

6
2y
UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE ADMINISTRACION CONTABILIDAD Y ECONOMIA



TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

"AUDITORIA DE ACTIVO FIJO, PARA LA
TOMA DE DESICIONES"

SEMINARIO DE INVESTIGACION

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A

ISMAEL FERNANDEZ HEREDIA

GUADALAJARA, JALISCO. NOVIEMBRE 1988



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

INDICE

CAPITULO I - BREVE HISTORIA DE LA AUDITORIA:

- Antecedentes 1 - 4
- Epoca actual 5 - 8

CAPITULO II - NORMA DE AUDITORIA:

- Normas personales 9 -16
- De ejecución del trabajo 17-31
- De información 32-33

CAPITULO III - PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA:

- Definición de procedimiento de auditoría 33
- Técnica de auditoría 34-39

CAPITULO IV - LA AUDITORIA DEL ACTIVO FIJO Y SU IMPORTANCIA:

- Definición de activo fijo 40
- Concepto del costo o su evaluación 41-43
- Reglas de evaluación 44-50
- Valuación de los inmuebles, planta y equipo a su valor actualizado 51-58
- Depreciación, concepto y métodos más usuales. 59-75

CONCLUSIONES

PROLOGO

El activo fijo o los inmuebles, planta y equipo tal y como lo define el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su Boletín C-6 es una parte vital dentro de la empresa, ya que es uno de los elementos que le permite transformar las materias primas o productos semielaborados en productos aptos para satisfacer determinadas necesidades o fines específicos tales como, bienes de consumo o incluso bienes de capital (activos fijos) necesarios para control o producción de otros bienes.

A diferencia de las ventas, inventarios, compras, nóminas y otras transacciones de los negocios, cuyo volumen varía normalmente de acuerdo con el nivel general de las operaciones de la compañía, las transacciones importantes de desembolsos para activo fijo pueden ocurrir en muchas compañías solamente durante periodos de gran expansión o cambio en el derrotero de las operaciones.

Las decisiones en cuanto al alcance de la auditoría respecto a las cuentas de propiedades y las relacionadas con ellas deben tomar en consideración no solamente la importancia de las sumas invertidas en activos fijos, sino también las características de operación de las instalaciones y equipo de la compañía. Por ejemplo, considérese la diferencia entre las características de operación entre activos fijos en una empresa de energía eléctrica y las de una línea aérea. El equipo de generación y transmisión puede continuar siendo económicamente útil durante periodos de tiempo relativamente largos. Sin embargo, la utilidad económica de los aviones puede verse afectada no solamente --

por la introducción de modelos más rápidos y de mayor tamaño, sino también por cambios en el volumen y patrón del tráfico de pasajeros o de la competencia.

Regularmente la administración ha mostrado gran interés en los controles internos sobre caja, valores, cuentas por cobrar e inventarios; sin embargo, hasta muy recientemente - ha mostrado poca conciencia en las pérdidas potenciales inherentes a la falta de control sobre planta y equipo. La profesión de la contaduría pública ha tendido, asimismo, a asociar los controles internos con los activos circulantes. Los auditores, por costumbre hemos tolerado inadecuados registros y dudosos controles sobre los activos fijos, justificando estas fallas con base en que el robo o desaparición permanentes de tales activos era improbable.

Debemos recalcar que la principal finalidad de los controles internos respecto a planta y equipo no es la de prevenir fraudes sino la de obtener máxima eficiencia de los pesos invertidos en activos de la planta.

Las cantidades invertidas en planta y equipo representan - una parte fundamental del total de activos en numerosas empresas industriales. Los gastos de mantenimiento, readaptación y depreciación de estos activos constituyen un factor de importancia primordial en el estado de resultados. La importancia de las cantidades que significan hace que - los controles internos cuidadosamente diseñados sean esenciales para la producción de estados financieros confiables. Los errores en la determinación de las utilidades - serán importantes si los activos son desechados sin que - sus costos sean eliminados de las cuentas. Las pérdidas que

inevitablemente surgirán a consecuencia de métodos no controlados para la adquisición, mantenimiento y retiro de activos fijos, son frecuentemente mayores que los riesgos de fraude en el manejo de efectivo, a los cuales los auditores hemos dedicado tanta atención.

CAPITULO I - BREVE HISTORIA DE LA AUDITORIA

Antecedentes -

Auditoría se deriva del verbo "Audio, Audire" que significa escuchar y fue aplicada a los auditores externos que oían y comprobaban las cifras reportadas por las empresas para certificar ante el público en general la razonabilidad de las mismas.

La Auditoría surgió casi en forma simultánea a la contabilidad, ya que existen antecedentes que datan de fechas anteriores a la era cristiana.

A medida que la civilización avanzó y que surgió la necesidad de que a una persona se le entregara para su administración los bienes de otra, se necesitaron los sistemas de revisión para determinar la fidelidad y eficiencia en la administración, de la persona a la que se le habían entregado dichos bienes inicialmente.

Los egipcios desarrollaron un sistema simple de control interno, consistente en que todo lo que se recibía tanto en numerario como en mercancía fuera anotado por dos personas en registros completamente separados.

Hay datos de la edad media que nos permiten saber que Inglaterra e Italia utilizaron un control por medio de registros separados.

Durante el auge de Grecia y Roma, se implantó el sistema de hacer dos revisiones en los registros, éstas eran efectuadas por empleados públicos con la obligación, al finalizar su período como trabajadores del gobierno, de preparar en forma clara y precisa el estado de sus cuentas.

El concepto de vigilancia y supervisión del vocablo Auditor, empieza a emplearse a mediados del siglo XVII, en la ciudad de Piza, Italia y precisamente es en esta población de donde emana por primera vez una definición adecuada de lo que debe ser una Auditoría Planificada.

Guido Benneto era en el año de 1673 Gobernador de dicha ciudad, tuvo que intervenir en la quiebra de la empresa de cierto comerciante, y al dar sus instrucciones para el análisis de aquella, dice una memoria, que se conserva en los archivos de la ciudad, el auditor a quien encomendó esta labor, presentó a los acreedores su proyecto de acción para analizar cada acto comercial de la susodicha empresa hasta establecer las causas reales de la quiebra y llegar a conclusiones sobre si el fracaso y el déficit se debió o no a la malignidad.

A partir de la Edad Media y a través de la Revolución Industrial, las auditorías fueron practicadas con el objeto de determinar si las personas que se encontraban en posiciones de responsabilidad fiscal en el gobierno y el comercio, estaban actuando y proporcionando informes honestamente.

Durante la Revolución Industrial, y a medida que las industrias crecían, sus propietarios empezaron a contratar a altos funcionarios para ocupar puestos de responsabilidad. Con esta separación de los grupos de propietarios y administradores, aquéllos fueron acudiendo con frecuencia cada vez mayor, a los auditores para protegerse del peligro de fraude por parte de funcionarios o empleados.

En el año de 1900, el trabajo de auditoría se concentraba a en el balance general; en aquella época, la mayoría de las compañías consideraban el estado de resultados como una información confidencial a la que personas ajenas a la empresa no deberían tener acceso.

En América, algunos autores mencionan que la Auditoría surgió poco después del año de 1900 en los Estados Unidos, país de gran progreso industrial y que fueron las empresas ferrocarrileras las primeras en contar con esta función debido a la red tan amplia que tenían en sus operaciones.

En otras organizaciones cuyo ámbito de operaciones se encontraba en más de una localidad, se observó que la Auditoría era el medio de apoyo adecuado para controlarlas y coordinarlas.

A principios del siglo XX, la auditoría esta concebida como una actividad de "Protección"; cuya finalidad era la detección y prevención de fraudes. Con el tiempo y gracias a los cambios de mentalidad tanto del propietario como del propio auditor, su campo de acción se fue ampliando y como primer paso, sus revisiones se encaminaban hacia el examen de nóminas, conciliaciones bancarias, comprobación de la exactitud de operaciones en los registros y estados financieros.

Se han publicado en México a través del tiempo, varias obras sobre este tema, entre ellas, traducciones de algunos boletines del Instituto Americano de Contadores Públicos siendo quizás la más notable, el boletín de 1936 que se denomina "Examen de Estados Financieros por Contadores Públicos Independientes".

Fue en el año de 1939 cuando el Instituto de Contadores Públicos Titulados de México, editó el folleto denominado "La Certificación de Balances para Fines de Inscripción y Cotización de Valores", poco después el mismo Instituto publicó

una traducción hecha por los señores Rafael Mancera O. y Luis Ruiz de Velasco, del folleto publicado en esa época por el Instituto Americano de Contadores Públicos; el título de éste fue "Ampliación de los Procedimientos de Auditoría" y ponía particular énfasis en los procedimientos adicionales que se recomendaban a la profesión, relativos al envío de circulares para la confirmación de cuentas por cobrar y la supervisión de toma de inventarios físicos.

Epoca actual -

Conforme las grandes empresas se desarrollaron, la revisión exhaustiva de todas las operaciones se volvió imposible y el contador público se vió obligado a adoptar una Técnica de Muestreo.

Esta nueva técnica de auditoría transformó el proceso de auditoría en la aplicación de pruebas de transacciones seleccionadas, en lugar de llevar a cabo la verificación de todas las transacciones como venía haciéndose en los primeros años del siglo actual, gradualmente se fue aceptando la premisa de que un examen cuidadoso de algunas transacciones seleccionadas al azar, podría proporcionar una idea razonable de la exactitud de otras transacciones similares.

A medida que los contadores públicos fueron adquiriendo destreza en la técnica del muestreo, se dieron cuenta de la importancia del "Control Interno". El contador público llegó a la conclusión de que, por medio del estudio y evaluación del sistema de contabilidad del cliente, y considerando el flujo del trabajo de contabilidad y los métodos utilizados para la verificación automática de las operaciones registradas, podría determinar la extensión y orientación de las pruebas selectivas necesarias para llevar a cabo una auditoría satisfactoria de las

cuentas. A un mayor control interno la extensión de las pruebas serían más limitadas, mientras que, en cualquier sección de la contabilidad o en cualquier fase de las operaciones en donde el control interno fuera débil, las pruebas serían más amplias o se aplicarían pruebas especiales.

Actualmente, algunos contadores públicos han venido adoptando técnicas de muestreo estadístico con el objeto de determinar de una manera científica la selección de las muestras a examinar.

Tanto la operación continua de la economía, como su desarrollo próspero a largo plazo, dependen en alto grado, de la información financiera. ¿Cómo pues, podemos asegurarnos de que la información ha sido adecuadamente evaluada y razonablemente presentada? La respuesta es: En las auditorías practicadas por auditores independientes. Una de las razones que existen para invitar a un contador público independiente a opinar sobre los estados financieros, radica en el conflicto de intereses que puede existir entre la compañía que prepara los estados financieros y las personas que los utilizan.

Los estados financieros dictaminados constituyen un instrumento por medio del cual las empresas proporcionan información a sus accionistas, bancos, acreedores y al Gobierno mismo, con la opinión de una tercera persona ajena a la empresa de que los mismos se encuentran presentados razonablemente.

Antes de que el contador público independiente pueda estar en posición de expresar una opinión acerca de los estados financieros de la compañía deberá llevar a cabo un examen de dichos estados financieros. La auditoría consiste en una cabal revisión analítica del balance general y del estado de

resultados, así como de los registros contables y otro tipo de evidencia comprobatoria de dichos estados. Este examen proporciona la evidencia objetiva de que las cantidades incluidas en el balance general y en el estado de resultados, son válidas, genuinas y dignas de confianza y no simples estimaciones optimistas o conjeturas imaginarias.

A continuación enumeramos los que consideramos como los más importantes cambios en el campo de auditoría en el Siglo XX:

1. El cambio en el objetivo de la auditoría; del descubrimiento de fraudes al de emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros.
2. La responsabilidad del auditor respecto del estado de resultados, tanto como en relación con el balance general.
3. Una creciente responsabilidad del auditor hacia "terceras partes", tales como agencias gubernamentales, mercado de valores y pequeños inversionistas integrados por millones de personas.
4. Evolución en el método para llevar a cabo una auditoría, de la revisión detallada de las transacciones individuales, a la evaluación del control interno y la aplicación de técnicas de muestreo.
5. El reconocimiento de la necesidad de evaluar el sistema de control interno como una guía para determinar el número y extensión de las pruebas selectivas que deben ser realizadas.
6. Utilización de métodos científicos matemáticos (muestreo estadístico) para determinar y seleccionar las muestras a realizar.

