

31  
28



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO**

**FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION**

**PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA PARA LA  
REVISION DEL ACTIVO FIJO TANGIBLE**

**Seminario de Investigación Contable**

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE :  
LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA  
P R E S E N T A :  
ALFREDO FLORES GONZALEZ**

**ASESOR DE TESIS  
C.P. FRANCISCO TORRES GUILLEN**

**FALLA DE ORIGEN**

**1995**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



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.

**PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA PARA LA REVISION DEL  
ACTIVO FIJO TANGIBLE**

**INDICE**

	<b>PAGINA</b>
<b>INTRODUCCION</b> .....	<b>I</b>
<b>METODOLOGIA</b> .....	<b>II</b>
 <b>CAPITULO I DEFINICIONES BASICAS</b>	
1. Definición de auditoría .....	1
2. Definición de activo fijo tangible .....	1
3. Definición de control interno .....	2
 <b>CAPITULO II ETAPAS QUE SE DESARROLLAN EN UNA AUDITORIA</b>	
1. Obtención y documentación de información acerca del cliente que se deben recabar .....	2
2. Planación y documentación de la estrategia de una auditoría .....	4
3. Aplicación de pruebas y otros procedimientos .....	5
4. Comunicación de las deficiencias de control y formulación del dictamen del auditor .....	7
5. Objetivos de auditoría correspondientes al activo fijo tangible .....	8
 <b>CAPITULO III EL CONTROL INTERNO DEL ACTIVO FIJO TANGIBLE</b>	
1. Los objetivos del control interno contable ( aspectos generales ) .....	9
2. Conocimiento de la empresa .....	13
3. Aspectos generales de los controles administrativos .....	14
4. Controles administrativos aplicables al activo fijo tangible .....	20
5. Los controles contables internos .....	31
6. Análisis de costo- beneficio del control interno .....	45

7. Comprobación del cumplimiento del control interno establecido -----49

**CAPITULO IV SUGERENCIAS PARA MEJORAR EL CONTROL INTERNO**

1. Aspectos generales -----55

**CAPITULO V MODELOS DE PROGRAMAS, CUESTIONARIOS Y CEDULAS DE  
AUDITORIA APLICABLES AL ACTIVO FLOJO TANGIBLE**

1. Programa de auditoria ( modelo ) -----74

2. Cuestionario de control interno ( modelo ) -----89

3. Tipos de cédulas para la revisión del activo fijo tangible ( modelo ) -----99

**CONCLUSION -----103**

## AGRADECIMIENTO

En primer lugar doy gracias a Dios por haberme permitido concluir la presente investigación ya que con ella me permite poder obtener el título de contador público.

Asimismo hay muchas personas a las cuales quiero dar las gracias por su apoyo que en forma incondicional me dieron a lo largo de toda la carrera y especialmente en esta etapa de investigación; personas sin las cuales habría sido más difícil la conclusión de la carrera.

Les doy las gracias a mis padres Ricardo Flores Díaz y Francisca González Flores que en todo momento me apoyaron, por la educación y cuidados que me proporcionaron desde el primer momento de mi existencia y a lo largo de toda mi infancia y etapas de la vida.

A todos mis hermanos y especialmente a mi hermana Estela Flores González por su incomparable ayuda en la etapa de bachillerato y licenciatura. A mi esposa Magdalena Estrada Miranda también le doy las gracias por su apoyo y por las palabras de aliento que me proporciono en los momentos difíciles.

A mis compañeros de escuela y trabajo, sobre todo a mi amigo el C. P. Walter González Rincón por el apoyo que me proporciono en su momento.

Finalmente quiero darles las gracias a todos mis profesores que tuve a lo largo de toda mi etapa escolar, por los conocimientos que en su momento me proporcionaron y especialmente a mi asesor en la presente investigación el C. P. Francisco Torres Guillen por su gran ayuda y colaboración en la presente investigación.

## INTRODUCCION

El activo fijo tangible y/o inmuebles maquinaria y equipo es un rubro muy importante dentro de la estructura de una empresa, ya que representa los bienes tangibles que las empresas necesitan para poder realizar las operaciones necesarias para las cuales fue constituida, como por ejemplo la maquinaria es necesaria para la producción de artículos para su venta en el caso de las compañías industriales, el equipo de transporte para el traslado de éstos; el mobiliario y equipo de oficina son indispensables para poder comunicarse y/o atender correctamente a los clientes y en general son los elementos básicos que toda empresa debe poseer para poder llevar a cabo aquellas operaciones para las cuales fué constituida.

Debido a la gran importancia que este rubro representa a las compañías y de acuerdo a los aspectos que todo auditor interno o externo debe conocer y tener presente al momento de efectuar una revisión del activo fijo, fueron las razones por las cuales me motivaron a efectuar la investigación acerca del activo fijo tangible.

Investigación que pretende indicar la gran importancia que tiene el estudio del control interno que poseen las compañías acerca del activo fijo, estudio que debe elaborar necesariamente el auditor externo para estar en condiciones de evaluarlo y proponer correcciones a este en su caso para un adecuado funcionamiento de la empresa; labor que también debe desarrollar el personal propio de la compañía para el adecuado funcionamiento de la compañía como ya se indico, asimismo se pretende indicar en esta investigación cuales son aquellos formatos necesarios a utilizar en una auditoría del activo fijo tangible, como son cuestionarios del control interno, cédulas y programas de auditoría a realizar.

## METODOLOGIA

La presente investigación se realizó con el objeto primordial de indicar los lineamientos generales más no limitativos, que se deben considerar en la realización de la investigación del área del activo fijo tangible de una empresa ya sea de tipo industrial o comercial enfocado desde el punto de vista de la auditoría externa.

La investigación se trató de desarrollar en dos etapas básicas.

La primera etapa esta encaminada en indicar cuales son las consideraciones que se deben seguir en el estudio y evaluación de el control interno primeramente en forma general y posteriormente se enfoca al activo fijo tangible; asimismo en esta primera etapa se indican algunas sugerencias de tipo general para mejorar el control interno, las cuales como ya se indico son de carácter general para las empresas basicamente, sin que estas sean limitativas ya que cada empresa tiene sus propias características y no necesariamente podrian estas sugerencias ser aplicables.

En esta primera etapa también se indican las definiciones básicas de Auditoría, Control Interno y lo que es el Activo fijo tangible, asi como los procedimientos generales que se deben realizar en una auditoría, ya que considero que es básico comprender las anteriores definiciones por ser conceptos elementales en la presente investigación.

La segunda etapa de la presente investigación pretende mostrar aquellos formatos que se podrian aplicar en la realización de la auditoría del activo fijo tangible; dichos formatos se dividieron en tres grupos.

El primer grupo muestra los programas a utilizar propiamente en la revision del activo fijo tangible como son los objetivos a alcanzar y los procedimientos a realizar en esta etapa.

El segundo grupo está integrado por los cuestionarios en el estudio y evaluación del control interno aplicables al activo fijo tangible, el cual como ya se comento en su oportunidad es el primer tipo de cuestionario a realizar en la auditoría.

Y finalmente el tercer grupo muestra las cédulas de trabajo a realizar en la auditoría del activo fijo tangible como son los modelos de la cédula sumaria, verificación de adiciones a costo histórico, cédula de bajas a costo de adquisición y modelo de cédula de bajas ( complemento por actualización ).

Cabe indicar que estas cédulas solo son un modelo de estas, ya que existen o pueden existir un gran numero de modelos, debido a que cada cuestionario ya sea de el control interno y programas de auditoria, se deben de adecuar de acuerdo a las características de cada una de las compañías a las que se pretenda efectuar una auditoria.

## **CAPITULO I DEFINICIONES**

Para comprender la presente investigación sobre la auditoría de el activo fijo tangible es indispensable entender las siguientes definiciones.

### **DEFINICION DE AUDITORIA**

Los diferentes tipos de auditoría y su finalidad han evolucionado en el transcurso de muchos años, y esa evolución sigue en marcha. Así, la auditoría debe definirse con la amplitud suficiente para abarcar sus distintos tipos y finalidades. Por lo que auditoría se puede definir de la siguiente forma.

La auditoría es el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia a cerca de las afirmaciones relacionadas con actos y acontecimientos económicos, a fin de evaluar las declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas.

La definición anterior es intencionalmente amplia ya que abarca \* los muy diferentes propósitos para los cuales se puede practicar una auditoría y los diversos aspectos que es posible enfocar en un trabajo específico de auditoría.

### **DEFINICION DE ACTIVO FIJO TANGIBLE**

El activo fijo también, se le conoce como inmuebles, maquinaria y equipo, y son bienes tangibles que tienen básicamente los siguientes objetivos:

- a) El uso o usufructo de los mismos en beneficio de la entidad.
- b) La producción de artículos para su venta o para el uso de la propia entidad y
- c) La prestación de servicios a la entidad, a su clientela o al público en general. La adquisición de estos bienes denota el propósito de utilizarlos y no de venderlos en el curso normal de las operaciones de la entidad.

## **DEFINICION DE CONTROL INTERNO**

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

De la anterior definición general se desprenden dos aspectos diferentes del control interno; los controles contables internos y los controles administrativos ( a los controles administrativos se les llama a veces controles de operación, por que se refieren a las operaciones y no a la contabilización de esas operaciones ).

## **CAPITULO II ETAPAS DE UNA AUDITORIA**

Para realizar una auditoría de estados financieros, se necesita primordialmente estudiar y evaluar el control interno establecido. De esta manera estaremos en condiciones de fijar la extensión de nuestro exámen y los procedimientos de auditoría que debemos emplear; para que en base a este estudio y realización de las pruebas de auditoría correspondientes obtener todas aquellas recomendaciones que servirán a la administración de la empresa para mejorar su control interno y sus procedimientos de contabilidad. Por lo que se desprende que toda auditoría comprende los cuatro pasos principales siguientes:

- 1.- Obtener ( o actualizar ) y documentar información acerca del cliente y considerar la manera en que esa información puede afectar la estrategia de auditoría.
- 2.- Planear y documentar una estrategia efectiva y eficiente de auditoría.
- 3.- Aplicar pruebas y otros procedimientos de auditoría para obtener, evaluar y documentar evidencia competente y suficiente para corroborar si las declaraciones de la gerencia contenidas en los saldos de las cuentas y en los estados financieros en conjunto ( incluyendo sus notas ) son razonables; determinar así si se han logrado los objetivos de auditoría correspondientes.
- 4.- Formular y preparar el dictamen del auditor y comunicar las deficiencias y fallas del control interno.

La naturaleza, el momento de aplicarlas y la amplitud del trabajo asociados con cada una de las

cuatro etapas varían de uno a otro cliente. Además, raramente aparecen como pasos distintos, separados e identificables específicamente. Sea que se lleven a cabo por orden o en diversas combinaciones, los cuatro pasos se encuentran, en una u otra forma, en cada trabajo.

## **OBTENER Y DOCUMENTAR INFORMACION ACERCA DEL CLIENTE**

En una etapa inicial de la auditoría, el auditor obtiene ( o actualiza ), información acerca del cliente que sirve para evaluar el riesgo de que los estados financieros estén deasfigurados en forma importante y para planear la auditoría. En esta etapa entre otras cosas el auditor obtiene información acerca de:

- -- La naturaleza, tamaño y organización del cliente y de sus operaciones.
- -- Las cuestiones de afectar al negocio y a la industria o giro en que opera el cliente, por ejemplo:
  - el ambiente de negocios y
  - las restricciones y los requisitos legales.
- -- El ambiente de control y las políticas, prácticas y métodos contables y administrativos importantes.
- -- Los sistemas de contabilidad y dependiendo de las estrategias de auditoría que probablemente se aplicará, los controles internos específicos.
- -- Las cuentas o los grupos de cuentas importantes y la interrelación entre los datos significativos financieros y de operación.
- -- Las cuestiones logísticas pertinentes a la auditoría, por ejemplo:

Las fechas de las juntas del auditor con el comité de auditoría del consejo de administración.

Las fechas en que el cliente habrá preparado los datos, registros y documentos que requiere el auditor.

La fecha o fechas en que el cliente tiene la intención de efectuar la toma física del inventario u otros activos.

La fecha límite para emitir el dictamen sobre los estados financieros y cualesquiera otros informes relacionados con la auditoría.

## PLANEAR Y DOCUMENTAR LA ESTRATEGIA DE AUDITORIA.

El auditor usa la información acerca del cliente para determinar la estrategia de auditoría y planear el trabajo. Hace juicios preliminares respecto a la importancia y evalúa el riesgo de distorsiones importantes asociados con los objetivos de auditoría relacionados con cada cuenta o grupo de cuentas. Esos juicios y evaluaciones constituyen la base para que el auditor determine la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría adecuados a cada cuenta o grupo de cuentas que, a su juicio, reducirán más eficientemente a un bajo nivel el riesgo de que el auditor, sin darse cuenta, omita modificar debidamente la opinión en caso de que los estados financieros estén distorsionados en forma importante.

Las posibles estrategias básicas de auditoría, aplicables por igual a los sistemas manuales y a los computarizados, consisten en hacer pruebas de sustancia, no limitadas por la confianza en controles internos específicos, o pruebas de cumplimiento para confiar en determinados controles, con la reducción consiguiente del alcance de las pruebas de sustancia. El auditor puede adoptar la misma estrategia para todo el trabajo, o estrategias diferentes para los distintos segmentos del mismo. En esa forma es posible lograr uno o más objetivos de auditoría, en relación con una cuenta o grupo de cuentas, confiando en ciertos controles internos específicos y limitando las pruebas de sustancia, mientras que otros se logran aplicando procedimientos de sustancia sin limitarlos debido a la confianza en los controles.

La estrategia seleccionada para cada segmento de la auditoría, así como las razones principales para seleccionar esa estrategia, basadas en la evaluación que hace el auditor del riesgo de que exista una distorsión importante, y de la manera más eficiente de afrontar ese riesgo, deben ser registradas o documentadas. Su registro en papeles de trabajo debe incluir también las decisiones tomadas con respecto a otros aspectos del plan de auditoría; por ejemplo, los lugares donde se efectuará el trabajo, los análisis que debe preparar el cliente, la necesidad de recurrir a otras firmas de auditores o especialistas (por ejemplo actuarios), los efectos del trabajo del departamento de auditoría interna en la estrategia de auditoría y las maneras de documentar el sistema de contabilidad y los controles contables internos correspondientes. La estrategia de auditoría determinada y documentada debe ser revisada y modificada, de ser necesario, a medida que el trabajo avanza y se obtiene nueva información.

## APLICAR PRUEBAS Y OTROS PROCEDIMIENTOS

En la fase de ejecución, el auditor obtiene, evalúa y documenta evidencia para corroborar las declaraciones de la gerencia contenidas en las cuentas y en otra información que aparece en los estados financieros y en sus notas, y determinar así si los objetivos de auditoría correspondientes se han logrado. Esa evidencia se obtiene en relación con la evaluación del riesgo, la cual, si se va a confiar en los controles, incluye la evaluación del diseño de controles contables internos específicos y las pruebas de cumplimiento de esos controles; se obtiene también de los procedimientos de sustancia.

**Estudio y evaluación del control interno.** Las normas de auditoría generalmente aceptadas exigen que el auditor estudie y evalúe el sistema de control interno del cliente. Este estudio y evaluación comprenden el ambiente de control, los sistemas de contabilidad, los controles administrativos y los controles contables internos. Como mínimo, éstos deben ser suficientes para permitir al auditor entender el ambiente de control de la entidad y el flujo de las operaciones importantes a través de los sistemas de contabilidad. El estudio y la evaluación mínimos, que se llevan a cabo generalmente en relación con la obtención de información acerca del cliente, son a menudo suficientes para establecer una estrategia de auditoría que no incluya confiar en ciertos controles contables internos específicos ni someterlos a pruebas, pero no lo son para una estrategia que implique confiar en ellos.

