



UNIVERSIDAD

300608  
LA SALLE 17  
29

ESCUELA DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION  
INCORPORADA A LA U. N. A. M.

**LA REEXPRESION DEL ACTIVO FIJO EN UNA  
EMPRESA MANUFACTURERA Y SU AUDITORIA**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A :  
MARCO ANTONIO NAVARRO LOPEZ**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

MEXICO, D. F.

DICIEMBRE 1989



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.

## I N D I C E

|   | pág. |
|---|------|
| INTRODUCCION  | i    |
| METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION   | iv   |
| <br><b>Capítulo I. Generalidades</b>  |      |
| 1.1. Concepto de activo fijo reexpresable y su depreciación                   | 1    |
| 1.2. Importancia del activo fijo y su depreciación                            | 3    |
| 1.3. Principios de contabilidad generalmente aceptados aplicables             | 4    |
| 1.4. Concepto de auditoría externa  | 6    |
| 1.5. Importancia de la auditoría externa                                      | 9    |
| 1.6. Objetivos de la auditoría externa en la revisión del -<br>activo fijo    | 10   |
| 1.7. Normas de auditoría generalmente aceptadas                               | 11   |
| <br><b>Capítulo II. Revisión de Auditoría Externa del Activo Fijo</b>         |      |
| 2.1. Planeación del trabajo de auditoría                                      | 13   |
| 2.2. Procedimientos de auditoría aplicables                                   | 16   |
| 2.3. Revisión del control interno del activo fijo                             | 17   |
| 2.4. Programas de trabajo de revisión preliminar y final -<br>del activo fijo | 19   |

### Capítulo III. Registro del Activo Fijo Reexpresado

|   |    |
|---|----|
| 3.1. La importancia del Boletín B-10 y su aplicación al activo fijo   | 23 |
| 3.2. La actualización por medio de avalúos de especialistas del activo fijo y su depreciación                       | 32 |
| 3.3. El auditor externo ante los avalúos y sus procedimientos de revisión   | 43 |
| 3.4. La actualización del activo fijo y su depreciación, -- cuando no se realiza avalúo de especialistas            | 46 |
| 3.5. La actuación del auditor externo cuando no se realiza avalúo de especialistas y sus procedimientos de revisión | 55 |
| 3.6. Principales problemas que se presentan en la actualización del activo fijo y su depreciación                   | 56 |
| 3.7. Conclusión del auditor externo al terminar la revisión del activo fijo   | 58 |

### Capítulo IV. El Activo Fijo en los Estados Financieros Auditados

|  |    |
|--|----|
| 4.1. Presentación del activo fijo reexpresado en los estados financieros | 60 |
| 4.2. Dictamen del auditor externo  | 64 |
| 4.3. Efectos del Boletín B-10 en el dictamen del auditor externo         | 66 |
| 4.4. Carta a la gerencia derivada de la revisión del control interno     | 69 |

### Capítulo V. Caso Práctico

Caso práctico de la actualización del activo fijo y su depreciación en una compañía manufacturera conforme al Boletín B-10 y sus adecuaciones, mediante la aplicación de costos específicos.

pág.

**Cuadro Estadístico**

**vii**

**Conclusiones**

**xiii**

**Bibliografía**

**xv**

## INTRODUCCION

Uno de los fenómenos más importantes dentro de la economía nacional en la década de los ochentas, ha sido el de la inflación, el cual ha tenido graves repercusiones financieras para todas las industrias tanto públicas como privadas. Originalmente planteaba la problemática de que los estados financieros con base en la valuación a costo histórico, no presentaban razonablemente la situación financiera de las entidades económicas, ya que no se reconocía integralmente en ellos los efectos de la inflación.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través de su Comisión de Principios de Contabilidad, después de un proceso de evaluación y experimentación del problema, emitió el Boletín B-10 y sus documentos de adecuaciones con el objeto de establecer las reglas para la valuación y presentación de las partidas contenidas en la información financiera que se ven afectadas por la inflación, además de darse la técnica contable necesaria para reconocer dentro de la misma sus efectos, para de esta manera presentar razonablemente, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, la situación financiera de las entidades y el resultado de sus operaciones.

El fenómeno inflacionario durante los últimos años de la década de los ochentas ha mostrado una tendencia a la baja, llegando a rangos porcentuales de inflación sensiblemente inferiores a los que se habían registrado con anterioridad, sin embargo, el proceso de actualización integral de la información financiera debe continuar, ya que no debe perderse de vista que la determinación de la tendencia del fenómeno inflacionario sólo se puede apreciar en un período de tiempo suficientemente amplio, además de ser muy importante la estabilidad económica que pueda presentar nuestro país en el futuro.

El presente trabajo se encuentra dividido en cinco capítulos, antes de -- los cuales se encuentra un apartado destinado a explicar cual fúe la meto dogía seguida y las hipótesis que se plantean.

El primer capítulo contiene los conceptos teóricos básicos sobre los cua- les parte esta investigación, así como la presentación de la auditoría ex terna como la actividad por excelencia del Licenciado en Contaduría en su ejercicio profesional.

El segundo capítulo presenta cual es la técnica de la auditoría externa - para la realización de su actividad durante las fases de planeación y re- visión del control interno.

El tercer capítulo explica en forma teórica y práctica cual es la técnica contable para la actualización del activo fijo y su depreciación por los- diferentes métodos aceptados por la profesión, de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados, además de la técnica de auditoría pa ra su revisión cuando se utiliza cada uno de estos métodos.

El cuarto capítulo muestra cual es la presentación del activo fijo actua- lizado y su depreciación dentro de los estados financieros, así como el - dictamen de auditoría externa y las principales repercusiones que han te- nido sobre éste los efectos de la inflación en la información financiera.

En la última parte de esta investigación se presenta un cuadro estadísti- co publicado por la Bolsa Mexicana de Valores, donde se puede apreciar la importancia del activo fijo neto reexpresado dentro del activo total de - las empresas más importantes de México.

Finalmente se tiene un apartado relativo a las conclusiones de la presente investigación.

Espero haber logrado el objetivo propuesto en la realización de este trabajo, mostrando una metodología clara, práctica y objetiva que ayuda en el esfuerzo de solucionar problemas que se plantean a la profesión contable.



## METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

### Hipótesis

Las hipótesis que se plantean en el presente trabajo, las pretendo comprobar - durante su desarrollo y son las siguientes:

- 1) El activo fijo y su depreciación son dos elementos del balance general que deben ser actualizados para presentar la situación financiera de - las entidades y el resultado de sus operaciones razonablemente y, por lo tanto, permitir una adecuada toma de decisiones.
- 2) Actualmente existe la técnica contable para afrontar la problemática - que presenta el integrar el fenómeno inflacionario a la información fi nanciera y, en forma específica, en sus efectos en el activo fijo y su depreciación.
- 3) La auditoría externa es una disciplina que permite evaluar, en base a principios de contabilidad generalmente aceptados, la razonabilidad de información financiera de las entidades y, en forma específica, el rubro del activo fijo y su depreciación presentado en la misma.
- 4) El dictamen del auditor externo representa la base en la cual se so-- porta la confianza para la toma de decisiones en las empresas, y de-- gran importancia sobre el activo fijo y su depreciación.

### Objetivo

Este trabajo tiene como objeto principal el dar al lector las bases teóricas y prácticas para la actualización del activo fijo y su depreciación en los esta-- dos financieros de una empresa manufacturera, ya que generalmente éste es uno

de los principales rubros del balance general, el cual, de no actualizarse, provocaría que se tuvieran problemas para la interpretación de la información financiera y la toma de decisiones.

#### **Planteamiento del Problema**

El problema que se planteó y dió origen a esta investigación fue el presentar en una forma clara y práctica la técnica contable aplicable para la actualización del activo fijo y su depreciación en una empresa manufacturera, además de presentar la técnica de auditoría externa necesaria para su revisión.

#### **Delimitación del Universo**

La aplicación práctica de este trabajo tiene como entorno toda aquella información financiera que se encuentre inmersa dentro de una economía que sufra los efectos de la inflación y principalmente para todas aquellas empresas en las que el activo fijo tenga importancia dentro de su información contable.

#### **Recopilación de Datos**

La recopilación de datos seguida para la realización de este trabajo, fue principalmente bibliográfica, teniendo también una fase experimental y de campo, consistente en la presentación de un caso práctico de la actualización del activo fijo y su depreciación en una compañía manufacturera, conforme al Boletín B-10 y sus adecuaciones, además de la presentación de un cuadro estadístico.

Durante la fase de recopilación de datos para esta investigación se realizaron entrevistas con algunos de los principales ejecutivos de empresas manufactureras, así como con gerentes y socios de uno de los principales despachos de contadores públicos.

### **Interpretación de Resultados**

La interpretación de los resultados obtenidos, parten desde el planteamiento de las hipótesis y la comprobación de las mismas durante el desarrollo de la investigación, hasta las conclusiones alcanzadas, las cuales se presentan en un apartado especial en la última parte de este trabajo.

CAPITULO I  
GENERALIDADES

1.1. Concepto del activo fijo reexpresable y su depreciación.

El activo fijo reexpresable.

El activo fijo se puede definir como todos aquellos bienes tangibles (perceptibles por los sentidos) de una entidad, los cuales tienen como propósito: ser usados para beneficio de la entidad, utilizándose para la producción de artículos o bienes de consumo para la venta al público en general o en algunas ocasiones para ser utilizados dentro de la misma entidad.

El activo fijo representa una inversión disfrutable para las entidades durante un período estimado de tiempo, dependiendo de su vida útil. Su principal propósito es el de ser usado por la entidad en el curso normal de sus operaciones y no el de ser vendido, en cuyo caso deberían de ser considerados como inventario para la Compañía.

Asimismo el activo fijo no está representado por aquellos activos, que no obstante tener las características citadas, son cargados directamente a resultados en el momento de su adquisición y no son considerados como una inversión capitalizable, por representar un valor individual inmaterial o de mínima importancia y que representarían un mayor gasto para la Compañía el ser controlados dentro del activo fijo.

El activo fijo es un rubro de los estados financieros que es considerado de acuerdo al Boletín B-10 como una partida reexpresable dentro del grupo de partidas no monetarias, ya que son activos que por su mismo valor monetario, éste se ve modificado cuando existen variaciones significativas en los índices inflacionarios de una economía.

Hablaré más extensamente de estos conceptos dentro del capítulo tercero de esta obra.

## LA DEPRECIACION

La depreciación es un elemento esencial dentro del activo fijo, al cual es indispensable considerarse para la correcta presentación y registro del activo fijo dentro de los estados financieros.

La depreciación es considerada como el reconocimiento dentro de los estados financieros de una entidad, de la disminución de valor de los activos fijos, debido al uso y desgaste al que son sometidos al ser utilizados en las operaciones normales de la entidad.

La depreciación es considerada como una cuenta complementaria de activo, de naturaleza acreedora, contraria al activo fijo que es de naturaleza deudora.

El Instituto Americano de Contadores Públicos define a la depreciación de la siguiente manera:

"La depreciación contable es un sistema de contabilidad que tiene por objeto distribuir el costo u otro valor básico de los activos tangibles de capital, menos el valor de desecho, entre la vida estimada de servicio de la unidad o grupo de activos en una forma sistemática y razonable".<sup>(1)</sup>

De esta manera podemos apreciar que la depreciación es la recuperación del valor de una inversión de capital en el transcurso de la vida útil de ésta mediante su aplicación a resultados.

Existen varios métodos de depreciación contable, el cual será elegido por la empresa dependiendo del giro de la misma o del tipo de activo de que se trate. Dentro de las empresas manufactureras se puede tener un tratamiento especial de depreciación a un determinado activo, debido a la actividad a la que es utilizado.

<sup>(1)</sup> Instituto Americano de Contadores Públicos. Boletín de Terminología Contable. Núm. 1. párrafo 56.

La depreciación al ser una cuenta complementaria del activo fijo, debe ser actualizada de acuerdo a los lineamientos del Boletín B-10, así como también el cargo a resultados que se realiza en el período contable o ejercicio anual de la compañía.

De acuerdo a los activos fijos de una compañía, se puede desprender la siguiente clasificación:

- 1) Activos no sujetos a depreciación: En este concepto se incluye a -- los terrenos, ya que por sus características no sufren demérito en -- el transcurso del tiempo.
- 2) Activos sujetos a depreciación: En este concepto se incluyen todos-- los demás elementos del activo fijo, ya que éstos si sufren demérito en su valor con el transcurso del tiempo.

## 1.2. Importancia del activo fijo y su depreciación

Uno de los rubros principales en los estados financieros de las industrias manufactureras, está representado por las inversiones de activo fijo, por ser -- considerado la base operacional y productiva que genera los ingresos y en consecuencia el capital productivo de las empresas.

Una insuficiencia en la inversión de activo fijo ocasionaría una desigualdad -- de circunstancias de la compañía con respecto a las demás industrias de la competencia, ya que existiría un retraso en la producción, y en consecuencia en -- el ingreso de efectivo para la compañía, y de igual manera se verían aumenta-- dos sus costos, disminuyendo de esta manera las utilidades.

Un exceso en la inversión de activo fijo, ocasionaría que no se podría aprove-- char a toda su capacidad, lo cual produciría un desequilibrio en la negociación, y no tener una adecuada proporción con el ciclo operativo de la compañía.

### 1.3. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados aplicables.

Para llevar a cabo un estudio de los principios de contabilidad aplicables al activo fijo he considerado conveniente agruparlos para su mejor interpretación de la siguiente manera:

- 1) Principios generales de registro y valuación
- 2) Principios generales de presentación en los estados financieros

#### 1) Principios Generales de Registro y Valuación.

De acuerdo al principio de valor histórico original, de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, las inversiones en activo fijo deberán valuarse al costo de adquisición, sin embargo en los principios aplicables a este rubro se establece que en el caso de que existan cambios considerables del poder adquisitivo de la moneda, que afecten significativamente el valor del costo de los activos fijos se atenderá a lo que se establezca en los boletines particulares del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Debido al proceso inflacionario que ha sufrido nuestro país en los últimos años, el Boletín B-10 establece las reglas de registro y valuación del activo fijo cuando sucedan estas circunstancias. Me referiré más ampliamente a este boletín en el capítulo tercero de esta obra.

Se deben de considerar de igual manera los siguientes conceptos:

- a) El costo de adquisición del activo incluye al precio neto pagado por el bien, más todos los gastos que se hagan para que dicho activo quede en funcionamiento.
- b) El costo de construcción, incluye todos los gastos en que se incurran para la construcción del activo hasta el momento en que esté en condiciones de estar en servicio, independientemente de la fecha en que sea

traspasado a las cuentas de activo fijo en operación.

- c) Tratándose de construcción o instalación del activo, los intereses devengados durante el período de construcción, cuando se ha adquirido un financiamiento para dicha construcción se podrán capitalizar o llevarse directamente a resultados.