En la actualidad, la Auditoría juega un papel muy importante dentro del ámbito profesional y de los negocios, que hace que existan una diversidad de definiciones e interpretaciones, pero todas encaminadas a la obtención del mismo objetivo.

He aquí algunas definiciones de varias autoridades en la materia:

Montgomery

Auditoría.- "Es un examen sistemático de los libros y registros de un negocio, con el fin de determinar o verificar los hechos relativos a sus operaciones financieras y a los resultados de éstos, para informar sobre los mismos".

Becksse

La Auditoría.- "Es un examen de los registros de contabilidad con el propósito de establecer si son correctos y completos, y si reflejan las transacciones que deben contener".

Coultier Davis

La Auditoría.- "Es el examen de los libros y cuentas de un negocio, que permiten al auditor formular y presentar los estados financieros en tal forma que:

- a. El balance refleje la verdadera situación financiera del negocio.
- b. El estado de pérdidas y ganancias exprese correctamente el resultado de las operaciones durante el ejercicio que revisa".

Alfredo Adam y Guillermo Becerril

Auditoría.- "Es la revisión y la supervisión sistemática de una actividad o grupo de actividades".

Don Fernando Díez Barroso

Auditoría.- "Es la ciencia del análisis, comprobación y estimación de las cuentas".

Mancera Hermanos

Auditoría.- "Examen de los libros de contabilidad, de los registros, documentación y comprobación correspondiente a una persona de un fideicomisario, de una sociedad o de un negocio especial cualquiera y llevado a cabo con el objeto de determinar la exactitud o inexactitud de las cuentas respectivas y de informar o dictaminar acerca de ellas".

En nuestra opinión

Tomando en consideración las definiciones arriba citadas y otras emitidas por diversos autores, podemos mencionar que la Auditoría en forma general, es una revisión analítica realizada por el contador público, sobre el control interno y registros contables de una entidad económica, con el objeto de fundamentar su opinión respecto a la razonabilidad de la situación financiera y de sus resultados por un cierto período.

CAPITULO II - NORMAS DE AUDITORIA

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, fue establecida en el año de 1955, cuando el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) no tenía el carácter de Federación de Colegios de Profesionistas que actualmente ostenta. Desde el año de 1956 y hasta agosto de 1965, fueron emitidos un total de 22 Boletines, mismos que fueron aprobados en asambleas especiales a partir de octubre de 1965, al constituirse el IMCP como Organismo Nacional.

Los estatutos del IMCP otorgan a la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría el carácter de Normativa.

La Comisión tiene como objetivos principales:

1. Determinar las normas de auditoría y pronunciamientos normativos a que deberá sujetarse al contador público independiente que emita dictámenes para terceros, con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de información de su competencia.
2. Determinar procedimientos de auditoría para el examen de los estados financieros que sean sometidos a dictamen de contador público.
3. Determinar procedimientos a seguir en cualquier trabajo de auditoría, en sentido amplio, que lleve a cabo el contador público cuando actúa en forma independiente.
4. Hacer las recomendaciones de índole práctica que resulten necesarias como complemento de los pronunciamientos técnicos de carácter general emitidos por la propia Comisión, teniendo en cuenta las situaciones particulares que con mayor frecuencia se presentan a los auditores en la práctica de su profesión.

Las declaraciones de la Comisión se clasifican de la manera siguiente:

- a. Normas de Auditoría
 - b. Pronunciamientos Normativos
 - c. Procedimientos de Auditoría
 - d. Definiciones, conceptos e interpretaciones
 - e. Otras Declaraciones
-
- a. Las Normas de Auditoría 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 dicho trabajo.
 - b. Los Pronunciamientos Normativos son aquellas disposiciones, expresamente declaradas como normativas, en que se aclaran, explican, amplían o aplican circunstancias generales o concretas de las propias normas de auditoría.
 - c. Los Procedimientos de Auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias examinadas, mediante los cuales el contador público obtiene las bases necesarias para fundamentar su opinión.
 - d. Las Definiciones, conceptos e interpretaciones son las explicaciones del sentido en que se usan las expresiones y vocablos en la terminología técnica de la contaduría pública.
 - e. Otras Declaraciones son los medios a través de los cuales la Comisión da a conocer políticas, programas, estudios, ejemplos, guías, etc.

Las dos primeras declaraciones tienen el carácter de obligatorias, y por lo tanto están sujetas al procedimiento especial de aprobación que establecen los estatutos.

Los procedimientos de auditoría deben ser aplicados a juicio del auditor, de acuerdo con las circunstancias; apartándose de ellos sin una razón justificada, constituye una falta de cumplimiento con las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo.

NORMAS DE AUDITORIA - CLASIFICACION -

	Entrenamiento técnico y capacidad profesional
Normas personales	Cuidado y diligencia profesional
	Independencia
	Planeación y supervisión
De ejecución del trabajo	Estudio y evaluación del control interno
	Obtención de evidencia suficiente y competente
	Aclaración de la relación como estados o información financiera y expresión de opinión
De información	Bases de opinión sobre estados financieros

NORMAS PERSONALES:

Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

Entrenamiento técnico y capacidad profesional

Se diferencia el entrenamiento técnico de la capacidad profesional, porque ésta última tiene un contenido más amplio y un alcance mayor que el simple entrenamiento técnico. El entrenamiento técnico representa la adquisición de conocimientos y habilidades que son necesarias para el desempeño del trabajo, y por lo tanto, antes de ofrecer sus servicios, el auditor debe tener una preparación y capacidad que lo coloquen en condiciones de prestar sus servicios en forma satisfactoria para los usuarios. Cualquier persona que ofrezca sus servicios dentro de cualquier actividad profesional, constituye una especie de declaración pública, por lo cual se manifiesta capacitada para desempeñar satisfactoriamente las actividades que de forma ordinaria corresponden a su profesión. De allí que sea necesario como requisito previo indudable, que la persona que ofrezca sus servicios profesionales como auditor, tenga previamente un entrenamiento técnico adecuado, y una capacidad que le permita realizar las actividades normales de la auditoría de modo satisfactorio para sus clientes y las personas que van a depender del resultado de su trabajo.

El entrenamiento técnico es un fundamento indispensable de la capacidad profesional, pero ésta última requiere además - de una madurez de juicio que no se logra con el simple entrenamiento técnico. Resulta difícil establecer de manera indudable cuales son los recursos por los que se logra la capacidad profesional y cuál es el momento en la que se ha adquirido. El entrenamiento técnico básico se adquiere por el cumplimiento de los requisitos escolares establecidos en las instituciones de calidad reconocida que ofrecen los estudios conducentes a la carrera de contador público. La adquisición de los conocimientos académicos y habilidad básicos han sido reconocidos como - requisitos fundamentales en todas las profesiones, por consiguiente, el primer paso para cumplir con esta norma es la

adquisición de un título de contador público expedido por una institución reconocida.

Es conveniente que el contador público una vez que termine sus estudios, complete su preparación escolar a través de experiencia adquirida mediante el desarrollo de su trabajo bajo la supervisión y dirección de un auditor profesional experimentado. El tiempo que deberá durar esa experiencia variará dependiendo tanto de las propias capacidades del candidato como del tipo de problemas al que se enfrente en su experiencia dirigida y del grado de responsabilidad que asuma en los trabajos desarrollados.

La vida de los negocios cambia continuamente y la investigación hace que los conocimientos técnicos avancen constantemente. Por lo tanto, es necesario que el auditor conserve el entrenamiento técnico que requiere, que se mantenga en una constante revisión de sus conocimientos a través del contacto permanente y fructífero con la literatura de la profesión, asistencia a seminarios técnicos y cursos de actualización; el contacto activo y la participación en los esfuerzos y estudios de sus organizaciones profesionales, y el contacto con el desarrollo profesional en otros países. La capacidad profesional implica alcanzar madurez de juicio, la que se logra fundamentalmente mediante el enfrentamiento sistemático a los problemas inherentes a su actividad profesional y la elección adecuada a esos problemas.

Cuidado y diligencia profesionales

El auditor deberá desempeñar su trabajo con meticulosidad, cuidado y esmero, poniendo siempre toda su capacidad y habilidad profesional, con buena fe y honestidad. No es suficiente con que tenga la capacidad, es necesario además, que en el desempeño de su trabajo ponga la atención, el cuidado y la

diligencia que humanamente puedan esperarse de una persona con sentido de responsabilidad.

El auditor, como todo profesional, no es infalible y por ello no es responsable por revisar errores de juicio; pero los márgenes de errores deben ser reducidos al mínimo posible, aplicando en el desarrollo de su trabajo las características mencionadas en el párrafo anterior.

Independencia mental -

Para que la opinión del auditor sea útil, es necesario, que además de estar fundada en su capacidad profesional sea emitida con independencia mental. Se entiende que existe independencia mental en una persona, cuando sus juicios se fundan en los elementos objetivos del caso. No existe independencia mental cuando la opinión o el juicio es influido por consideraciones de orden subjetivo.

La independencia mental es una cuestión relativa al fuero interno. Hablando estrictamente, se puede mantener independencia mental en cualquier condición, porque la voluntad del hombre puede sobreponerse a las condiciones más desfavorables; sin embargo, no es lógico suponer, normalmente, una actitud de voluntad extrema que, en circunstancias ordinarias, se sobreponga a las presiones de carácter personal, cuando éstas son suficientemente fuertes como para ejercer influencia decisiva en el juicio.

Por otra parte, la utilidad de los servicios del auditor depende no solamente del hecho de que él asuma una actitud de independencia mental, sino también, en grado muy importante, de que las personas que van a utilizar el resultado de su trabajo, crean que éste fue hecho con dicha independencia.

El contador público no podrá actuar como auditor en aquellos casos en los que existan circunstancias que pueda esperarse que influyan sobre su juicio objetivo y que, por consiguiente, reduzcan su independencia mental, o en aquellos casos en los que las circunstancias puedan establecer en la mente pública una duda razonable sobre su independencia y objetividad. El Código de Etica Profesional define las circunstancias particulares en que se considera que no hay independencia ni imparcialidad para emitir una opinión profesional como son:

Artículo 2.21 Se considera que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión que sirva de base a terceros para tomar decisiones, cuando el contador público:

- a. Sea cónyuge, pariente consanguíneo o civil en línea recta sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y afín dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración del propio cliente.
- b. Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos verbales o escritos encaminados a ser director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios. En el caso del comisario, se considera que subsiste la independencia e imparcialidad.
- c. Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna injerencia o vinculación económica en la empresa, en un grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio.

- d. Reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la empresa que contrató sus servicios profesionales, y exprese su opinión sobre estados financieros en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del éxito de cualquier transacción.
- e. Sea agente de bolsa de valores, en ejercicio.
- f. Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga ingerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia y decisiones sobre nombramientos de contadores públicos para prestar servicios a dependencias o empresas estatales.
- g. Perciba de un solo cliente, durante más de dos años consecutivos, más del 40% de sus ingresos u otra percepción que aun siendo menor, sea de tal manera importante frente al total de sus ingresos, que le impida mantener su independencia.

NORMAS RELATIVAS A LA EJECUCION DEL TRABAJO

Planeación y supervisión

La auditoría de estados financieros, al igual que otras actividades, requiere de una planeación adecuada con el propósito de lograr los objetivos de la manera más eficaz y eficiente. Por consiguiente, para la obtención de un buen trabajo de auditoría debe elaborarse en forma inicial un plan o estrategia que establezca los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo a desarrollar, así como las características de la empresa, tipo de operaciones de la empresa, entorno legal y el nivel de confianza que merece su control interno. Este plan para que produzca los mejores resultados debe tener como característica

principal, el de ser flexible y él mismo deberá ajustarse y modificarse de acuerdo con lo requerido para llevar a cabo un trabajo de gran calidad.

La planeación de auditoría implica primeramente, el definir el alcance y objetivos de nuestro trabajo, para que partiendo de este punto establezcamos cuáles procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y oportunidad de las mismas y el grado de experiencia necesario del personal asignado.