Con la base en el estudio y evaluación mínimos del sistema de control interno del cliente, el auditor identifica los puntos del sistema de contabilidad en los cuales se pueden producir errores y fraudes de importancia, y evalúa así el riesgo de que ciertas cuentas o grupos de cuentas o los estados financieros en conjunto, estén distorsionados. Pero como el estudio y evaluación mínimos no abarcan el diseño y el funcionamiento de controles contables internos específicos (o sea, los procedimientos y métodos específicos de control), esas evaluaciones del riesgo no reflejarán totalmente los efectos favorables de los controles que pueda haber implantado el cliente. De manera que una estrategia de auditoría definida con base en el estudio y evaluación mínimos puede ser eficaz, pero no lo más eficiente. Por tanto, el auditor considera por lo general si ciertos objetivos particulares de auditoría relacionados con cuentas individuales o grupos de cuentas se podrán alcanzar con más eficiencia ampliando el estudio y evaluación del control interno de manera

que abarque el diseño y funcionamiento de controles contables internos.

El conocimiento que tiene el auditor del negocio del cliente, incluyendo la información sobre el ambiente de control y los sistemas de contabilidad, obtenidos mediante el estudio y evaluación mínimos del control interno, constituyen la base para identificar los segmentos de auditoría que podrían beneficiarse confiando en controles internos específicos. El auditor usa ese conocimiento para identificar los objetivos de auditoría, correspondientes a cada cuenta o grupos de cuentas, que tal vez no se logren con la mayor eficiencia mediante una estrategia de pruebas de sustancia. Además, ese conocimiento proporciona una base para identificar los tipos de errores o fraudes importantes asociados con esos objetivos de auditoría y los puntos de los sistemas de contabilidad donde podrían producirse. Teniendo presente esto, el auditor documenta el diseño de los controles contables internos específicos por lo que respecta a esos puntos críticos de los sistemas de contabilidad y estima si esos controles, suponiendo que se apliquen en forma correcta y continua, podrán evitar o detectar realmente los errores o fraudes importantes. Esa evaluación se refiere únicamente al diseño de los controles contables internos específicos. Para limitar inteligentemente las pruebas de sustancia confiando en esos controles, el auditor tiene que hacer también pruebas de cumplimiento de los mismos

**Aplicación de pruebas de cumplimiento.** Las pruebas de cumplimiento se aplican únicamente a los controles contables internos específicos en los cuales el auditor tiene la intención de confiar como parte de la estrategia de auditoría y que hayan pasado la evaluación de la eficiencia de su diseño. Las pruebas de cumplimiento incluyen hacer indagaciones con el personal encargado de los procedimientos de control y con otras personas que puedan darse cuenta de las fallas de control, examinar registros y documentos buscando evidencia del comportamiento, repetición de los procedimientos de control duplicando los actos del personal de la empresa y observar cómo se aplican los controles. Estas pruebas tienen por objeto obtener evidencia de si los controles internos específicos, en los cuales el auditor si propone confiar, han funcionado eficaz y continuamente durante el período que se examina.

El auditor debe discutir con el personal que corresponda cualquier deficiencia importante del diseño de los controles contables internos específicos y cualquier falla importante en el cumplimiento. Debe también considerar los efectos de esas deficiencias y fallas en la evaluación del riesgo de que los saldos de ciertas cuentas, o los estados financieros en conjunto, pueden estar

distorsionados, y debe planear de acuerdo con eso la naturaleza, el momento de la aplicación y la amplitud de los procedimientos de sustancia.

El auditor puede definir la estrategia de auditoría para cada cuenta o grupo de cuentas, elaborar el programa de auditoría y planear y programar el trabajo, sobre todo si se trata de auditorías repetidas, antes de concluir la evaluación del diseño de los controles contables internos y de someterlos a pruebas de cumplimiento, reconociendo que la evaluación final del diseño de los controles o de los resultados de las pruebas de cumplimiento puede indicar que ciertos controles contables internos no han funcionado eficaz y continuamente durante el período examinado, lo que exigiría, por una parte, que el auditor evaluará nuevamente el riesgo de que los saldos de las cuentas o los estados financieros en conjunto pudieran estar distorsionados de manera importante y por la otra, que revisara la estrategia de auditoría y los planes de trabajo.

**Aplicación de pruebas de sustancia.** Las pruebas de sustancia incluyen pruebas de los detalles de los saldos de las cuentas y de las operaciones, comparaciones y revisiones analíticas y otros procedimientos de auditoría, como pueden ser las declaraciones por escrito de la gerencia y de los abogados. Las pruebas de sustancia proporcionan evidencia directa de las declaraciones de la gerencia y de los objetivos de auditoría correspondientes. La selección de pruebas de sustancia, cuando se aplican, y su alcance, depende de los juicios sobre importancia relativa y de las evaluaciones del riesgo. El factor determinante principal es la decisión estratégica básica de si se va a confiar, y hasta qué punto, en los controles contables internos a fin de reducir el nivel de seguridad que de otro modo se exigiría a las pruebas de sustancia. Además, la seguridad de que se exige de las pruebas de sustancia se puede obtener mediante pruebas de detalle, procedimientos de revisión analítica, o alguna combinación de ambas, pues la seguridad que se obtiene con una disminuye la que se requiere de la otra.

## COMUNICACION DE LAS DEFICIENCIAS DE CONTROL FORMULACION DEL DICTAMEN DEL AUDITOR

Una vez realizados todos los pasos anteriores de la auditoría, el auditor hace los juicios finales sobre importancia relativa, evalúa los resultados de auditoría, revisa la presentación en los estados financieros, las revelaciones para ver si son adecuadas y por lo general redacta una carta de observaciones en la que comunica a la gerencia las deficiencias de control interno detectadas en

el curso de la auditoría y posteriormente elabora su dictamen de auditoría.

## **OBJETIVOS DE AUDITORIA CORRESPONDIENTES AL ACTIVO FIJO TANGIBLE**

Los objetivos de la auditoría de inmuebles, planta y equipo, y de las cuentas relacionadas, son similares a las otras cuentas de activo. El auditor debe obtener evidencia competente y suficiente, que consiste en datos contables básicos y en información corroboradora, que le ofrezca una seguridad razonable de que:

- 1.- Los inmuebles, la planta y el equipo registrados en las cuentas existen y son propiedad de la compañía o los tiene bajo arrendamiento.
- 2.- Las adiciones y las ventas relacionadas con la cuenta son válidas, fueron debidamente autorizadas y se han registrado correctamente.
- 3.- No se han cargado a gastos partidas importantes que debieron ser capitalizadas, o viceversa.
- 4.- El costo u otra base de registro de los inmuebles, la planta y el equipo, es adecuada.
- 5.- Se han aplicado métodos correctos de depreciación, en forma consistente con el año anterior, a todas las partidas de inmuebles, planta y equipo que deban ser depreciados.
- 6.- Los inmuebles, planta y equipo comprometidos como garantía colateral se han identificado y revelado, y se han hecho también todas las demás revelaciones necesarias.

Algunos de esos objetivos se pueden satisfacer mediante los procedimientos seguidos en relación con otros aspectos de la auditoría o de las pruebas de otras cuentas del balance. Por ejemplo, la pignoración de inmuebles, planta y equipo se descubre por lo general por la lectura y el análisis de los documentos de préstamos y las actas de las juntas del Consejo de Administración o de otros grupos administrativos. Los bienes adquiridos bajo arrendamiento se pueden determinar cuando se leen las actas y se analizan las cuentas de gastos por arrendamientos o alquileres. Análogamente, la existencia continuada de los inmuebles, la planta y el equipo registrados en las cuentas se puede determinar, aunque muchas veces no específicamente o explícitamente, a medida que el auditor recorre las instalaciones cuando observa los inventarios físicos y realiza otras tareas de auditoría. Típicamente, los auditores revisan los cargos a las cuentas de reparaciones y mantenimiento en busca de partidas que debieron ser capitalizadas, y comprueban los cálculos y el resumen de la depreciación.

Por lo que de acuerdo al objetivo general indicado en las etapas de una auditoría y a los objetivos de auditoría referentes al activo fijo tangible, el primer paso para efectuar una auditoría al área de activo fijo tangible, es efectuar el estudio y evaluación de el control interno de la compañía correspondiente.

### **CAPITULO III CONTROL INTERNO DEL ACTIVO FIJO TANGIBLE**

Los elementos del control interno del activo fijo tangible estan integrados de la siguiente forma:

- 1.- OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO CONTABLE
- 2.- CONOCIMIENTO DE LA EMPRESA
- 3.- CONTROLES ADMINISTRATIVOS
- 4.- CONTROLES INTERNOS CONTABLES
- 5.- ANALISIS DE COSTO- BENEFICIO
- 6.- COMPROBACION DEL CUMPLIMIENTO

El estudio y evaluación del control interno debe realizarse a fondo y obligatoriamente para poder cumplir con los siguientes aspectos indispensables:

a) Cumplir con la norma de auditoría sobre la ejecución del trabajo la cual exige que el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él y le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va dar a los procedimientos de auditoría.

b) Al mismo tiempo debe tenerse en mente que el citado estudio y evaluación del control interno, debe realizarse por las siguientes razones fundamentales.

- 1.- Para cumplir con la norma comentada.
- 2.- Para determinar el alcance, oportunidad y naturaleza de las pruebas de auditoría y.
- 3.- Para estar en condiciones de comentar con el cliente y de esta manera el auditor pueda elaborar un informe acerca de las observaciones y recomendaciones, para mejorar la estructura del sistema de control interno y asuntos relacionados.

## OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

El control contable interno está definido en el SAS núm. 1 ( sección AU 320.28 ) del modo siguiente:

El plan de organización y los procedimientos y registros seleccionados con la salvaguarda del activo y la confiabilidad de los registros financieros están diseñados de manera que proporcionen una seguridad razonable de que:

- a) Las operaciones se llevan a cabo de acuerdo con la autorización general o específica de la gerencia.
- b) Las operaciones se registran como sea necesario 1) para permitir la formulación de estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados o con cualesquiera otros criterios aplicables a dichos estados y 2) para conservar el control de los activos.
- c) El acceso al activo sólo se permite con la autorización de la gerencia.
- d) El control registrado del activo se compara con los activos existentes a intervalos razonables y se toman las medidas necesarias con respecto a cualesquiera diferencias.

El SAS num. 1 amplía cada uno de esos conceptos básicos en la forma siguiente:

### REALIZACION DE LAS OPERACIONES

La obtención de una seguridad razonable de que las operaciones se llevan a cabo tal como fueron autorizadas exige evidencia independiente de que las autorizaciones son dadas por personas que actúan dentro de su esfera de autoridad, y que las operaciones se ajustan a los términos de las autorizaciones. ( sección AU 320.37 ).

### REGISTRO DE LAS OPERACIONES

El objetivo del control contable, por lo que respecta al registro de las operaciones, exige que sean registradas con los importes y en los períodos contables en que se llevaron a cabo y sean

clasificadas en las cuentas apropiadas. ( sección AU 320.38 ).

## **ACCESO AL ACTIVO**

El objetivo de salvaguardar el activo exige que el acceso a los activos se limite al personal autorizado. En este contexto, el acceso a los activos incluye tanto el acceso físico directo como el acceso indirecto a través de la preparación o el procesamiento de documentos que autoricen el uso a traspaso de activos. El número y calidad del personal al cual se autoriza el acceso deberán determinarlos la naturaleza de los activos y su susceptibilidad a la pérdida por errores o irregularidades. ( sección AU 320.42 ).

## COMPARACION DE LOS REGISTROS CON LOS ACTIVOS

La comparación de las cantidades registradas con los activos tiene por objeto determinar si los activos reales están de acuerdo con la cantidad registrada, y por tanto se relaciona estrechamente con lo que se dijo anteriormente acerca del registro de las operaciones. Como ejemplos típicos de esta comparación están los recuentos de efectivo y de valores, las conciliaciones bancarias y los inventarios físicos. ( sección AU 320.43 ).

Estos conceptos básicos constituyen el marco de los cinco objetivos generales del control contable interno y que consisten en garantizar:

- 1.- La integridad--- que todas las operaciones efectuadas quedan registradas en los registros contables.
- 2.- La validez-- que todas las operaciones registradas representan acontecimientos económicos que tuvieron lugar en realidad y fueron debidamente autorizados.
- 3.- La exactitud--- que las operaciones están registradas con su importe correcto, en la cuenta correspondiente y en forma oportuna, en cada etapa de su procesamiento.
- 4.- El mantenimiento-- que los registros contables, una vez asentadas todas las operaciones, siguen reflejando los resultados y la situación financiera del negocio.
- 5.- La seguridad física--- que el acceso a los activos y a los documentos que controlan su movimiento está restringido al personal autorizado.

## LIMITACIONES DE LA EFICIENCIA DEL CONTROL CONTABLE INTERNO

Aunque el control contable interno trata de garantizar la integridad, exactitud, validez y mantenimiento de los datos contables registrados, así como la seguridad del activo, no se pueden garantizar la prevención y detección absolutas de los errores. El SAS num. 1 explica las limitaciones de todo sistema de control interno, el cual señala los factores siguientes capaces de reducir o eliminar la eficacia de los procedimientos de control contable interno:

- 1.- Mala interpretación de las instrucciones; errores de juicio, descuido personal; distracción o fatiga por parte de la persona encargada de aplicar el procedimiento de control.

- 2.- Colusión entre personas responsables, que aluden los procedimientos de control cuya eficacia depende de la separación de los deberes.
- 3.- Errores o irregularidades cometidos por la administración con respecto a las operaciones o a las estimaciones y juicios requeridos para la elaboración de los estados financieros.

## CONOCIMIENTO DE LA EMPRESA

Para definir los objetivos específicos de control interno contable más apropiados es necesario tener en cuenta las características singulares de la empresa. Las decisiones sobre inversiones en activo fijo pueden suponer desembolsos sustanciales de dinero, los cuales, en gran parte, son irreversibles. El rápido ritmo de cambio de las fuerzas y tendencias políticas, sociales y económicas aumenta los riesgos e incertidumbres que acompañan a las inversiones en activo fijo.

**Tipo, ubicación y utilización actual de las instalaciones principales.** El conocimiento del tipo, ubicación y utilización actual de las principales instalaciones así como de los cambios previstos en las actividades o en la política de arrendamiento o financiación, proporciona información sobre la necesidad de implantar controles internos contables y administrativos.

El exceso o insuficiencia de capacidad, por ejemplo, pueden incrementar el costo de cada producto o cada período. Si hay exceso de capacidad, los costos de las instalaciones y el equipo infrautilizados pueden erosionar con creces los márgenes de beneficio. En el caso de que la capacidad sea inadecuada, la creación de turnos de trabajo o la aceleración del ritmo de producción pueden, en determinadas circunstancias, aumentar los costos hasta el punto de superar el incremento de los ingresos. Si se recurre a tales medidas, pueden peligrar los procedimientos de control establecidos.

Debe considerarse, asimismo, el efecto en potencia de las fuerzas y tendencias sociales de nueva aparición. Por ejemplo:

- 1.- Las presiones sociales en favor de reivindicaciones ecológicas o de protección del medio ambiente pueden afectar a la vida útil estimada de las instalaciones o exigir modificaciones importantes en las mismas.
- 2.- La situación política inestable en los países extranjeros podría afectar la utilización actual o futura así como las posibilidades de liquidación de las inversiones de capital en el extranjero.