La capitalización de los intereses es permitida debido a que el activo no produce ningún beneficio durante el período de construcción e instalación para cubrir los mismos.

Los intereses devengados a partir del momento en que el activo está en condiciones de entrar en servicio deben cargarse a resultados y no es justificable su capitalización, debido a que ya se está obteniendo en beneficio del activo, el cual puede cubrir el gasto de los intereses.

El efecto de este tipo de capitalización desaparece al momento de reexpresar el activo fijo de acuerdo al Boletín B-10 y sus adecuaciones, debido a que en caso de aplicar costos específicos, el valor del activo se ajusta a su valor neto de reposición determinado por el perito valuador, y en caso de utilizar el índice nacional de precios al consumidor, éste se aplicaría sobre el valor-histórico original, segregando y no indexando los intereses. Esta misma situación se presenta cuando dentro del costo del activo que se actualiza se encuentran incluidas fluctuaciones cambiarias, lo cual se comenta más a detalle dentro del tercer capítulo de esta obra.

## 2) Principios Generales de Presentación en los Estados Financieros.

El tercer documento de adecuaciones al Boletín B-10 publicado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en el mes de julio de 1989 tiene como propósito adecuar algunos puntos de las reglas contables relativas a la forma de re--



flejar en los estados financieros los efectos de la inflación, con la finalidad de que éstos proporcionen información de mayor significado y calidad para la toma de decisiones. Este documento entra en vigor en relación con los estados financieros que correspondan a los periodos iniciados a partir del 1° de enero de 1990, y establece que todos los estados financieros deben expresarse en moneda del mismo poder adquisitivo (pesos de cierre de ejercicio).

El estado de resultados de acuerdo a lo que establece este tercer documento de adecuaciones al Boletín B-10 se presentará a pesos de poder adquisitivo de cierre de ejercicio, y no a valores promedio del año. Con estas normas, la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores, busca dar homogeneidad a los estados financieros y a los resultados obtenidos de las operaciones.

En el capítulo IV de esta obra me referiré en específico a las reglas de presentación del activo fijo reexpresado y su depreciación en los estados financieros.

#### 1.4. Concepto de Auditoría Externa

Se puede decir que la auditoría externa constituye la actividad por excelencia del Licenciado en Contaduría, ya que es el único profesional que puede realizar esta función, dadas sus características y conocimientos profesionales.

Existen muchas definiciones o conceptos de auditoría, algunos de los cuales he considerado incluir en la presente investigación, para llegar a tener una concepción más amplia de lo que es la auditoría.

ERIK L. KOHLER

"Auditoría es una revisión analítica hecha por un contador público, del control interno y registros de contabilidad de una empresa u otra unidad económica que precede a la expresión de su opinión acerca de la corrección de los estados financieros". (2)

ROBERT MONTGOMERY:

"Auditoría es un examen sistemático de los libros y registros de un negocio — con el fin de verificar o determinar los hechos relativos a sus operaciones financieras y los resultados de éstas para informar sobre las mismas". (3)

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos en sus Normas y Procedimientos de Auditoría dice:

"La auditoría financiera es la revisión que se hace de los estados financieros con el fin de proporcionar al auditor los elementos de juicio necesarios para poder estar en condiciones de emitir una opinión de una manera objetiva y profesional". (4)

El despacho Arthur Andersen and Co. en su manual de objetivos y procedimientos de auditoría dice:

"La auditoría es el examen de los estados financieros que se hace con el obje-

(2) Erik L. Kohler. Auditoría. Ed. Diana. México 1987, pág. 24.

(3) Robert Montgomery. Auditoría Montgomery. Ed. Limusa. México, 1989, pág. 114.

(4) Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín F-01 Normas y Procedimientos de Auditoría. México, 1989, pág. 71.

tivo de expresar una opinión sobre los mismos, o sea el procedimiento seguido por el auditor para cerciorarse de las cifras presentadas en los estados financieros de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados -- año con año". (5)

Es mi opinión una definición adecuada de lo que es la auditoría externa es la siguiente:

"Es la revisión que sobre los estados financieros de una entidad hace un Licenciado en Contaduría independiente, mediante la realización de pruebas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados, sobre los registros de contabilidad de la entidad, para cerciorarse de la razonabilidad de dichos estados financieros a una fecha determinada, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados".

Existen dos tipos de auditoría, ya sea financiera u operacional:

- Externa
- Interna

La auditoría externa ya ha sido definida en los párrafos anteriores, pero es necesario considerar que esta actividad tiene que ser desarrollada necesariamente por un Licenciado en Contaduría y el resultado de su revisión (Dictamen) es emitido con atención a los accionistas o al consejo de administración de la entidad.

La auditoría interna es la que realiza una persona (no necesariamente un conta

(5) Arthur Andersen and Co.; Objetivos y Procedimientos de Auditoría. Volumen I.

dor público) dependiente de la entidad y que reporta el resultado de sus revisiones de control detallado de ciertas operaciones directamente a un funcionario de alta jerarquía dentro de la entidad.

#### 1.5. Importancia de la Auditoría Externa

La auditoría externa ha venido cobrando gran importancia en nuestro país en los últimos años, debido principalmente a que existe una gran demanda de información dictaminada sobre la situación financiera de una entidad determinada — por parte de diversos elementos del ámbito económico, dentro de los más importantes se encuentran los siguientes:

- 1) La Asamblea de Accionistas: Para tener la seguridad de un adecuado informe sobre su inversión.
- 2) El Consejo de Administración: Para asegurarse que las operaciones de la entidad se lleven a cabo de acuerdo a las políticas establecidas.
- 3) El Comisario de la entidad: Para asegurarse de la correcta administración de la entidad y basar la opinión que él también hace al respecto.
- 4) Directores y Ejecutivos de la entidad: Tomar decisiones adecuadas para manejar la situación financiera de la entidad.
- 5) Trabajadores de la entidad: Para asegurarse de un correcto reparto de utilidades.
- 6) Bancos, Acreedores y Provedores de la entidad: Para verificar la solidez financiera y liquidez de la entidad.

- 7) Gobierno: Para el pago de impuestos y estadísticas.
- 8) Posibles Accionistas: Verificar si es costeable una posible inversión.

Cada uno de ellos necesita de esta información para la toma de decisiones, -- las cuales se ven determinadamente afectadas de acuerdo al resultado de la -- revisión realizada por el auditor externo.

#### 1.6. Objetivos de la Auditoría Externa en la revisión del Activo Fijo

Es importante recalcar que el objetivo del auditor externo al revisar la información financiera en su conjunto es el de satisfacerse de la razonabilidad de dicha información financiera a una determinada fecha.

A continuación mencionaré los principales objetivos de revisión que debe tener el auditor externo al revisar específicamente el rubro del activo fijo y su depreciación, de acuerdo a las Normas y Procedimientos de Auditoría del -- Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

- 1) Comprobar que existan los activos y que estén en uso.
- 2) Verificar que sean propiedad de la empresa.
- 3) Verificar su correcta valuación.
- 4) Comprobar que el cálculo de la depreciación se haya hecho de acuerdo a los métodos aceptados y bases razonables.
- 5) Comprobar que haya consistencia en el método de valuación y el -- cálculo de la depreciación.
- 6) Determinar los gravámenes que existan.
- 7) Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

El objetivo final del trabajo del auditor externo es reunir la evidencia suficiente y competente para tener una base adecuada para la expresión de su opinión y determinar si las cifras mostradas en los estados financieros dentro del rubro del Activo Fijo y su depreciación son razonables y adecuadas.

#### 1.7. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas

El Boletín C de las Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, define de la siguiente manera lo que son 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 este trabajo".<sup>(6)</sup>

Las normas de auditoría se clasifican de la siguiente manera:

- 1) Normas personales
- 2) Normas de ejecución del trabajo
- 3) Normas de información

#### 1) Normas personales

Las normas personales se refieren a las cualidades que debe de tener el auditor para desarrollar adecuadamente su trabajo y son agrupadas por el boletín mencionado de la siguiente manera:

- a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional

<sup>(6)</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín C. Normas y Procedimientos de Auditoría. México 1989, pág. 35.

- b) Cuidado y diligencia profesional
- c) Independencia

## **2) Normas de ejecución del trabajo**

Son los elementos básicos y fundamentales que debe de tener el auditor externo en la ejecución de su trabajo. Son agrupadas de la siguiente manera:

- a) Planeación y supervisión
- b) Estudio y evaluación del control interno
- c) Obtención de evidencia suficiente y competente

## **3) Normas de información**

Son las relativas a la información que emite el auditor externo como resultado de su revisión. Son agrupados de la siguiente manera:

- a) Aclaración de la relación del auditor externo con los estados financieros o información financiera y expresión de opinión.
- b) Bases de opinión sobre los estados financieros.

## CAPITULO II

### REVISION DE AUDITORIA EXTERNA DEL ACTIVO FIJO

#### 2.1. Planeación del Trabajo de Auditoría.

La Planeación es la etapa de la auditoría de estados financieros en la que se obtiene la evidencia inicial de auditoría para evaluar el riesgo de diferencias materiales en los estados financieros y después desarrollar un plan de auditoría para obtener evidencia adicional necesaria para reducir este riesgo a un nivel aceptable.

Para hacer una planeación adecuada de la auditoría, es necesario realizar un trabajo de equipo, aunque la responsabilidad final de esta etapa recae sobre el socio de la auditoría, mismo que debe dar orientación y tener el liderazgo con respecto a las diferentes etapas del proceso de planeación.

Es necesario tener un enfoque del negocio para hacer un planeamiento eficaz de auditoría. Mediante la comprensión del negocio de la entidad, el equipo de auditoría puede evaluar mejor al mismo y los riesgos de auditoría a que se está enfrentando.

Una forma eficiente de realizar una planeación de auditoría es por medio de la aplicación de actividades en una secuencia lógica de desarrollo.

Es importante tener en cuenta que las decisiones tomadas durante la planeación de la auditoría son decisiones tentativas, debido a que puede ser necesario hacer cambios al plan de auditoría si la información que se obtiene durante la ejecución del trabajo es contraria a las evaluaciones iniciales.

A continuación describiré las etapas que integran la planeación de una auditg



ría, tomando como modelo la que realiza el despacho Arthur Andersen and Co.

### 1) Objeto General

En toda auditoría se tratan de satisfacer varios objetivos generales, tales - como el referente a la eficiencia en el trabajo y brindar un servicio que tenga un valor adicional al cliente, sin embargo, el objetivo principal es el de expresar una opinión sobre los estados financieros que se están auditando.

### 2) Riesgo General de Auditoría.

Esta etapa de evaluación permite establecer pautas generales para el planeamiento de la auditoría y la evaluación del riesgo a nivel de cuentas. Estableciéndose la siguiente secuencia:

- Si los riesgos generales no son materiales y el ambiente general de control es considerado fuerte, el alcance del trabajo a nivel de cuentas puede reducirse.
- Si existe un alto riesgo global o un débil ambiente general de control interno el alcance del trabajo a nivel de cuentas debe incrementarse.

La evaluación de los riesgos generales de auditoría comprende la obtención y evaluación de información sobre el cliente, tales como su industria, productos, finanzas, su situación en el mercado, sistemas contables y ambiente general de control. Incluyendo, adicionalmente, un juicio preliminar sobre materialidad.

En esta etapa se tratan de satisfacer 3 objetivos principales:

- Comprender el negocio de la entidad
- Evaluar el ambiente general de control
- Determinar un juicio preliminar de materialidad

### 3) Riesgo Especifico de Auditoría.

Una vez concluida la fase anterior, el auditor proceda a evaluar los riesgos específicos aplicables a las cuentas significativas de los estados financieros. Este análisis incluye:

- La consideración de controles que mitiguen la ocurrencia de diferencias materiales no detectadas.
- La identificación de otros indicadores de riesgo específico por cuenta.

El grado de riesgo de auditoría a nivel de cuenta, se ve frecuentemente afectado por cambios en los factores clave de un periodo a otro, tales como cambios en el negocio, el ambiente de control y tendencias y relaciones en los estados financieros.

En esta fase se van a evaluar los riesgos específicos por cuenta, teniendo - las siguientes actividades:

- Identificar las cuentas a considerar
- Identificar los indicadores de riesgo
- Identificar los procedimientos para probar los controles

### 4) Desarrollar un Plan de Auditoría.

Una vez concluidas las 2 fases anteriores, el auditor externo selecciona los procedimientos de auditoría que respondan al riesgo de diferencias materiales no detectadas y que reduzcan el riesgo a un nivel aceptable.

Existen dos clases generales de procedimientos:

- Pruebas de cumplimiento y;
- Pruebas substantivas

Las primeras son procedimientos realizados para determinar si las técnicas de control están operando adecuadamente y determinar su grado de confianza.

Las segundas son procedimientos realizados para detectar diferencias materiales en los saldos de los estados financieros.

## 2.2. Procedimientos de Auditoría Aplicables.

Como se dijo anteriormente los 2 procedimientos generales de revisión de auditoría son las pruebas de cumplimiento y las pruebas substantivas.

Las pruebas de cumplimiento se pueden realizar de distintas formas (cuestionarios, flujogramas, etc), sin embargo siempre deben de cubrir los siguientes tipos de técnicas de control.

- Autorización
- Procedimiento de transacciones
- Verificación y evaluación
- Salvaguarda física

Las pruebas substantivas incluyen las siguientes categorías generales:

- Procedimientos analíticos
- Pruebas de detalle

Las primeras son pruebas de la información financiera mediante la evaluación de las relaciones entre información financiera y no financiera.

Las segundas son pruebas de los saldos registrados mediante confirmación observación, verificación y otros métodos.

En muchas situaciones es necesaria una combinación de procedimientos para reducir el riesgo de diferencias no detectadas a un nivel aceptable. General--

mente el enfoque de auditoría más eficaz y eficiente consistirá en una combinación de pruebas de cumplimiento y substantivas.

En la siguiente parte de este capítulo detallaré específicamente las pruebas que son aplicables en la revisión del activo fijo, tanto de cumplimiento, mediante la aplicación de un cuestionario, así como substantivas, mediante el desarrollo del programa de trabajo respectivo.

### 2.3. Revisión del Control Interno del Activo Fijo.

Las normas de auditoría requieren que se realice un apropiado estudio y evaluación del sistema de control interno de la entidad como base para determinar su confiabilidad y la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar.

El objetivo principal de este estudio y evaluación es determinar la eficiencia del sistema de control interno en la prevención, o en la detección y corrección de diferencias materiales en los estados financieros.

A continuación mencionaré algunas de las principales preguntas que debe de contener un cuestionario de control interno, para evaluar al activo fijo y su depreciación. Este cuestionario debe de ser aplicado a los niveles adecuados dentro de la entidad relacionados a las funciones de este rubro.

En cuanto al registro:

- 1.- Mantiene la compañía registros auxiliares de activos fijos.
- 2.- Son conciliados los registros auxiliares de activos fijos con el mayor periódicamente.
- 3.- Los ajustes a los auxiliares de activos fijos y las cuentas de mayor son aprobados por los niveles apropiados.