La información necesaria para llevar a cabo una planeación adecuada se puede obtener de diversas maneras, dentro de las cuales destacan las siguientes:

- a. Entrevistas con el cliente para determinar el objetivo, las condiciones y limitaciones del trabajo, tiempo estimado para el desarrollo del trabajo, honorarios y gastos relativos, coordinación y ayuda por parte del personal del cliente, y en general todos aquellos puntos necesarios que definan y delimiten el servicio a prestar.
- b. Visitas a la planta y sus instalaciones, observación de las operaciones que en ella se realizan con objeto de conocer sus principales características y los controles existentes.
- c. Pláticas con funcionarios respecto a políticas generales de la empresa, de producción, financieras y de criterios de contabilización.
- d. Lectura de algunos documentos que se relacionan con la situación jurídica de la empresa.
- e. Lectura de los estados financieros para obtener información básica sobre el volumen y la naturaleza de las operaciones de la empresa.

- f. Revisión de informes y papeles de trabajo de auditorías anteriores (en caso de ser una auditoría recurrente), para aprovechar la experiencia acumulada.
- g. Estudio y evaluación preliminar del sistema de control interno. El sistema de control interno constituye el elemento más importante sobre el que descansa la planeación de la auditoría y es además, la segunda norma relativa a la ejecución del trabajo. En nuestra opinión, el estudio y evaluación del control interno se puede dividir en dos fases; la primera de ellas con objeto de iniciar nuestro plan de auditoría y la segunda es la fase del desarrollo del trabajo con la identificación de fallas y desviación que provoquen distorsión en las cifras de los estados financieros y por lo mismo del trabajo adicional.

Una vez hecho lo anteriormente expuesto, se puede prever con cierta razonabilidad los procedimientos necesarios a emplearse, así como su extensión y oportunidad y el personal necesario que deberá intervenir en el trabajo.

El resultado de la planeación de la auditoría debe reflejarse por escrito, ordenando y clasificando de una manera lógica. Para iniciar una fase del trabajo de auditoría, no es necesario que estén detalladamente planeadas todas las fases de ella, aunque sí es necesario que esté planeada en lo general toda la auditoría y en particular la fase correcta que se va a desarrollar.

La planeación de la auditoría deberá ser flexible y deberá continuarse a través de todo el desarrollo del trabajo. El auditor debe estar preparado para modificar el programa de trabajo cuando en el desarrollo del mismo se encuentra con circunstancias no previstas o cuando los mismos resultados del

trabajo indiquen la necesidad de hacer variaciones o ampliaciones a los programas previamente establecidos.

Pronunciamientos normativos relativos a la supervisión del trabajo de auditoría

El resultado satisfactorio de cada uno de los trabajos que se desarrollan dependen en gran parte de la adecuada supervisión que se ejerza. Es prácticamente imposible separar la relación directa existente entre una adecuada supervisión y la calidad del trabajo, por lo que la supervisión deba ejercerse en todos los niveles o categorías del personal que intervenga.

La supervisión debe ejercerse en proporción a la experiencia, preparación técnica y capacidad profesional del auditor supervisado. Una persona puede tener un alto grado de preparación técnica escolar, pero podrá carecer de aptitud profesional como auditor y por lo mismo requerir de mayor supervisión que otros con menor preparación técnica pero con mayor aptitud para el trabajo de auditoría.

La supervisión debe ejercerse en todas las etapas de la auditoría como son la planeación, la ejecución y la terminación del trabajo.

La supervisión en la etapa de planeación comprende:

- a. Análisis de los grados de experiencia y capacidad profesional de los auditores que participarán en el trabajo, para asegurarse de que son los adecuados. Si la capacidad resultara inferior o superior a la requerida, el grado de supervisión será inversamente proporcional.
- b. Revisión del plan de trabajo y definición de los objetivos que se persiguen, con las personas que van a ejecutarlo y supervisarlo, con el fin de asegurar un trabajo de la más alta calidad profesional.

- c. Discusión del plan de trabajo y evaluación de los alcances de los procedimientos que se van a aplicar en cada una de las áreas para ajustarlas a la eficiencia del control interno del cliente y con los objetivos del trabajo.
- d. Discusión y fijación del presupuesto de tiempo a realizar por el personal participante.

La supervisión en las diferentes fases de ejecución de la auditoría comprende:

- a. Revisión del programa de auditoría, preparado con base en el resultado del estudio y la evaluación del control interno, así como las modificaciones que se hagan durante el desarrollo de la auditoría;
- b. Explicación a los auditores, de acuerdo con el grado de experiencia que cada uno tenga, de la forma en que debe realizarse el trabajo, los elementos del cliente con que se cuenta para efectuarlo y el tiempo estimado para la realización de las pruebas de auditoría. Durante esta explicación debe darse a los auditores de menor experiencia una idea del papel que juega dentro del todo, la prueba que les ha sido asignada, con objeto de que no pierdan el objetivo y el sentido de proporción del procedimiento que van a realizar;
- c. Presentación de los auditores al personal del cliente con el que van a tratar y explicación de los sistemas contables, registros y demás elementos con los que van a trabajar;
- d. Vigilancia constante y estrecha del trabajo que están realizando los auditores, y aclaración oportuna de las dudas que les van surgiendo en el transcurso de su trabajo, evitando de esta manera que por falta de solicitud de aclaraciones se vaya a realizar un trabajo que no sea efectivo para el objetivo que se persigue;

- e. Control del tiempo invertido por cada uno de los auditores, analizando las variaciones contra el presupuestado. La vigilancia oportuna de estas variaciones puede detectar ineficiencias, o áreas en las que se requiera modificar el programa de auditoría;

- f. Revisión oportuna y minuciosa de todos los papeles de trabajo preparados por los auditores de niveles inferiores. Si las pruebas no fueron realizadas satisfactoriamente, se exigirán pruebas adicionales que deben realizarse para completar el trabajo. Esta revisión debe ser fundamentalmente del contenido pero también abarca la forma en que se prepararon los papeles, para dejar constancia del trabajo en la forma más efectiva posible.

La supervisión en la etapa de la terminación del trabajo comprende:

- a. Revisión final del contenido de los papeles de trabajo para cerciorarse de que estos incluyen evidencias suficientes y competente del trabajo realizado y que se cumplieron con las normas de auditoría.

- b. Revisión y aprobación por parte del contador público que dictamina de todos los problemas importantes, los cuales deben estar reflejados en los papeles de trabajo; las soluciones que se les dieran y su efecto en los estados financieros y en el dictamen.

- c. Es recomendable que antes de la emisión y entrega del dictamen, una tercera persona del despacho, revise el informe y los papeles de trabajo donde se reflejan las principales observaciones a los estados financieros con el objeto de verificar que la opinión a emitir es justificada y se cumplieron con las normas de auditoría.

Es indispensable que por la supervisión ejercida, se deje evidencia en los papeles de trabajo, sin embargo parte de ella referente a problemas específicos del cliente podrá quedar en los archivos de correspondencia.

Algunas de las formas más recomendables para evidenciar que la supervisión se llevó a cabo son las siguientes:

- a. Poniendo su inicial sobre los papeles preparados por los auditores o supervisores. Es conveniente que el contador público que dictamina inicie aquellos papeles que por su importancia lo ameriten;
- b. Completando las anotaciones de los auditores de menor experiencia para describir de mejor manera el trabajo efectuado y las conclusiones.
- c. Preparando informes sobre la actuación de los auditores en donde normalmente se indiquen los trabajos que se efectuaron, la capacidad técnica del evaluado, la eficacia, su presentación, etc.
- d. Mediante la preparación de un memorandum resumen de la revisión que ayude, tanto al personal que realiza el trabajo de auditoría, como a las diferentes personas que desarrollan funciones de supervisión, incluyendo al contador público que dictamina, a cerciorarse de que la auditoría fue realizada de acuerdo con las normas de auditoría.

Este memorandum resume información que ya se encuentra en papeles de trabajo, ejemplo: limitaciones al alcance, problemas encontrados y su solución, decisiones sobre ajustes, cambios en prácticas contables, operaciones descontinuadas, situaciones irregulares, incertidumbres, contingencias y otras.

Estudio y evaluación del control interno

El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo que le permitan determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

Un sistema de control interno consiste en todas las medidas empleadas por una empresa con la finalidad de: 1) Proteger sus recursos contra pérdida, fraude o ineficiencia; 2) Promover la exactitud y confiabilidad de los informes contables y de operación; 3) Apoyar y medir el cumplimiento de la empresa; y 4) Juzgar la eficiencia de operación en todas las decisiones de la compañía.

Definición.- El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus archivos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar la adherencia a las políticas prescritas por la administración.

Con base en lo anterior podemos determinar que los cuatro objetivos básicos del control interno son:

De carácter contable:

1. La protección de los activos de la empresa.
2. Obtención de información financiera veráz, confiable y oportuna.

De carácter administrativo:

3. La promoción de la eficiencia de operación del negocio.
4. Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

El control interno contable comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que se refieren a la protección de los activos y a la confiabilidad de los registros financieros. Por lo tanto, el control interno contable, esta diseñado para suministrar seguridad razonable de que:

- a) Objetivos de autorización - las operaciones deben realizarse de acuerdo con autorizaciones generales o específicas de la administración.
- b) Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones - absolutamente todas las operaciones deben registrarse para permitir la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados o cualquier otro criterio aplicable a dichos estados, y para mantener datos relativos a los activos sujetos a custodia.
- c) Objetivos a salvaguarda física - el acceso a los activos debe ser restringido y solo mediante autorizaciones de la administración.
- d) Objetivos de verificación y evaluación - los datos de los activos sujetos a custodia deben compararse con los activos en existencia a intervalos razonables de tiempo, de existir controles se deberán tomar las medidas adecuadas. Asimismo deben existir controles relativos a la verificación y evaluación periódica de los saldos que integran los estados financieros, ya que esto último complementa en forma sustancial los objetivos anteriores.

Elementos del control interno.

En un sistema de control interno de una empresa intervienen varios factores, a continuación y para su mejor comprensión se presentan los elementos que lo conforman:

ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO	ORGANIZACION	Dirección Coordinación Decisión de labores Asignación de responsabilidades
	PROCEDIMIENTOS	Planeación y sistemas Registro de formas Informes periódicos
	PERSONAL	Entrenamiento Eficiencia Moralidad Retribución económica
	SUPERVISION	

1. Organización - los elementos del control interno en que interviene la organización son:
 - a. Dirección, asume las responsabilidades de la política general de la empresa y de las decisiones tomadas en su desarrollo.
 - b. Coordinación, que adopte las obligaciones y necesidades de las partes integrantes de la empresa a un todo homogéneo y armónico; que prevea los conflictos propios de invasión de funciones o interpretaciones contrarias a las asignaciones de autoridad.

- c. División de labores, este es el principio básico de un buen control interno, las labores de operación, custodia y registro deben ser llevadas a cabo por personas independientes, ningún departamento debe tener acceso a los registros contrables en que se controla su operación. Bajo este mismo principio el departamento de contabilidad que es el encargado de registrar las operaciones, no deberá tener operaciones de función o custodia, sino solamente dedicarse al registro correcto de datos, verificando que solo se realizaron las operaciones autorizadas y los controles correspondientes se están aplicando, asimismo dedicarse a la elaboración de informes y análisis que requiera la dirección para su información y toma de decisiones.
- d. Asignación de responsabilidades, que establezca claramente los nombramientos dentro de la empresa, niveles jerárquicos y que delegue facultades de autorización congruentes con las responsabilidades asignadas. El principio fundamental es que ninguna operación se realiza sin la aprobación específica de una persona con el nivel adecuado. De preferencia esta aprobación deberá quedar por escrito, excepto las correspondientes a actividades rutinarias de poco significado en que la aprobación puede entenderse como tácita.
2. Procedimientos - la existencia del control interno no se demuestra únicamente con una organización adecuada, ya que es necesario que sus principios se lleven a cabo en la práctica a través del establecimiento de procedimientos que garanticen la solidez de la organización:

a. Planeación y sistematización, es conveniente la elaboración de manuales de procedimientos que indiquen y auxilien en la definición de las funciones de dirección, coordinación, división de labores, sistema de autorizaciones y fijación de responsabilidades. Todo esto con el objeto de asegurar el cumplimiento por parte del personal, con las políticas de la empresa, uniformar los procedimientos, reducir errores, abreviar el período de entrenamiento del personal, y eliminar o reducir el número de órdenes verbales y de decisiones apresuradas.

