razonable.

Existen muchos factores para que el contador público decida cuantos años deba conservar los expedientes de auditoría, entre ellos podemos mencionar:

- A) La falta de espacio del archivo en el despacho
- B) La limitación de mobiliario y equipo del archivo
- C) La falta de personal de archivo.

Por lo anterior la comisión de práctica profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos auxiliada por el Colegio de Contadores Públicos de México llevaron a cabo una encuesta en despachos sobre la conservación y destrucción de los papeles de trabajo y en ella se determinó que los archivos de expedientes de auditoría se destruyen:

De 8 a 10 años	Los de Dictámenes fiscales
y a los 5 años	Los de Dictámenes financieros

CONCLUSIONES

La depreciación no debe ser considerada como una simple estimación, sin ninguna base, ni como una reserva de valuación, ya que su finalidad es complementar la cuenta del Activo Fijo deduciendo de ésta su importe y mostrarle al interesado de los estados financieros la parte que ha absorbido el costo y reflejado en el estado de resultados de los ejercicios, así como la parte pendiente de aplicar a ejercicios futuros por considerarse un proceso de distribución del costo.

El Contador Público debe conocer las características, funciones, registros, usos, etc. de los bienes que integran las propiedades con el objeto de que su revisión sea adecuada.

En vista de que el renglón de Activo Fijo representa la base para que cualquier negocio realice las operaciones y satisfaga los objetivos que se ha fijado, es necesario que exista:

- a) Un estudio adecuado para futuras inversiones.
- b) Un mantenimiento adecuado al equipo para que esté en condiciones de ofrecer una capacidad mayor de producción.
- c) Elaborar estudios eficientes para posibles cambios o mejoras al equipo para obtener productos que den mayores beneficios a la empresa.

Los objetivos que persigue la auditoría de estados financieros en la revisión del Activo Fijo son:

- Comprobar que esos bienes mostrados en el balance son propiedad de la empresa.
- Conocer y mostrar en el balance cualquier limitación o gravamen de esa propiedad.
- Cerciorarse de que todos los bienes de los cuales la empresa es propietaria estén reflejados en el balance.
- Comprobar que la presentación de esos bienes en el balance estén valuados al costo de adquisición, el cómputo de la depreciación sea razonable, consistente con el ejercicio anterior y de acuerdo con métodos aceptados para su cálculo.

Es importante verificar la aplicación correcta de los principios de contabilidad, ya que de ellos depende la base para cuantificar las operaciones y la presentación de la información en los estados financieros. En la auditoría de Activo Fijo, resulta necesario planear el trabajo con objeto de desarrollarlo con efectividad y prontitud, la planeación de la auditoría permite establecer los procedimientos que se van a emplear, la oportunidad y la extensión de las pruebas que se van a aplicar.

BIBLIOGRAFIA

TITULO	AUTOR
<i>Normas y Procedimientos de Auditoría</i> 12a. Edición 1979	Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
<i>Terminología del Contador</i> 9a. Edición 1982. Editorial Banca y Comercio.	Mancera Hermanos.
<i>Norma Internacional de Contabilidad</i> Boletín 16. Contabilización de Propiedad, Planta y Equipo.	Comisión de Normas Internacionales - de Contabilidad.
<i>Principios, Técnicas y Aplicación</i> Actualizada Editorial Deusto. Edición 1972.	Joaquín Ochoa Sarachaga
<i>Prontuario de Leyes Fiscales</i> 9a. Edición 1984.	Javier Moreno Padilla
<i>Principios de Contabilidad. Boletín C-6</i> Inmuebles, Maquinaria y Equipo 1974.	Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
<i>Manual del Contador</i> Editorial UTEHA.	W. A. Paton.
<i>Primer Curso de Contabilidad</i> 5a. Reimpresión 1979. Editorial Trillas	Lara Flores Elías
<i>Contabilidad, Teoría y Práctica Vol. II</i> 9a. Edición 1978. Editorial Labor, S.A.	Roy B. Kester.

Elementos de Contabilidad

Edición 1970.

Fondo de Cultura Interamericana, S.A.

Robert N. Anthony.

Principios Contables Básicos

Esquema de la Teoría Básica de la
Contabilidad Financiera.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Contabilidad de Sociedades

Edición Olimpia, S.A. 1983.

Gustavo Baz González.

Auditoría I

1a. Edición 1977.

Ediciones Contables y Administrativas,
S.A.

C.P. Israel Osorio Sánchez.

Apuntes de Auditoría III Vol. I

Facultad de Contaduría y Administración.

U.N.A.M.

Colección Auditoría 1974.

C.P. Daniel Alvarez Ramírez.

Principios Básicos de Auditoría

5a. Impresión, Marzo 1980

Editorial C.E.C.S.A.

Arthur W. Holmes.

*Introducción a la Práctica de la
Contaduría Pública (Auditoría)*

11a. Impresión 1982.

Editorial Diana.

Eric L. Kokler.

*II Simposium Nacional s/Auditoría
Interna (Operacional)*

3a. Reimpresión 1977.

Editorial IEESA.

Realizado en Guadalajara, Jal.