- 4.- Aseguran los controles que los procedimientos para el retiro de activos de las instalaciones se cumplen.

En cuanto a las Adiciones y Retiros:

- 1.- La compañía cuenta con un presupuesto de inversión en maquinaria y equipo, aprobado por el Consejo de Administración.
- 2.- Se han establecido políticas escritas de capitalización que incluyen:
  - Definición de activos capitalizables
  - Límites de Capitalización
- 3.- Se revisa que dichas políticas se estén cumpliendo, de manera periódica.
- 4.- Aseguran los controles que las adiciones son registradas oportunamente en los auxiliares de activo fijo.
- 5.- Son aprobadas las ventas y retiros de activos fijos por el nivel administrativo apropiado.
- 6.- Hay controles que aseguran que las ventas o retiros de activos fijos son dados de baja oportunamente de los registros auxiliares de activos fijos.

En cuanto a la Depreciación:

- 1.- Se tiene política escrita de depreciación que incluya:
  - a) Definición de activos depreciables
  - b) La vida probable asignada para cada tipo de activo
  - c) El método de depreciación que será usado para cada tipo de activo y para cada propósito (financiero, fiscal, etc.)

En caso de alguna respuesta negativa a estas preguntas, se debe de incluir cual

quier otro control compensatorio que tenga la entidad al respecto, y cual es el impacto en el enfoque de la auditoría.

#### 2.4. Programa de Trabajo de Revisión Preliminar y Final del Activo Fijo.

Las pruebas de cumplimiento y substantivas determinadas durante el análisis de riesgo general y específico deben documentarse en el programa de auditoría o - programa de trabajo. Es necesario la preparación de un programa de auditoría escrito y actualizado, el cual es esencial para todos los niveles de responsabilidad, ya que sirve tanto para la supervisión y control del trabajo, así como una guía para la realización del mismo.

A continuación se detalla un ejemplo de un programa de auditoría para la revisión del activo fijo, tomando en cuenta su actualización por medio del Boletín B-10.

##### Revisión Preliminar.

- 1.- Discuta con la gerencia que adiciones se están efectuando y los planes de expansión que existan.
- 2.- Revise documentación de respaldo de las compras de activo fijo según alcance "X" viendo que exista consistencia entre los distintos elementos (orden de compra, factura, pedimento aduanal, etc.) y que hayan sido aprobados de acuerdo a la política establecida.
- 3.- Revise físicamente las adiciones según alcance "X" y por las que sean un -reemplazo ver que se haya dado de baja el equipo anterior. Además verificar físicamente en forma selectiva, la existencia, estado de uso y funcionamiento de activos fijos registrados en años anteriores.
- 4.- Revise selectivamente las pólizas de seguro de los activos fijos más importantes para verificar si cubren adecuadamente todos los riesgos.

- 5.- De las bajas ocurridas durante el período de acuerdo al alcance "X" revise:
- Autorización de la baja y precio de venta.
  - Correcto registro de la baja, incluyendo tanto el costo como el monto de la revaluación correspondiente, así como sus depreciaciones - histórica y revaluada.
  - Correcta determinación de la utilidad o pérdida tanto contable como fiscal.
- 6.- Discuta con el director financiero y/o contralor cómo van a efectuar la revaluación del activo fijo y cuando se tendrán los datos del avalúo, en dado caso.
- 7.- Efectue el siguiente trabajo con los valuadores y funcionarios del área de producción:
- a) Comente con el perito valuator la metodología que utilizará para:
    - Determinar el valor de reposición de los activos.
    - Estimar las vidas útiles de los activos.
    - Determinar la depreciación acumulada y la depreciación del año.Documente lo anterior en papeles de trabajo.
  - b) Discuta con el personal ejecutivo como revisará el avalúo.
- 8.- Si la revaluación se hace por índices, ver que se esté clasificando adecuadamente la antigüedad de los activos y se estén aplicando los factores correspondientes. Discuta con el personal de producción y de finanzas la estimación de vidas útiles, considerando factores de uso, mantenimiento y obsolescencia.
- 9.- Revisión del senior.
- 10.- Aclarar puntos de Revisión.

### Revisión Final.

- 1.- Obtenga cédula de activos fijos y depreciación; pruébela, comparando la depreciación del ejercicio a resultados y los efectos de la revaluación a la cuenta de corrección por reexpresión.
- 2.- Determine en función a las adiciones y/o bajas de preliminar a final si se requiere hacer más trabajo, de acuerdo al alcance "X"
- 3.- Revise la razonabilidad del avalúo en cuanto a:
  - a) Efectue una comparación (por rubros, grupos de activos, etc.) de los valores de reposición de los activos, determinando el índice de crecimiento de los mismos. Eliminando los activos adquiridos y las bajas ocurridas en el ejercicio.
  - b) Razone los porcentajes de aumento de precio y comente los mismos con el perito valuador. Para razonarlo ver que estén de acuerdo con la línea de inflación específica de los activos correspondientes.
  - c) Compare las vidas útiles asignadas por el valuador en el presente ejercicio con las asignadas en el ejercicio anterior por rubros de activo - fijo. Evalúe su razonabilidad.
  - d) Cuantifique el efecto del cambio en vidas útiles de un año a otro, tanto en:
    - Efecto en resultados
    - Efecto en el RETANOM
  - e) Razone si la revaluación sobre valores finales puede ser absorbida por las operaciones para ver que no sea excesiva.
- 4.- Si la revaluación se hizo con índices:
  - a) Revise según alcance "X" la correcta clasificación de los activos por años de antigüedad.



b) Revise la aplicación de factores adecuados de ajuste a los activos.

5.- Revise el correcto registro de revaluación.

6.- Efectue prueba global de depreciación contable y fiscal.

7.- Revise el trabajo efectuando y concluya sobre el resultado del mismo.

8.- Revisión del senior.

9.- Aclarar puntos de revisión.

## CAPITULO III

### REGISTRO DEL ACTIVO FIJO REEXPRESADO

#### 3.1. La importancia del Boletín B-10 y su aplicación al activo fijo

El Boletín B-10 emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través de su Comisión de Principios de Contabilidad en el año de 1983 (en vigor, en forma opcional, a partir de esa fecha y en forma obligatoria, en los ejercicios terminados el 31 de diciembre de 1984 en adelante), surge como respuesta a un fenómeno económico que se ha venido presentando en una forma importante y significativa durante la década de los ochentas: la inflación.

La inflación es un fenómeno económico que consiste en un alza generalizada de precios, provocada por un aumento del circulante, sin que exista un respaldo en la oferta de bienes y servicios, teniendo como consecuencia la pérdida del poder adquisitivo del dinero o moneda en circulación.

Dentro de las principales causas del fenómeno inflacionario podemos mencionar:

- 1) Incremento del efectivo circulante, sin un adecuado incremento en la producción de bienes y servicios.
- 2) Alza de tasas de interés bancarias.
- 3) Desequilibrio en la Balanza de Pagos.
- 4) Devaluación monetaria.
- 5) El constante déficit gubernamental.

Este fenómeno ha tenido repercusiones en la información financiera, ya que si no se reconocieran dentro de ésta, los efectos de la inflación, es decir si se presentara información financiera histórica, ésta no sería una información útil a los usuarios, ya que dicha información estaría inmersa dentro de un -

ámbito económico que sufre los efectos inflacionarios.

Como un antecedente del Boletín B-10 y sus adecuaciones, se tiene al Boletín B-7, también emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en el año de 1979, siendo su variación principal con el Boletín B-10, que en el Boletín B-7 se cuantificaba y presentaba el efecto de la inflación en las notas a los estados financieros, revelando de esta manera dicho efecto, en información complementaria, mientras que en el Boletín B-10 se reconoce e incorpora su efecto dentro de los estados financieros básicos.

El Boletín B-10 establece dos métodos para el manejo contable del fenómeno inflacionario:

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

Este método corrige la unidad de medida de pesos nominales (históricos) a pesos constantes (actuales).

b) Método de actualización de costos específicos (valor de reposición).

Este método busca cambiar los valores en que están registrados los activos no monetarios por sus valores de reemplazo o de reposición, considerando para ello la capacidad de servicio del bien y el uso que se ha dado al mismo.

La información obtenida como resultado de la aplicación de cada uno de estos métodos no es comparable, ya que parten de diferentes bases de aplicación y esto implica que no exista una base adecuada de comparación entre ambos métodos; sin embargo, los argumentos positivos y negativos de cada uno de ellos para su aplicación son igualmente válidos. Además considero que el método de índices representa una mejor y más objetiva base de valuación ya que en los casos de aquellos rubros del balance que son actualizados por el método de

costos específicos siempre será necesario determinar la diferencia de valuación, si ese rubro se hubiera actualizado por medio de índices. Este procedimiento se realiza para que exista una mejor base de comparación en los estados financieros.

Cada una de las empresas al reexpresar sus estados financieros puede elegir de acuerdo a sus circunstancias industriales específicas entre los dos métodos de actualización.

Para que la información financiera no carezca de significado y ésta sea congruente, no se deberán mezclar dos métodos de actualización para reexpresar un mismo rubro del balance dentro de un mismo ejercicio contable.

Con motivo de realizar un proceso de actualización adecuado de la información financiera es conveniente conocer cuáles son las partidas monetarias y las no monetarias.

#### Partidas Monetarias:

Son aquellos activos y pasivos con que cuenta una entidad que están representados por valores monetarios nominales, y por lo tanto no sufren modificaciones de valor cuando existen cambios en el nivel general de precios.

Para una entidad los pasivos de este tipo producen una ganancia inflacionaria y los activos de este tipo generan una pérdida inflacionaria.

Dentro de las principales partidas monetarias podemos mencionar:

- Efectivo en Caja y Bancos
- Cuentas por cobrar
- Anticipos a proveedores
- Cuentas por pagar
- Anticipos de clientes

- Pasivos a largo plazo pagaderos en efectivo

**Partidas no Monetarias:**

Son aquellos activos y pasivos con que cuenta una entidad, en los cuales su valor monetario se ve modificado cuando existen cambios en el nivel general de - precios. Esto es debido a que estas partidas están representando bienes.

Se dispone de ellos mediante el uso, venta, consumo, liquidación o aplicación a resultados.

Dentro de las principales partidas no monetarias podemos mencionar:

- Inversiones en acciones
- Inventarios
- Activo Fijo
- Depreciación Acumulada
- Depreciación del Año
- Capital contable

Existen conceptos dentro del capital contable y dentro de los resultados del - ejercicio que surgen como consecuencia de la utilización del Boletín B-10, los cuales son:

a) En el estado de resultados

1) Costo Integral de Financiamiento ( C.I.F. )

El costo integral de financiamiento es un concepto que forma parte - del estado de resultados y está integrado por tres elementos:

- Intereses por financiamiento.
- Fluctuación cambiaria.
- Resultado por posición monetaria.

2) Resultado por posición monetaria ( R.E.P.O.M. )

El resultado por posición monetaria es un efecto financiero que representa el efecto neto de la comparación de la actualización de los activos y los pasivos monetarios por medio de la aplicación del índice nacional de precios al consumidor.

Se dice que el resultado por posición monetaria es un efecto financiero, debido a que cuando una entidad realice o utilice sus activos monetarios, obtendría una pérdida financiera por posición monetaria, ya que obtendría el valor nominal de los mismos y no su valor con un poder adquisitivo actual.

El efecto es contrario en el caso de que liquide sus pasivos monetarios, ya que los liquidará a un valor nominal, el cual sería menor a su poder de adquisición real, obteniendo como resultado una ganancia financiera por posición monetaria.

El resultado por posición monetaria del ejercicio ya sea ganancia o pérdida debe llevarse en su totalidad al costo integral de financiamiento, teniendo como contrapartida a la cuenta de corrección por reexpresión o corrección monetaria.

b) En el Capital Contable

1) Resultado por Tenencia de Activos No Monetarios ( R.E.T.A.N.O.M. )

El resultado por tenencia de activos no monetarios se determina cuando se utiliza el método de costos específicos para actualizar los rubros de inventarios y costo de ventas y/o la inversión en activo fijo y sus depreciaciones; tanto la acumulada, así como también la cargada a resultados durante el ejercicio.

El registro contable se realiza cargando a dichos activos, así como también a la depreciación del ejercicio en resultados, con crédito a la cuenta de corrección por reexpresión, y en el caso de la deprecia

ción acumulada, cargando a la cuenta de corrección por reexpresión y acreditando a la depreciación.

El resultado por tenencia de activos no monetarios representa el movimiento - en el valor de los activos no monetarios por encima o por debajo de la inflación.

Al final del ejercicio contable, la entidad realizará una comparación entre - la actualización por medio de índices de sus activos fijos contra la actualización final a costos específicos por medio de peritos valuadores independientes al realizarse el avalúo respectivo. La diferencia resultante representará al RETANOM del período, el cual se llevará independientemente de su resultado deudor o acreedor al capital contable; cargando o acreditando a la actualización del activo fijo.

## 2) Cuenta de Corrección por Reexpresión o Corrección Monetaria.

Esta cuenta se considera transitoria, debido a que se va a constituir como - una cuenta puente o una contracuenta de los efectos de la reexpresión de los activos y pasivos no monetarios, así como del resultado por posición monetaria.

Esta cuenta al constituirse técnicamente como una cuenta puente, debe de quedar saldada después de considerar todos los efectos de la reexpresión en la - información financiera.

Se debe de considerar también la situación que se indica en el párrafo 6.2 del primer documento de adecuaciones al Boletín B-10, el cual cito a continuación:

"La actualización de todas las partidas no monetarias del balance, así como - la de los costos o gastos asociados con las mismas, permiten la determinación

residual (por diferencia) de alguno de los conceptos siguientes: actualización del capital, efecto monetario y, en su caso, resultado por tenencia de activos no monetarios. No obstante, es aconsejable la determinación específica de cada uno de dichos conceptos como medio de comprobación de la determinación correcta de los mismos". (7)

#### Aplicación al Activo Fijo

El activo fijo se constituye como una partida no monetaria para efectos de su actualización de acuerdo al Boletín B-10.

Debido a que en las empresas manufactureras y en general en la mayoría de las industrias, el activo fijo representa una partida de gran importancia y materialidad dentro de los estados financieros, es igualmente de relevante importancia su actualización para que los estados financieros presenten razonablemente la situación financiera de la entidad y se pueda llevar a cabo una toma de decisiones adecuada.

Como se dijo anteriormente, dependiendo de las circunstancias de la entidad esta podrá actualizar sus activos fijos ya sea por índices o por medio de costos específicos (avalúos).

En la siguiente página presento una tabla en la cual se puede apreciar en forma teórica el efecto del aumento en el nivel general de precios sobre la depreciación de un activo que costó \$ 5 millones y tiene una vida útil de 10 años. Como se puede apreciar, la empresa, al utilizar el método de línea recta sobre valores históricos, únicamente distribuye durante la vida útil del activo - - \$1 264, lo cual representa el 25.28% de su costo, considerando monedas de valor constante, dejando de segregar de las utilidades vía depreciación el importe necesario para poder reponer el activo al final de su vida útil.