Un ejemplo de ello en el caso concreto de la contabilidad es un catálogo de cuentas con su respectivo instructivo o un manual de procedimientos aplicables a las formas, registros e informes contables. Un grado más elevado de planeación requiere control presupuestal e implantación de estándares de producción, distribución y servicios.

b. Registros y formas, implantación de documentos preferentemente prenumeradas donde se capturen los movimientos de la empresa y se plasmen las autorizaciones. Además, libros o auxiliares en los que estas formas o documentos se registren en forma periódica y sistemática para lograr un control adecuado de los activos, pasivos, productos y gastos.

c. Desde el punto de vista de la vigilancia sobre las actividades de la empresa y sobre el personal encargado de realizarlas, el elemento más importante de control es la información interna. En este sentido, desde luego, no basta la preparación periódica de informes internos, sino un estudio cuidadoso por personas con capacidad para juzgarlos y autoridad suficiente para tomar decisiones y corregir deficiencias.

En este aspecto, los informes contables tales como: balance, relaciones de clientes clasificados de acuerdo con su antigüedad, relación de obligaciones clasificadas de acuerdo con su vencimiento, etc., constituyen un elemento muy importante del control interno.

Otras actividades tales como producción y distribución pueden vigilarse de cerca mediante informes periódicos, analíticos y comparativos; análisis de variaciones en eficiencia, tiempo ocioso, etc.

3. Personal, aun y cuando la organización de la empresa sea sólida y los procedimientos establecidos los adecuados, el control interno no cumplirá sus objetivos si las personas que realizan las actividades no cumplen con ello. Para que se obtengan los mejores resultados el personal que interviene deberá contar con las siguientes características:
 - a. Entrenamiento. El personal deberá recibir el entrenamiento necesario a través de programas que lo capaciten y lo vuelvan más apto para las tareas que desarrolla. Con ello se le facilitará la indentificación de sus funciones y responsabilidades y se reducirá la ineficiencia y desperdicio.
 - b. Eficiencia. El interés del negocio por medir y alentar la eficiencia constituye un coadyuvante del control interno. Los negocios adoptan algún método para el estudio del tiempo y esfuerzo empleadas por el personal que ofrecen al auditor la posibilidad de medir comparativamente las cifras representativas de los costos.
 - c. Moralidad. Es obvio que la moralidad del personal es una de las columnas sobre las que descansa la estructura del control interno. Los requisitos de admisión y el constante

interés de los directivos por el comportamiento del personal son ayudas importantes al control. Las vacaciones periódicas y un sistema de rotación de personal deben ser obligatorias hasta donde lo permitan las necesidades del negocio. El complemento indispensable de la moralidad del personal como elemento del control interno se encuentra en las fianzas de fidelidad que deben proteger al negocio contra manejos indebidos.

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

4. **Supervisión.** Para que un buen control interno permanezca funcionando adecuadamente, no basta simplemente con una buena organización; es necesaria la vigilancia constante para que los planes y políticas de la organización se cumplan por el personal. La supervisión se ejerce en diferentes niveles, por diferentes funcionarios y empleados y en forma directa o indirecta.

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

En negocios de mayor volumen de operaciones y diversidad de localidades, se hace necesaria la creación de un departamento de auditoría interna que se encargue de vigilar constantemente que los planes y políticas de la organización se cumplen y que el resto de los elementos del control interno funcionan adecuadamente. De tal manera, que siendo el departamento de auditoría interna el encargado de la vigilancia del control interno, es a su vez un elemento importante del mismo.

Obtención de evidencia suficiente y competente.

El auditor debe obtener mediante sus procedimientos de auditoría evidencia comprobatoria suficiente y competente que le otorguen bases razonables sobre las cuales apoyarse para expresar una opinión respecto a los estados financieros sujetos a examen.

Esta norma va más allá de una simple demanda en el sentido de que el auditor obtenga evidencia como base para expresar su opinión. Esta además deberá ser suficiente y competente. La evidencia será suficiente, cuando ya sea que a través de los resultados de una prueba o la concurrencia de los resultados de varias pruebas distintas, el auditor llegue a la conclusión de que los hechos que esta tratando de probar dentro de un universo y los criterios cuya corrección esta juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados.

La palabra competente se refiere a la calidad, confiabilidad y carácter concluyente de la evidencia. La evidencia comprobatoria debe referirse a aquellos hechos o circunstancias que realmente tienen importancia en relación con lo examinado.

En el proceso de obtención de evidencia, el auditor deberá guiarse por el criterio de importancia relativa y el de riesgo probable.

La finalidad de la auditoría es permitir al auditor expresar una opinión acerca de los estados financieros tomados en conjunto. Ello significa que el auditor debe obtener evidencia sobre las partidas de importancia de los estados financieros; aquellas que pudieran tener un efecto significativo en los estados financieros. En la medida en que la partida sea de mayor importancia, mayor será la necesidad de obtener evidencia de su validez. Si una partida es definitivamente de poca relevancia, el auditor podría no dar importancia al hecho de que su tratamiento contable viole los principios de contabilidad.

Se considera que una partida "es de importancia relativa", cuando mediante su inclusión o exclusión; o un cambio en su descripción pudiera modificar sustancialmente la interpretación de la información financiera.

El riesgo probable se refiere a la posibilidad de error que puede representar la carencia o deficiencia de ciertas partes de la evidencia, dada la naturaleza de la partida que se pretende comprobar. El auditor debe determinar el alcance y oportunidad de sus pruebas de acuerdo con el riesgo relativo de error que corre en cada una de las áreas sometidas a su examen.

NORMAS DE INFORMACION:

El resultado final del trabajo del auditor es un dictamen o informe. Mediante él pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión

que se ha formado a través de su exámen. El dictamen o informe del auditor es en lo que va a reposar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fé a las declaraciones que en ellas aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa.

Es por la importancia que el informe tiene para el auditor como para su cliente, que se hace necesario que se establezcan normas que regulen la calidad y los requisitos mínimos del dictamen. Esas normas se les denominan como "normas de información" y son las siguientes:

Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión

En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con estados o información financiera; deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su exámen, las soluciones que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un exámen de acuerdo con las normas de auditoría.

Bases de opinión sobre estados financieros

El auditor, al opinar sobre estados financieros, debe observar que:

- a) fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad.
- b) dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes.
- c) la información presentada en los mismos y sus notas relativas es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

Por lo tanto, en caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en qué consisten las desviaciones y en efecto cuantificado sobre los estados financieros.

CAPITULO III - PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

El objetivo fundamental del contador público independiente en la auditoría de estados financieros es el de expresar una opinión acerca de si dichos estados presentan la situación y los resultados de operaciones de la empresa a una fecha determinada y de acuerdo con principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes.

Para lograr este objetivo el auditor debe llevar a cabo una serie de pruebas que lo provean de evidencia suficiente y competente sobre las cuales se pueda basar para emitir su opinión. El alcance y la naturaleza de estas pruebas deberán ser decididas por el mismo auditor con base en su estudio y evaluación del control interno y el conocimiento acumulado de la empresa.

Cada una de las empresas tiene sus propios sistemas de organización, control y contabilidad, por lo que se hace imposible establecer sistemas rígidos de revisión. El auditor en cada caso deberá decidir que técnica o conjunto de técnicas serán necesarios para obtener certeza moral que fundamente una opinión objetiva y profesional.

Dado el hecho de que muchas de las operaciones de las empresas son de características repetitivas y forman cantidades numerosas de partidas individuales, no es posible realizar un examen detallado de todas las partidas individuales que forman una partida global. Por este motivo se recurre al uso de "pruebas selectivas", es decir a una selección de partidas representativas del universo. La relación de las partidas examinadas con el total de las partidas individuales que forman el

universo, es lo que se conoce como "extensión o alcance" de los procedimientos de auditoría. Los procedimientos de auditoría, no deben confundirse con las normas de auditoría.

Las normas son los principios básicos que reglamentan la naturaleza y alcance del trabajo de investigación necesarios en cada examen, los procedimientos por otra parte, son los actos o pasos detallados que integran el examen.

Para ilustrar la distinción entre normas y procedimientos se expone el siguiente ejemplo sobre activo fijo:

Una de las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo, exige la obtención de evidencia suficiente y competente, la cual en el caso de activo fijo requiere la obtención de evidencia de que el activo existe, este en uso y se encuentre adecuadamente valuado. Para cumplir con ello, el auditor puede utilizar los siguientes "procedimientos" como:

- a) Inspección física del bien y la inspección documental en donde se asiente el propietario del bien; asimismo comprobación del cálculo de la depreciación acumulada y del año.

Definición de procedimientos de auditoría

Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el contador público independiente obtiene las bases suficientes y competentes para fundamentar su opinión.

Técnicas de auditoría

Las técnicas de auditoría 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 auditoría son las siguientes:

Estudio General.- Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estudios financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias.

Esta técnica sirve de orientación sobre cuales técnicas es más conveniente aplicar a ciertos rubros, por lo que es recomendable que se aplique antes de cualquier otra.

Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del auditor, quien basado en su juicio y experiencia podrá obtener de los datos e información de la empresa a examinar, situaciones importantes o extraordinarias que necesiten de atención especial.

Análisis.- Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.

El análisis puede ser de dos tipos, de saldos y de movimientos.

El análisis de saldo consiste en analizar solamente aquellas partidas que al final integran el saldo de la cuenta sin considerar los movimientos que tuvo la misma durante el período. Este tipo de análisis es aplicable generalmente a cuentas de balance, ya que los distintos movimientos que se registran durante el período regularmente son compensaciones de unos

y otros; por ejemplo en una cuenta de clientes, los abonos por pagar, devoluciones, descuentos, etc., son compensaciones correspondientes a los cargos hechos por ventas.

El análisis de movimientos es aplicable a aquellas cuentas que se forman no por compensación de partidas sino más bien por la acumulación de las mismas. Por lo que podemos pensar que este tipo de análisis es de mayor aplicación a las cuentas de resultados, sin embargo cuando por alguna razón en cuentas de movimientos compensados (balance) no es factible relacionar los cargos con los abonos, esta técnica puede ser utilizada. En este último caso se deberá hacer una agrupación de los movimientos en grupos homogéneos y significativos de los distintos cargos y abonos que vinieron a constituir el saldo final de la propia cuenta.

Inspección.- Exámen físico de documentos o bienes materiales con el propósito de cerciorarse de la existencia de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros.

Esta técnica es de mayor aplicación a los saldos del ACTIVO, ya que los mismos están representados por bienes materiales, títulos de crédito en otra clase de documentos que se encuentran en poder de la compañía y constituyen el bien tangible del dato registrado en la contabilidad.

Confirmación.- Es la obtención por escrito de una persona independiente a la empresa examinada, de datos o cifras por él conocidas y relativas a la empresa.

Esta técnica se aplica solicitando a la empresa auditada que se dirija a la persona a quién se pide la confirmación,

para que conteste por escrito al auditor, dándole la información que se solicita y puede ser aplicada de diferentes formas:

Positiva.- En la solicitud de confirmación de saldos, se envían los datos correspondientes y se pide que contesten si están conformes o no lo están con el saldo respectivo. Este tipo de confirmación se utiliza preferentemente para el activo.

Negativa.- En la solicitud de confirmación se envía la información correspondiente y solo se pide que contesten en caso de inconformidad.

Positiva indirecta o ciega.- 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.

Investigación.- Consiste en la obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.

A través de esta técnica el auditor puede obtener conocimiento y formarse un juicio sobre algunos saldos u operaciones realizadas por la empresa. Por ejemplo, el auditor puede formarse una opinión sobre la cobrabilidad de las cuentas por cobrar a través de informaciones y comentarios que obtenga de los jefes de los departamentos de crédito y cobranzas de la empresa.

Declaración.- Es la manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con funcionarios y empleados de la empresa.

Esta técnica se aplica cuando la importancia de los datos o el resultado de las investigaciones lo amerita. Sin embargo, es conveniente hacer notar que, dado que la información suministrada en este tipo de técnica se hace por la(s) persona(s) que participó en la operación o formulación de los estados financieros, es por ello mismo limitada.