3.- Si los productos o servicios de la empresa son objeto de ataques por ciertos grupos de consumidores que los considerasen inseguros o potencialmente nocivos, la empresa puede verse obligada a realizar importantes cambios en las instalaciones productivas.

**Edad y condición general de las instalaciones.** La edad y condición general de las instalaciones pueden reflejar el grado de obsolescencia tecnológica o de otro tipo. Pueden indicar, asimismo, la importancia relativa de los trabajos y costos de reparación y conservación. Por consiguiente, la edad y condición general de las instalaciones influyen en el alcance y características de los controles internos contables que son precisos.

**Nivel y tendencia de las inversiones en activo fijo.** El nivel de las inversiones actuales y previstas pueden dar lugar a la necesidad de modificar los actuales controles internos contables y administrativos. El analista debe decidir si los controles existentes serán adecuados cuando existen planes para adquirir instalaciones nuevas e importantes, mediante compra, arrendamiento o propia construcción.

Los planes sustanciales de expansión en situaciones de exceso de capacidad en la empresa o en el sector pueden sugerir una inadecuada atención a los niveles y tendencias de la inversión de capital. En cambio, la ausencia de planes de inversión puede indicar que la empresa no ha comprendido la necesidad de estar a la vanguardia de los cambios tecnológicos en la industria.

### **CONTROLES ADMINISTRATIVOS ( ASPECTOS GENERALES )**

Según se describe en el SAS mín. 1 ( sección AU 320. 27 ), el control administrativo incluye, sin limitarse a ello :

El plan de organización y los procedimientos y registros relacionados con los procesos de decisión que dan lugar a la autorización de las operaciones por la gerencia. Esa autorización es una función administrativa asociada directamente con la obligación de lograr los objetivos de la entidad y constituye el punto de partida para establecer el control contable de las operaciones.

De modo general, la responsabilidad primordial de la gerencia es operar una empresa con ganancias, o dentro de los recursos disponibles si no se trata de una entidad lucrativa. En ambos tipos de empresa, la administración debe producir bienes o servicios con un costo aceptable; debe

desarrollar mercados en los cuales los bienes y servicios puedan ser vendidos a precios competitivos y debe, en vista de la presión de la competencia, de las variaciones de la demanda de los clientes y de otros factores que dan lugar a obsolescencia, desarrollar bienes y servicios nuevos o mejorados.

Para alcanzar esas metas, la gerencia requiere establecer políticas y procedimientos capaces de fomentar la eficiencia en cada área de actividad; implantarlos mediante una selección, capacitación y remuneración adecuadas del personal; comunicar las maneras de llevarlo a la práctica y vigilar su cumplimiento mediante una supervisión adecuada, en si los controles administrativos son el plan de organización y todos los métodos y medidas coordinados adoptados dentro de una empresa para fomentar la eficiencia de operación y alentar la observancia de las políticas administrativas prescritas ( sección AU 320.09 ) se denominan de controles administrativos.

Los controles administrativos se diferencian de los controles contables internos por su finalidad primordial. Las definiciones de control administrativo y control contable interno no se excluyen mutuamente. Algunos de los métodos y procedimientos comprendidos en el control administrativo pueden formar parte también del control contable interno. Por ejemplo:

- los registros de ventas y costos clasificados por productos se pueden usar con fines de control contable y para que la administración tome decisiones acerca de los precios de los productos.

Otros controles administrativos pueden estar basados en los datos contables o integrados en ellos, o bien, los mismos controles pueden servir a más de un propósito. Por ejemplo, ciertos controles administrativos pueden estar basados en datos o en información proporcionados por los departamentos de contabilidad o de finanzas, como ocurre con la investigación y corrección de las causas de las variaciones encontradas en los informes de variación. Por otra parte, algunos controles administrativos pueden también ayudar a satisfacer objetivos de control contable interno.

La distinción entre controles administrativos y controles contables es importante para los auditores independientes, en vista de sus responsabilidades, definidas en forma relativamente estricta, por el estudio y evaluación del control contable interno de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. El comité de procedimientos de auditoría, del AICPA, puso en claro el alcance del estudio del auditor, analizado desde el punto de vista de las normas de auditoría generalmente aceptadas, en su Pronunciamiento sobre Procedimientos de Auditoría núm.33, emitido en 1963, y presentó la conclusión siguiente, incorporada actualmente en la sección AU

emitido en 1963, y presentó la conclusión siguiente, incorporada actualmente en la sección AU 320.11:

Al auditor independiente le interesa primordialmente los controles contables. Los controles contables por lo general se relacionan de manera directa e importante con la confiabilidad de los registros financieros y deben ser evaluados por el auditor. Los controles administrativos de ordinario se relacionan sólo indirectamente con los registros financieros y por lo tanto no exigirían evaluación. No obstante, si el auditor independiente opina que ciertos controles administrativos podrían influir sustancialmente en la confiabilidad de los registros financieros, deberá estudiar la necesidad de evaluar esos controles. Por ejemplo, los registros estadísticos que llevan los departamentos de producción, de ventas y otros de operación pueden requerir evaluación en ciertas circunstancias particulares.

De manera que el auditor tiene la obligación, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, de evaluar los controles administrativos sólo en caso de que tengan una relación importante con la confiabilidad de los estados financieros.

La distinción entre los controles administrativos y los controles contables es importante también para la administración, en vista de los requisitos específicos de la ley sobre prácticas de corrupción en el extranjero por lo que se refiere a tener un sistema adecuado de control contable interno.

#### LOS CONTROLES ADMINISTRATIVOS BASICAMENTE SE AGRUPAN EN LAS SIGUIENTES CATEGORIAS

- 1.- De organización.
- 2.- De operaciones.
- 3.- Del sistema de información.

##### 1.- CONTROLES DE ORGANIZACIÓN.

Es el control alcanzado por el modo en que la empresa asigna responsabilidades y delega autoridad, el cual se basa en las dos técnicas siguientes:

- Estructura organizativa
- Delegación de autoridad.

Los controles de organización tienen como objetivo:

- Estimular el cumplimiento de las políticas y los procedimientos de la empresa y,
- establecer un proceso ordenado de autorización.

El marco organizativo esta encaminado a orientar sobre temas tales como las relaciones jerárquicas, las responsabilidades asignadas a cada función y los límites de la autoridad y la responsabilidad de los individuos claves en cada función. En donde es esencial una comunicación efectiva del alcance y las limitaciones de la autoridad y la responsabilidad. Al asignar responsabilidades se deben tener en cuenta las posibilidades de desviación de poder. Esto será más fácil si existe una concentración indebida de autoridad en un solo individuo, ya que esto puede invalidar las comprobaciones y los contrapesos necesarios.

El grado de control sobre los acontecimientos y operaciones por parte de personas competentes constituye a menudo la clave de unas operaciones correctamente realizadas y, por tanto, bien controladas.

La estructura organizativa y la delegación de autoridad dentro de la misma crean el marco dentro del cual se adoptan las decisiones. Estas decisiones de >> autorización << constituyen el punto de partida para el logro de un control interno contable sobre las operaciones.

Dentro de las características de los controles de organización se mencionan los siguientes:

- La estructura organizativa apoya los objetivos globales de la dirección.
- El marco para la delegación y la limitación de la autoridad está perfectamente definido.
- La asignación funcional de responsabilidades es inequívoca.
- La autoridad se delega en proporción con las responsabilidades.
- Se dispone del personal y de una supervisión adecuada y competente y de una coordinación y comunicación apropiadas entre las diversas funciones.

Debido a la diversidad en el tamaño de las empresas, los objetivos, los tipos de funciones y un conjunto de otras variables, no existe una estructura organizativa típica que pueda utilizarse como medio de comparación para determinar los puntos fuertes o débiles de una estructura general. Cabe esperar una gran variación entre las distintas empresas según el grado de formalización de su estructura organizativa y la amplitud y el nivel de complejidad de sus actividades de planificación y control.

## 2.- CONTROLES DE OPERACIONES

Es el control alcanzado mediante la observación de las políticas y procedimientos dentro de la organización, dentro de los cuales los principales medios de control operativo son los siguientes:

- Políticas
- Procedimientos.

Las políticas y los procedimientos operativos de las empresas crean el marco en el cual tienen lugar las actividades contables. Los controles de operaciones son los métodos mediante los cuales una organización planifica, ejecuta y controla la marcha de sus actividades.

Algunas de las características en los controles de operaciones son:

- Adecuados a la estructura organizativa y una ayuda para el desempeño de las tareas o responsabilidades delegadas.
- Bien definidos, claros y documentados.
- Bien concebidos y prácticos.
- Fáciles de interpretar y aplicar.

El sistema de control operativo debe servir como medio de comunicar las metas y los objetivos autorizados de la empresa. El empleo de los controles para planificar y evaluar el rendimiento generará una actitud responsable dentro de la organización y contribuye a asegurar que las operaciones realizadas se estudien por adelantado, dentro de los límites de la autoridad delegada por la dirección.

Como parte del proceso de evaluación, el encargado de efectuar la revisión debe identificar las políticas que proporcionan un control sobre las actividades empresariales en cada área. La dirección diseña controles administrativos para la puesta en práctica de la política a seguir. Por tanto, en el proceso de evaluación es esencial comprender lo siguiente:

- 1.- Qué pasos se requieren y por quien para autorizar una operación, y
- 2.- Qué política garantiza que la autorización está de acuerdo con las directrices de la dirección.

Cuando los controles operativos están ausentes o no son susceptibles de aplicación sistemática es probable que resulte difícil o imposible de cumplir los objetivos del control interno contable.

## CONTROLES DEL SISTEMA DE INFORMACION

Es el control logrado mediante el suministro de información a los niveles apropiados de la dirección.

En todas las empresas, la planificación y el control de las operaciones dependen del conocimiento que tenga la dirección sobre las actividades y operaciones pasadas, presentes y futuras. Salvo en las más pequeñas, en todas ellas el conocimiento que posea la dirección de las actividades y operaciones dependerá en mayor o menor grado del sistema de información. La utilidad de la información para apoyar al control interno contable radica fundamentalmente en la disciplina que proporciona. Con una base de datos documentada para la adopción de decisiones cotidianas existen mayores posibilidades de que haya un entorno adecuado para aplicar los procedimientos de control interno contable. El examen previo de los atributos empresariales especiales de una compañía y la revisión de los controles de organización y de operaciones debería demostrar el tipo de información necesaria y sobre cuándo y con qué frecuencia sería necesaria para controlar las actividades.

La dirección ejecutiva no puede estar presente para vigilar todas las operaciones ni estar enterada de todas las decisiones adoptadas a los distintos niveles de la organización. El sistema de información equivale a los << ojos y oídos >> de la dirección. Una de las características que distinguen a las empresas de mayor éxito consiste, muchas veces, en la calidad de la información de que disponen los responsables de la adopción de decisiones.

Algunas de las características de todo sistema de información, que se debe tener en cuenta en el proceso de revisión son:

- 1.- La información es lo suficientemente detallada para permitir la identificación de las operaciones, fuera de la línea o los posibles problemas que inciden en el control interno contable.
- 2.- El contenido del informe es importante para el usuario.
- 3.- La forma de presentación pone de relieve la información importante y facilita su comprensión.
- 4.- La información es oportuna y lo suficientemente confiable como para ser útil a los fines previstos.

5.- La distribución se hace conforme a las responsabilidades asignadas a las personas en condiciones de comprender si la información tiene o no sentido según su grado de familiaridad con lo sucedido.

6.- La información es utilizada realmente por unos receptores que disponen del grado de competencia y del tiempo suficiente para comprender su significado y que están en condiciones de tomar medida, en caso necesario, para determinar si ha habido un fallo en el control interno contable.

## **CONTROLES ADMINISTRATIVOS DE EL ACTIVO FIJO TANGIBLE**

El alcance y enfoque de la gestión del activo fijo tangible depende de la importancia de éste para las actividades de la empresa, por ejemplo: la importancia de los activos para una empresa de servicios públicos o para una fábrica de acero será, evidentemente, mucho mayor que para una agencia de publicidad o una firma de servicios profesionales. Algunos de los objetivos de la gestión de los activos fijos son:

- 1.- Asegurar la adquisición de capacidad de la empresa.
- 2.- Asegurar la distribución eficaz de los fondos de inversión en total y por proyectos.
- 3.- Asegurar el empleo productivo del activo fijo existente.
- 4.- Asegurar la protección del activo fijo contra pérdida total o deterioro.

En esta sección nos ocuparemos básicamente de los siguientes controles administrativos:

- 1.- Controles de organización.
- 2.- De operaciones.
- 3.- Sistemas de información.

Facilitando descripciones breves de algunos procedimientos de control deseables para la gestión del activo fijo que:

- a) Establecen un entorno adecuado de control ( disciplina, conciencia y actitud ).
- b) Influyen en la naturaleza de los procedimientos de control interno contable.
- c) Ayudan a cumplir los objetivos del control interno contable.

Al efectuar una revisión y evaluación orientada a determinar si se están cumpliendo los objetivos del control interno contable, es necesario comprender los objetivos empresariales generales de la

dirección y el modo en que la misma organiza las actividades relacionadas con los activos fijos tangibles.

## **CONTROLES DE ORGANIZACION**

Los controles de organización correspondientes a los activos fijos tangibles deberán basarse en los factores siguientes.

- La importancia de los activos para las actividades de la empresa
- La magnitud, el grado de perfeccionamiento tecnológico y los periodos de tiempo necesarios para el cumplimiento de los pedidos referentes a los proyectos de inversión en activo fijo
- La experiencia de la empresa en la adquisición de bienes de activo fijo tangible

Estos factores determinan el grado de rigidez de la estructura organizativa, comprendidos el nivel de participación y aprobación de la dirección y el alcance y naturaleza de las funciones y actividades organizativas necesarias para controlar los activos fijos. El analista debe comprender cómo se delegan y coordinan las funciones administrativas con las demás actividades de la compañía. La estructura organizativa y la delegación de autoridad dentro de la misma, establecen el marco dentro del cual se toman las decisiones de inversión de activo fijo tangible. Estas decisiones de << autorización >> son el punto de partida para el establecimiento del control interno contable.

### **Estructura organizativa**

Deberá considerarse en que medida posee la estructura organizativa las siguientes características deseables:

- Deben definirse las funciones y actividades relacionadas con la gestión de los activos e implantarse las mismas con arreglo a las metas y los objetivos postulados por la dirección.
- Para estas funciones y actividades debe existir una clara asignación de responsabilidad y la correspondiente delegación de autoridad.
- Ha de contarse con personal y supervisión adecuados, con la necesaria comunicación y coordinación con las funciones de producción y financiera.

Mediante la revisión de los organigramas, las descripciones de puestos y los manuales de normas

y procedimientos, así como a través de un cambio de impresiones con el personal directivo y los mandos medios, se puede obtener una mejor comprensión de cómo se aplican los controles organizativos.

### **Responsabilidades de control del activo fijo**

Al examinar los controles organizativos, el analista debe comprender cómo están estructuradas las funciones y quién es responsable de cuáles actividades. Algunas de las actividades relacionadas a continuación pueden influir en los procedimientos de control interno contable. Otras pueden ser importantes siempre que ayuden a establecer un entorno de control apropiado.

#### **Planificación del activo fijo**

- Elaboración de planes y presupuestos de inversión de capital a largo y a corto plazo.
- Formulación de las propuestas de inversión en activo fijo.
- Realización de evaluaciones técnicas y financieras de los proyectos de inversión en activo.
- Aprobación de proyectos.