(7) Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 1er. Documento de Adecuaciones al Boletín B-10 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, párrafo 6.2.



TABLA DE DEPRECIACION

( EN MILES DE PESOS )

| AÑO DE SERVICIO | DEPRECIACION HISTORICA<br>( LINEA RECTA ) | I.N.P.C.<br>ACUMULADO | COSTO REEXPRESADO<br>DEL ACTIVO | DEPRECIACION REEX-<br>PRESADA (LINEA REC<br>TA) | PODER ADQUI-SI-<br>TIVO DE LA DEP.<br>HISTORICA |
|-----------------|---|-----------------------|---------------------------------|---|---|
| 1979            | \$ 500                                    | 1.2003                | \$ 6,001                        | \$ 600  | \$ 417  |
| 1980            | 500                                       | 1.5578                | 7,789                           | 779   | 321   |
| 1981            | 500                                       | 2.0629                | 10,314                          | 1,031   | 242   |
| 1982            | 500                                       | 3.9868                | 19,934                          | 1,993   | 125   |
| 1983            | 500                                       | 7.2069                | 36,034                          | 3,603   | 69  |
| 1984            | 500                                       | 11.4713               | 57,356                          | 5,735   | 43  |
| 1985            | 500                                       | 18.7836               | 93,918                          | 9,392   | 26  |
| 1986            | 500                                       | 38.6415               | 193,207                         | 19,320  | 13  |
| 1987            | 500                                       | 100.1618              | 500,809                         | 50,081  | 5   |
| 1988            | 500                                       | 151.9031              | 759,515                         | 75,951  | 3   |
|                 | <u>\$ 5,000</u>                           |                       |                                 | <u>\$ 168,485</u>                               | <u>\$ 1,264</u>                                 |

I.N.P.C. = INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR

NOTA: El índice de inflación es el real registrado en cada uno de los años.

Por otra parte, se puede apreciar que el cargo a resultados por \$ 168,485 aparentemente también es insuficiente para reponer el activo. Sin embargo, realmente si se segregó adecuadamente el valor del activo, ya que las cantidades segregadas en cada uno de los años de su vida útil, estaban a valor presente del costo de reposición del activo.

En las siguientes partes de este capítulo trataré en detalle como se realiza la actualización del activo fijo en una compañía manufacturera por medio de los dos métodos y como se realiza su revisión por parte de los auditores exter nos.

3.2. La actualización por medio de avalúos de especialistas del activo fijo y -  
su depreciación.

El Boletín B-10 especifica tres formas de actualización del activo fijo mediante  
el método de costos específicos:

- 1) Avalúo de un perito independiente
- 2) La aplicación de un índice específico
- 3) Avalúo determinado por la propia empresa.

A continuación explicaré cuáles son las principales características de cada -  
uno de ellos.

- 1) Avalúo de un perito independiente.

Un avalúo es un estudio técnico practicado por valuadores independien  
tes, los cuales deben de tener una competencia y prestigio profesio--  
nal acreditado.

Un avalúo practicado por peritos independientes debe de contener los-  
siguientes requisitos mínimos de información para que éste pueda ser-  
utilizado por la compañía, de acuerdo a lo estipulado en el Boletín -  
B-10:

-- Valor de Reposición Nuevo (V.R.N.): Es la estimación del costo-  
en que se incurriría para adquirir en el momento actual un acti-  
vo nuevo semejante al que se está utilizando (en función a la ca  
pacidad operativa equivalente), más los costos necesarios para -  
su funcionamiento.

- Valor Neto de Reposición (V.N.R.): Es la diferencia entre el valor de reposición nuevo y el demérito provocado principalmente - por el uso y obsolescencia, o sea el valor del activo en su estado actual.
- La vida útil remanente: Es la estimación del período de tiempo en el que el activo puede servir a la empresa, uno de los factores más importantes que influyen en su determinación son los - - avances tecnológicos en ciertos tipos de activos.
- Valor de desecho: Es el que se estima tendrá de realización al activo al terminar su vida útil. Este se da únicamente cuando - existan este tipo de activos dentro de la empresa.  
El valor de registro de estos activos deberá ajustarse al de realización.

El avalúo también debe de considerar los siguientes conceptos básicos:

- Todos los bienes con características comunes y de la misma clase deben de tener un tratamiento congruente.
- El cálculo técnico de la actualización no debe producir valores globales, sino que debe asignar valores específicos a los distintos activos en existencia o a grupos de activos homogéneos o de características similares.
- Debe existir congruencia entre la política de capitalización de la compañía y las que se incorporarán para determinar el monto - del avalúo. En el caso de mantenimiento mayor, deben considerar se los criterios establecidos en el Boletín C-6 del Instituto Mexicano de Contadores Pú**bl**icos, el cual en sus párrafos 29 a 34

da los lineamientos a seguir para capitalizar o no las reparaciones, mejoras y reconstrucciones que se hagan al activo fijo.

En el caso de empresas que cotizan en la Bolsa de Valores, la Comisión Nacional de Valores ha autorizado únicamente el uso del método de "Costos Específicos" mediante avalúos de un perito independiente debidamente registrado.

La circular 11-6 de la Comisión Nacional de Valores obliga a los valuadores, al efectuar su avalúo, a considerar los siguientes conceptos:

- Factor de obsolescencia
- Factor de mantenimiento
- Vida útil
- Vida remanente
- Costo de reposición
- Depreciación acumulada

Incluyendo en sus informes como mínimo:

- Valor de reposición nuevo
- Valor neto de reposición
- Vida útil remanente
- Depreciación anual

2) Mediante la aplicación de un índice específico.

Esta opción de actualización necesita tener como base un avalúo practicado por peritos independientes, para que una vez realizado éste, en los ejercicios contables inmediatos siguientes, se ajustan las cifras del avalúo mediante la aplicación de índices específicos de precios de los activos que se trate. Estos índices pueden ser proporcionados por el mismo valuator, por el Banco de

México, o por una institución de reconocido prestigio.

Esta opción de actualización es buena para aquellas entidades en que el costo de un avalúo anual es demasiado importante, pero no obstante lo anterior la entidad quiera ajustar sus activos lo más apegado a la realidad para su presentación en los estados financieros. Sin embargo cuando sea evidente que las cifras tiendan a apartarse de las del mercado, será necesario que se practique un nuevo avalúo.

3) Mediante avalúo determinado por la propia empresa.

Esta opción de actualización que también da el Boletín B-10 se puede aplicar en muy pocas entidades, ya que implica que dentro de la empresa exista personal capacitado que conozca a fondo los activos, y pueda evaluar el costo, la tecnología y el estado del bien, o también que por la naturaleza del activo de que se trate se disponga de elementos prácticos y objetivos para la determinación de su valor de reposición.

Cuando se realice este tipo de avalúos, el mismo debe de contar con los requisitos mínimos de información que estipula el Boletín B-10, cuando se realiza un avalúo por medio de peritos independientes.

Además de lo anterior, esta opción de actualización se da en muy pocas ocasiones por las siguientes razones:

- El Boletín B-10 recomienda enfáticamente que las compañías que lo realicen se auxilien de valuadores independientes para revisar y dictaminar las estimaciones efectuadas por la propia empresa.
- Los auditores externos solo podrán dar como correctas las cifras determinadas en el avalúo practicado por la propia empresa cuando se atiendan

a la recomendación anterior.

- La Ley General de Sociedades Mercantiles sólo permite la capitalización del superávit por revaluación de activos fijos, cuando esté basado en avalúos practicados por valuadores independientes, oficialmente reconocidos.

**Consideraciones Generales a las tres formas de actualización:**

- Los activos en desuso, o que se proyecta venderlos con un futuro inmediato deben valuarse a su valor neto de realización, el cual es un precio estimado de venta, menos los costos en que se incurriría al venderlo.
- En períodos subsiguientes al que se actualiza el activo fijo, se deberá de tomar como valor contable en libros el último valor actualizado menos su depreciación acumulada.
- El párrafo 3.2 del primer documento de adecuaciones al Boletín B-10 señala lo siguiente:

"Cuando existan indicios de que los valores actualizados de los activos fijos (determinados por cualquiera de los métodos de actualización sean excesivos en proporción con su valor de uso -- (monto de ingresos potenciales que se esperan obtener como consecuencia de la utilización de estos activos), es procedente hacer la reducción correspondiente al valor actualizado".<sup>(8)</sup>

A continuación presento el procedimiento seguido por los peritos valuadores de una compañía manufacturera para la realización del avalúo respectivo; el cual en términos generales es seguido para las entidades de este ramo.

<sup>(8)</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 1er. Documento de Adecuaciones - al Boletín B-10 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Párrafo 3.2.

## Procedimientos Generales

Cada tres años se efectúa un avalúo base (inspección física de los activos fijos). Después del inventario base el valuador actualiza su avalúo por los dos años siguientes que se denomina "primera actualización" y "segunda actualización".

### Inventario Base.

#### a) Junta Preliminar.

El valuador tiene una junta preliminar con personal del departamento técnico y del departamento de mantenimiento de la compañía para definir los activos que se van a inspeccionar, la fecha en que se llevará a cabo la inspección y asignar vidas útiles sobre una base preliminar, que después serán afinadas con el resultado de la inspección física.

#### b) Trabajo de campo.

- Construcciones y cimentaciones.- Se toman en consideración los metros cuadrados de construcción y los materiales usados o sus sustitutos.
- Terrenos.- En base a los metros cuadrados según la escritura, más las mejoras efectuadas.
- Maquinaria y Equipo.- Se toman en consideración su capacidad, la marca del equipo, y el modelo. Cuando son equipos antiguos se buscan equipos sustitutos con capacidad de producción similar, para que sean equiparables. Se verifican las condiciones físicas del equipo y se investiga sobre su mantenimiento con los técnicos de la compañía.

#### c) Trabajo en la Oficina.

En la oficina el valuador realiza el trabajo de asignar valores de reposición nuevo.

Cuando se trata de bienes de procedencia nacional se obtiene cotizaciones de proveedores por escrito, por teléfono o en forma personal.



Quando son bienes de origen extranjero se obtiene cotización de los fabricantes del país respectivo.

Para determinar el valor de reposición nuevo de equipos de procedencia extranjera se considera precio del proveedor, fracción arancelaria, gastos de importación, fletes tanto en el extranjero como en el país, gastos de instalación, cimentaciones y montaje. En muchos casos se toma en consideración el valor de la ingeniería básica, la cual consiste en los proyectos y estudios para la instalación de la planta. En ciertas plantas antiguas la ingeniería básica no se considera por ser mínima, dado que la planta fue creciendo de acuerdo a las necesidades del mercado. La paridad monetaria es un factor muy importante en la determinación del valor de reposición de los bienes de procedencia extranjera.

En caso que no se obtenga la cotización del proveedor se acepta utilizar el valor de adquisición e indexarlo con índices específicos del valuador para determinar el valor de reposición.

#### d) Depreciación acumulada.

El valuador utiliza el método de depreciación en línea recta ponderada, lo que significa que toman en consideración la edad, el mantenimiento y la obsolescencia del equipo para asignar la depreciación acumulada y obtener el valor neto de reposición.

Cada tres años, (inventario base) se revisan los conceptos de edad, mantenimiento y obsolescencia, efectuando los ajustes que procedan.

#### Primera y Segunda Actualización.

Consiste en indexar el inventario base y de esta forma obtener el valor de reposición del activo, ajustar la depreciación acumulada, el valor neto de reposición y la depreciación del año.

Se utilizan índices específicos los cuales son uniformes para todas las empresas valuadoras, dado que dichos índices son emitidos por la Asociación de Valuadores de Empresas, la cual agrupa a las empresas especializadas en avalúos. Es importante destacar que cuando se efectúan actualizaciones, no se hacen ajustes a las vidas útiles remanentes, lo que si se hace cuando se toma "inventario base".

De acuerdo con las reglas actuales de la Comisión Nacional de Valores (C.N.V.), el inventario base obligatorio debe efectuarse cada tres años y por dos años - efectuar actualizaciones solamente.

Por la razón anterior, surgen incrementos importantes en valores y ajustes a las vidas útiles cuando se toma inventario base.

#### Cálculo de la Depreciación del Año

El procedimiento que generalmente utilizan los valuadores para obtener el dato que presentan como depreciación anual, es el cociente de dividir al valor neto de reposición entre la vida útil remanente, utilizando los valores revaluados a la fecha del avalúo. Conforme al tercer documento de adecuaciones al Boletín B-10 ésta será la depreciación del ejercicio que se presentará en el estado de resultados, ya que está determinada sobre cifras finales, tal como se re conoce la depreciación en el balance.

Mecánica de la Actualización del Activo Fijo tomando como base el avalúo practicado por peritos independientes.

Una vez realizado el avalúo, el valuador responsable, presenta éste a la entidad, el cual se pueda decir que consta de dos partes:

a) Un desglose por grupos homogéneos de activos, determinado por cada uno de ellos; el año de adquisición, la vida útil remanente, el valor de reposición nuevo, el valor neto de reposición, la depreciación acumulada y la depreciación anual. Se indica además el código para identificar cada uno de los activos.

b) Una hoja resumen, donde se indica por cada uno de los conceptos que forman el activo fijo de la entidad (Edificios, Maquinaria, Equipo y Equipo de Transporte, etc.), el valor de reposición nuevo, el valor neto de reposición y la depreciación del año.

Tomando como base la información de la hoja resumen del avalúo, se realiza la actualización contable de la siguiente manera:

a) Activo Fijo.

Al valor de reposición nuevo se le resta el saldo del activo fijo del ejercicio anterior, dando como resultado el ajuste al activo fijo por actualización. El asiento contable que se realiza es el de cargar al activo fijo y acreditar a la cuenta transitoria de corrección por reexpresión.

b) Depreciación Acumulada

Al valor de reposición nuevo se le resta el valor neto de reposición, y a este resultado se le resta el saldo de la depreciación acumulada hasta el ejercicio anterior, dando como resultado el ajuste por actualización a la depreciación acumulada. El asiento contable que se realiza es el de cargar a la cuenta transitoria de corrección por reexpresión y acreditar a la depreciación acumulada.

c) Depreciación del Ejercicio en Resultados

Se obtiene sumando el dato de depreciación del año actual al determinado - en el ejercicio anterior por el valuator; a esta resultante se le sacará - un promedio entre ambos. A este promedio de depreciación se le deberá regtar el monto de la depreciación contable histórica cargada a resultados, - dando como resultado el ajuste por actualización a la depreciación en re-  
sultados.

El asiento contable que se realiza es el de cargar a la depreciación anual (Resultados) y acreditar a la cuenta transitoria de corrección por reexpre-  
sión.