Certificación.- Es la obtención de un documento en el que se asegura la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad.

Observación.- Es presenciarse físicamente la forma en como se realizan ciertas operaciones o hechos.

Un ejemplo de esta técnica sería cuando el auditor puede obtener la convicción de que los inventarios físicos fueron tomados de manera satisfactoria, observando la manera como se desarrolla la labor de preparación y realización de los mismos. Nótese que en la aplicación de esta técnica en este caso nos estamos enfocando a la observación de los procedimientos y de ninguna manera a la inspección de las existencias que conforman el inventario.

Cálculo.- Esta técnica consiste en la verificación matemática de alguna(s) partida(s).

Hay partidas en la contabilidad que son resultado de cálculos realizados sobre bases predeterminadas, como por ejemplo la depreciación. El auditor puede cerciorarse de su corrección matemática, mediante el cálculo independiente de las mismas. Es conveniente hacer notar que para obtener los mejores resultados en la aplicación de esta técnica debe de seguirse un procedimiento distinto al empleado originalmente por la persona que desarrolló el trabajo.

CAPITULO IV - LA AUDITORIA DEL ACTIVO FIJO Y SU IMPORTANCIA.

Definición de activo fijo -

Se le llama activo fijo a los activos que se utilizan en la producción o venta de otros activos o servicios y que tienen una vida útil mayor que un período contable. Tal nombre ha ido desapareciendo de los balances generales, siendo reemplazado por otro más descriptivo titulado "Planta y equipo", o por uno más completo denominado "propiedades, planta y equipo".

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su Boletín C-6 párrafo 2, establece la siguiente definición:

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

Las características propias de los activos fijos son las que lo distinguen de los otros activos, como son:

Su uso en la producción y venta de otros activos o servicios lo distingue de cualquier unidad de mercancía o de una inversión.

Su vida productiva o de servicio mayor que un período contable es lo que distingue a los activos fijos de los artículos o materiales de consumo. La vida productiva de un activo fijo es mayor a un año y contribuye a la producción por varios períodos, para cumplir adecuadamente con el principio contable de "período contable", su costo debe ser asignado a dichos períodos de una manera racional y sistemática.

La asignación sistemática del costo del activo a los resultados del ejercicio se conoce como depreciación.

Reglas de valuación -

De acuerdo con principios de contabilidad, las inversiones en inmuebles, maquinaria y equipo deberán valuarse al costo de adquisición, al de construcción, o en su caso, a su valor equivalente.

En el caso de cambios considerables del poder adquisitivo de la moneda, como en la época actual, que afecten significativamente el valor del costo de los activos fijos, es necesario que dichos valores se actualicen y reflejen adecuadamente los efectos de la inflación. Para efectos de facilitar su comprensión, la actualización de los activos fijos se verá por separado.

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 específicamente para este 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.

El procedimiento práctico para la determinación del costo de construcción es el mismo que corresponde a la determinación del costo de mercancías manufacturadas para la venta.

El costo directo de los materiales y del trabajo deben ser identificados específicamente y aplicados a la construcción en proceso. Los gastos indirectos o gastos generales pueden ser aplicados al costo de la construcción sobre bases adecuadas.

Para que un costo forme parte del activo fijo es indispensable que sea razonable y necesario. Por ejemplo, si una máquina se daña al caer durante el desempaque, las reparaciones no deberán agregarse a su costo, sino cargarse a la cuenta de gastos.

El costo integral de financiamiento (es decir, los intereses, fluctuaciones cambiarias y el resultado por posición monetaria del período), devengados durante el período de construcción e instalación del activo, pueden capitalizarse cargándose al costo del activo mismo, o llevarse a cuentas de resultados. La aplicación del costo integral de financiamiento es permitida, porque el activo no produce ninguna utilidad durante su etapa de construcción, que permita recuperar su costo. En otras palabras, este razonamiento está basado en el principio de obtener una relación más justa entre los costos y los ingresos.

El costo integral de financiamiento 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 que corresponda a cada uno de los bienes que incluye, 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.

Si los bienes son adquiridos por canje o cambio de otros activos, una medida equitativa del costo de la propiedad adquirida es la cantidad de dinero que habría sido obtenida si los activos entregados en cambio hubieran sido previamente

realizados en efectivo; en caso de que tales activos no tuvieran un valor de mercado definido, podría utilizarse como unidad de costo el valor de mercado de las propiedades recibidas en cambio.

Cuando el valor de mercado (en el caso del párrafo anterior) difiera del valor en libros de la propiedad transferida, se genera una utilidad o una pérdida en la transacción.

Cuando las propiedades han sido adquiridas sin costo alguno, o a un costo que es inadecuado para expresar su significado económico, deberá signarse a esas propiedades un valor determinado por avalúo y, con el objeto de precisar razonablemente los resultados subsecuentes, registrarse en la contabilidad de la entidad cargándose a la cuenta correspondiente de activo fijo y acreditándose a superávit donado.

Los activos fijos recibidos como aportaciones 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 considera como "superávit pagado"; en el caso de déficit, deberán ajustarse las cuentas de activo fijo correspondientes, y en su caso las de capital exhibido.

Cuando un bien ya se haya adquirido como cobro a un deudor de la empresa, el costo que debe asignársele es aquel que hubiere tenido que desembolsarse para adquirirlo en el mercado, en la misma fecha que se hubiera recibido el bien. Cualquier diferencia generará una utilidad o pérdida.

Las propiedades adquiridas en moneda extranjera deben registrarse a los tipos de cambio históricos, o sean aquellos vigentes en las fechas en que se hayan adquirido los bienes.

Reglas de valuación aplicables a los conceptos que integran el activo fijo -

Terrenos:

De conformidad con principios de contabilidad, los terrenos deben valuarse al costo erogado con objeto de adquirir su posesión, consecuentemente incluye el precio de adquisición del terreno, honorarios y gastos notariales, indemnizaciones o privilegios pagados sobre la propiedad a terceros, comisiones a agentes, impuestos de translación de dominio, honorarios de abogados y gastos de localización; además son incluidos los siguientes costos: demoliciones, limpia y desmonte, drenaje, calles, cooperaciones y costos sobre obras de urbanización, reconstrucción en otra parte de propiedades de terceras personas que se encontraban localizadas en el terreno.

El terreno que se adquiere con el fin de construir un edificio, frecuentemente incluye un edificio viejo, el cual debe demolerse. En tales casos, se carga a la cuenta de terrenos el precio íntegro de la compra, incluyendo lo pagado por el edificio que se va a demoler. Los costos de demolición del edificio viejo, menos cualquier cantidad que se recupere por la venta de los materiales de derecho, deberán cargarse a esa cuenta.

Edificio:

El costo total de un edificio es el costo de adquisición o de construcción que incluye el de las instalaciones y equipo de carácter permanente. También se consideran dentro del costo, conceptos como: permiso de construcción, honorarios de arquitectos e ingenieros, costo de planeación e ingeniería,

gastos legales, gastos de supervisión y de administración, etc., incurridos para llevar a cabo la construcción. El período de construcción de un edificio termina cuando el bien está en condiciones de servicio, independientemente de la fecha en que sea traspasado a la cuenta representativa de edificios en operación.

Se incluyen también dentro del costo del activo, los seguros pagados durante la construcción, debido a que es necesario asegurarse de que estará listo para producir en la fecha prevista. El seguro sobre el mismo activo una vez instalado, habrá de considerarse como gasto.

Frecuentemente se compran terrenos, edificios y equipo al mismo tiempo; pagando una suma global por ellos. Cuando esto ocurra, el precio de compra deberá prorratearse entre los activos, en forma equitativa, por razón de que algunos activos son sujetos de depreciación, en tanto que otros no. El prorrateo puede hacerse con base a avalúos practicados por peritos.

Maquinaria y equipo:

Es importante incluir todos los costos de adquisición o de manufactura, conjuntamente con los costos de transporte y de instalación. Cuando la mano de obra y los gastos de prueba se identifiquen intrínsecamente con la maquinaria y equipo; pueden registrarse como costos de dichos activos.

Por ejemplo, el costo de la maquinaria de una fábrica incluye su precio de factura, menos cualquier descuento por pronto pago, más los costos de fletes, de desempaque y de en-

samble. También se incluye dentro del costo la base de concreto o cimientos, las conexiones para proporcionarle electricidad y otra clase de energía, así como los ajustes necesarios para que empiece a operar.

Herramientas:

Las herramientas pueden dividirse en herramientas de máquina y herramientas de mano. Las primeras por lo general son herramientas pesadas, cuya duración es prolongada, y son relativamente fáciles de controlar en forma individual. Atendiendo a estas características, la contabilización y control sobre esta clase de herramientas es la misma que se aplica para la maquinaria y estimación de su vida útil. Dependiendo de la tasa de depreciación que se les aplique, pueden cargarse a la misma cuenta de maquinaria o bien controlarse en una cuenta especial.

Las herramientas de mano, por lo contrario, son generalmente pequeñas, de corta vida y con facilidad de perderse, y por lo tanto, es difícil llevar un control permanente sobre ellas. Estas mismas características hacen impráctico al aplicar alguna tasa de depreciación a esta clase de herramientas. Los principales métodos para la contabilización de las herramientas de mano son los siguientes:

a) Método de inventarios físicos. Las compras de herramientas se cargan a una cuenta especial, sin mantener registros individuales de existencias. Periódicamente, pero por lo menos una vez al año, al fin del ejercicio o a una fecha cercana, se practican inventarios físicos de las herramientas ajustándose el saldo de la cuenta a los resultados del inventario, cargándose la diferencia a costos o gastos.

La valuación del inventario se hace al costo, aplicándose en algunos casos un porcentaje de deducción por uso y desgaste.

b) Método de fondo fijo. Las compras originales se cargan a la cuenta de herramientas. Las reposiciones se cargan a los gastos directamente. El saldo de la cuenta representa en forma aproximada la inversión permanente en herramientas. Debe tenerse cuidado en incrementar o disminuir periódicamente el saldo en relación con las existencias permanentes de herramientas.

c) Cargar al activo las compras y depreciarlas a una tasa global. En el caso de que sea impráctico mantener registros individuales, las existencias se ajustan periódicamente a través de inventarios físicos, ajustándose también en forma proporcional la depreciación acumulada. En este procedimiento es muy importante que la tasa de depreciación individual que se establezca esté basada en la vida probable de las herramientas.

d) Cargar las compras directamente a los costos o gastos, si la inversión en herramientas es de poco valor.

El tratamiento señalado en los incisos a) y b) es aplicable el llamado equipo de operación de hoteles, restaurantes y empresas similares.

Moldes:

La contabilización de la inversión en moldes, depende básicamente de la utilización y duración de los mismos.

Los moldes que se utilizan permanentemente para trabajos constantes o cuando menos de cierta regularidad, tienen un valor a largo plazo y consecuentemente son parte del activo fijo. La inversión en esta clase de moldes está sujeta a depreciación de acuerdo con la vida útil que se les estima.

Existen ciertos moldes cuya vida de servicio es muy reducida, utilizándose durante algunos meses únicamente o a lo sumo uno o dos años. Existen dos alternativas para la contabilización de esta clase de moldes; cargar las compras directamente a los costos o gastos, o bien mantener el método de fondo fijo que se emplea en el caso de herramientas. Esta última alternativa es justificable en los casos en que el monto de la inversión sea considerable.

Algunos moldes o patrones son hechos para trabajos especiales y en tal caso deben cargarse al costo de producción de dichos trabajos. Aunque tal vez sea posible que se repitan los pedidos por los trabajos especiales, una política conservadora exige que el costo de estos moldes o patrones no se considere como una inversión permanente.

Adaptaciones o mejoras:

Las adaptaciones o mejoras de activos fijos son desembolsos que tienen el efecto de aumentar el valor de un activo existente, ya sea porque aumentan su capacidad de servicio, su eficiencia, prolongan su vida útil, o ayudan a reducir sus costos de operación futuros. Aquellos desembolsos que reúnan una o varias de las características anteriores representan adaptaciones o mejoras y consecuentemente deben cargarse al

activo fijo. La diferencia esencial entre una adición al activo fijo y una adaptación o mejora es que la adición implica un aumento de cantidad, en tanto que la mejora aumenta sólo la calidad del activo.