### **Gestión de los proyectos de inversión en activo fijo**

- Contratación de la adquisición o construcción del activo fijo aprobado.
- Control de los costos de los proyectos en curso y de la terminación de los mismos.
- Realización de revisiones técnicas y análisis financieros a la terminación de los proyectos.

### **Explotación del activo fijo**

- Preservación y protección del activo fijo contra las pérdidas materiales.
- Evaluación de la utilización y la productividad del activo fijo tangible.
- Mantenimiento y reparación del activo fijo.
- Recuperación y enajenación del activo fijo tangible.

## **CONTROLES DE OPERACIONES**

Los procedimientos y normas normales de actuación ayudan a la dirección a planificar y controlar la adquisición y el mantenimiento del activo fijo de la empresa, y constituyen el marco dentro del cual tiene lugar la contabilización del activo dichos, procedimientos y normas influyen en la naturaleza de los procedimientos de control interno contable que se precisan.

### **Normas y procedimientos aplicables al activo fijo tangible**

El control operativo sobre la adquisición y uso del activo supone, a veces, la utilización de métodos especiales orientados a garantizar la adquisición y uso del activo de modo que se potencie su capacidad de generar ingresos y recursos. En las empresas de transporte, por ejemplo, el uso del equipo para generar ingresos directos exige unos procedimientos especiales de control para la programación de los recorridos e itinerarios.

Para asegurarse de que se aplican los métodos adecuados, la dirección debe formular y poner en práctica procedimientos y normas apropiados. A continuación se enumeran algunas áreas significativas en las que las normas y procedimientos formales son útiles para el control eficaz de la gestión. Estos procedimientos se refieren a la delegación de autoridad para la toma de las decisiones que afectan a los activos y, por tanto, influyen en el control interno contable.

- Adquisición y enajenación de activos fijos tangibles.
- Capitalización de costos.
- Arrendamiento o compra del activo.
- Custodia y uso del activo fijo.

- Evaluación de los resultados potenciales y reales de la adquisición de activos fijos.

### **Planificación de la inversión en activo fijo a largo y a corto plazo**

La adquisición de activos fijos exige, a veces, largos intervalos de maduración; el proceso empieza con la planificación. Para garantizar la disponibilidad, cuando sea necesaria, de los activos fijos del tipo y la capacidad precisos, la empresa debe desarrollar un sistema capaz de generar planes y presupuestos a corto y a largo plazo. El sistema de planificación puede ser muy complejo y elaborado o, en cambio, relativamente informal, según las necesidades de la compañía, pero en todo caso debe revestir la mayoría de las siguientes características:

- Coordinación con los planes de ventas, producción y distribución.
- Examen apropiado del lapso de tiempo necesario para planificar, adquirir y utilizar los activos fijos correspondientes. Esto puede suponer un plazo de muchos años para una empresa de servicios públicos que planifica la construcción de una central de energía nuclear, o unos pocos meses para la adquisición de mobiliario y enseres.
- Análisis de la viabilidad técnica y financiera de los proyectos de inversión en activo fijo.
- Establecimiento de un orden de prioridad para la selección y financiación de proyectos alternativos de inversión en activo fijo.
- Elaboración de un plan de inversión a largo plazo y de un presupuesto anual de inversión en activo fijo.

### **Propuesta, evaluación y aprobación de proyectos de bienes en activo fijo**

Cuanto más importante es un proyecto de inversión en activo fijo para una empresa, más elaborado y completo debe ser el proceso de evaluación. Un manual de normas y procedimientos integral y actualizado debe contener instrucciones y formularios estándar para las fases de proposición, evaluación y aprobación del proceso de inversión en activo fijo.

### **Proposición de los proyectos de inversión en activo fijo**

Aunque muchas empresas asignan la responsabilidad de la iniciación de los proyectos de inversión en activo fijo a departamentos funcionales específicos, es preciso que exista un entorno que favorezca la formulación de planes orientados a aumentar la eficacia o eficiencia operativa. A medida que se definen más alternativas de inversión de capital, la dirección está en mejor

situación para elegir entre los proyectos que compiten para la obtención de recursos, aquéllos que mejor satisfacen las necesidades de la empresa.

Independientemente de si los procedimientos están más o menos formalizados, todas las empresas deben documentar las más importantes decisiones de inversión en activo fijo con los elementos justificativos pertinentes, entre los que suelen incluirse:

- Una descripción de las necesidades operativas a corto y a largo plazo que han de satisfacerse con la adquisición de instalaciones o equipo.
- Las especificaciones físicas y técnicas de las instalaciones o del equipo que ha de adquirirse.
- Una estimación de los beneficios operativos, como el efecto sobre los ingresos, los costos y la calidad del producto, que se esperan del programa o proyecto.
- Una estimación de los periodos de tiempo implicados y el momento de materialización de las inversiones e ingresos previstos.
- Una estimación de los costos en que se va a incurrir, comprendidos los costos de preparación del proyecto, de reubicación y puesta en marcha y los ingresos por enajenación de los activos actuales.
- Una descripción de los métodos de amortización o depreciación propuestos, así como de sus porcentajes e importes.

#### **Evaluación de los proyectos de inversión en activo fijo**

El control operativo sobre la fase de evaluación del proceso de inversión de capital suele hacerse extensivo a los procedimientos para determinar la viabilidad técnica del proyecto y sus ventajas económicas. Las evaluaciones técnicas pueden comprender el análisis de las especificaciones físicas y técnicas y el estudio de los distintos aspectos del mercado.

Las evaluaciones financieras suelen comprender información sobre:

- Necesidades estimadas de inversión inicial, incluyendo las partidas que han de capitalizarse y las que han de cargarse a gastos.
- Los ingresos y gastos, así como la generación neta de recursos que se esperan del proyecto en cada año.
- Comprobaciones financieras del valor de inversión.
- Si los activos han de construirse, comprarse o arrendarse.

- Métodos alternativos de financiación.
- Clasificación, por orden de preferencia, de diversas oportunidades de inversión en activo fijo, de acuerdo con criterios establecidos por la dirección.

Las comprobaciones financieras más comúnmente usadas sobre el valor de la inversión son el periodo de recuperación de la inversión, el tipo de rendimiento reflejado en los estados financieros y el tipo de rendimiento interno de la inversión basado en el valor actual de los cash flows previstos. Este último método está cada vez más difundido debido a las deficiencias inherentes a los otros dos, la más importante de las cuales es que no toman en consideración el valor del dinero en el tiempo.

**Aprobación de los proyectos de inversión en activo fijo**

Los proyectos se suelen aprobar en dos etapas.

En primer lugar, el proyecto debe ser aprobado en cuanto a la viabilidad, asignándole un orden de prioridad en relación con otros proyectos. La segunda aprobación se hace cuando el proyecto ya se incluye en el presupuesto de inversiones. Ambas aprobaciones corresponden a una persona o entidad con la autoridad y la competencia suficientes como para tomar tal decisión de inversión.

### **Adquisición de activos fijos**

Los controles sobre el proceso de adquisición del activo fijo están destinados a garantizar que las características y la calidad del activo adquirido sean las mismas que fueron aprobadas. Es preciso contar con normas y procedimientos bien definidos y estrechamente supervisados para:

- La solicitud de ofertas para la adquisición del activo fijo.
- La contratación para la adquisición, entrega e instalación del activo fijo.
- El acopio de los correspondientes materiales y suministros.
- La eliminación de activos existentes mediante venta, liquidación o retirada, movida como consecuencia de las adquisiciones.

El analista debe verificar si los procedimientos de compra, recepción y tramitación de las facturas que amparan a los bienes de equipo, son apropiados para los fines de supervisión y consiguiente prevención de las asignaciones excesivas para adquisiciones de dichos bienes.

### **Supervisión de las adquisiciones de activo fijo**

Cuando la adquisición de un activo fijo implica la construcción o entrega del mismo a lo largo de un periodo prolongado, debe implementarse un sistema para supervisar o controlar directamente el proyecto. Muchas veces, los tradicionales sistemas administrativos, contables y de supervisión son insuficientes para ejercer el control necesario de los grandes proyectos de inversión, por lo que se precisa implantar controles específicos de carácter operativo, organizativo e informativo. Aunque los detalles varían según el papel que la empresa desempeña en el proyecto, como compradora, gestora del proyecto o contratista, el sistema de supervisión debe revestir la mayor parte de las siguientes características:

- Designación inequívoca de la responsabilidad por la dirección del proyecto.
- Plan y calendario de ejecución detallados, utilizando, si corresponde, el método del <<camino crítico >>, o una técnica análoga de planificación y control.
- Plan de asignación de recursos.
- Estimaciones detalladas de costos por trabajos.
- Relación detallada de los costos acumulados por trabajo y tipo de gasto.
- Informes de situación del proyecto en cuanto a calendario de ejecución, costos y nivel de terminación con las causas y las responsabilidades de las variaciones.
- Revisión técnicas periódicas y finales.
- Criterios definidos de aceptación.
- Procedimientos para acumular y transferir los costos a las correspondientes cuentas de inversión y gastos.
- Revisiones posteriores a la terminación de los costos y beneficios reales en comparación con los previstos en los planes.

### **Custodia y uso del activo fijo**

Asegurar la adecuada custodia y uso de los activos fijos es una de las funciones más importantes de la dirección. Es preciso elaborar normas y procedimientos que definan claramente las responsabilidades de custodia asignadas al personal de operaciones y disponer de:

- La identificación separada y la responsabilidad individual por cada partida del activo fijo.
- La comprobación periódica de la existencia de los activos.
- La autorización del acceso a los activos fijos y de su utilización.
- La adecuada cobertura de seguros y la protección contra las pérdidas materiales.

- La autoridad para vender o disponer de cualquier modo, de los activos fijos.

Para garantizar que los activos fijos se están usando de un modo eficaz, las normas y procedimientos reguladores de su utilización deben incluir:

- Medición de la utilización del activo fijo.
- Medición de la productividad del mismo.
- Evaluación de la vida útil pendiente y criterios para la reposición del activo fijo, habida cuenta de los cambios en la tecnología, de los costos de reposición y de otros factores económicos y financieros.

### **Mantenimiento del activo fijo**

Para garantizar que los bienes de activo fijo se utilicen al nivel de capacidad previstos durante la totalidad de su vida útil, es preciso formular normas y procedimientos que regulen su adecuado mantenimiento. Tales normas y procedimientos deben contemplar:

- El mantenimiento apropiado, preventivo y correctivo.
- La programación, la preparación de presupuestos y la contabilización de las actividades de mantenimiento, dentro de un esquema formal.
- El análisis periódico de los costos de mantenimiento, para estudiar la reposición de los activos fijos tangibles.

## **CONTROLES DEL SISTEMA DE INFORMACIÓN**

El sistema de información para la adquisición y uso de los activos fijos tangibles ha de permitir a la dirección gestionar y controlar las actividades y planificar el futuro. La consideración previa de los atributos peculiares de la empresa y la revisión de los controles organizativos y operativos deben aportar una idea del tipo de información necesaria así como cuándo y con qué frecuencia se precisa la información.

La información para la planificación y el control de las adquisiciones de activo fijo puede servir, no sólo como un eficaz control administrativo, sino también como un medio para coadyuvar al logro de los objetivos de control interno contable, si dicha información posee algunas de las siguientes características:

- Detalles suficientes en cuanto a los proyectos propuestos, autorizados y en curso. Esta información puede ser útil para identificar los proyectos de activo o para señalar la

existencia de posibles problemas con incidencia sobre el control interno contable.

- La forma de presentación facilita la comprensión, en lugar de obstaculizarla.
- La información es oportuna y lo bastante fiable para utilizarla con los fines previstos.
- Su difusión se corresponde con las responsabilidades asignadas a las personas que están en situación de saber si la información tiene sentido, dada su familiaridad con lo sucedido.
- La información es realmente utilizada por personas que tienen la preparación y el tiempo necesarios para comprender su significado y están en situación de tomar medidas, en caso necesario, para verificar si se ha producido un fallo en el control interno contable.

El analista debe averiguar en qué medida la información disponible se está utilizando realmente para fines de control. A continuación se describen algunas consideraciones sobre el sistema de información, que pueden ser útiles para determinar si la información sobre los activos fijos contribuye a lograr los objetivos de control interno contable.

#### **Planes y presupuestos a largo y corto plazo para la adquisición de activos fijos**

La planificación y el control de las adquisiciones de activos fijos tangibles requieren información sobre las necesidades así como sobre el progreso logrado en la satisfacción de dichas necesidades. El volumen de esta información depende de la importancia de los proyectos de inversión en activo fijo que se consideren, e incluirá las siguientes clases de datos:

Información sobre la planificación de inversiones a largo plazo:

- Previsiones de ventas y de producción en relación con el activo.
- Necesidades de instalaciones y de expansión y reposición del activo fijo para satisfacer las previsiones de ventas y de producción.

Presupuestos de inversión a corto plazo:

- Presupuesto de inversión de capital para el ejercicio en curso.
- Informes periódicos en los que se comparen las inversiones de capital, presupuestadas y reales, hasta la fecha.

#### **Información sobre el control de los proyectos de inversión**

El control de los proyectos importantes de inversión en activo fijo suele efectuarse para cada proyecto individual. El director del proyecto debe recibir el tipo de información necesario para asignar los recursos destinados a la ejecución de las funciones y para medir los resultados. Al objeto de contar con esta información, puede prepararse, para cada proyecto, las siguientes clases

de informes.

Informes sobre la marcha y situación del proyecto:

- Plan del proyecto, necesidades de recursos y calendario de ejecución.
- Comparación del calendario de ejecución con el nivel de ejecución real, por funciones.
- Comparación de los costos presupuestados con los reales, hasta la fecha, así como una estimación del proyecto.
- Trabajo material y costos previstos hasta completar el proyecto.

Propuesta de proyectos aprobados.

Estudios de viabilidad aprobados.

Informes posteriores a la terminación, por función y por proyecto, en los que se analicen las desviaciones sustanciales respecto de los presupuestos o estimaciones.

### **Otras informaciones sobre las operaciones**

Es difícil generalizar acerca de los tipos de información de interés para la dirección que pueden contribuir a satisfacer los objetivos del control interno contable. A continuación se citan algunos datos relativos a los activos fijos que pueden influir en los controles contables en circunstancias concretas:

Partes de mantenimiento.

- Calendario y ejecución efectiva del mantenimiento preventivo o correctivo.
- Presupuesto de mantenimiento y cifras reales, hasta la fecha.

Informes sobre activos fijos tangibles.

- Inventario actual de activos fijos.
- Adiciones, ventas o retiradas, por clase de activos y por periodos de tiempo.

Datos e informes estadísticos.

- Instalaciones y equipos arrendados.
- Utilización de la capacidad productiva y de cada una de las instalaciones.
- Instalaciones y equipos parados.
- Análisis de las averías del equipo.
- Historial de reparaciones de las máquinas.
- Ordenes pendientes de trabajos de mantenimiento.
- Tendencias de los costos de mantenimiento.
- Cobertura de seguro.

- Impuestos sobre la propiedad.

## CONTROLES CONTABLES INTERNOS

Esta sección se centra en aquellos controles que se refieren directamente a la exactitud y fiabilidad con que se procesan y registran las operaciones relacionadas con los activos fijos. La revisión y evaluación de los controles contables sobre los activos requiere:

- Conocimiento de los objetivos, específicos con vistas al control interno contable, del proceso y registro de las operaciones relacionadas con los activos fijos.
- Identificación de las actividades y de los procedimientos de control necesarios para procesar y registrar dichas operaciones.
- Determinación de si los controles ofrecen una razonable seguridad de que se están cumpliendo los objetivos de control interno contable establecido por la dirección.