De acuerdo a las disposiciones del tercer documento de adecuaciones al Bo-  
letín B-10, la cifra que se presentará en el estado de resultados como de-  
preciación por revaluación, será el importe que indique la hoja resumen --  
del avalúo como depreciación del año menos el monto de la depreciación con-  
table histórica cargada a resultados.

d) Resultado por Tenencia de Activos no Monetarios

Como se ha mencionado anteriormente, el Resultado por Tenencia de Activos-  
no Monetarios (R.E.T.A.N.O.M.), representa el incremento en el valor de --  
los activos no monetarios por encima o por debajo de la inflación.

La mecánica es la siguiente:

- |  |   |   |   |                                   |
|--|---|---|---|-----------------------------------|
| a) Ajuste de actualización al activo fijo por avalúo.              | - | Ajuste de actualización al activo fijo por <u>indi</u> ces.             | = | RETANOM de activo fijo.           |
| b) Ajuste de actualización a la depreciación acumulada por avalúo. | - | Ajuste de actualización a la depreciación <u>acumu</u> lada por índices | = | RETANOM de depreciación acumulada |

El resultado neto de la comparación del resultado del inciso a) menos el resultado del inciso b), dará como resultado el RETANOM del ejercicio, correspondiente a los activos fijos, el cual deberá de presentarse en la cuenta de capital contable de "Exceso o Insuficiencia en la Actualización de Capital", con cargo a la actualización del activo fijo.

#### - Ventajas y Desventajas del Método de Costos Específicos

A continuación mencionaré las principales ventajas que proporciona este método de actualización.

- . Considera los renglones en los que los efectos de la inflación son más importantes.
- . Representa un sistema que demuestra una información que ayuda en el proceso de toma de decisiones.
- . Considera un conjunto de técnicas, criterios y políticas congruentes entre sí.
- . Toma en cuenta la composición física del bien, sus características de eficiencia, estado actual, tecnología, etc.
- . Distingue y presenta por separado el resultado por tenencia de activos no monetarios.
- . Intenta asegurar la capacidad operativa de la empresa en un futuro al pretender conservar el mantenimiento de capital.
- . Incluye a todos los activos que están en uso, aún aquellos que ya han agotado su depreciación.

A continuación mencionaré las principales desventajas que presenta este método de actualización.

- . Representa un alto costo, que no pueden solventar todas las empresas.
- . Puede existir subjetividad en los peritos que efectúan el avalúo.
- . Para algunos usuarios representa mayores dificultades de interpretación.

### 3.3. El auditor externo ante los avalúos y sus procedimientos de revisión.

El auditor externo debe de poner especial atención en el avalúo que presentan los peritos independientes, en varios puntos en específico, ya que dicho avalúo servirá como base para la actualización del activo fijo y su depreciación.

A continuación indicaré los principales procedimientos de revisión, y los puntos especiales en que debe de poner atención el auditor externo al realizar la revisión del avalúo y la actualización del activo fijo y su depreciación por este método, aplicándolos según procedan en cada una de sus dos visitas (Preliminar y Final).

#### - Procedimientos Aplicables en la Revisión Preliminar

- . El auditor externo debe de satisfacerse de la independencia, y capacidad técnica del perito valuador y deberá verificar que éste se encuentra registrado ante la autoridad competente.
- . El auditor externo debe de comentar con el perito valuador la metodología que utilizará para:
  - Determinar el valor de reposición de los activos

- Estimar las vidas útiles de los activos.
- Determinar la depreciación acumulada y la depreciación del año.

Este trabajo generalmente se documenta en los papeles de trabajo de auditoría por medio de un memorandum.

No es necesario que el auditor conozca a detalle los métodos empleados por el perito valuador, ya que sólo los necesita comprender en la medida que lo capaciten para evaluar si los datos proporcionados por el perito son razonables.

- . El auditor externo deberá asegurarse de que se cuente con un resumen - de los métodos utilizados para el avalúo, y que el mismo se encuentre suscrito formalmente.
- . Se debe de verificar la evidencia con que cuentan los valuadores para realizar su estudio, la cual debe de ser objetiva.
- . El auditor externo debe de verificar que el valuador emitió su información con base en un avalúo analizando de los bienes que componen el activo fijo y que no se realiza una estimación en términos globales.
- . Es recomendable que el auditor tenga una reunión previa a la realización del avalúo con el personal directivo de la compañía y con los peritos valuadores, para definir criterios.

- Procedimientos Aplicables en la Revisión Final.

Se debe revisar la razonabilidad del avalúo en cuanto a lo siguiente:

- . Se debe de efectuar una comparación de la relación detallada del avalúo de los valores de reposición de los activos, determinando el índice de-

crecimiento de los mismos. Se deben de eliminar los activos adquiridos y las bajas ocurridas en el ejercicio.

Esta comparación se debe de efectuar de tal forma que permita concluir si los valores actualizados incluyen todos los bienes del activo fijo.

- Se deben de razonar los porcentajes de aumento de precio, los cuales deben estar de acuerdo con la inflación específica de los activos correspondientes.

En cada caso de que no sean razonables, esto se deberá de comentar con el valuador y con la dirección de la compañía.

- Se debe de verificar que se utiliza un mismo criterio de actualización para los bienes de características similares.

- Se debe evaluar la razonabilidad de las vidas útiles asignadas por el valuador en el presente ejercicio mediante la comparación de las mismas, asignadas en el ejercicio anterior por rubros de activo.

- Verificar que el importe de la depreciación acumulada es congruente y que por lo tanto el valor neto de los activos (valor de reposición menos su depreciación acumulada) es adecuado.

- . Se debe de cuantificar el efecto en el cambio en las vidas útiles de un año a otro, tanto en:

- Su efecto en Resultados
- Su efecto en el RETANOM

- . Verificar que los bienes que no se van a reponer se incluyan al costo -



en caso que se encuentren en operación o al valor neto de realización si se van a vender.

- . Se debe razonar si la revaluación sobre valores finales puede ser absorbida por las operaciones para ver que no sea excesiva.
- . Cuando el avalúo tenga una antigüedad superior a un año, se deberá verificar que se actualizaron sus valores mediante índices específicos, proporcionados por el valudor, de acuerdo a la rama industrial de la empresa, o mediante la aplicación del Índice Nacional de Precios al Consumidor, en cuyo caso, si éste refleja un incremento del 50% o más en relación con la fecha del avalúo, será necesaria la práctica de un nuevo avalúo.
- . Verificar que el registro contable de la actualización se haya efectuado por separado de los costos históricos.

3.4. La actualización del activo fijo y su depreciación cuando no se realiza avalúo de especialistas.

#### — Generalidades

El Boletín B-10 establece que además del método de costos específicos (Valor de Reposición), también existe la opción de actualizar al activo fijo y su depreciación por medio del método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, aplicando los índices nacionales de precios al consumidor publicados por el Banco de México.

El Banco de México publica mensualmente el índice de inflación que se va re--

gistrando en el país. Este índice expresa el cambio porcentual de diversos artículos durante cada uno de los meses del año.

Los índices de precios se forman del resultado de una investigación que efectúa el Banco de México en coordinación con otras dependencias federales como la SECOFIN, en almacenes, tiendas de autoservicio, y demás comercios, comparando los precios actuales con los de un año anterior.

El Banco de México calcula los índices en base a un promedio ponderado, procesando por medio de una computadora los precios de cerca de 90 mil artículos los que se recopilan cada mes en 35 ciudades del país, agrupadas en regiones.

#### — Actualización del Activo Fijo

Para ajustar las cifras del activo fijo, cuando se trata de una primera actualización, se debe tener un análisis de todas las cuentas que lo integran (Edificios, Maquinaria y Equipo, Equipo de Transporte y de Oficinas, etc.).

Para la primera actualización por medio de índices, se debe determinar la siguiente información por cada uno de los conceptos que forman el activo fijo.

- 1) Determinar las fechas originales de adquisición de cada partida en forma individual. Se debe tener especial atención cuando se tuvieron ampliaciones o mejoras a dichos activos, por lo que dentro del análisis se deberán de presentar las fechas en que ocurrieron estas ampliaciones, ya que tendrán un ajuste por actualización diferente.
- 2) Determinar el valor de ajuste tomando en cuenta el Índice Nacional de Precios al Consumidor a la fecha de la adquisición y el Índice Na

cional de Precios al Consumidor a la fecha que se va a actualizar el activo.

Tomando en cuenta los datos anteriores, la actualización del activo fijo se - realizará utilizando la siguiente fórmula:

$$\begin{array}{l} \text{Valor Original} \\ \text{del Activo} \end{array} \times \frac{\text{Indice a la fecha} \\ \text{de la Actualización}}{\text{Indice a la fecha de} \\ \text{la adquisición del Activo}} = \text{Valor reexpresado del} \\ \text{Activo a la fecha de} \\ \text{la Actualización.}$$

La diferencia entre el valor original del activo y su valor reexpresado dará - como resultado el ajuste por actualización por medio de índices.

Esta fórmula se aplicará tantas veces como activos se tengan; por razones prác- ticas y por la no existencia de índices intermedios se recomienda ajustar la - fecha de adquisición, si ésta no coincide con la de finales de mes.

Es importante tener en consideración la circunstancia que plantea el primer do- cumento de adecuaciones al Boletín B-10 en su párrafo 3.3, el cual cito a con- tinuación:

"Si dentro del costo de los activos que se actualizan se encuentran in- cluidas fluctuaciones cambiarias (situación que puede presentarse quan- do se hace la primera actualización de los estados financieros), la ac- tualización se hará sobre la base del valor histórico original, segre- gando y no indexando las fluctuaciones cambiarias aplicables a dicho -- costo.

En estos casos dichas fluctuaciones deben reflejarse disminuyendo el --  
efecto monetario acumulado". (9)

Para reexpresiones posteriores a la primera actualización será necesario apli-  
car la siguiente fórmula:

$$\text{Valor Reexpresado de la primera actualización} \times \frac{\text{Índice a la fecha de la segunda actualización}}{\text{Índice a la fecha de la primera actualización}} = \text{Valor Reexpresado del activo a la fecha de la segunda actualización}$$

La diferencia del valor reexpresado de la primera actualización y al valor re-  
expresado a la fecha de la segunda actualización, dará como resultado el ajus-  
te por actualización, el cual al igual que en la primera actualización se re-  
gistrará cargando a la actualización del activo fijo y acreditando a la cuen-  
ta transitoria de "Corrección por Reexpresión".

Para posteriores actualizaciones, se procederá en forma similar y así sucesi-  
vamente. No tendría objeto realizar el mismo procedimiento que el utilizado  
para la primera actualización, ya que sería mayor trabajo, y el resultado es  
el mismo.

#### - Actualización de la Depreciación Acumulada

Al mismo tiempo al ajuste del valor de los activos fijos, se deba de actuali-  
zar la depreciación acumulada, el procedimiento sería sencillo, debido a que  
bastaría con aplicar a la cifra de la depreciación acumulada el mismo factor  
de actualización aplicado al valor del activo fijo. Sin embargo el procedi-  
miento adecuado es el de aplicar a la cifra reexpresada del activo fijo el

(9) Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Ier. Documento de Adecuaciones  
al Boletín B-10. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Pá-  
rrafo 3.3.

porcentaje de depreciación que resultará tomando en cuenta la vida útil del activo.

Al no tomar en cuenta la vida útil del bien y hacerlo sobre bases fiscales, - contablemente habría conflicto, puesto que no estarían reflejando una realidad.

A continuación ejemplificaré cual es el procedimiento de la actualización de la depreciación acumulada. Se consideran los siguientes datos:

- . Un activo fijo (maquinaria) se adquirió en diciembre de 1987 y se va a determinar la actualización de la depreciación acumulada en 1990, - ya habiéndose realizado la primera actualización en 1989.
- . La empresa cierra su ejercicio contable en el mes de diciembre.
- . La tasa de depreciación anual de la maquinaria es del 10%, ya que se considera que su vida útil será de 10 años.
- . El valor de adquisición de la maquinaria y su costo de instalación -- fue de 100 millones de pesos.

Es necesario mencionar que por razones prácticas, los índices de diciembre de 1990 y 1989 han sido estimados.

a) Primera actualización de la maquinaria (diciembre 1989)

$$100,000,000 \times \frac{20340.2}{10647.2} = \$ 191,038,019$$

b) Segunda actualización de la maquinaria (diciembre 1990)

$$191,038,019 \times \frac{24533.1}{20340.2} = \$ 230,418,326$$

El ajuste al activo fijo será la diferencia de la actualización a diciembre de 1989 y la actualización a diciembre de 1990, dando como resultado \$ 39,380,307

En la primera actualización se considera que el activo tiene un 20% de depreciación acumulada, por lo que:

|                |  |
|----------------|--|
| \$ 191,038,019 | Valor actualizado a diciembre de 1989                      |
| X 20%          | Porcentaje acumulado de depreciación                       |
| <hr/>          |  |
| 38,207,604     |  |
| 20,000,000     | Menos - Depreciación acumulada histórica                   |
| <hr/>          |  |
| \$ 18,207,604  | Depreciación acumulada por reexpresión a diciembre de 1989 |

En la segunda actualización se considera que el activo tiene un 30% de depreciación acumulada, por lo que:

|                |  |
|----------------|--|
| \$ 230,418,326 | Valor actualizado a diciembre de 1990                      |
| X 30%          | Porcentaje acumulado de depreciación                       |
| <hr/>          |  |
| 69,125,498     |  |
| 30,000,000     | Menos - Depreciación acumulada histórica                   |
| <hr/>          |  |
| \$ 39,125,498  | Depreciación acumulada por reexpresión a diciembre de 1990 |

El ajuste a la depreciación acumulada será la diferencia entre la depreciación acumulada por reexpresión a 1989 y la depreciación acumulada por reexpresión a 1990, dando como resultado \$ 20,917,894.

- Cálculo de la Depreciación del Ejercicio por Reexpresión con cargo a Resultados.

El Boletín B-10 indica que la depreciación del ejercicio cargada a resultados se efectúe de acuerdo con un promedio de saldos del año anterior, y del año -

que se va a actualizar.

Tomando los datos del ejemplo anterior, la depreciación del ejercicio por re expresión cargada a resultados por 1990 se calcula de la siguiente manera:

|   |               |
|---|---------------|
| Valor actualizado del activo a Diciembre 1989                 | 191,038,019   |
| Valor actualizado del activo a Diciembre 1990                 | 230,418,326   |
| Suma de Saldos  | 421,456,345   |
|   | $\div$ 2      |
| Promedio de actualizaciones                                   | 210,728,173   |
| Tasa anual de depreciación                                    | X 10%         |
| Menos - Cargo a resultados por depreciación histórica del año | 21,072,817    |
|   | 10,000,000    |
| Cargo a resultados por depreciación reexpresada del ejercicio | \$ 11,072,817 |

De acuerdo a las disposiciones del tercer documento de adecuaciones al Boletín B-10, la depreciación del ejercicio presentada en el estado de resultados será a pesos de cierre de ejercicio.