Es recomendable que el costo de las adaptaciones o mejoras se registre por separado del costo del activo original. Además de que en esta forma se cuenta con una mejor información, el costo de la adaptación o mejora puede estar sujeto a una tasa de depreciación diferente de la que se aplica al costo del activo original.

En algunos casos al efectuar la adaptación o mejora es necesaria la sustitución de partes o piezas ya existentes. En estos casos, el costo de la pieza reemplazada así como la depreciación acumulada, deben darse de baja de las cuentas correspondientes.

En el caso de locales arrendados, en los cuales se hacen adaptaciones, no es aconsejable depreciar estas adaptaciones durante el período de vida útil que se le estima al edificio. Una práctica más sana y conservadora consiste en cargar el costo de las adaptaciones a una cuenta especial y amortizarlas durante el período de arrendamiento. Aunque el contrato pueda ser renovado o un nuevo arrendatario beneficiarse de las adaptaciones, no es conveniente depender de estas posibilidades para conservar en el activo fijo por largo tiempo este tipo de adaptaciones sujetas a cambios.

Reconstrucciones:

Algunos activos pueden sufrir modificaciones tan completas que más que adaptaciones, o reparaciones, estos cambios

representan verdaderas reconstrucciones. Esta situación puede encontrarse principalmente en el caso de edificios y en cierto tipo de máquinas. Es indudable que las reconstrucciones aumentan el valor del activo y por lo tanto son partidas capitalizables. En el registro de la capitalización de las reconstrucciones deben tomarse en cuenta las siguientes situaciones:

a) Si la reconstrucción ha sido prácticamente total, lo indicado es considerar su costo como una nueva unidad del activo, dando de baja la anterior. Si algunas partes de la unidad anterior han sido aprovechadas en la reconstrucción, el valor en libros de las mismas, o una estimación, se aumenta al costo de la reconstrucción. Una de las razones importantes para considerar el costo de la reconstrucción como una nueva unidad estriba en el hecho de que la vida de servicio de la unidad reconstruida será considerablemente mayor al remanente de la vida útil estimada en un principio para la unidad original. Si la reconstrucción ha sido parcial, deben en todo caso darse de baja las partes sustituidas. Cuando no sea posible conocer el costo de las partes sustituidas, deberá hacerse una estimación del valor en libros de estas partes.

b) Otra consideración de importancia consiste en ejercer el debido cuidado para evitar reflejar una sobrevaluación en el activo reconstruido.

Reparaciones:

Las reparaciones ordinarias no son capitalizables ya que su efecto es el de conservar el activo en condiciones normales de servicio, y consecuentemente fueron consideradas implícitamente al estimar originalmente la vida útil del activo. Sin embargo, existen reparaciones mayores o extraordinarias, que

tienen el efecto de prolongar apreciablemente la vida de servicio del activo más allá de la estimada originalmente, o de aumentar su productividad. De ser este el caso, se les debe dar el mismo tratamiento contable que a las mejoras y o adaptaciones.

Valuación de los inmuebles, planta y equipo a su valor actualizado -

La información contable financiera se ha fundado, tradicionalmente, en el principio de "Valor Histórico Original". Este principio se base en que las cifras de los estados financieros se expresan en términos de unidades monetarias y que, cuando esta unidad o medida de valor es constante, la importancia relativa de un bien queda razonablemente medida por ".. las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ello se haga al momento en que se consideren realizados contablemente".

Dichas cifras pierden su significado en épocas de fluctuaciones intensas o frecuentes de los precios. Cuando esto sucede, las unidades monetarias de distintas épocas -nominalmente iguales- no son realmente homogéneas por lo que, al acumularlas o aplicarlas con base nominal, se suman y restan cantidades heterogéneas, dando agregados y residuos cuya significación es equívoca.

Esta deficiencia de la información puede conducir, por ello, a decisiones desfavorables y peligrosas para las empresas y para la economía nacional, tales como la descapitalización de las propias empresas por el gravamen o reparto de utilidades ficticias.

Como consecuencia de lo anterior la profesión contable ha desarrollado dos métodos para corregir o complementar la información financiera contable.

- a. El de ajuste por cambios en el nivel general de precios.
- b. El de actualización de costos específicos.

De acuerdo con el Boletín B-10 del IMCP, en su párrafo 62, las empresas deben actualizar sus activos fijos, incorporando dicha actualización con sus efectos en los estados financieros básicos, de acuerdo con los siguientes lineamientos:

Cada empresa podrá, preservando la imparcialidad y objetividad de la información financiera, elegir entre los métodos siguientes aquél que se adapte mejor a sus circunstancias:

- a. Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios.

Expresar el costo histórico del activo fijo y su depreciación acumulada a pesos constantes de poder adquisitivo general al cierre del ejercicio, utilizando el Índice Nacional de Precios al Consumidor que publica el Banco de México.

- b. Método de actualización de costos específicos (Valores de reposición). Se entiende por valor de reposición la cantidad de dinero necesaria para adquirir un activo semejante en su estado actual (valor de adquisición más costos incidentales tales como fletes, seguros, instalación, etc., menos demérito) que le permita a la empresa mantener su capacidad operativa. Este se puede determinar:

- Mediante avalúo de un perito independiente.
- Empleando un índice específico que pudiera haberse emitido por el Banco de México u otra institución de reconocido prestigio.

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

El estudio técnico debe satisfacer, por lo menos, los requisitos que se enumeran a continuación:

a) Proporcionar los siguientes datos correspondientes a los distintos bienes:

- Valor de reposición nuevo. Es la estimación del costo en que incurriría la empresa para adquirir en el momento actual un activo nuevo semejante al que está usando, más todos los costos incidentales necesarios (fletes, acarreos, instalación, derechos, etc.) para que estuviera listo para su uso, permitiéndole mantener una capacidad operativa equivalente.

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

- Vida útil remanente. Estimación del periodo de tiempo en que el activo puede servir a la empresa.

- Valor de desecho, cuando existan elementos suficientes que indiquen su posible existencia:

b) Todos los bienes de la misma clase y características comunes deben tratarse en forma congruente;

c) el cálculo técnico de la actualización no debe producir solamente cifras globales, sino que debe asignar valores específicos a los distintos bienes en existencia o a los distintos grupos de bienes homogéneos;

d) debe existir congruencia entre las políticas de capitalización para determinar el valor histórico de los activos fijos y las partidas que se incorporan para determinar el monto del avalúo.

En los ejercicios inmediatos siguientes a la actualización mediante valuadores independientes, se podrán ajustar las cifras derivadas de ese avalúo utilizando índices específicos de precios de los activos fijos de que se trate. Estos índices los podrán proporcionar los propios valuadores. En aquellos casos excepcionales de activos fijos cuyo cambio de valor de reposición sufre una modificación en la misma proporción de los cambios en el nivel general de precios, se podrá emplear el Índice Nacional de Precios al Consumidor. Sin embargo, estos ajustes por medio de índices sólo se podrán practicar cuando los valores sean representativos de los existentes en el mercado, satisfaciendo la necesidad de que las cifras reportadas en los estados financieros estén apegadas lo más que sea posible a la realidad. Cuando sea evidente que las cifras tienden a apartarse de las de mercado es necesario que se practique un nuevo avalúo.

Excepcionalmente, las empresas podrán determinar, por sí mismas, el valor neto de reposición de sus activos fijos cuando dispongan de elementos objetivos y verificables para hacerlo.

Esto implica, que dentro de la empresa exista personal que posea un conocimiento profundo de los activos a valuar, en lo tocante a su costo, tecnología y estado físico; o bien, que por la naturaleza del activo, se disponga de elementos objetivos, sencillos y prácticos para la determinación de su valor de reposición.

Sin embargo, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos recomienda enfáticamente, que en lo procedente, las empresas se auxilien de valuadores independientes ya sea para que directamente realicen el avalúo o para revisar y dictaminar las estimaciones efectuadas por la propia empresa.

Debe tomarse en consideración, a este respecto, que la Ley General de Sociedades Mercantiles establece que el Superávit por Revaluación de Activos Fijos sólo podrá capitalizarse cuando esté basado en avalúos practicados por valuadores independientes, oficialmente reconocidos.

Determinación del monto de la actualización. El monto de la actualización del activo fijo es la diferencia entre su valor actualizado neto y su valor en libros (costos menos depreciación acumulada) al cierre del ejercicio.

En períodos subsecuentes al primero en que se actualizó el activo fijo, se deberá tomar como valor en libros el último valor actualizado menos su depreciación acumulada.

Retiros de activo fijo y tratamiento de activos ociosos -

El tratamiento contable aceptado para el retiro de activos es el siguiente: Al momento en que un activo es retirado de servicio debe abonarse su costo a la cuenta relativa y cancelarse la depreciación acumulada; el valor neto en libros más el

costo de remoción y disposición menos el valor de realización o de desecho, arrojará una utilidad o pérdida que debe ser reflejada en los resultados del ejercicio.

Activos ociosos y abandonados -

Cuando ciertos activos están temporalmente ociosos y de los cuales se tiene una certeza razonable de que serán puestos nuevamente en servicio, no es necesario presentarlos por separado o diferenciarlos en el balance a través de una nota.

Cuando una porción importante de inmuebles, maquinaria y equipo ha estado ociosa por un prolongado período pero que aún tiene posibilidad de ponerse en servicio, el monto de estos activos, debe ser mostrado en el renglón especial del balance general. El seguir o no calculando la depreciación de estos bienes y a que tasas depende de si en las circunstancias, la ociosidad afecta la vida probable de los mismos.

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

Clasificación del activo fijo dentro del balance y reglas para su presentación -

En este grupo se incluyen las adquisiciones de bienes físicos que se utilizarán en la producción de bienes y servicios generalmente en un período mayor de un año, su costo se recuperará precisamente a través de los ingresos por la rea-

lización de los artículos o productos manufacturados o de los servicios prestados; por consiguiente son comprados sin el propósito de no venderlos. Todos estos activos, con excepción de terrenos, están sujetos a depreciación, o amortización.

La presentación de los activos fijos en el balance general se localiza, después del activo circulante deduciendo del total de activos fijos el importe total de la depreciación acumulada. La integración del activo fijo en inmuebles, maquinaria y equipo puede presentarse en el balance general o en nota por separado.

Los grupos de activo fijo al presentarse en los estados financieros se clasifican en:

a) Inversiones no sujetas a depreciación. En este grupo se encuentran los terrenos en virtud de que son inversiones que no sufren ningún demérito y desgaste y que por el contrario, su valor aumenta con el transcurso del tiempo, debido principalmente a la plusvalía y otros fenómenos económicos.

b) Inversiones sujetas a depreciación, tales como: edificios, maquinaria y equipo, muebles y enseres, herramienta pesada, vehículos, etc.

Las construcciones en proceso se presentan por separado de los edificios y es conveniente se haga mención de la cifra a que ascenderán los proyectos en proceso. En caso de existir planes aprobados para dichas construcciones, debe indicarse el monto de las inversiones y de los compromisos adquiridos, así como el tiempo en que se plantean llevar a cabo. De acuerdo con lo que indica el boletín sobre contingencias y compromisos.

En el caso del costo integral de financiamiento, devengados durante el período de construcción e instalación del activo fijo, que se hayan cargado al costo del mismo, el monto de dichos intereses capitalizados, deberá mencionarse a través de una nota a los estados financieros mientras subsista esta práctica.

El método y las tasas de depreciación aplicados a los principales grupos de activo fijo, deben mencionarse en los estados financieros. Asimismo debe mencionarse el importe de la depreciación del año.

En el caso de activos fijos totalmente depreciados que sigan en operación, deberá continuarse presentando en el balance general su valor de costo y por separado su depreciación acumulada.

Cuando la capacidad no utilizada en la planta sea significativa, debe indicarse a través de las notas a los estados financieros, señalando la razón de la sobreinversión existente y los planes futuros de la compañía para eliminar esa improductividad. Los activos ociosos o abandonados deben presentarse en renglón especial.

En el caso de que los activos fijos tengan gravámenes o restricciones de cualquier naturaleza, estos hechos deberán indicarse a través de una nota a los estados financieros.

En caso de activos fijos tomados en arrendamiento, los estados financieros deberán contener la información que señala el boletín C-6 en párrafos 37 y 38.