El grado de control interno contable logrado por un sistema determinado depende de:

- 1.- Las actividades reales y los procedimientos de control que estén en vigor.
- 2.- Cómo se ejecutan éstos y
- 3.- Cómo se segregan las responsabilidades.

La evaluación de los controles internos contables y la conclusión que se deduzca de la misma, deben basarse en el conjunto de controles, no en uno solo de los procedimientos de control. Si se logra el objetivo de control interno contable, no importa que los procedimientos se denominen << controles internos contables >> o << controles administrativos >>.

Las empresas que sólo realizan inversiones menores u ocasionales en activos fijos no siempre disponen de una red de controles de dichas inversiones que esté, caracterizadas por unas responsabilidades bien definidas, unos procedimientos estandarizados de propuesta, evaluación y aprobación, y un sistema especializado para tramitar y registrar las operaciones relativas a los activos fijos. Muchas empresas establecen controles formales únicamente cuando el volumen o el importe de un determinado tipo de operaciones alcanza un nivel en el cual su necesidad se hace evidente. En algunas empresas, la naturaleza esporádica de las grandes inversiones motiva el que cada proyecto se trate como una operación especial.

La evaluación de los elementos de control de un sistema normalizado debe basarse en el conocimiento de aquellas debilidades del control interno que pueden generar riesgos importantes

para la empresa. A continuación se relacionan algunos riesgos que pueden surgir cuando no se cumplen todos los objetivos de control interno contable:

**Objetivos de control interno contable**

Todas las operaciones relativas al activo productivo se inician por personas autorizadas de acuerdo con los criterios de la dirección.

Se obtiene la aprobación previa de todas las operaciones importantes relativas al activo fijo.

Se llevan registros adecuados del costo de los proyectos y se emiten informes sobre los proyectos en curso y terminados.

**Ejemplos de riesgos inherentes**

Compras o pagos ficticios a los contratistas y proveedores, con o sin comisiones confidenciales a los empleados de la empresa.

Compras a proveedores cuyos intereses son contrarios a los de la empresa.

Compras de activos innecesarios.

Compras, contratos de construcción o arrendamientos no autorizados, con o para compañías o personas vinculadas, con fines distintos de los propios de la empresa.

Compra a entidades vinculadas sin conocimiento de la dirección.

Retiros o cancelación de un proyecto por causa de la insuficiencia de recursos financieros de la empresa.

Costos reales que sobrepasan los importes presupuestados.

Pagos excesivos a los contratistas.

Distribución errónea de los costos entre los capítulos de gastos e inversiones.

Todos los activos fijos se reflejan exactamente en registros detallados que se cotejan a intervalos razonables con los activos existentes.

Todos los activos fijos se protegen adecuadamente.

Todas las operaciones relativas al activo se acumulan, clasifican y resumen adecuadamente en las cuentas.

Enajenaciones no autorizadas de activos o desviaciones del producto de la venta de activos.

Pérdida física de activos por ser inadecuadas las medidas de seguridad.

Pago de seguros e impuestos sobre activos que ya no pertenecen a la empresa.

Conservación de activos obsoletos o que, por cualquier otra causa, han dejado de ser productivos.

Preparación de estados financieros que no reflejan exactamente los activos existentes.

Uso de equipo u otros activos en provecho de una entidad o persona distinta de la empresa.

Robo de herramientas y equipo, materiales de mantenimiento piezas de repuesto.

Violaciones de los contratos de préstamos o de las disposiciones y reglamentos dictados por los organismos competentes.

Pérdida desgravaciones fiscales sobre las inversiones y de otros beneficios tributarios.

Decisiones financieras o comerciales basadas en información errónea.

El examen de los controles internos contables que sigue a continuación se ha dividido bajo los siguientes criterios:

- 1.- Segregación de funciones (control alcanzado mediante un desglose adecuado de la responsabilidad de las actividades y procedimientos en vigor ).
- 2.- Controles de procedimiento ( control alcanzado mediante los métodos y procedimientos usados para procesar las operaciones ).

### **Segregación de funciones**

Uno de los principios más importantes del control interno contable es que las funciones deben distribuirse de modo que ningún individuo pueda controlar todas las facetas de la tramitación de una operación, de manera que puedan pasar inadvertidos errores de omisión o de comisión.

Teóricamente, las actividades deberían proyectarse de tal forma que el trabajo de una persona sea independiente o sirva de comprobación del de otra.

En la práctica, este principio de segregación de las funciones ha de conciliarse con consideraciones tales como el volumen, la complejidad y la significación financiera de los distintos tipos de operaciones y la secuencia de pasos necesarios para procesarlas. Los aspectos a considerar varían ampliamente de una empresa a otra. Un aspecto que ha de tenerse siempre en cuenta es el costo de mantenimiento de los controles en relación con el riesgo de las pérdidas por error o fraude que podrían producirse en ausencia de aquéllos. Así que, en muchas empresas, la responsabilidad de las distintas actividades puede ser paralela o combinarse de diversos modos y las implicaciones de tal situación, en su caso, merecerán la evaluación correspondiente.

Un conocimiento de la situación existente en cuanto a la segregación de funciones puede obtenerse a través de las respuestas a los siguientes tipos de preguntas.

### **PREGUNTA**

Las responsabilidades por la iniciación, evaluación y aprobación de los proyectos de inversión de capital, de arrendamientos, de reparación o de mantenimiento, ¿ están segregadas de las responsabilidades correspondientes a las funciones de contabilidad de proyectos, registro de activo fijo y mayor general ?.

### **RESPUESTA**

Los responsables de la iniciación y realización de las operaciones relacionadas con los bienes inmuebles y similares no deben controlar la contabilización de dichas operaciones.

### **PREGUNTA**

Las responsabilidades por la iniciación de las operaciones relativas al activo, ¿ están segregadas de la decisión final de comprometer los recursos de la empresa ?.

### **RESPUESTA**

Las consecuencias financieras de las inversiones sustanciales en activo fijo suelen ser tales que se requiere la aprobación de los ejecutivos que ostentan responsabilidad a más alto nivel de la empresa antes de que puedan comprometerse los recursos de la misma. Los procedimientos de aprobación deben tener en cuenta las restricciones impuestas por las consideraciones legales o de protección ambiental y por los contratos de préstamos o de otro tipo.

### **PREGUNTA**

Las responsabilidades por la contabilidad de los proyectos y del activo fijo, ¿ están segregadas del mantenimiento del mayor general ?.

### **RESPUESTA**

Los asientos definitivos en el mayor general deben hacerlos personas ajenas a los registros auxiliares del activo fijo y a la contabilidad de proyectos. Esta separación de funciones permite que las cuentas del mayor general cumplan su función de << control >> y constituye una revisión independiente de los asientos contables que afectan a las cuentas de activo fijo.

### **PREGUNTA**

Las responsabilidades por la contabilidad de los proyectos y por el registro del activo fijo, ¿ están segregadas de la función de custodia ?.

### **RESPUESTA**

Los registros del activo fijo deben servir de control contable sobre los activos físicos y han de ser llevados por empleados que no dependan de los responsables de la custodia de los activos.

## **PREGUNTA**

¿ Son asignadas las responsabilidades de realización de los inventarios físicos del activo fijo a un empleado competente que no tenga la misión de custodia del activo o mantenimiento de registros?

## **RESPUESTA**

Es necesaria una seguridad razonable sobre la existencia física de los activos fijos. Cuando se realizan inventarios físicos para verificar la existencia de las partidas registradas, los responsables de realizar los inventarios deben ser independientes de los empleados con responsabilidad de custodia del activo o de mantenimiento de registros.

## **Controles de procedimientos**

La determinación del control ejercido mediante el conjunto de procedimientos, documentos y flujos de información suele ser más difícil que la del control materializado mediante segregación de funciones. Las variaciones casi ilimitadas, en el contenido de la información, el número de ejemplares y el flujo de documentos exigen que cada evaluación se adapte al sistema en cuestión. Aunque existen amplias diferencias entre los sistemas utilizados para procesar las operaciones, una evaluación general de la idoneidad de un sistema concreto puede hacerse, por lo general, obteniendo las respuestas y preguntas similares a las relacionadas más abajo. Las preguntas y los comentarios correspondientes se agrupan en función de los mismos objetivos de control interno contable. Sin embargo, ha de subrayarse de nuevo que la importancia de uno u otro de los aspectos del control examinados depende del sistema del que forma parte. Por consiguiente, la evaluación debe basarse en la comprensión del sistema en conjunto.

## **Objetivos de control**

Todas las operaciones relativas al activo fijo son iniciadas por personas autorizadas con arreglo a los criterios de la dirección.

## **PREGUNTA**

¿ Son iniciados por personas autorizadas del departamento de operaciones todos los proyectos de

operaciones de inversión en activo fijo, de arrendamiento y de reparación ?.

¿ Han sido claramente identificadas las personas autorizadas para iniciar las operaciones relativas a los activos fijos ? ¿ están claramente definidos los límites de su autoridad ?.

### **RESPUESTA**

La autoridad para iniciar tales peticiones suele concederse a empleados responsables de los departamentos de operaciones en los que usan los bienes que hay que adquirir o reparar.

### **PREGUNTA**

¿ Se han establecido criterios para los aspectos claves, tales como los precios que hay que pagar, los proveedores dan condiciones aceptables, las compras a filiales y los niveles de calidad ?.

### **RESPUESTA**

Normalmente se establecen ciertos criterios con el propósito de garantizar el cumplimiento de los objetivos de la dirección. Por lo general, los criterios específicos están sujetos a revisión continua basada en los cambios que experimentan las actividades y los objetivos económicos de la empresa, así como en los cambios del clima económico en general.

### **Objetivo de control**

Se obtiene la aprobación previa de todas las operaciones importantes de los activos.

### **PREGUNTA**

¿ Se solicita la aprobación de la gerencia para todos los proyectos o compras importantes de activos ?.

### **RESPUESTA**

Para minimizar la posibilidad de que se produzcan operaciones no autorizadas, los procedimientos que se establezcan deben exigir pruebas documentales debidamente firmadas que respalden todas las operaciones propuestas. Para las operaciones de compra y arrendamiento, se suelen utilizar procedimientos y formularios estándar para las solicitudes de fondos., y para las operaciones de mantenimiento y reparación , suelen utilizarse asimismo, procedimientos y formularios normalizados para las ordanes de trabajo.

Los procedimientos deben especificar los importes máximos de las autorizaciones en cada nivel directivo a modo de garantía de que los proyectos de mayor importancia se somete a los niveles superiores de la dirección antes de que se adquieran compromisos.

Cuando los costos reales de un proyecto sobrepasan los importes originalmente autorizados en una cantidad o un porcentaje determinados deben exigirse solicitudes de fondos específicos para dichos excesos. Estas solicitudes deben someterse a la autorización y aprobación de los mismos niveles directivos que las peticiones originales.

#### **PREGUNTA**

¿ Son adecuados los procedimientos para autorizar, aprobar y documentar las ventas y demás enajenaciones del activo ?.

#### **RESPUESTA**

Los procedimientos para la venta y demás actos de enajenacion del activo deben exigir que la autorización y aprobación se extiendan en un nivel superior al del departamento iniciador. El movimiento físico de los activos debe someterse a controles similares a los empleados para la venta de las existencias. Es preciso definir el formato y el flujo de la documentación de modo que garanticen el cumplimiento de los procedimientos fijados para la aprobación, expedición, facturación y registro de las operaciones correspondientes.

Deben establecerse, asimismo, procedimientos para identificar los activos que ya no se utilizan y que por consiguiente, pueden exigir un tratamiento contable distinto del fijado para los activos en servicio.

#### **PREGUNTA**

¿ Son adecuados los procedimientos para la aprobación de las alternativas de financiación y de los principios, prácticas y métodos contables ?.

#### **RESPUESTA**

La elección entre comprar o arrendar, las decisiones de si los arrendamientos de inmuebles o equipo deben ser capitalizados sobre la vida útil apropiada de los activos fijos y sobre los métodos de depreciación , la apreciación sobre la utilidad o la obsolescencia de los activos fijos y las

nomas de la empresa referentes a capitalizar o cargar como gastos los aumentos y reparaciones del activo, son ejemplos de decisiones que deberán ser aprobadas por el adecuado nivel de la dirección.

#### **Objetivo de control**

Se llevan registros adecuados del costo de los proyectos y se emiten informes sobre los proyectos en curso y terminados.

#### **PREGUNTA**

¿ Se llevan registros adecuados del costo de los proyectos de inversión en activo fijo y de reparación ?.

#### **RESPUESTA**

La existencia de registros adecuados del costo de los proyectos es especialmente importante para los proyectos más complejos que requieren la compra de numerosas partidas por el empleo de mano de obra de la empresa para las actividades de instalación o construcción.

#### **PREGUNTA**

¿ Son adecuados los procedimientos de información sobre los proyectos en curso y los terminados?

#### **RESPUESTA**

Los registros del costo de los proyectos deben constituir la base de los informes sobre el control de los costos de ejecución. Los procedimientos para la revisión de estos informes deben incluir la identificación de los proyectos terminados, de forma que puedan hacerse puntualmente las transferencias a las correspondientes cuentas de mayor general. Los informes sobre los proyectos en curso también deben ser revisados para verificar si existen partidas de gastos que deban ser transferidas a las correspondientes cuentas de gastos.

Algunas empresas utilizan sistemas de proceso electrónico de datos ( EDP ) para llevar los registros del costo de sus proyectos. Estos sistemas pueden estar diseñados para recibir automáticamente las operaciones procedentes de otros sistemas de contabilidad basados en el proceso electrónico de datos. Por ejemplo, las operaciones de compra de materiales pueden obtenerse de los registros de cuentas por pagar. De modo análogo, las operaciones relativas al

empleo de mano de obra pueden obtenerse del sistema de nóminas.

A veces son necesarios procedimientos especiales de control sobre la imputación contable de los cargos cuando el empleo de mano de obra y suministros es común a los proyectos de inversión en activo fijo y a los proyectos de gastos.

#### **PREGUNTA**

Si el trabajo de construcción es realizado por contratistas o subcontratistas, ¿ son adecuados los procedimientos aplicados por la empresa para implantar y mantener un control sobre los proyectos de construcción y las facturaciones parciales ? ¿ tiene la empresa derecho a examinar los registros del contratista ?.

#### **RESPUESTA**

Es preciso implantar procedimientos y un sistema de información para asegurarse de que el contratista cumple con las condiciones del contrato en lo que se refiere a especificaciones, calendario de ejecución y facturación. Si el contrato es de cierta envergadura, la empresa puede destinar algunos empleados en la obra para que realicen las evaluaciones diarias. Cuando no esté justificado el gasto de este procedimiento, o cuando no sea variable por causa de la naturaleza del trabajo, la empresa debe hacer constar, preferentemente por medio de estipulaciones contractuales, su derecho a :

- 1.- Recibir informes en la forma y con el contenido necesarios para efectuar la evaluación continua del proyecto, y
- 2.- Revisar las cuentas y los registros del contratista en la medida que se juzge necesario. La auditoría de los proyectos de construcción es más eficaz ( especialmente en lo que respecta al alquiler del equipo y a los costos de mano de obra ) si se realiza mientras el proyecto está aún en marcha.

#### **Objetivo de control**

Todos los activos fijos se reflejan exactamente en registros detallados que se cotejan a intervalos razonables con los activos existentes.

#### **PREGUNTA**

¿ Se mantienen registros adecuados y detallados de todos los activos fijos importantes, sean

comprados o arrendados ?.