Tomando los datos del ejercicio anterior, la depreciación del ejercicio por re expresión presentada en el estado de resultados por 1990 se calcula de la siguiente manera:

|   |                      |
|---|----------------------|
| Valor actualizado del activo a diciembre de 1990              | \$ 230,418,326       |
| Tasa anual de depreciación                                    | <u>X 10%</u>         |
|   | 23,041,833           |
| Menos - Cargo a resultados por depreciación histórica del año | <u>10,000,000</u>    |
|   | <u>\$ 13,041,833</u> |

El ejemplo anterior, tomando en consideración todos los efectos de la reexpresión lo podemos observar por medio de cuentas de mayor de la siguiente manera:

| Activo Fijo Reexpresado |  | Depreciación Acumulada por Reexpresión |                                 |
|-------------------------|--|--|---------------------------------|
| Saldo 89)               | \$ 191,038,019   |  | \$ 18,207,604 (Saldo 89         |
| (1)                     | <u>39,380,307</u>  |  | <u>20,917,894 (2)</u>           |
| Saldo 90)               | <u>\$ 230,418,326</u>                                    |  | <u>\$ 39,125,498 (Saldo 90)</u> |
|                         | -----  |  | -----                           |
|                         | Depreciación del Ejercicio por Reexpresión en Resultados |  | Corrección por Reexpresión      |
| (3)                     | \$ 11,072,817  | (2)                                    | \$ 20,917,894 \$ 39,380,307 (1) |
|                         | -----  |  | <u>\$ 11,072,817 (3)</u>        |

Asientos:

- (1) Asiento de ajuste por actualización al activo fijo a diciembre de 1990
- (2) Asiento de ajuste por actualización a la depreciación acumulada a diciembre de 1990.
- (3) Asiento por la depreciación reexpresada del ejercicio a resultados.



De esta manera se puede ejemplificar por medio de la actualización de una maquinaria, el procedimiento de actualización aplicable a todos los conceptos relacionados con el activo fijo, por medio del método de cambios en el Nivel General de Precios.

- Ventajas y Desventajas del Método de Cambios en el Nivel General de Precios.

A continuación mencionará las principales ventajas que proporciona este método de actualización:

- . Se considera que es congruente, puesto que corresponde a un conjunto de criterios, opiniones y políticas adecuadas.
- . Proporciona bases objetivas de análisis, puesto que los fundamentos de su aplicación no están sujetos a un solo criterio.
- . Los datos base para la aplicación de este método son procesados y publicados por el Banco de México, por lo tanto el costo de su aplicación es prácticamente nulo.
- . Por su relativa facilidad de aplicación, es posible que lo aplique cualquier tipo de empresa, aunado al bajo costo que implica su utilización.
- . Si los estados financieros reexpresados fueran motivo de una auditoría, ésta no se enfrentaría a mayores dificultades en la revisión de cifras, ya que las bases y fundamentos son conocidos públicamente.

A continuación mencionará las principales desventajas que tiene este método de actualización:

- . Es común que algunas partidas en específico lleguen a diferir del movimiento que observe el índice de precios y, en consecuencia, no ser exacta la actualización.
- . Una partida o rubro puede no tener disponible su índice inflacionario específico, por lo que se aplicaría el índice general, no ajustando con exactitud el activo.
- . No se toman en cuenta para efectos de la actualización factores tales como:
  - Composición física del producto
  - Correcciones en su calidad
  - Aspectos tecnológicos
  - Activos en uso con depreciación agotada.

Es conveniente decir que estas deficiencias potenciales pueden ser superadas y evitadas, pero es necesario destacarlas para tenerlas presente en su oportunidad.

### 3.5. La actuación del auditor externo cuando no se realiza avalúo de especialistas, y sus procedimientos de revisión.

A continuación mencionaré los procedimientos de revisión del auditor externo, cuando el activo fijo se actualiza por medio de índices, segregándolos en cada una de sus dos revisiones: preliminar y final.

#### Revisión Preliminar

- El auditor externo deberá de verificar que se esté clasificando adecuadamente.

mente la antigüedad de los activos fijos (en caso de que se trate de primera actualización) y que se están aplicando los índices adecuados.

- El auditor externo deberá de discutir con el personal de producción y de finanzas la estimación de vidas útiles, considerando factores de uso, mantenimiento y obsolescencia.
- Verificar si se aplica el índice publicado por el Banco de México, y si éste es el adecuado según la rama industrial de la empresa, o si es el índice general.

#### Revisión Final

- El auditor externo deberá revisar de acuerdo al alcance fijado la correcta clasificación de los activos por años de antigüedad (en caso de ser -- primera actualización).
- Se revisará la aplicación de factores adecuados de ajuste a los activos y a la depreciación.
- Se revisará el correcto registro de la revaluación.

#### 3.6. Principales problemas que se presentan en la actualización del activo fijo y su depreciación.

- La información obtenida de cada uno de los métodos de actualización, no es comparable debido a que parten de bases diferentes y emplean criterios fundamentalmente distintos. Por esta razón es que puede existir el pro--

blema de incongruencia y falta de significado en la información cuando en la actualización de los inventarios, activo fijo y su depreciación, y sus respectivas cuentas de resultados se aplican diferentes métodos de actualización; esto es debido principalmente a que la interpretación de las cifras que producen cada uno de los métodos es de naturaleza distinta.

En el Boletín B-10 se señala la conveniencia de la aplicación de un mismo método para estos rubros, sin embargo también permite por razones de carácter práctico (disponibilidad de información) la combinación de ambos métodos, siempre que esta combinación se haga a distintos rubros del balance. Este es uno de los principales problemas en la aplicación del Boletín B-10 a las partidas no monetarias.

- Existen problemas en la confiabilidad de los avalúos realizados por peritos especializados, ya que puede existir subjetividad por parte de los mismos en la valuación de determinados activos. En esta situación el auditor externo deberá de tener especial atención.
  
- En la determinación del resultado por tenencia de activos no monetarios, el Boletín B-10 indica que ésta puede hacerse por exclusión (por tratarse de una actualización parcial), después de haber identificado en la cuenta transitoria de "corrección por reexpresión", la parte correspondiente a la actualización del capital y la relativa al resultado por posición monetaria.

Sin embargo también se indica que este concepto deberá de cuantificarse, comparando el valor de actualización de sus activos no monetarios mediante índice -

de precios y mediante costos específicos, para verificar si la cifra determina da mediante exclusión es adecuada.

El auditor externo debe de evaluar la razonabilidad del resultado por tenencia de activos no monetarios, comparando el resultado obtenido mediante exclusión- y el resultado determinado mediante la comparación de los dos métodos de actua lización.

Si la diferencia entre ambos no es significativa, se puede decir que la actua lización de los estados financieros es adecuada.

En caso de que la diferencia sea considerable, se deberán de revisar los demás conceptos de la actualización ya que alguno de ellos puede estar mal determina do. Este es un problema que el auditor externo debe de detectar a tiempo, pa- ra que la compañía realice una revisión de todos los conceptos actualizados, - para realizar el ajuste correspondiente a aquel que esté mal determinado.

### 3.7. Conclusión del auditor externo al terminar la revisión del activo fijo.

Al terminar la revisión de este importante rubro del balance, el auditor exter no debe de concluir en base a la revisión realizada. Esta conclusión se plasma en papeles de trabajo de auditoría en la cédula sumaria de este rubro y de- be de ir firmada por la persona encargada de la revisión.

A continuación propongo cual sería la conclusión del auditor externo en cada - uno de los dos métodos.

— Costos Específicos:

"En mi opinión con base en el trabajo efectuado, el saldo mostrado en los estados financieros al (fecha de cierre de la compañía) como activo fijo y depreciación acumulada es razonable, las adiciones y revaluaciones del período representan cargos debidamente capitalizables de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. El costo y revaluación de los retiros y su correspondiente depreciación acumulada fueron dados de baja adecuadamente de los registros contables.

El gasto por depreciación histórica y revaluada fue debidamente calculado, siguiendo una base aceptable que guarda uniformidad con la del año anterior, y el ajuste por revaluación de los activos fijos es razonable en relación al informe presentado por los peritos valuadores al (fecha de cierre de la compañía), no existiendo gravámenes sobre este rubro del activo".

— Cambios en el Nivel General de Precios

Sería exactamente igual al anterior, pero cambiaría, en que el ajuste por revaluación de los activos fijos es razonable en relación al índice de precios de la fecha de cierre de la compañía.

Estas conclusiones se aplican cuando no se encontraron salvedades dentro de su revisión. En caso de existir salvedades, éstas se incluirían dentro del cuerpo de la conclusión.

## CAPITULO IV

### EL ACTIVO FIJO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS

#### 4.1. Presentación del Activo fijo reexpresado en los estados financieros.

El tercer documento de adecuaciones al Boletín B-10 el cual fue aprobado el 30 de junio de 1989 por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto Mexicano de Contadores contiene importantes modificaciones a las reglas contables relativas a la forma de reflejar en los estados financieros los efectos de la inflación.

De acuerdo a este documento los estados financieros deben expresarse en moneda del mismo poder adquisitivo (cierre de ejercicio), afectando para ello a todas y cada una de las partidas que forman parte de los mismos.

Esta regla de presentación se aplica independientemente de que alguna partida específica se encuentre originalmente expresada a valor histórico, a valor de reemplazo o actualizada por índices generales de precios.

La regla de presentación más importante que contiene el documento citado, es que cuando se presenten estados financieros comparativos, éstos se deben expresar en pesos de poder adquisitivo de cierre del último ejercicio informado, dando de esta manera una mayor comparabilidad de las cifras de los estados financieros. Durante el primer ejercicio de aplicación obligatoria de este documento (cierre de 1990), se considera aceptable la inclusión como información adicional, las cifras que se hubieran presentado de haber estado vigentes las normas modificadas.

En el cuerpo de los estados financieros y en las notas a los mismos deberá revelarse que la información está expresada en pesos de poder adquisitivo a determinada fecha. Esto último mediante la inclusión de la siguiente nota:

— Cambios en políticas  
contables

Durante el ejercicio la Compañía adoptó las prácticas contables prescritas en el tercer documento de adecuaciones al Boletín B-10 y por lo tanto actualizó a términos de poder adquisitivo de la moneda a cierre del último ejercicio todos los estados financieros. Hasta el año anterior los estados de resultados y de flujo de efectivo presentaban las transacciones en la moneda de la fecha en que ocurrían y no en moneda de cierre de ejercicio.

De esta forma son comparables las cifras de los estados financieros entre sí y con el año anterior, al estar todos expresados en la misma moneda.

La anterior nota será aplicable durante el primer ejercicio de vigencia del documento de modificaciones citado. En ejercicios posteriores sólo se indicará que la Compañía reconoce los efectos de la inflación en la información financiera, siguiendo las disposiciones del Boletín B-10 emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

El activo fijo, después de haber sido actualizado de acuerdo a los lineamientos del Boletín B-10 y sus adecuaciones, se presentará en el balance general en el grupo del no circulante. Se puede presentar de dos formas:

- 1) Anotar el saldo neto de depreciación acumulada.



Cuando se da esta opción se debe de indicar el importe de la depreciación acumulada en una nota a los estados financieros.

- 2) Presentar el saldo del activo fijo, e inmediatamente después el saldo de la depreciación acumulada, deduciendo su importe.

En el balance general, las construcciones en proceso se considerarán por separado de los edificios terminados, y de acuerdo a su importancia relativa se revelarán en el cuerpo del mismo (en el renglón inmediato anterior al rubro del activo fijo), o en las notas a los estados financieros (en el análisis de la integración del activo fijo), además, será necesario que se haga mención en estas últimas del importe al que ascenderán los proyectos en proceso.

Atendiendo a su importancia relativa, en caso de que existan intereses por financiamiento, devengados y capitalizados durante el período de construcción e instalación del activo fijo, será necesario que el monto de dichos intereses se revelen por medio de una nota a los estados financieros.

En las notas a los estados financieros se debe de informar al lector sobre el método de actualización del activo fijo, así como también sobre el procedi- miento y bases de depreciación.

Esta nota se presenta dentro del resumen de las principales políticas conta- bles de la compañía.

En una nota a los estados financieros, es necesario hacer un análisis de cómo está integrado por conceptos de activo comparativamente con el año anterior, así como también las tasas de depreciación a la cual están sujetos cada uno de

ellos. Esta comparación se hará a valores actualizados y ya no será necesario presentar el costo histórico original de cada uno de los conceptos del activo-fijo, en virtud de haber disminuído la relevancia de conocer las cifras históricas a pesos nominales, de acuerdo a lo estipulado en el segundo documento de adecuaciones al Boletín B-10.

Un ejemplo para la presentación de esta nota es el siguiente:

— Análisis del activo

| <u>fijo:</u>              | <u>1990</u> | <u>1989</u> |
|---------------------------|-------------|-------------|
| Terrenos                  | \$          | \$          |
| Edificios                 |             |             |
| Maquinaria y equipo       |             |             |
| Equipo de transporte      |             |             |
| Muebles y enseres         |             |             |
| Equipo de computación     |             |             |
| Construcciones en proceso |             |             |
| Activos netos en desuso   | _____       | _____       |
| Menos:                    |             |             |
| Depreciación acumulada    | _____       | _____       |
| Valor neto                | \$ _____    | \$ _____    |

La depreciación de propiedades, planta y equipo se ha calculado a tasas determinadas por los valuadores en base a la vida útil probable de las - partidas que integran el activo, utilizando las siguientes tasas de depreciación (esto es en caso de que se realicen avalúos para actualizar - el activo fijo).

|                       | <u>1990</u> | <u>1989</u> |
|-----------------------|-------------|-------------|
| Edificios             | X           | X           |
| Maquinaria y equipo   | X           | X           |
| Equipo de transporte  | X           | X           |
| Muebles y enseres     | X           | X           |
| Equipo de computación | X           | X           |

Cuando los activos fijos tengan gravámenes o restricciones de cualquier naturaleza, deberá revelarse por medio de una nota a los estados financieros.

Cuando existan activos fijos ociosos o abandonados, éstos se revelarán en un renglón especial dentro de la integración que se hace del activo fijo y debe indicarse también en una nota la razón de la sobreinversión y los planes de la compañía para eliminar esta improductividad.

Debe mencionarse en las notas a los estados financieros el importe del cargo a resultados de la depreciación del año.

#### 4.2. Dictamen del auditor externo

De acuerdo al Boletín H-01 de las Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos el dictamen es el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate.

El dictamen de auditoría externa es fundamental como documento informativo al público, ya que expresa cuál es la situación financiera de una entidad a una

determinada fecha o comparativamente con el año anterior y es la única información que pertenece realmente al auditor externo, ya que los estados financieros y sus notas respectivas pertenecen a la entidad, así como también la responsabilidad de su elaboración.

El objetivo fundamental del examen de estados financieros por parte de auditoría externa es expresar una opinión independiente de los estados financieros de una entidad, verificando si éstos presentan razonablemente la situación financiera de la entidad a una determinada fecha o comparativamente con el año anterior, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

A continuación presentaré el modelo de dictamen de auditoría externa sin salvedades, que tiene mayor aceptación dentro de las firmas de auditores externos. Este modelo es cuando se presentan estados financieros comparativos.