Depreciación, concepto y métodos más usuales -

La definición de depreciación en su concepto más antiguo es como sigue:

La depreciación es el reconocimiento del uso o demérito de un bien a través del tiempo.

Cuando se compra un activo se adquiere en realidad, cierta cantidad de "uso o utilidad" que habrá de contribuir a la producción durante toda su vida. Sin embargo, debido a que la vida de los activos fijos (con excepción del terreno) es limitado, su "uso o utilidad" también lo está y habrá de consumirse al concluir la vida de servicio del activo. Por lo tanto, el término depreciación, en el sentido que tiene en la contabilidad, no es otra cosa más que la pérdida del "uso o utilidad" del activo fijo. Por lo anterior, el registro de la depreciación constituye un proceso mediante el cual se asigna y se carga el costo de esta "utilidad" a los períodos contables que resultan beneficiados con el uso del activo.

A continuación explicaremos los conceptos de vida útil y valor de deshecho que se utilizan para definir la depreciación.

Vida útil de un activo fijo es el período en que puede ser utilizado para producir o vender otros activos o servicios.

El valor de deshecho representa la parte del costo del activo que se recupera al final de su vida de servicio.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su Boletín C-6 párrafo 46, define la depreciación como sigue:

La depreciación es un procedimiento de contabilidad que tiene como fin distribuir de una manera sistemática y razonable el costo de los activos fijos tangibles, menos su valor de desecho (si lo tienen), entre la vida útil estimada de la unidad. Por lo tanto, la depreciación contable es un proceso de distribución y no de valuación.

Esta distribución puede hacerse conforme a dos criterios generales uno basado en tiempo y otro en unidades producidas.

Dentro de cada uno de los criterios generales, existen varios métodos alternativos y debe adoptarse el que se considere más adecuado, según las políticas de la empresa, y características del bien.

Conviene recordar que las tasas de depreciación, establecidas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, no son siempre las adecuadas para distribuir el total a depreciar entre la vida de los activos fijos y que a pesar de aplicar la depreciación acelerada como incentivo fiscal, contablemente debe calcularse y registrarse la depreciación de acuerdo con la vida estimada de dichos activos.

La depreciación debe calcularse sobre bases y métodos consistentes a partir de la fecha en que empiecen a utilizarse los activos fijos y cargarse a costos y/o gastos.

En el caso de equipos ociosos en período operativo o en los casos en que una empresa exceda considerablemente su período pre-operativo y de instalación, a lo que es razonable en empresas similares, la depreciación debe registrarse con cargo a una cuenta de pérdida.

Métodos de depreciación -

La cantidad de depreciación correspondiente a un activo fijo esto es, el costo menos el valor de desecho puede liquidarse en diferentes formas. Por ejemplo, la cantidad puede repartirse equitativamente durante cierto número de años, lo que se conoce como el método de depreciación directa o de línea recta. Hay dos métodos de depreciación acelerada, el de la doble declinación de saldos y el de los números dígitos, que señalan una mayor cantidad de depreciación para los primeros años de servicio del equipo. El enfoque es que el costo total de depreciación y de reparaciones debe ser aproximadamente el mismo cada año. En el método de unidades de producción la depreciación se basa en cada ejercicio en la cantidad de producción o unidades de producción.

Método de línea recta -

Este es el método más sencillo y el que se usa más frecuentemente. Bajo este método, una parte proporcional del costo del activo se asigna por igual a cada ejercicio durante la vida útil prefijada para dicho activo. El cargo periódico se expresa así:

$$\frac{\text{COSTO - VALOR DE DESECHO}}{\text{VIDA UTIL (EN AÑOS)}} = \text{CARGO DE DEPRECIACION ANUAL}$$

Ejemplo 1:

Costo de la maquinaria \$12,000; valor de desecho \$2,000; vida útil prevista 5 años.

$$\frac{\$12,000 - \$2,000}{5} = \$2,000 \text{ por año}$$

El asiento para registrar la depreciación sería:

Gastos de Depreciación, Maquinaria	\$2,000	
Depreciación Acumulada, Maquinaria		\$2,000

Método de números dígitos -

De acuerdo con el método de suma de años dígitos, los años de la vida de servicio de un activo se suman, y las cantidades de depreciación se basan en una serie de fracciones que tienen como común denominador la suma de los dígitos de los años de vida útil del activo. El dígito mayor se usa como numerador para el primer año, el dígito inmediatamente anterior para el segundo, y así sucesivamente.

Ejemplo 2:

Costo de la maquinaria \$12,000; valor de desecho \$2,000; vida útil prevista 5 años.

La cantidad depreciable es \$12,000 - \$2,000 = \$10,000. Para calcular la fracción de dicha cantidad que debe depreciarse cada año, se procede así:

- (1) Se numeran los años 1, 2, 3, 4 y 5
- (2) Se calcula la suma de los dígitos de los años:
$$S = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$
- (3) La suma se convierte a una suma de fracciones:

$$\frac{1}{15} + \frac{2}{15} + \frac{3}{15} + \frac{4}{15} + \frac{5}{15} = 1.$$

(4) La anterior serie de fracciones se toma en su orden contrario como la tasa de depreciación, así:

<u>Año</u>	<u>Fracción</u>	<u>Cantidad</u>		<u>Depreciación</u>
1	5/15	x \$10,000	=	\$ 3,333
2	4/15	x \$10,000	=	\$ 2,667
3	3/15	x \$10,000	=	\$ 2,000
4	2/15	x \$10,000	=	\$ 1,333
5	1/15	x \$10,000	=	\$ 667
Total depreciación				\$10,000

Cuando un activo fijo tiene larga vida, la suma de los años dígitos de su vida puede calcularse mediante esta fórmula:

n = Número de años de vida útil del activo

$$n \left(\frac{n + 1}{2} \right)$$

Sustituyendo la fórmula con la vida útil de activo utilizado en el ejemplo anterior tendríamos lo siguiente:

Vida útil del activo 5 años $5 \left(\frac{5 + 1}{2} \right) = 5 \left(\frac{6}{2} \right)$

Suma de los números dígitos = 15

Método de doble declinación de saldos -

"El método de doble declinación del saldo es el que da la mayor cifra de depreciación en los primeros años y no reconoce el valor de desecho. En cambio, el valor del activo que permanece en los libros al terminar el período de depreciación se convierte en el valor de desecho. Muchas compañías

prefieren el método de doble declinación de saldos debido a lo rápidamente que se efectúa la depreciación en los primeros años, que es cuando el activo presta su mayor contribución al negocio y cuando se ha hecho el gasto. El procedimiento consiste en aplicar una tasa fija al valor del activo que declina en los libros cada año. A medida que declina el valor en los libros, la depreciación es cada vez menor".

Ejemplo 3:

Un activo de \$12,000 se deprecia en el curso de 5 años, siendo la tasa de doble declinación de saldos 40% al año.

<u>Año</u>	<u>Valor en los libros al comenzar el año</u>	<u>Tasa</u>	<u>Depreciación por año</u>	<u>Valor en los libros al fin del año</u>
1	\$12,000	40%	\$4,800	\$7,200
2	7,200	40%	2,880	4,320
3	4,320	40%	1,728	2,592
4	2,592	40%	1,037	1,555
5	1,555	40%	622	933

El valor en los libros de \$933 al fin del quinto año se convierte en el valor de desecho.

Método de unidades de producción -

Cuando el uso del equipo varía sustancialmente de un año a otro, el método de unidades de producción es el apropiado. Por ejemplo, en algunos años las operaciones de aserrío y transporte de trozas pueden efectuarse durante 200 días, en otros años durante 230 días y aún en otros años sólo durante 160 días, debido a las condiciones del tiempo. Bajo este método la depreciación se calcula por unidad de producción (co-

como horas, kilómetros o kilos) con la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{COSTO - VALOR DE SALVAMENTO}}{\text{UNIDADES DE PRODUCCION CALCULADAS DURANTE SU VIDA UTIL}} = \text{UNIDAD DE DEPRECIACION}$$

El número total de unidades en cada año se multiplica luego por la unidad de depreciación para obtener la cantidad de depreciación en ese año.

Este método tiene la ventaja de relacionar más directamente el costo de depreciación con la utilidad.

Ejemplo 4:

Costo de la maquinaria \$12,000; valor de desecho \$2,000; vida útil prevista 8,000 horas (5 años x 200 $\frac{\text{días}}{\text{año}}$ x 8 $\frac{\text{horas}}{\text{día}}$).

$$\frac{\$12,000 - \$2,000}{8,000} = \$1,25 \text{ de depreciación por hora}$$

Si durante el año en cuestión la maquinaria ha trabajado 1,800 horas, la depreciación sería:

$$1,800 \text{ horas} \times \$1,25 \text{ por hora} = \$2,250$$

Los cuatro métodos principales de depreciación se comparan a continuación. Se supone que durante un período de cinco años de vida útil el activo ha trabajado el siguiente número de horas: 1.800, 1.200, 2.000, 1.400 y 1.600. Costo del activo \$12,000; valor de desecho \$2.000.

CARGO DE DEPRECIACION ANUAL

<u>Año</u>	<u>Método Directo</u>	<u>Método de Números Dígitos</u>	<u>Método de Doble Declinación de Saldos</u>	<u>Mét. de Unid. de Produc.</u>
1	\$2,000	\$3,333	\$4,800	\$2,250
2	2,000	2,667	2,880	1,500
3	2,000	2,000	1,728	2,500
4	2,000	1,333	1,037	1,750
5	2,000	667	622	2,000

Aspectos que deberemos tomar en cuenta en el cálculo de la depreciación del año, para cumplir con las disposiciones establecidas en el Boletín B-10 del IMCP.

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

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

No se afectarán las utilidades de ejercicios anteriores por la actualización de la depreciación acumulada, aún cuando dicha diferencia lleve implícita corrección de la vida estimada; esta actualización será considerada en cuenta a que se alude en el párrafo "Contrapartida de la Actualización".

Uno de los problemas que se presentan al reexpresar los activos fijos por el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, es el de activos cuya depreciación acumulada es desproporcionadamente mayor a la cantidad que le correspondería, computada sobre la base realista, de su vida probable. A fin de corregir esta deficiencia, se debe reexpresar el costo original con el índice que corresponde a la cifra resultante aplicarle la proporción de vida útil consumida con relación a la vida probable reestimada. En esa forma se obtiene el costo y depreciación acumulada, actualizados.

Contrapartida de la actualización. Debido a que el monto de la actualización reflejado en los activos fijos es resultante de varios factores, cuyo efecto total correspondiente al período sólo se puede determinar al final del mismo, es necesario emplear una cuenta transitoria para acreditar la contrapartida de dicha actualización. Al final del período se saldará, según el caso, contra cada uno de los componentes que la integran.

Presentación.

En el balance general se presentarán los valores actualizados de los activos fijos y en el estado de resultados el monto de la depreciación determinada en los términos señalados en los párrafos 83 al 85.

Deberá revelarse aquella información pertinente e indispensable que permita al usuario de los estados financieros captar el significado implicaciones del monto en que aparecen determinados los activos fijos y la depreciación. Como mínimo se revelará: el método de actualización seguido por la

empresa, el costo original y su depreciación acumulada el monto de la diferencia entre los gastos por depreciación con base en el costo original y sobre base de valores actualizados y el procedimiento de depreciación utilizado. También se deberá revelar el monto de los activos no revaluados y las causas para no hacerlo. De existir cambios en las estimaciones de la vida probable de algunos o de la totalidad de bienes sujetos a depreciación, deberá efectuarse un señalamiento específico del cambio y su efecto en la información financiera.

Auditoría de inmuebles, propiedades, planta y equipo -

Contraste con la auditoría de activos circulantes.

En numerosas compañías la inversión en planta y equipo importa el 50% o más del total de activos. Sin embargo, el trabajo de auditoría requerido para verificar estas propiedades constituye, ordinariamente, una proporción mucho menor del total de tiempo de auditoría invertido. La verificación de la planta y equipo se facilita por varios factores no aplicables al trabajo de auditoría sobre activos circulantes.