### **RESPUESTA**

Sin registros adecuados y detallados, puede ser difícil mantener el control contable sobre los activos. Además, las posteriores transferencias, retiros y mejoras no pueden contabilizarse correctamente sin contar con registros exactos. Muchas empresas utilizan sistemas de proceso electrónico de datos para llevar un registro detallado del activo fijo. Estos sistemas suelen comprender la siguiente información:

- Descripción, ubicación y número de identificación del activo.
- Si el activo en cuestión es propio o arrendado.
- La fecha de adquisición, al proveedor o arrendador y el costo total del activo instalado.
- El método de depreciación, la vida útil estimada y el valor residual.

Si los activos se contabilizan de modo distinto para fines fiscales e internos, los registros del activo fijo deben permitir la contabilización de las cantidades pertinentes a ambos fines.

### **PREGUNTA**

¿ Son adecuados los procedimientos destinados a garantizar que los servicios y los materiales comprados con destino a los proyectos de inversión en activo fijo y de reparación se reciben o se prestan efectivamente ?.

### **RESPUESTA**

Las compras destinadas a las operaciones comerciales ordinarias de la empresa suelen estar sometidas a controles establecidos de recepción y tramitación de facturas. Los materiales o servicios destinados a las inversiones en activo fijo que no estén sometidos a estos controles deben contar con procedimientos y modalidades especiales de autorización con arreglo a las circunstancias de cada caso.

Por ejemplo, la compra e instalación de elementos importantes de equipo pueden no estar sujetas a controles regulares de recepción y tramitación de las facturas. En estos casos, los departamentos de ingeniería u otros departamentos competentes deben averiguar e informar si los bienes facturados han sido realmente recibidos e instalados.

### **PREGUNTA**

¿ Se comparan periódicamente los registros detallados del activo fijo con los elementos existentes?

### **RESPUESTA**

Según las circunstancias, el método empleado por una empresa para ejercer un control físico sobre sus activos fijos puede comprender una o más de las siguientes técnicas:

- Inventarios físicos completos con carácter periódico o rotativo.
- Inventarios físicos limitados a las partidas en que el peligro de pérdidas o uso indebido es mayor.
- Selección al azar de algunas partidas del activo registrado, para su inspección física por parte de los auditores internos u otros, a modo de prueba de la contabilidad de los activos fijos y de la fiabilidad de los registros.
- Evaluaciones periódicas por parte de representantes de compañías de seguros independientes. Si las evaluaciones de las compañías aseguradoras se basan en la inspección de los activos y si se realizan de forma que sea posible identificar las diversas partidas de bienes en los libros del activo fijo, dichas evaluaciones pueden ser equivalentes a un inventario físico.

Siempre que se descubra la existencias de diferencias entre los activos registrados y los realmente existentes, deben tomarse las medidas apropiadas para corregir las discrepancias y eliminar su causa.

### **Objetivo de control**

Todos los bienes fijos se protegen adecuadamente.

### **PREGUNTA**

¿ Es adecuada la protección física de los activos fijos ?.

¿ Se permite el acceso a los activos solamente con arreglo a la correspondiente autorización de la dirección ?.

### **RESPUESTA**

Todos los bienes fijos se protegen adecuadamente.

Unas medidas de protección física apropiadas pueden contribuir sustancialmente al control sobre

los activos que son susceptibles de pérdida por causa de negligencia, robo o deterioro. Los lugares en que se guardan herramientas y otros elementos portátiles deben ser cerrados y el acceso a los mismos deberá estar restringido. Es preciso implantar procedimientos apropiados de petición para entregar dichos instrumentos solamente a los empleados autorizados.

#### **PREGUNTA**

¿ Son adecuados los procedimientos para la custodia de los documentos que constituyen títulos de propiedad ?.

#### **RESPUESTA**

Las escrituras, contratos de arrendamiento y otro documentos justificativos de los derechos de propiedad deben ser conservados por un empleado que sea independiente de las otras funciones relacionadas con los bienes y su contabilización. Debe realizarse un inventario periódico de los documentos que constituyen título de propiedad para cotejarlo con los activos en uso.

#### **PREGUNTA**

¿ Están sujetas las operaciones de arrendamiento a procedimientos de control similares a los aplicados a las inversiones en activo fijo ?.

#### **RESPUESTA**

La responsabilidad por el mantenimiento de registros de los arrendamientos contratados debe formar parte de la función contable, lo mismo que la responsabilidad de mantener un registro detallado del activo fijo. Pueden ser innecesarios registros auxiliares para llevar cuenta de las obligaciones relativas a los seguros y a las contribuciones sobre las propiedades arrendadas.

#### **Objetivo de control**

Todas las operaciones relativas al activo fijo se acumulan, clasifican y resumen adecuadamente en las cuentas.

#### **PREGUNTA**

¿ Se concilian periódicamente los registros detallados del activo con las cuentas de control del mayor general ?.

## **RESPUESTA**

Los datos de costos extraídos de los registros detallados del activo fijo deben conciliarse periódicamente con las cuentas del mayor general. Este procedimiento debe llevarse a cabo preferentemente por empleados distintos de los que llevan los registros detallados y de los que custodian los activos.

## **PREGUNTA**

¿ Existen procedimientos y normas que, adecua e invariablemente:

- Distingan las partidas de inversión de los gastos ?
- Distingan entre los capitalizables y los operativos que no lo son ?
- Establezcan métodos y prácticas de depreciación ?

## **RESPUESTA**

La ausencia de procedimientos y normas claramente definidos con respecto a las políticas de la empresa de capitalización y depreciación pueden dar lugar a errores, aislados o acumulados, en las cuentas. La racionalidad de esas políticas y la uniformidad con que se apliquen, son esenciales para lograr una información contable exacta, fiable y comparable con respecto a los activos fijos y a las operaciones correspondientes. Muchas empresas utilizan un equipo de proceso electrónico de datos para calcular la depreciación y distinguir entre arrendamientos capitalizables y arrendamientos operativos que no lo son.

El objetivo último de todo sistema contable es proporcionar a la dirección un medio de recoger y resumir la información para su uso en la preparación de los estados contables y otros informes financieros. Por consiguiente, es importante que las operaciones se registren de modo que permita la correcta preparación de tales estados e informes financieros.

## **PREGUNTA**

¿ Existen procedimientos que garanticen que los bienes fijos van a estar adecuadamente asegurados ?.

## **RESPUESTA**

La posibilidad de que la empresa sufra una pérdida cuantiosa, si el riesgo de incendio o de otros siniestros no está cubierto por seguros, comprende no solamente la pérdida del activo físico sino

también las pérdidas de explotación que puedan resultar de la interrupción de las actividades. Las normas y procedimientos establecidos para mantener en vigor el seguro sobre todos los activos significativos son especialmente importantes para las empresas que cambian continuamente sus activos fijos.

## ANALISIS DE COSTO BENEFICIO

La revisión de los sistemas de una compañía puede poner de manifiesto la existencia de una concentración de funciones o bien una ausencia de procedimientos que vayan en detrimento del control interno contable.

Cuando se localiza algún punto débil, hay que decidir sobre la necesidad de implantar nuevos procedimientos de control. La dirección tiene amplia libertad en la elección de las técnicas de costo-beneficio a efectos de tales decisiones. En la mayoría de los casos, sin embargo, puede tomarse una decisión razonable y prudente empleando un método relativamente sencillo y poco técnico.

Hay ocasiones en que la estimación de los costos y de los beneficios resulta relativamente objetiva. Por ejemplo, el punto débil que ha de ser evaluado podría consistir en que las matrices y herramientas pequeñas no están sometidas a custodia física. La medida de riesgo podría determinarse en función de la frecuencia y las cantidades de herramientas y matrices perdidas; el beneficio principal podría ser la medida en que se pueda reducir ese riesgo. Los costos serían en su mayor parte, tangibles; por ejemplo, cajas, cerraduras y otros dispositivos de seguridad física y un mayor costo de mano obra empleado en seguir la pista de la utilización de las herramientas y matrices.

En estos casos, algunos de los costos y beneficios relacionados con los controles internos contables no pueden cuantificarse objetivamente. Más esto no excluye ni impide un análisis de costo-beneficio. Los factores intangibles deben registrarse y se les debe asignar al menos subjetivamente, un valor basado en su importancia relativa, a juicio de la dirección.

El juicio de la dirección es un elemento necesario, y generalmente primordial, en la evaluación del control interno contable. Pero ese juicio será siempre más prudente y defendible si se emplea una metodología organizada para identificar y evaluar los factores más importantes en las circunstancias concretas de la empresa y para documentar las bases de las opiniones tomadas.

Un enfoque práctico del empleo del análisis de costo-beneficio en la evaluación de los puntos

débiles del control interno contable debería contemplar estos conceptos básicos:

- Dedicar el tiempo disponible a los problemas importantes.
- Aplicar métodos fáciles en primer lugar; luego, estudiar la necesidad de aplicar métodos que exijan el empleo de más tiempo.
- Asignar un valor monetario a los factores que puedan ser fácilmente cuantificados y reservar los otros para un análisis posterior.
- Administrar prudentemente el tiempo dedicado al análisis de costo-beneficio. El tiempo empleado en recojer datos y hacer la evaluación es en si, uno de los aspectos de costo implícitos.

La aplicación de estos conceptos podría dar lugar, por ejemplo, a que el analista identifique una debilidad que podría conducir a un error de cálculo de la depreciación de los activos eliminados durante el año, reservándose el caso, sin embargo, para un análisis de costo-beneficio posterior, por estimar que el error es relativamente significativo. Por el contrario, el analista quizá considere más importante una debilidad que podría conducir a la enajenación de bienes sin autorización de la dirección, y por tanto, un caso apropiado para el análisis de costo-beneficio.

Estos conceptos favorecen la variabilidad en la precisión en función de las circunstancias. Por ejemplo, al medir el riesgo resultante de una debilidad, quizá se exija una estimación relativamente precisa del volumen de ingresos imputables a las ventas de activos retirados del servicio. En cambio, para cuantificar el valor que la dirección asigna al riesgo de que una instalación pueda perderse por un desastre natural, bastaría acaso con una estimación más subjetiva.

Estos conceptos además , constituyen el fundamento del método para el análisis de costo-beneficio. Las principales etapas de este método son las siguientes.

- Hacer una evaluación preliminar del riesgo. Estimar el riesgo en el peor caso. Utilizar técnicas estructuradas para la estimación.
- Recoger datos y medir los elementos fácilmente cuantificables.
- Establecer una escala de riesgos.
- Estrechar dicha escala. Hacer uso de varias opiniones para determinar el riesgo más probable, clasificar por orden de importancia los elementos intangibles. Asignar valores monetarios a dichos elementos. Recopilar pruebas adicionales, en caso preciso.
- Contrastar la decisión después del análisis hecho.

- Documentar la decisión tomada.

La característica importante de este método es el empleo de una estructura organizada para aplicar el sentido común y el buen juicio al análisis de costo-beneficio.

Para determinar cuáles procedimientos de control deben añadirse y cuáles han de reducirse o eliminarse, el análisis de costo-beneficio de los controles internos contables debe centrarse tanto en los costos ya existentes como en los costos incrementales. La dirección debe estar siempre atenta a la posibilidad de añadir, sustituir o suprimir controles cuando eso supone aumentar los beneficios más que los costos, o disminuir los costos más que los beneficios. Una revisión de los controles sobre las aprobaciones, por ejemplo, puede revelar que toda solicitud de compra de activos fijos es revisada por un ejecutivo antes de realizarse la compra. Otras técnicas de control, como los informes de excepción respecto de un presupuesto de capital aprobado, podrían estudiarse para determinar si existe un medio de control más favorable desde el punto de vista del costo-beneficio.

El alcance de la investigación de los posibles medios de control es, en sí, un cálculo de costo-beneficio. Según que el riesgo derivado de la debilidad sometida a examen sea despreciable, marginal o considerable, la aplicación del análisis del costo-beneficio requerirá unos pocos minutos, unas cuantas horas o varios días. Obviamente nunca debe permitirse que un análisis de costo-beneficio cueste casi lo mismo que el riesgo que se está evaluando.

El siguiente caso muestra algunos de los elementos de costo y beneficio que podrían tenerse en cuenta para decidir si hay que reforzar o no los controles, una vez conocido ese riesgo. La lista de los elementos identificados no es exhaustiva, sino a título indicativo. Toda comparación de costo-beneficio debe hacerse considerando los elementos tangibles y los intangibles, aun cuando la precisión relativa de su medición no sea la misma.

### **Ejemplo**

**Objetivo:** Todos los activos productivos se reflejan exactamente en registros detallados, que se cotejan a intervalos razonables con los activos existentes.

En el curso de la evaluación de los controles correspondientes a este objetivo, el analista puede descubrir que se llevan cuentas de control por clases de activo fijo pero que no existe una lista detallada del activo por clases. Existe un archivo cronológico de facturas de activos, pero no se hace ningún intento de conciliar estas facturas con las cuentas de control. Como consecuencia, actualmente la empresa no puede comparar los activos registrados con los existentes y se plantea

el riesgo de que las cantidades registradas no reflejen los activos existentes.

Para determinar la necesidad de un análisis de costo-beneficio para nuevos controles, el analista debe estimar, en primer lugar, el riesgo potencial. Entre los factores que hay que considerar en esta estimación figuran: la importancia de cada clase de activo, la utilidad o el valor de los mismos para los empleados o para otras personas, la movilidad de los activos, las medidas actuales de protección física, la vida útil estimada de los activos y la eficacia de los procedimientos utilizados para obtener activos adicionales o de reposición.

Suponiendo que el analista estime que el riesgo es lo suficientemente grande para justificar un análisis de costo-beneficio para algunas, o todas, las clases de bienes, deberán encontrarse uno o más procedimientos de control para reducir o eliminar el peligro. En el caso de este ejemplo, podría decidirse la creación de un listado detallado, preparado mediante computador, de todas las clases de activos y realizarse posteriormente un inventario físico para determinar la exactitud del listado detallado.

Entre los elementos de costo y beneficio que hay que considerar, figurán:

#### **Costos**

Software de computadora, comprendida la modificación continua de los programas.

Cambios e interrupciones en las demás operaciones de computadora.

Aumento de los salarios ( más seguros sociales, etc. ) imputables a:

- La mano de obra necesaria para realizar el inventario inicial.
- La mano de obra precisa para la comparación periódica de los registros detallados con las existencias físicas.
- La mano de obra necesaria para el esclarecimiento de las diferencias que puedan surgir.
- La preparación de manuales de capacitación y procedimientos.
- La preparación y entrada de datos.
- Las operaciones de computadora.

#### **Beneficios**

Los estados financieros reflejan más exactamente los activos existentes.

Reducción de los gastos de seguros y contribuciones sobre activos que la empresa ya no posee.

Reducción de los casos de << desaparición >> de los activos móviles.

Mejora de la contabilidad de los bienes.

Más exactitud de los gastos de depreciación de los activos fijos usados o desaparecidos.

Mejor entorno de control de los activos productivos.

En este ejemplo hay que evaluar varios elementos intangibles.

Probablemente, el analista deberá considerar las opiniones de una serie de empleados de la empresa referentes al valor de estos intangibles, y acaso la empresa tenga que contratar asesores externos para que ayuden a mejorar el entorno de control.

El analista elimina rápidamente los riesgos más sencillos y concentra su atención en los problemas más difíciles, con el fin de llegar a decisiones razonables y prudentes acerca de los nuevos procedimientos de control.