"Hemos examinado los balances generales de la compañía "X", S.A. de C. V. al 31 de diciembre de 1990 y 1989, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera en base a efectivo que le son relativos por los años terminados en esas fechas. Nuestro examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la compañía "X", S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1990 y 1989, y los resultados de sus operaciones y los orige

nes y aplicaciones del efectivo por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes".

#### 4.3. Efectos del Boletín B-10 en el Dictamen del Auditor Externo.

El auditor externo en la realización de su trabajo y al emitir su dictamen, podría encontrarse, ante las siguientes situaciones:

- 1) Compañías que aplican adecuadamente los efectos de la inflación en la información financiera, de acuerdo al Boletín B-10.
  - 2) Limitaciones al alcance del trabajo, en la revisión de las cifras actualizadas.
  - 3) Cambio de método para la actualización de un período a otro.
  - 4) Cumplimiento parcial de las disposiciones del Boletín B-10.
  - 5) Información financiera en base a costo histórico.
- 1) Cuando las entidades reconozcan adecuadamente los efectos de la inflación - en la información financiera, de acuerdo a las disposiciones del Boletín - B-10 y sus adecuaciones, el auditor externo emitirá un dictamen limpio, de acuerdo al formato redactado con anterioridad en este capítulo.
- Cuando se adopte por primera vez el Boletín B-10, el cual es obligatorio a partir de los ejercicios sociales que terminaron el 31 de diciembre de 1984, aquellas entidades que no adoptaron esta norma en el ejercicio que-

por primera vez debieron hacerlo, pero lo reconocen en ejercicios posteriores, están sustituyendo una práctica contable que no estaba de acuerdo con la técnica contable, por una norma generalmente aceptada. En el dictamen del auditor externo se deberá de hacer mención de esta situación, - mediante la inclusión de un párrafo intermedio entre el párrafo de alcance y el párrafo de opinión, indicando la nota de los estados financieros, en donde se describen los efectos de este cambio.

En el párrafo de la opinión, se deberá de dar una salvedad por inconsistencia, mencionando que se está de acuerdo con el cambio.

- 2) En el caso que haya habido limitaciones al examen practicado por el auditor, impuestas por la entidad, o por otras circunstancias que sean de gran importancia para expresar una opinión sobre los estados financieros en conjunto, deberá expresar en el dictamen que se abstiene de opinar, y deberá - indicar todas las causas que originan esta abstención.
- 3) Cuando existan cambios o adecuaciones a las disposiciones originales del Boletín B-10, y éstas sean adoptadas por la entidad, se deberá hacer mención a esta circunstancia en el cuerpo del dictamen en un párrafo intermedio, - donde se indique y cuantifique el efecto del cambio. En el párrafo de la - opinión, se deberá de dar una salvedad por inconsistencia, mencionando que se está de acuerdo con el cambio.
- 4) Cuando la entidad cumpla parcialmente con las disposiciones estipuladas en el Boletín B-10, el auditor, dependiendo de la importancia relativa del in-

cumplimiento, deberá expresar en el dictamen la salvedad u opinión negativa que corresponda. Esta situación es materia de juicio personal y criterio profesional del auditor, el cual los deberá de aplicar de acuerdo a las características y circunstancias de cada caso.

- 5) Cuando la entidad no reconozca los efectos de la inflación, motivo por el cual sus estados financieros se apartan de principios de contabilidad generalmente aceptados, el auditor externo, considerando la importancia relativa sobre los estados financieros, su juicio personal, criterio profesional y las características y circunstancias de cada caso, deberá expresar en su dictamen la salvedad u opinión negativa correspondiente. Generalmente será opinión negativa, salvo raras excepciones.

A continuación presentaré el modelo de dictamen de auditoría externa con opinión negativa sobre los estados financieros de una entidad que no reconoce los efectos de la inflación de acuerdo al Boletín B-10, que tiene mayor aceptación dentro de las firmas de auditores externos. Este modelo es cuando se presentan estados financieros comparativos.

"Hemos examinado los balances generales de la compañía "X", S. A. de C. V. al 31 de diciembre de 1990 y 1989 y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera en base a efectivo que le son relativos por los años terminados en esas fechas. -- Nuestro examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros --

de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

Según se indica en la nota "X", los estados financieros adjuntos no reconocen los efectos de la inflación tal como lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados y están preparados sobre la base de costo histórico. La compañía no determinó dichos efectos, los cuales se estiman de suma importancia al considerar el monto y antigüedad de los activos no monetarios, de la inversión de los accionistas, y la posición monetaria promedio mantenida durante el año (Se deben de indicar los efectos, cuando éstos se conozcan).

En nuestra opinión, debido a la importancia que tiene la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos no presentan la situación financiera de la compañía "X", S. A. de C. V. al 31 de diciembre de 1990 y 1989 y los resultados de sus operaciones y los orígenes y aplicaciones del efectivo por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados".

#### 4.4. Carta a la Gerencia derivada de la revisión del control interno.

Con motivo de la revisión y evaluación del control interno que realiza el auditor externo para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría aplicables a cada uno de los rubros de los estados financieros, este profesional emite una carta de sugerencias para mejorar las de



ficiencias encontradas, dirigida generalmente a la dirección de la compañía.

La carta de sugerencias debe de ser comentada en borrador previamente a su -  
elaboración formal, con el área de contraloría de la entidad, para que el pun-  
to de sugerencia, basado en una deficiencia de control interno sea aceptado y-  
reconocido por el personal responsable del área contable de la compañía.

La carta de sugerencias, debe de tratar los puntos en forma clara y concreta,-  
para el mejor entendimiento del lector de esta información. Cada uno de los -  
puntos, debe de tener la siguiente estructura:

- Punto de deficiencia de control interno
- Sugerencia para corregir la deficiencia
- Comentario del cliente

Este tipo de información que emite el auditor externo es apreciada por la alta  
dirección de la entidad, ya que le permite hacer las correcciones adecuadas al  
control interno existente, para hacer más eficientes las operaciones de la en-  
tidad.

Es importante indicar que las deficiencias de control interno encontradas por-  
el auditor externo, no son todas las que pueden existir en la entidad, ya que-  
la evaluación realizada no tiene ese objetivo.

En el segundo capítulo de este trabajo se señalaron las preguntas que debe con  
tener un cuestionario de evaluación del control interno del rubro de activos -  
fijos. Es importante señalar que cualquier respuesta negativa a ellas y en ca  
so de no existir un control compensatorio sobre las mismas, sería una deficienci

cia de control interno en esta área. Esta carta debe de ser firmada por el -  
socio del despacho de auditores encargado de la revisión de la entidad.

## CAPITULO V

### C A S O P R A C T I C O

Caso práctico de la actualización del activo fijo y su depreciación en una compañía manufacturera conforme al Boletín B-10 y sus adecuaciones, mediante la aplicación de Costos Específicos.

El presente caso práctico pretende mostrar de una manera sencilla, cual sería la forma de actualizar el activo fijo y su respectiva depreciación, mediante la aplicación de costos específicos, utilizando como base el avalúo de un perito independiente.

Las bases teóricas de la aplicación de este método se encuentran en el tercer capítulo de este trabajo.

La compañía "X", S. A. tiene su ejercicio contable del 1o. de enero al 31 de diciembre de cada año. Se van a actualizar las cifras del activo fijo y su depreciación por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 1990. Las cifras correspondientes al ejercicio anterior también fueron actualizadas de acuerdo al avalúo de perito independiente.

Las cifras actualizadas correspondientes al ejercicio de 1989 son las siguientes:

|   | <u>1989</u>          |
|---|----------------------|
| Terrenos  | \$ 15,500,787        |
| Edificios y Construcciones                            | 41,876,562           |
| Maquinaria y Equipo                                   | 82,242,331           |
| Muebles y Equipo de Oficina                           | <u>11,112,314</u>    |
|   | <u>\$150,731,994</u> |
|   |                      |
| Depreciación Acumulada de Edificios y Construcciones  | \$ 10,342,381        |
| Depreciación Acumulada de Maquinaria y Equipo         | 21,674,452           |
| Depreciación Acumulada de Muebles y Equipo de Oficina | <u>8,472,669</u>     |
|   | <u>\$ 40,489,502</u> |

La depreciación contable sobre cifras históricas se calcula por el método de línea recta sobre saldos finales y aplicando las siguientes tasas de depreciación:

|                             | Tasas |
|-----------------------------|-------|
| Edificios y Construcciones  | 5%    |
| Maquinaria y Equipo         | 20%   |
| Muebles y Equipo de Oficina | 10%   |

Hoja resumen del avalúo practicado por peritos independientes para actualizar las cifras a diciembre de 1990.

Valuadores Técnicos, S. C.

Certificado de Valuación  
(miles de pesos)

|                            | V.R.N.      | V.N.R.     | Depreciación<br>Anual 1990 |
|----------------------------|-------------|------------|----------------------------|
| Terrenos                   | 20,942,362  | 20,942,362 |                            |
| Edificios y Construcciones | 71,300,271  | 50,697,161 | 8,829,756                  |
| Maquinaria y Equipo        | 160,440,085 | 90,828,169 | 20,652,606                 |
| Muebles y Equipo de Ofna.  | 20,128,140  | 10,370,404 | 3,351,897                  |

La depreciación anual determinada por el valuator a 1989 fue de la siguiente forma:

|                             |            |
|-----------------------------|------------|
| Edificios y Construcciones  | 7,710,216  |
| Maquinaria y Equipo         | 20,569,262 |
| Muebles y Equipo de Oficina | 2,254,877  |

COMPARIA X, S.A.

Integración del Activo Fijo  
(miles de pesos)

|                             | <u>Saldos al</u><br><u>31-XII-89</u> | <u>Incremento por</u><br><u>Actualización</u> | <u>Saldos al</u><br><u>31-XII-90</u> |
|-----------------------------|--------------------------------------|---|--------------------------------------|
| Terrenos                    | \$ 322,632                           |   | \$ 322,632                           |
| Revaluación                 | 15,178,155                           | 5,439,575                                     | 20,617,730                           |
| Edificios y Construcciones  | 1,262,968                            |   | 1,262,968                            |
| Revaluación                 | 40,613,594                           | 29,423,709                                    | 70,037,303                           |
| Maquinaria y Equipo         | 2,300,702                            |   | 2,300,702                            |
| Revaluación                 | 79,941,629                           | 78,197,754                                    | 158,139,383                          |
| Muebles y Equipo de Oficina | 333,695                              |   | 333,695                              |
| Revaluación                 | 10,778,619                           | 9,015,826                                     | 19,794,445                           |
| Total Costo Histórico       | 4,219,997                            |   | 4,219,997                            |
| Total Costo Revaluado       | <u>146,511,997</u>                   | <u>122,076,864</u>                            | <u>268,588,861</u>                   |
| TOTAL                       | <u>\$ 150,731,994</u>                | <u>\$ 122,076,864</u>                         | <u>\$ 272,808,858</u>                |

(Ajuste No. 1)

**Cédula de Actualización de Depreciación Acumulada  
tomando los Datos del Avalúo**

(miles de pesos)

|                             | V.R.N.      | V.N.R.     | Diferencia       |
|-----------------------------|-------------|------------|------------------|
| Terrenos                    | 20,940,362  | 20,940,362 | \$ -             |
| Edificios y Construcciones  | 71,300,271  | 50,697,161 | 20,603,110       |
| Maquinaria y Equipo         | 160,440,085 | 90,828,169 | 69,611,916       |
| Muebles y Equipo de Oficina | 20,128,140  | 10,370,404 | 9,757,736        |
|                             |             |            | <u>9,972,762</u> |
|                             |             |            | *****            |

COMPANIA X, S. A.

Integración de la Depreciación Acumulada  
(miles de pesos)

|                              | <u>Saldos al</u><br><u>31-XII-89</u> | <u>Incremento por</u><br><u>Actualización</u> | <u>Saldos al</u><br><u>31-XII-90</u> |
|------------------------------|--------------------------------------|---|--------------------------------------|
| Edificios y Construcciones   | \$ 402,714                           | \$ 63,148                                     | \$ 465,862                           |
| Revaluación                  | 9,939,667                            | 10,197,581                                    | 20,137,248                           |
| Maquinaria y Equipo          | 802,335                              | 460,140                                       | 1,262,475                            |
| Revaluación                  | 20,872,117                           | 47,477,324                                    | 68,349,441                           |
| Muebles y Equipo de Oficina  | 141,800                              | 33,370  | 175,170                              |
| Revaluación                  | 8,330,869                            | 1,251,697                                     | 9,582,566                            |
| <b>Total Costo Histórico</b> | <u>1,346,849</u>                     | <u>556,658</u>                                | <u>1,903,507</u>                     |
| <b>Total Costo Revaluado</b> | <u>39,142,653</u>                    | <u>58,926,602 (Ajuste No.2)</u>               | <u>98,069,255</u>                    |
|                              | <u>\$ 40,489,502</u><br>*****        | <u>\$ 59,483,260</u><br>*****                 | <u>\$ 99,972,762</u><br>*****        |



Cédula para la Determinación de la Depreciación  
 Actualizada Anual Cargada a Resultados tomando-  
 los datos del Avalúo.

(miles de pesos)

|                                 | <u>Depreciación</u><br><u>Anual 1990</u> | <u>Depreciación</u><br><u>Anual 1989</u> | <u>Promedio</u>      |
|---------------------------------|--|--|----------------------|
| Edificios y Construcciones      | 8,829,756                                | 7,710,216                                | \$ 8,269,986         |
| Maquinaria y Equipo             | 20,652,606                               | 20,569,262                               | 20,610,934           |
| Muebles y Equipo de Oficina     | 3,351,897                                | 2,254,877                                | 2,803,387            |
|                                 |  |  | <u>\$ 31,684,307</u> |
| Menos -- Depreciación Histórica |  |  | 556,658              |
|                                 |  |  | <u>\$ 31,127,649</u> |
|                                 |  |  | (Ajuste No. 3)       |

Cédula para la Determinación de la Depreciación  
 Actualizada Anual Presentada en el Estado de Re  
 sultados tomando los datos del Avalúo.