Normalmente una unidad de propiedad o equipo tiene un importante valor en pesos, y son relativamente reducidas las transacciones que arrojan un importante saldo de activos fijos en el balance. En segundo término, el cambio en las cuentas de activo fijo es, usualmente, pequeño de un año a otro. La cuenta de terreno frecuentemente permanece sin cambio durante varios años. La naturaleza durable de edificios y equipo tiende, asimismo, a reducir al mínimo la actividad en estas cuentas. En contraste, activos circulantes tales como cuentas por cobrar e inventarios pueden haber completado varias rotaciones en un año.

Por otro lado, los errores en el corte de las transacciones anuales en el caso de adquisiciones y retiros de activo fijo, no plantean un problema similar al del corte de inventarios y en caso de darse un error, ordinariamente no afectará en forma significativa la determinación de la utilidad neta del ejercicio.

Otro factor importante que explica la relativa rapidéz y facilidad con que la planta y equipo pueden ser verificados, radica en que el auditor no estudia los valores actuales de realización. Al examinar activos circulantes tales como cuentas por cobrar, valores negociables e inventarios, una de las principales responsabilidades del auditor es la determinación de los valores actuales de realización. Este objetivo no se extiende al examen de activos fijos. La opinión en el sentido de que el balance esta razonablemente presentado no pretende afirmar que los activos de operación puedan ser vendidos a los valores cotizados.

OBJETIVOS DE AUDITORIA EN LA REVISION DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO:

Los objetivos de los procedimientos de auditoría en este renglón, son los siguientes:

- a) Comprobar que existan y estén en uso.
- b) Verificar que sean propiedad de la empresa, es decir que exista documentación que compruebe su posesión legal.
- c) Verificar su correcta valuación. Que hayan sido registrados a su costo de adquisición y que la empresa haya adoptado un método de depreciación adecuado. Este procedimiento no incluye las técnicas de revisión aplicables a comprobar la actualización de su valor.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

- d) Comprobar que el cómputo de la depreciación se haya hecho de acuerdo con métodos aceptados y sobre bases razonables.
- e) Comprobar que haya consistencia en el método de valuación y el cálculo de la depreciación. Para que la información financiera sea comparable con otros ejercicios, los métodos de capitalización y valuación, así como el cálculo de la depreciación deben ser consistentes.
- f) Determinar si existen gravámenes, es decir, definir si los activos están dados en garantía o existe alguna situación que limite su disposición.
- g) Comprobar su adecuada presentación y revelación en estados financieros. Es necesario que el auditor verifique esto, ya que este rubro involucra activos de distinta naturaleza y que normalmente constituyen una de las partidas más importantes en el balance.

CONTROL INTERNO:

Regularmente las administraciones de las compañías han mostrado gran interés en los controles internos sobre efectivo, valores, cuentas por cobrar e inventarios, sin embargo, y hasta muy recientemente, ha mostrado poca conciencia sobre las pérdidas potenciales inherentes a la falta de control sobre planta y equipo. Por otro lado, los auditores han tolerado registros inadecuados y controles dudosos, justificando las fallas con base a que el robo o desaparición de los activos era poco probable o nula.

Sin embargo, es conveniente destacar que la principal finalidad de los controles internos en este rubro esta dirigida a "obtener la máxima eficiencia de los pesos invertidos en activos, y no la de prevenir fraudes".

De acuerdo con las normas y procedimientos de auditoría, los principales elementos del control interno que deberá vigilar el auditor son como sigue:

- a) Aprobación por parte de la administración para adquirir, vender, retirar, destruir o gravar activos.

Debe existir una autorización formal para efectuar una inversión, venta, retiro, etc. de esta clase de activos. Esta autorización requiere un estudio previo o plan general dentro de la empresa, para determinar si la compañía necesita hacer el desembolso, venta, etc. La decisión o autorización deberá emanar del órgano de administración adecuado, pudiendo llegar hasta los accionistas;

- b) segregación adecuada de las funciones de adquisición, venta, custodia y registro.

La segregación de funciones evita que un departamento o persona controle varias fases de una transacción, o controle los registros contables relativos a sus propias funciones. Esta segregación también propicia una vigilancia permanente entre los departamentos o personas involucradas en una misma transacción;

- c) que existan procedimientos para comprobar que se hayan recibido y registrado adecuadamente los bienes adquiridos.

Una vez aprobada la compra de los activos, es necesario que los procedimientos establecidos aseguren que se hayan recibido del proveedor seleccionado, que coincidan con las especificaciones aprobadas, que se adquieran de acuerdo con lo presupuestado, y que los registros contables reflejen adecuadamente los bienes adquiridos de acuerdo con sus características generales;

- d) existencia de reglas para distinguir las adiciones de aquellos gastos por conservación y reparaciones.

Uno de los problemas relacionados con el registro de los activos fijos radica en distinguir las inversiones de las obras de mera conservación. Para evitar cualquier confusión al respecto es necesario establecer políticas definidas por la dirección o la gerencia y que de preferencia consten por escrito;

- e) revisión periódica de las construcciones e instalaciones en proceso para registrar oportunamente las terminadas.

Con objeto de registrar en su oportunidad las partidas que representen unidades terminadas, debe establecerse un sistema que permita conocer cuándo se terminan las obras, a fin de iniciar los cargos a resultados de las depreciaciones y amortizaciones;

- f) comprobación periódica de la existencia y condiciones físicas de los bienes registrados.

Deben efectuarse inspecciones físicas de los bienes, en forma rotativa, con la finalidad de comprobar su existencia y buenas condiciones de uso. Las excepciones deberán ser motivo de investigación y ajuste en la contabilidad;

- g) información automática al departamento de contabilidad de las unidades dadas de baja.

La compañía debe tener definidos los procedimientos necesarios para informar al departamento de contabilidad de los activos destruidos o retirados, para asegurar el registro oportuno de estas bajas;

- h) registro de activos en cuentas que representen grupos homogéneos, en atención a su naturaleza y tasa de depreciación.

Esta agrupación tiene por objeto facilitar el cálculo de la depreciación y mantener registros contables representativos de las diversas clases de bienes para fines de presentación en los estados financieros de la empresa;

- i) existencia de registros individuales que permitan la identificación y localización de los bienes.

Es necesario el mantener control de los activos fijos mediante registros individuales que den a conocer su código de identificación, su descripción, su costo, su localización, la fecha de adquisición o construcción y la tasa de depreciación, etc.;

- j) comparación periódica de la suma de los auxiliares contra el saldo de la cuenta de mayor correspondiente.

Con el propósito de asegurar la corrección de la cifra total de este rubro, es necesario verificar la igualdad entre el saldo de la cuenta de mayor y la suma de registros auxiliares;

- k) adecuada protección de los bienes de la empresa, incluyendo su aseguramiento.

Este es uno de los objetivos fundamentales del control interno y se logra por medio de la implantación de sistemas preventivos y de vigilancia para evitar pérdidas por siniestros o bien por descuidos o fraudes, y requieran la contratación adecuada de pólizas de seguro con la asesoría de peritos calificados.

A continuación enumeramos los procedimientos de auditoría recomendados por el IMCP para lograr los objetivos de auditoría en la revisión de inmuebles, propiedades y equipo.

- 01 Examen de la documentación, escritura o título de propiedad y la autorización que amparen las adquisiciones y comprobación del cumplimiento con las reglas que distingan las adiciones de los gastos de conservación y reparación.
- 02 Al examinar las adquisiciones investigar si representan reposiciones y comprobar que los bienes substituidos fueron dados de baja.
- 03 Inspección física para comprobar que los bienes adquiridos existan y estén en uso.
- 04 Revisar que las partidas en proceso se encuentren aún inconclusas y no estén siendo utilizadas.
- 05 Comprobar que la utilidad o pérdida resultante de ventas o retiros de activos, haya sido correctamente registrada y se haya cancelado la depreciación acumulada correspondiente.
- 06 Comprobar que, si se efectúan recuentos periódicos de los bienes de activo, las bajas detectadas hayan sido ajustadas.
- 07 Comprobar que las cuentas de herramientas y moldes se han manejado de acuerdo con políticas contables adecuadas.
- 08 Revisar los cálculos de la depreciación, su correcto registro y el movimiento de las cuentas respectivas.
- 09 Revisar que los métodos de valuación y depreciación hayan sido aplicados consistentemente.

- 10 Revisar los cargos a resultados por mantenimiento para comprobar que no incluyan partidas de activo.
- 11 Comprobar que los bienes estén adecuadamente protegidos y asegurados.
- 12 Investigación de gravámenes.
- 13 Comprobar la adecuada presentación y revelación de los estados financieros.

El auditor debe cerciorarse que en los estados financieros y sus notas, los inmuebles, maquinaria y equipo se presenten de conformidad con principios de contabilidad y se efectúen las revelaciones que señalan los mismos.

Auditorías iniciales -

En los casos de una primera auditoría, el auditor debe extender su revisión a ejercicios anteriores, en cuanto al examen de la documentación comprobatoria, métodos de valuación y depreciación, inspección física y criterios o políticas de capitalización.

Cuando los estados financieros del año o años anteriores hayan sido examinados por otro auditor, se deberá dar consideración al grado en que pueda descansar en los papeles de trabajo del otro auditor.

CONCLUSIONES

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

Las cantidades invertidas en inmuebles, planta y equipo re presentan una parte fundamental del total de activos en nu merosas empresas. Por lo anterior, la actitud del auditor en la verificación de inmuebles, planta y equipo debe ir encaminada a adquirir una certeza de que dichos activos -- realmente existan y estén en uso, sean propiedad de la empresa y verificar su correcta valuación, por otro lado, -- considerando que la depreciación en ocasiones influye en forma determinante en los resultados de la empresa, el au ditor debe asegurarse que el cómputo de la depreciación se haya hecho de acuerdo con métodos aceptados y sobre bases razonables, así como la consistencia en el método utilizado. Normalmente cuando las compañías adquieren préstamos, el activo fijo juega un papel importante en dichas operaciones al ser ofrecido como garantía de dichos préstamos, situación que el auditor debe cuidar como parte de su trabajo con el fin de informar sobre esta situación de acuerdo con su importancia dentro de su dictamen.

Considerando que el trabajo de auditoría es profesional, y que en su trabajo el auditor adquiere responsabilidades, -

no solamente con la persona que directamente contrata sus servicios, sino con un vasto número de personas desconocidas para él, que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones, por lo que el auditor debe efectuar su trabajo con un alto nivel de calidad observando en todo momento cumplir con las normas de auditoría determinadas por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo requieren que el auditor realice un estudio y evaluación adecuada del control interno existente, que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría. Dada las características de los inmuebles, planta y equipo, el control interno relativo a este rubro revistió características especiales y se enfoca principalmente a que de la inversión efectuada se obtenga la máxima eficiencia y que dicha inversión se haya efectuado previo estudio o plan general para determinar la necesidad del desembolso y exista una autorización, la cual deberá emanar del órgano de administración adecuado, pudiendo llegar hasta los accionistas. Asimismo, el control interno exige que exista una adecuada protección de los bienes de la empresa, incluyendo su aseguramiento, punto importante que el auditor debe vigilar se cumpla dentro de su trabajo.

De acuerdo con principios de contabilidad, las inversiones en inmuebles, maquinaria y equipo deberán valuarse al costo de adquisición, al de construcción o en su caso, a

Con base en el trabajo desarrollado, consideramos que la auditoría del activo fijo revista gran importancia en todas las empresas, dado las características de uso continuo e influencia en las actividades y operaciones. Por lo tanto deberemos estar muy alertas de que los principios de contabilidad generalmente aceptados se cumplan de manera correcta y adecuada.

BIBLIOGRAFIA:

Principios fundamentales de contabilidad

Pyle, White y Larson
Compañía Editorial Continental, S. A.
Octava edición
Septiembre de 1987

Auditoría de Montgomery

Defluse, Johnson y Macleod
Ronald Press Company
Novena edición

Principios de auditoría

Walter B. Nuigs
Editorial Diana
Novena impresión
Enero de 1980

Normas y procedimientos de auditoría

Instituto Mexicano de Contadores Públicos
Decimoquinta edición 1984

Boletines de principios de contabilidad, Series C6, C7 y B-10

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Normas de Revaluación Suficiente que deben observarse en la preparación de Estados Financieros - 1986

Manuel Galván Cebrián
Instituto Mexicano de Contadores Públicos