## COMPROBACIÓN DEL CUMPLIMIENTO

La dirección y los auditores independientes parten de perspectivas diferentes en su análisis y evaluación de los controles internos contables. Para los auditores independientes, la información conseguida al analizar y evaluar los controles prescritos es provisional, en tanto no haya pruebas de que los controles prescritos se aplican en la realidad. En esta sección se incluyen ejemplos de los muchos de los tipos de pruebas posibles. Las pruebas concretas que deban realizarse y el alcance de las mismas variarán con las circunstancias.

En muchas empresas, los directivos están tan familiarizados con los procedimientos realmente en vigor, que saben perfectamente si se cumplen o no los procedimientos prescritos. Sus conocimientos y las declaraciones que hagan a la dirección ejecutiva pueden ser suficientes. Pero cuando esto se estime que no es suficiente, el analista tendría que llevar a cabo pruebas de los controles realmente en vigor.

Muchas empresas cuentan con un departamento de auditoría interna con la tarea, entre otras, de revisar, evaluar y comprobar periódicamente los controles internos contables. Las orientaciones que se facilitan en esta sección son útiles tanto para los auditores internos como para cualquiera otros analistas.

El carácter de las comprobaciones de conformidad dependerá del grado de perfección del sistema de controles de la empresa, el cual comprende:

- Responsabilidades bien definidas por los bienes fijos.
- técnicas y procedimientos perfectamente establecidos para iniciar, evaluar y comprobar

las inversiones en activo fijo.

- Controles eficaces de información sobre los activos existentes y sobre los proyectos de inversión de capital previstos, en curso y terminados.
- Un sistema de proceso y registro de las operaciones en el que estén previstas las especiales exigencias de tratamiento de las inversiones en activo fijo.

Las operaciones importantes requieren a veces una evaluación separada.

En tales situaciones puede resultar improcedente cualquier esquema de diseño de comprobaciones basadas en un sistema de control continuo, ya que cada operación puede ser iniciada, procesada y registrada de un modo u otro, en función de los hechos y circunstancias del momento.

Es importante que el método seguido y conclusiones resultantes de una revisión de controles sean cuidadosamente documentados. La documentación debe recoger los objetivos del control interno contable, así como comentarios sobre los factores relativos a la empresa y sobre aquellos controles administrativos que tienen una incidencia importante en los controles internos contables. Debe obtenerse o prepararse un flujograma u otro tipo de representación gráfica de los procedimientos y de la segregación de funciones.

Si las pruebas de cumplimiento indican que los controles difieren de los esperados, habrá que adoptar medidas correctivas para lograr el cumplimiento de los procedimientos establecidos, o bien evaluar los controles realmente aplicados para ver si se cumplen los objetivos de control interno contable de la dirección.

### **Elaboración de las pruebas de cumplimiento**

Es necesario preparar cuidadosamente un plan detallado que establezca las pruebas de cumplimiento a realizar para facilitar la ejecución ordenada y eficaz de las comprobaciones subsiguientes. Requisito de todo plan bien elaborado es la determinación clara de los objetivos que se han de cumplir. Cada etapa del proceso de comprobación debe estar expresada con claridad y detalle suficientes para evitar cualquier mala interpretación de la naturaleza específica y el alcance de sus requisitos.

Frecuentemente es útil hacer varias pruebas de considerable magnitud que permitan detectar aquellos aspectos que merecen una atención o una investigación especial. El conocimiento de los principales cambios habidos en las actividades de la empresa debe relacionarse con los cambios ocurridos en los saldos de las cuentas del activo fijo. Deben considerarse, sin excepción, los cambios efectivos o pendientes en los productos, así como en la adquisición o desarrollo de nuevas

líneas de explotación y en los métodos de financiación de la explotación del activo fijo.

Las revisiones generales de los cambios en las actividades empresariales han de comprender la revisión de los siguientes puntos:

- Reubicación, venta o desmantelamiento, reales o propuestos, de los principales activos fijos.
- Compromisos importantes de compra, construcción o arrendamiento de activos fijos.
- Modificaciones de los gravámenes que pesan sobre los activos como consecuencia de los nuevos acuerdos y contratos.

La revisión de informes, calendarios de ejecución y registros relativos al activo fijo pueden indicar la existencia de cambios o de tendencias que merecen ser investigados. Análogamente puede hacerse una revisión de las cuentas del mayor general en busca de asientos poco usuales, con el objetivo de definir cuales son las operaciones que merecen atención especial.

También se puede poner de relieve la existencia de áreas que hay que investigar, mediante la comparación de los gastos actuales de mantenimiento, reparación, impuestos sobre el activo fijo y seguros, con las cantidades correspondientes al período anterior, cuando el nivel de dichos gastos se relaciona con los cambios conocidos en los activos y en los niveles y condiciones de las operaciones.

#### **Comprobación de los controles administrativos**

En la presente investigación se ha insistido en la idea de que el propósito de la revisión y evaluación de los controles es determinar si los objetivos de control interno contable se están cumpliendo o no. Los controles administrativos examinados en esta investigación puede apoyar y ayudar a satisfacer dichos objetivos. Si los objetivos de control interno contable se alcanzan, es indiferente que los distintos controles, considerados aisladamente o en grupo, reciban el nombre de controles internos contables o de controles administrativos.

Al realizar una revisión y evaluación con miras a determinar si se están cumpliendo los objetivos de control interno contable, deben examinarse los controles administrativos en la medida precisa para comprender el entorno de control y los modos de operar de la empresa. En unas compañías se optaría por revisar y evaluar la eficacia de estos controles para lograr los objetivos de control establecidos por la dirección en relación con las operaciones del negocio. En otras, la revisión de los controles administrativos se limitará a lo necesario para satisfacer los objetivos del control interno contable.

En uno y otro caso, cuando los controles administrativos son precisos para alcanzar los objetivos de control interno contable, será tan necesaria la comprobación del cumplimiento de estos controles como la verificación de los controles internos contables.

### **Controles detallados de cumplimiento**

Con independencia de la cantidad de información obtenida de la revisión de los procedimientos de control que se supone están en vigor, deben examinarse directamente unas operaciones reales para:

- 1.- Determinar si los controles que se supone que existen se aplican en realidad, y
- 2.- Comparar las operaciones reales con la forma en que se clasifican y resumen en el mayor general.

El alcance de las pruebas de cumplimiento varía según la naturaleza e importancia de las distintas operaciones. La selección de las pruebas más adecuadas a los procedimientos y sistemas objeto de revisión debe hacerse aplicando el criterio del analista.

Las pruebas de cumplimiento que implican una revisión e inspección de la documentación que respalda las operaciones, persiguen normalmente varios objetivos:

- Primero, determinar si las operaciones se procesan o no de acuerdo con los procedimientos establecidos.
- Segundo, determinar si las características de las operaciones reales se ajustan a las autorizadas por la dirección.
- Tercero, determinar si ha habido o no, cambios en las operaciones de la empresa sin las correspondientes modificaciones en los procedimientos de control interno contable o en la clasificación de las cuentas.

A continuación se relacionan los tipos de pruebas detalladas que hay que considerar en relación con las operaciones relativas a los activos fijos. El número y el tipo de procedimientos que debe comprender cada comprobación dependerá de las características del sistema empleado por la empresa para procesar y registrar las operaciones relativas al activo fijo.

### **Comprobación de las cuentas de activo fijo**

Las comprobaciones específicas del cumplimiento de los procedimientos y sistemas de control interno relativas a las cuentas de activo fijo pueden incluir las siguientes:

- Comprobar la conciliación de las cuentas auxiliares del activo fijo con las cuentas del mayor general.

- Cotejar los asientos de las cuentas de activo fijo con los documentos originales.
- Comprobar la existencia de los derechos de propiedad inspeccionando los documentos legales y de otro tipo ( por ejemplo, escrituras, pólizas de seguro, recibos de contribuciones, etc.)
- Comprobar la existencia física y el uso continuo, inspeccionando las partidas de activo fijo. Además de seleccionar algunas partidas para su inspección en los registros de activo fijo, seleccionar otras partidas durante la inspección física, para contrastarlas con dichos registros.
- Si los cálculos de depreciación se hacen sobre las partidas individuales:
  - ▶ Comprobar la exactitud de los cálculos y las cantidades totales.
  - ▶ Comprobar la exactitud de la distribución de las cantidades que figuran en la cuenta de gastos de depreciación.
  - ▶ Cotejar los asientos de depreciación con las correspondientes cuentas del mayor general.

Al comprobar la razonabilidad y coherencia de los métodos de depreciación, el analista debe estar alerta a posibles cambios en los métodos utilizados ( por ejemplo, el método de depreciación acelerada al de depreciación lineal ) y en su aplicación ( por ejemplo , de los tipos de depreciación por partida a los tipos generales o compuestos ).

Si existen diferencias entre los métodos de depreciación contable y fiscal, quizás sea necesario comprobar las bases imponibles, así como los cálculos y totales globales de la depreciación fiscal, cuando se revisa la contabilidad de impuestos.

### **Comprobación de las aplicaciones y enajenaciones del activo fijo**

La comprobación de las aplicaciones y enajenaciones del activo fijo puede incluir:

- ▶ El examen de la documentación justificativa de algunos proyectos escogidos para comprobar el cumplimiento de los procedimientos de propuesta, evaluación y aprobación.
- ▶ El examen de los contratos, facturas, títulos de propiedad, liquidaciones de mano de obra y materiales y otros documentos que justifican la recepción y el pago de las partidas compradas.
- ▶ El examen de los contratos de arrendamiento, etc; relacionados con la explotación del activo fijo para determinar si las cantidades correspondientes están debidamente

- registradas, y si la información reflejada en los estados financieros es exacta y completa.
- ▶ La inspección de los registros de costos de proyectos y la comprobación de los cargos por mano de obra, materiales y gastos generales de fabricación, respecto de las partidas fabricadas por la empresa.
  - ▶ El examen de las instalaciones y del equipo comprados, arrendados o fabricados.
  - ▶ La revisión de los registros contables correspondientes a la retirada, eliminación o cualquier otra forma de disposición del activo fijo.
  - ▶ El examen de los contratos, las facturas de venta y las autorizaciones que justifican los ingresos procedentes de la venta de activos.

### **Comprobación de partidas de activo fijo que no figuran en el balance**

Para determinar la exactitud de la contabilización del activo fijo en uso que no figura en el balance, deben considerarse las siguientes fases de comprobación:

Obtener resúmenes del activo fijo en uso que no esté registrado en las cuentas de activo fijo.

Examinar los contratos de arrendamiento, alquiler, etc; correspondientes al uso de tales activos fijos.

Examinar los contratos para determinar si alguno de ellos debe ser registrado en las cuentas como equivalente de las operaciones de compra.

Comprobar los informes de los arrendamientos simples, para ver si es exacta y completa la información en los estados financieros.

### **Informe de resumen**

Concluida la revisión de los controles y las correspondientes comprobaciones de cumplimiento, el analista debe resumir sus conclusiones sobre la adecuación de los controles internos contables. Como resultado de la revisión que hacen a efectos de su auditoría, los auditores independientes suelen facilitar a la dirección un informe, y las normas profesionales les obligan a informar sobre cualquier debilidad importante que hayan encontrado. Los auditores internos ( o cualesquiera otros analistas ) deberían, comunicar sus recomendaciones a la dirección y pronunciarse sobre si los controles en vigor cumplen o no los objetivos de control interno contable de la dirección.

## **CAPITULO IV SUGERENCIAS PARA MEJORAR EL CONTROL INTERNO DE LAS EMPRESAS**

Al estudiar y evaluar la estructura del sistema de control interno, estamos en condiciones de obtener y conocer un cúmulo de información sumamente valiosa que nos permite analizarla y evaluarla para concluir finalmente acerca de su bondad. De este análisis se deben obtener todas aquellas recomendaciones que servirán a la administración de la empresa para mejorar su estructura del control interno y sus procedimientos de contabilidad.

Por lo tanto, el auditor tiene herramientas muy valiosas que debe hacer llegar a su cliente y que generalmente el cliente agradece en forma muy significativa, que aprecia de verdad.

La forma de hacerlas llegar, dependerá de las circunstancias particulares de cada caso, como son:

- a) La importancia de la sugerencia.
- b) El nivel del ejecutivo de la empresa y en su caso, el Consejo de Administración.
- c) Los objetivos específicos del trabajo realizado.
- d) El cliente que contrató la auditoría.
- e) Las relaciones existentes con los ejecutivos de la empresa., dicho informe, escrito, debe presentarse y comentarse primero, en borrador, con el propósito de concluir acerca de su razonabilidad y si lo sugerido es, efectivamente práctico para la empresa en cuestión.

Las sugerencias que a continuación se mencionan, resúmen aquellas relacionadas con la estructura del sistema de control interno, con los procedimientos de contabilidad y asuntos relacionados de empresas mexicanas, observaciones y sugerencias que con mayor frecuencia se presentan.

Para el mejor y claro entendimiento de lo que se presenta en esta sección, debe considerarse, además, lo siguiente:

- a) Que las sugerencias aplicables a determinados negocios, empresas o entidades, no necesariamente son aplicables a otros, debido a sus diferentes características.
- b) Cada observación o deficiencia a la estructura del sistema de control interno, deberá ser estudiada, evaluada y concluida en cada caso y por lo tanto, la sugerencia deberá adaptarse a dichas circunstancias.
- c) La forma que deberán expresarse dichas sugerencias o recomendaciones, será distinta considerando las características del trabajo realizado.
- d) Para que una sugerencia tenga mayor impacto deberá contemplar:

- La ( s ) causa ( s ) que originó ( aron ) el problema.
- Los efectos financieros y de otra índole que resulten, como consecuencia del problema.
- La ( s ) sugerencia ( s ) o alternativa ( s ), en su caso, para solucionar la situación presente.

A continuación se describen algunas sugerencias generales que se podrían llevar a cabo en las empresas mexicanas, aunque cabe aclarar que no todas se aplicarían, ya que cada empresa tiene sus propias políticas de operación.

### **1.- Implantar un sistema para la identificación de los activos**

Es conveniente que la compañía implante un sistema de claves para identificar los activos de su propiedad. El adherir pequeñas placas metálicas a cada bien, con el número que les corresponda, referenciándolo a la tarjeta o registro de control que obre en contabilidad será suficiente para lograr una rápida y adecuada identificación del activo fijo correspondiente.

### **2.- Asignación de claves o números de identificación a los bienes del activo e inventarios físicos periódicos**

Se sugiere la conveniencia de que se asignen claves o números a todos los bienes del activo fijo, con el objeto de facilitar su identificación y establecer un mejor control. Asimismo, sería conveniente que en forma periódica, probablemente una vez al año, se practiquen inventarios físicos de estos bienes, los cuales deberán compararse con los registros respectivos, debiéndose aclarar y ajustar las diferencias determinadas.

### **3.- Registros auxiliares detallados en forma individual**

Se sugiere se implante el uso de registros auxiliares detallados en forma individual a través del computador, y que éstos permitan una rápida identificación y localización de los diferentes activos fijos. Los citados registros pueden mostrar lo siguiente:

- Fecha de adquisición.
- Descripción del bien.
- Proveedor.
- Costo de adquisición.
- Valor actualizado.
- Localización.
- Responsable.

- Método de depreciación.
- Tasa.
- Depreciación acumulada histórica y actualizada.
- Fecha en que quedará completamente depreciada.
- Número de identificación.

Estos registros deben ser verificados periódicamente con los saldos de las cuentas de mayor o de control que se tengan establecidas para cada grupo de activo.

#### **4.- Establecer un límite mínimo de erogaciones capitalizables**

Se sugiere se establezca un límite como importe mínimo para erogaciones que deban contabilizarse como activo fijo sujetas a depreciación y registrar directamente en resultados todas las adquisiciones que no lleguen a dicho límite, ya que se observe que no existe una política que marque esta situación.