(miles de pesos)

|                               | Depreciación Anual<br>1990  |
|-------------------------------|-----------------------------|
|                               | <u>                    </u> |
| Edificios y Construcciones    | \$ 8,829,756                |
| Maquinaria y Equipo           | 20,652,606                  |
| Muebles y Equipo de Oficina   | 3,351,897                   |
|                               | <u>                    </u> |
| Depreciación por Reexpresión  | 32,834,259                  |
| Menos— Depreciación Histórica | 556,658                     |
|                               | <u>                    </u> |
|                               | \$ 32,277,601               |
|                               | -----                       |

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

Después de haber realizado los cálculos anteriores, los asientos contables para el registro de la actualización del activo fijo y su depreciación son -- los siguientes:

Asientos de Diario

Asiento de Ajuste No. 1

| -1-                                     | D          | H           |
|---|------------|-------------|
| Terrenos                                | 5,439,575  |             |
| Edificios y Construcciones              | 29,423,709 |             |
| Maquinaria y Equipo                     | 78,197,754 |             |
| Muebles y Equipo de Oficina             | 9,015,826  |             |
| Corrección por Reexpresión<br>(RETANOM) |            | 122,076,864 |

Asiento de Ajuste para Actualizar  
el activo fijo por B-10

Asiento de Ajuste No. 2

| -2-  | D          | H          |
|--|------------|------------|
| Corrección por Reexpresión<br>(RETANOM)                                  | 58,926,602 |            |
| Depreciación Acum. de Edificios y Construc-<br>ciones                    |            | 10,197,581 |
| Dep. Acum. de Maquinaria y Equipo  |            | 47,477,324 |
| Dep. Acum. de Muebles y Eq. de Ofas.                                     |            | 1,251,697  |
| Asiento de Ajuste para actualizar la<br>Depreciación acumulada por B-10. |            |            |

Asiento de Ajuste No. 3

-3-

|   |            |            |
|---|------------|------------|
|   | D          | H          |
| Depreciación del Año<br>(Resultados)    | 31,127,649 |            |
| Corrección por Reexpresión<br>(RETANOM) |            | 31,127,649 |

Asiento para registrar en resultados  
la depreciación del año por B-10.

Asientos de Mayor

| Activo Fijo                          |                    | Depreciación Acumulada                  |                         |
|--------------------------------------|--------------------|---|-------------------------|
| Saldo)                               | 150,731,994        |   | 40,489,502 (Saldo       |
| (1)                                  | 122,076,864        |   | 58,926,602 (2)          |
|                                      | <u>272,808,858</u> |   | 556,658 (Dep. Histórica |
|                                      | <u>272,808,858</u> |   | <u>99,972,762</u>       |
| Depreciación del Año<br>(Resultados) |                    | Corrección por Reexpresión<br>(RETANOM) |                         |
| (3)                                  | 31,127,649         | (2)                                     | 58,926,602              |
| Dep.<br>Histó-<br>rica               | 556,658            |   | 122,076,864 (1)         |
|                                      | <u>31,684,307</u>  |   | 31,127,649 (3)          |
|                                      | <u>31,684,307</u>  |   |                         |

En este caso el Resultado por Tenencia de Activos No Monetarios (RETANOM), se va a determinar por el método de exclusión, al tener todos los efectos de -- Reexpresión en la cuenta transitoria de Corrección por Reexpresión, por las -- demás partidas no monetarias.

A continuación se presenta el Activo de la Compañía "X", S. A. para apreciar la importancia del Activo Fijo dentro de una compañía manufacturera.

CIFRAS ACTUALIZADAS

| <u>ACTIVO</u>                  | <u>1990</u>           |            |
|--------------------------------|-----------------------|------------|
|                                | (miles de pesos)      | X          |
| Efectivo y Valores Realizables | \$ 1,550,613          | -          |
| Cuentas por Cobrar             | 10,217,676            | 4          |
| Inventarios                    | <u>100,587,422</u>    | <u>35</u>  |
| Total del Activo Circulante    | <u>112,355,711</u>    | <u>39</u>  |
| Activo Fijo                    | 272,808,858           | 96         |
| menos - Depreciación Acumulada | <u>99,972,762</u>     | <u>35</u>  |
| Activo Fijo - neto             | 172,836,096           | 61         |
| Otros Activos                  | <u>360,381</u>        | <u>-</u>   |
| Total del Activo               | \$ <u>285,552,188</u> | <u>100</u> |

CUADRO ESTADISTICO

A continuación se presenta un cuadro estadístico del porcentaje que representa el activo fijo neto reexpresado dentro del activo total de las empresas más importantes de México que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores. La fuente fue la "Información Financiera Trimestral de Emisoras" correspondiente al primer semestre de 1988, publicada por la Bolsa Mexicana de Valores en ese año - (el trimestre en la estadística varía de acuerdo al período del ejercicio social de la empresa).

| Actividad Económica         | Empresa (Emisora) | Importe (millones de pesos) | % del Activo Total |
|-----------------------------|-------------------|-----------------------------|--------------------|
| Autopartes                  | CISAMEX           | 39,333                      | 51                 |
| "                           | CHRYSLER          | 556,986                     | 38                 |
| "                           | J DEERE           | 57,416                      | 26                 |
| "                           | MORESA            | 107,007                     | 55                 |
| "                           | PERKINS           | 94,325                      | 76                 |
| "                           | PRIMSA            | 14,706                      | 45                 |
| "                           | SPICER            | 567,739                     | 65                 |
| "                           | SUDISA            | 7,013                       | 58                 |
| "                           | TREMEC            | 131,869                     | 68                 |
| Alimentos, Bebidas y Tabaco | ACCO              | 103,906                     | 34                 |
| "                           | BACARDI           | 82,968                      | 45                 |
| "                           | BIMBO             | 548,158                     | 64                 |
| "                           | CIGATAM           | 167,293                     | 35                 |

| Actividad Económica         | Empresa (Emisora) | Importe (millones de pesos) | % del Activo Total |    |
|-----------------------------|-------------------|-----------------------------|--------------------|----|
| Alimentos, Bebidas y Tabaco | CONTAL            | 501,306                     | 66                 |    |
|                             | "                 | GCEMOC                      | 1,013,257          | 77 |
|                             | "                 | GEUPEC                      | 77,007             | 68 |
|                             | "                 | MARTELL                     | 26,577             | 76 |
|                             | "                 | MODERNA                     | 298,375            | 47 |
|                             | "                 | PURINA                      | 139,124            | 78 |
|                             | "                 | TABLEX                      | 75,676             | 63 |
|                             | "                 | UNIVASA                     | 129,487            | 60 |
| Bienes de Consumo           | BEROL             | 48,460                      | 59                 |    |
|                             | "                 | BIMEX                       | 13,682             | 57 |
|                             | "                 | PROLAR                      | 9,186              | 53 |
| "                           | SYNKRO            | 133,932                     | 62                 |    |
| Textil                      | GEASA             | 147,105                     | 60                 |    |
|                             | "                 | LUXOR                       | 135,220            | 50 |
|                             | "                 | MARTIN                      | 47,450             | 72 |
|                             | "                 | PARRAS                      | 47,551             | 51 |
|                             | "                 | PURITAN                     | 11,043             | 42 |
|                             | "                 | TEXEL                       | 134,613            | 69 |
| Comercial                   | CIFRA             | 557,165                     | 53                 |    |
|                             | "                 | LIVERPOOL                   | 398,127            | 56 |
|                             | "                 | NADRO                       | 25,363             | 28 |
|                             | "                 | PALACIO                     | 94,132             | 32 |
|                             | "                 | PARIS                       | 99,552             | 84 |

| Actividad Económica | Empresa (Emisora) | Importe (millones de pesos) | % del Activo Total |
|---------------------|-------------------|-----------------------------|--------------------|
| Comercial           | ROBERTS           | 18,723                      | 29                 |
| "                   | SANBORN'S         | 182,169                     | 64                 |
| "                   | SORIANA           | 288,981                     | 70                 |
| "                   | SORIMEX           | 197,643                     | 62                 |
| "                   | SYR               | 71,413                      | 26                 |
| "                   | VIRREAL           | 12,416                      | 59                 |
| Construcción        | APASCO            | 617,337                     | 75                 |
| "                   | CECUSA            | 377,994                     | 59                 |
| "                   | CEMEX             | 7,144,422                   | 67                 |
| "                   | CERAMIC           | 58,494                      | 53                 |
| "                   | LANOSA            | 94,102                      | 60                 |
| "                   | MAYA              | 853,100                     | 66                 |
| "                   | PORCELA           | 75,483                      | 83                 |
| "                   | TOLMEX            | 1,038,874                   | 68                 |
| Eléctrica           | CONDUMEX          | 479,574                     | 41                 |
| "                   | ERICSON           | 62,680                      | 20                 |
| "                   | IEM               | 46,389                      | 40                 |
| "                   | IESA              | 9,810                       | 63                 |
| "                   | INDETEL           | 93,689                      | 45                 |
| "                   | LATINGA           | 75,012                      | 44                 |
| "                   | SELMEC            | 23,026                      | 39                 |
| Metalúrgica         | ALMEXA            | 177,232                     | 64                 |
| "                   | ALUM              | 489,820                     | 73                 |



| Actividad Económica | Empresa (Emisora) | Importe (millones de pesos) | % del Activo Total |
|---------------------|-------------------|-----------------------------|--------------------|
| Metalúrgica         | CAMESA            | 202,511                     | 62                 |
| "                   | NACOBRE           | 509,568                     | 52                 |
| "                   | REYNOLD           | 34,389                      | 63                 |
| Minera              | AUTLAN            | 519,719                     | 85                 |
| "                   | CANANEA           | 2,335,992                   | 82                 |
| "                   | DOMICIA           | 20,207                      | 58                 |
| "                   | FRISCO            | 272,136                     | 46                 |
| "                   | G MEXICO          | 1,103,254                   | 48                 |
| "                   | PEÑALES           | 919,413                     | 36                 |
| "                   | SAN LUIS          | 279,810                     | 51                 |
| Papel               | CRISOBA           | 760,464                     | 64                 |
| "                   | KIMBER            | 884,945                     | 56                 |
| "                   | LYPPS             | 131,432                     | 71                 |
| "                   | PONDER            | 397,831                     | 75                 |
| Química             | BORDEN            | 7,069                       | 48                 |
| "                   | CARBIDE           | 565,520                     | 71                 |
| "                   | CELANESE          | 1,037,827                   | 56                 |
| "                   | CYDSASA           | 813,111                     | 51                 |
| "                   | EUZKADI           | 187,905                     | 59                 |
| "                   | HULCENT           | 70,825                      | 58                 |
| "                   | IRSA              | 552,423                     | 55                 |
| "                   | KALCO             | 20,039                      | 45                 |
| "                   | NEROMEX           | 195,261                     | 69                 |

| Actividad Económica | Empresa (Emisora) | Importe (millones de pesos) | % del Activo Total |
|---------------------|-------------------|-----------------------------|--------------------|
| Química             | N HUMO            | 66,826                      | 76                 |
| "                   | NOVUM             | 349,820                     | 64                 |
| "                   | OXY               | 35,782                      | 50                 |
| "                   | PENWALT           | 290,707                     | 62                 |
| "                   | GENERAL POPO      | 81,610                      | 59                 |
| "                   | RESINAS           | 40,763                      | 52                 |
| "                   | TEXACO            | 50,836                      | 65                 |
| Servicios           | AVIAMEX           | 1,482,122                   | 83                 |
| "                   | CANREAL           | 449,379                     | 69                 |
| "                   | QUADRUN           | 21,703                      | 45                 |
| "                   | TELMEX            | 6,747,133                   | 57                 |
| "                   | TMMSA             | 526,333                     | 49                 |
| Siderúrgica         | EPN               | 93,010                      | 60                 |
| "                   | ICH               | 132,377                     | 82                 |
| "                   | TAMSA             | 2,717,455                   | 88                 |
| Grupos              | ALFA              | 3,376,749                   | 52                 |
| "                   | DESC              | 1,612,084                   | 55                 |
| "                   | FIASA             | 99,070                      | 72                 |
| "                   | GISSA             | 321,925                     | 45                 |
| "                   | SIDEK             | 517,921                     | 57                 |
| "                   | VISA              | 2,372,978                   | 62                 |
| "                   | VITRO             | 2,559,375                   | 55                 |

Como se puede apreciar en esta estadística, el activo fijo neto reexpresado es de gran importancia en las principales empresas del país que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores, lo cual debe de considerarse en la toma de decisiones.

## CONCLUSIONES

Después de haber desarrollado un marco teórico y práctico para la actualización del activo fijo y su depreciación en una compañía manufacturera mediante la aplicación del Boletín B-10 y sus adecuaciones, presento a continuación las hipótesis planteadas en la introducción de este trabajo, y en qué parte del desarrollo del mismo fueron comprobadas.

- 1) El activo fijo y su depreciación son dos elementos del balance general que deben ser actualizados para presentar la situación financiera de las entidades y el resultado de sus operaciones razonablemente, y por lo tanto, permitir una adecuada toma de decisiones.

Esta hipótesis se comprueba en el desarrollo del caso práctico, y en el cuadro estadístico de la proporción que representa el activo fijo neto reexpresado dentro del activo total de las empresas más importantes del país.

- 2) Actualmente existe la técnica contable para afrontar la problemática que presenta el integrar el fenómeno inflacionario a la información financiera y, en forma específica, sus efectos en el activo fijo y su depreciación.

Para la comprobación de esta hipótesis, primeramente se presenta en forma teórica la técnica contable en los capítulos III y IV, teniendo posteriormente, su aplicación práctica en el caso presentado en el —

capítulo V.

- 3) La auditoría externa es una disciplina que permite evaluar, en base a principios de contabilidad generalmente aceptados, la razonabilidad - de la información financiera de las entidades, y en forma específica, el rubro del activo fijo y su depreciación presentado en la misma.

Esta hipótesis se comprueba en el desarrollo de los capítulos II, III y IV.

- 4) El dictamen del auditor externo representa la base en la cual se soporta la confianza para la toma de decisiones en las empresas, y de gran importancia sobre el activo fijo y su depreciación.

Esta hipótesis se comprueba en el desarrollo del capítulo IV.

## BIBLIOGRAFIA

- Arthur Andersen and Co.; *Objetivos y Procedimientos de Auditoría*; Volumen I.
- Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos; *Normas y Procedimientos de Auditoría*; Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.; México, D. F. 1989.
- Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos; *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*; Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.; México, D. F. 1989.
- Domínguez Orozco, Jaime; *Reexpresión de Estados Financieros y el Boletín B-10*; 7a. Edición; Ediciones Fiscales I.S.E.F., S. A.; México, D. F. 1986.
- Erick L. Köhler. *Auditoría*. Editorial Diana. México, D. F. 1987.
- Franco Bolaños, Alfonso; *Impacto de la Inflación en el Sistema Contable*; 2a. Edición. Editorial P.A.C.; México, D. F. 1984.
- Instituto Americano de Contadores Públicos. *Boletín de Terminología Contable*. Núm. 1.
- Montejo González, Miguel Angel; *Aplicación Simplificada del Boletín B-10*; Editorial ECASA México, D. F. 1987.

- Pérez Regueira Martínez de Escobar Alfonso; Aplicación Práctica del -  
Boletín B-10; Instituto Mexicano de Contadores Públicos; Méxi-  
co, D. F. 1987.
- Robert Montgomery. Auditoría Montgomery. Editorial Limusa. México,-  
1989.
- Solomon Lanny M.; Principios de Contabilidad; Editorial Harla. Méxi-  
co, D. F. 1988.