#### **5.- El resguardo de la documentación relativa a la adquisición de equipo de importación debe mejorarse**

Su sugiere contar con expedientes individuales para cada compra de maquinaria de importación, en los que se deberá incluir el pedido y condiciones del proveedor, factura, pedimento de importación aduanal consignando los impuestos ad valorem, i.v.a. y cuota al millar pagados, gastos aduanales, seguros, gastos de transporte, y otros que en su caso existan, a fin de mejorar el control interno y facilitar el manejo de la documentación y archivo., asimismo deberá elaborarse una hoja-resumen que acumule los citados conceptos. Se recomienda, además, que una fotocopia de los citados documentos, y de la hoja-resumen sugerida se anexe a la póliza de contabilidad correspondiente.

#### **6.- Deben localizarse las escrituras que amparan la propiedad de algunos terrenos**

Durante la revisión a la cuenta de terrenos, se observe que se encuentran extraviadas las escrituras que amparan los terrenos donde se encuentran ubicadas las plantas de la compañía.

Consideramos urgente su pronta localización o en su caso, obtener copias certificadas por notario, y de este modo evitar posibles problemas de tipo legal, asimismo se observe que no se cuenta con títulos de propiedad de los edificios, por lo que se recomienda agilizar los trámites para obtenerlos a la brevedad posible.

### **7.- El departamento de contabilidad debe estar informado con oportunidad de los retiros de activo fijo**

Se observo que la compañía no tiene implantado un procedimiento adecuado para que el departamento de contabilidad esté informado inmediatamente de cualquier equipo o maquinaria que sea retirado o dado de baja. Sugerimos se implante un procedimiento, por medio del cual se informe a contabilidad, por escrito del activo que ha sido retirado, y de esta manera se elaboren en forma inmediata, los asientos contables necesarios.

### **8.- Control de las propiedades y equipo**

Según se observa en las pruebas de auditoría realizadas, no se cuenta con un control adecuado de las propiedades y equipo adquiridos; asimismo. no se localizó parte de la documentación de respaldo correspondiente.

En vista de la importancia de los valores referidos a este rubro, recomendamos establecer controles adecuados al respecto, incluyendo lo siguiente:

a) Preparar bases de datos y listados analíticos que incluyan todas las propiedades y equipo de la empresa indicando descripción, fecha de adquisición, costo, valor actualizado, número de identificación, localización y proveedor.

b) Integrar expedientes que contengan las facturas originales de todas las propiedades y equipo, clasificadas según las cuentas de contabilidad en que estén registradas.

En los casos de equipo importado, deberá existir un expediente para cada bien.

c) Practicar inicialmente, un inventario físico total de los bienes, comparar con los listados analíticos y las facturas de compra, investigar diferencias, proponer ajustes y concluir.

d) Asignar responsables de los diferentes activos fijos por departamento o secciones, firmando resguardos por escrito de cada bien.

e) Calcular la depreciación anual y acumulada de cada bien sobre su costo de adquisición y su actualización.

f) Posteriormente practicar inventarios físicos una vez al año, ajustando al mismo tiempo las bases de datos y registros.

### **9.- El Control interno del activo fijo debe mejorarse**

A continuación se indican algunos puntos que deben mejorarse en relación con las propiedades y equipos de la compañía.

a) Conviene contar con bases de datos y auxiliares que permitan una fácil identificación y localización de los activos fijos; estos registros deberán mostrar lo siguiente:

- Fecha de adquisición.
- Descripción del bien.
- Costo de adquisición.
- Valor actualizado.
- Proveedor.
- Ubicación.
- Método de depreciación y tasa.
- Clave o número de identificación.
- Depreciación anual y acumulada en base histórica y acumulada.
- Fecha de baja.
- Fecha en que estará totalmente depreciado cada bien.

b) Como complemento al punto anterior, sugerimos que la suma de los auxiliares de activo fijo se compare cada tres meses con el mayor, a fin de facilitar la localización de errores y proceder a su corrección.

c) La maquinaria y el mobiliario de la compañía, no se tienen controlados físicamente por medio de numeración o codificación. Se sugiere que a todos los bienes se les asignen un número al momento de su adquisición, el cual deberá colocarse en lugar visible mediante placa metálica.

d) Es recomendable además, efectuar recuentos periódicos del activo fijo de la empresa. Esta función deberá quedar a cargo de una persona independiente al registro de los bienes.

e) Es conveniente que la documentación original que ampara las adquisiciones de los activos fijos, sea archivada por separado con el objeto de mantener un mejor control sobre la misma y evitar la posibilidad de que sea extraviada o destruida si se anexa a las pólizas respectivas.

#### **10.- Archivo de comprobantes de activo fijo**

Se observó que el archivo correspondiente a las facturas, pedido, fletes e impuestos de importación, en su caso, se encuentran en forma desordenada pues no se conservan los documentos citados bajo ningún sistema de orden, por lo que se recomienda que a la brevedad se corrija esta situación ordenando esta parte del archivo en forma debida.

### **11.- Obras en proceso**

En el transcurso de nuestra revisión observamos que no se traspasan a edificios los saldos de las cuentas de las construcciones que estuvieron en proceso pero que ya fueron terminadas, por lo que sugerimos que en todos los casos se hagan los traspasos oportunamente y particularmente al cierre del ejercicio, conforme se obtengan las actas de recepción de obra.

### **12.- Falta de identificación de activos**

Se determinaron importantes problemas de control del equipo industrial y de mobiliario y equipo pues existe confusión entre ambos y no ha sido posible su identificación precisa y comparación con los registros contables para poder determinar las diferencias que seguramente existen y ajustar lo procedente.

Esta situación ha traído como resultado que tampoco es posible determinar si la depreciación de ambos activos es correcta, por lo que se sugiere se practique un inventario físico total, se compare con registros; se intente localizar los comprobantes originales y así poder concluir sobre este importante asunto, así como suspender esta práctica y controlar debidamente los bienes de acuerdo a su naturaleza.

### **13.- Autorización de adquisiciones**

La compañía no elabora presupuestos de las adquisiciones en que piensa incurrir durante el curso del ejercicio y las autorizaciones se obtienen una vez que ya se adquirieron determinados bienes. las adquisiciones del ejercicio importaron NS\$----- por lo que nos permitimos sugerir que al inicio del ejercicio, en su caso durante el mismo, pero con la debida oportunidad, se cuente con las autorizaciones correspondientes y se programen las adquisiciones conforme al flujo de efectivo que se espera generar, y que dicha autorización este debidamente respaldada con pedidos de autorización, documentación comprobatoria y utilización determinada, por lo que sugerimos que esta práctica se siga invariablemente.

### **14.- Control de las propiedades y equipo**

Durante el ejercicio, la compañía tomó un inventario físico de todas las propiedades y equipo. Los resultados de dicho inventario se relacionaron en hojas destinadas para este proposito, sin embargo, la continuación de este trabajo no se ha efectuado pues hasta la fecha sólo se han comparado con los valores registrados en la contabilidad por lo que se sugiere que el trabajo que

ya se tiene no se desperdicie y por lo tanto se concluya con los diferentes pasos que se determinaron en el instructivo.

#### **15.- Actualizar el valor de las propiedades y equipo**

Las adquisiciones del activo fijo han sido registradas en la contabilidad sobre la base de costo histórico; sin embargo, como resultado de la inflación de los últimos años, sugerimos que dichos valores se actualicen a través de una evaluación técnica que debería ser llevada a cabo por un perito independiente. Este método está aceptado por el boletín B-10 de principios de contabilidad. Una vez seguido lo anterior, las cifras resultantes deberán registrarse en la contabilidad; adicionalmente, deberán actualizarse los valores de las demás partidas no monetarias y determinarse los resultados por posición monetaria y por retención de activos no monetarios en los términos del citado boletín B-10 y por lo tanto los estados financieros a elaborar reflejarían cifras más apegadas a la realidad, o bien actualizar los bienes a través del método de índices nacionales de precios al consumidor los cuales tienen la inconveniencia de que no siempre son representativos del valor del bien respectivo.

#### **16.- Los activos fijos de la compañía deben estar asegurados**

Es necesario que a la brevedad se contraten los seguros adecuados que cubran posibles siniestros de los activos fijos de la compañía.

Lo señalado debe lograrse consultando con expertos en esta materia, que independientemente de sugerir lo apropiado para esta clase de activos, deberán señalar lo procedente para los demás bienes de la compañía.

En paralelo a lo comentado, sugerimos que un funcionario tenga la responsabilidad directa de lo siguiente:

- Vigilar que las pólizas correspondientes se renueven con la oportunidad debida.
- Que la compañía cumpla con las obligaciones que imponen las pólizas.
- Que se actualicen los seguros contratados al existir cambios en las condiciones de los activos.
- Que la cobertura siempre sea suficiente de acuerdo al valor actualizado de los bienes.

#### **17.- Las relaciones de activo fijo y depreciación, deben compararse periódicamente con los saldos del libro mayor**

Con el objeto de investigar, aclarar y corregir diferencias entre el total de las relaciones de activo fijo y depreciación, con los saldos del libro mayor, es conveniente su comparación periódica.

Es recomendable también, que las correcciones y ajustes, en su caso, se lleven a cabo durante el curso del ejercicio y no esperarse al fin del año.

#### **18.- Autorización de ventas de activo fijo**

Como resultado de la investigación que se efectuó al control interno y particularmente en movimientos de activos, pudimos determinar que existen aspectos que pueden mejorarse, como en el caso de ventas de activos que no se encuentran autorizadas por el funcionario responsable y que además no se canceló debidamente la depreciación acumulada. La Contraloría debe intervenir a efecto de determinar por qué razón ocurrieron estas desviaciones a políticas y procedimientos de control interno existentes.

#### **19.- Debe definirse cuál es el activo fijo retirado o fuera de uso**

Por pláticas sostenidas con los funcionarios de la compañía y en base a la observación de los inventarios físicos de mercancías, notamos equipo fuera de uso y en otros casos abandonado, sobre el cual me permito sugerir se precise cuál es el equipo total que se encuentra en estas condiciones y tomar la acción procedente. Debe considerarse que por ahora estos activos representan una inversión improductiva, asimismo se recomienda discutir con funcionarios de la compañía su venta o baja a fin de no tener inversiones improductivas en la empresa.

#### **20.- Falta de control de los bienes**

La empresa no practica recuentos físicos de sus bienes y no tiene controlados aquellos de fácil sustracción, como es el caso de las herramientas.

Por lo señalado recomendamos que a la brevedad se lleve a cabo un recuento físico de aquellos activos de mayor importe y de los de fácil sustracción y se obtengan respuestas de quienes los usan.

Asimismo, observamos que no existen auxiliares detallados que correspondan a los activos fijos y por tanto no se tienen elementos que permitan determinar aquellos activos totalmente depreciados, dañados o abandonados, etc., por lo que se recomienda su implantación, a la brevedad.

**21.- Conveniencia de modificar las tasa de depreciación**

Al estudiar si las tasas que se utilizan para aplicar la depreciación anual son las adecuadas, consideramos que las correspondientes a algunos activos son adecuadas. Sin embargo es posible que la tasa de depreciación aplicable al equipo de oficina debe modificarse, pues en opinión del responsable, la vida útil de ese equipo es considerablemente menor a diez años por lo que se sugiere la opinión de un técnico a efecto de concluir sobre la depreciación conveniente en dicho equipo.

**22.- Los expedientes que guardan la documentación del equipo de transporte deben estar completos**

Al efectuar nuestra revisión a las adiciones del equipo de transporte, observamos que en varios casos no existe la documentación como es el caso de tres automóviles marca v.w. adquiridos el año anterior, por lo que recomendamos obtener dicha documentación a la brevedad, considerando desde luego la necesidad de solicitar duplicados.

Asimismo, no nos fue proporcionada la factura original que ampara la adquisición de la maquina makua, cuyo costo ascendió a N\$----- y fue adquirida a la empresa YZ,S.A. por lo que sugerimos que a la brevedad se obtenga un duplicado de la factura que deberá solicitarse al proveedor.

**23.- Las compras de activo fijo deben registrarse cuando se conocen y no cuando se pagan**

Durante nuestra revisión al activo fijo, determinamos que existen adquisiciones cuya documentación comprobatoria corresponde al ejercicio anterior, en el cual debieron registrarse, sin embargo dichas compras se registraron hasta el presente ejercicio una vez que se liquidaron, por lo que se recomienda que el registro contable invariablemente debe efectuarse con la oportunidad que señala la documentación original.

Desde luego para conseguir lo sugerido, el departamento de contabilidad debe estar completa, oportuna y permanentemente informado de las adquisiciones que se realicen.

**24.- Las facturas que amparan las inversiones del activo fijo, deben estar a nombre de la compañía**

Pudimos observar que existe una factura que ampara una parte del equipo de oficina, la cual se

encuentra a nombre de la empresa XUJZ, S.A. debiéndose encontrar a nombre de la compañía o en su caso debidamente endosada, razón por la que sugerimos a la brevedad se corrija.

Cabe mencionar que este equipo tiene un valor por la cantidad de NS----- y que atendiendo a este grupo, dicho importe es considerable, imposibilitándose su deducción fiscal a través de la depreciación correspondiente.

#### **25.- Deben tenerse comprobantes originales por todas las compras de activos fijos**

No se ha dado la importancia que en nuestro concepto tiene, el hecho de que en todos los casos se obtengan facturas originales, con los requisitos fiscales correspondientes para todas las adquisiciones de activos fijos.

Por la importancia de este aspecto, y su impacto en base del impuesto a determinarse debido a la depreciación registrada, es conveniente recabar cuanto antes la documentación correspondiente.

#### **26.- Detalle de activos totalmente depreciados**

La empresa debe tener controlados los activos fijos totalmente depreciados, llevando el correspondiente detalle de dichos activos. En todo caso, si estos bienes continúan en uso, debe reconsiderarse su valor actualizado neto y nueva tasa de depreciación según una nueva estimación de su vida probable y de su valor de desecho.

Con lo anterior, los valores netos de libros de todos los activos y por lo tanto la depreciación anual y acumulada estaría actualizada y controlada.

#### **27.- Archivo de comprobantes en expedientes por separado**

Observamos que los comprobantes originales por adquisición de activos fijos, se adjuntan a las pólizas de contabilidad respectivas por lo que se sugiere que las facturas y comprobantes originales por las adquisiciones, se archiven en expedientes por separado para mayor seguridad y control; en las pólizas de egresos deberá quedar sólo una fotocopia.

#### **28.- Debe seguirse una política consistente en cuanto al incremento y cancelación de la depreciación acumulada**

Observamos que la compañía sigue la política de calcular la depreciación de los bienes que se adquieren, sobre el saldo final de la cuenta a fin de mes, sin embargo, cuando dichos bienes se dan de baja, se calcula su depreciación tomando en cuenta los días en que fue utilizado el bien, o

viceversa en algunos casos, originando excesos o faltantes en la depreciación acumulada, por lo que recomendamos se siga una política consistente en cuanto al incremento y cancelación de la depreciación.

**30.- Debe responsabilizarse a cada empleado de los bienes bajo su custodia**

Es conveniente ejercer un control estricto de los activos que tiene a su servicio cada empleado. Recomendamos que cada uno de ellos se responsabilice del mobiliario y equipo a su servicio. Podría obtenerse la firma de la persona que los recibe en la tarjeta auxiliar de cada bien.

**31.- Debe quedar evidencia del proceso de selección de los proveedores de equipos**

Debido a que las adquisiciones de equipos generalmente significan erogaciones de importancia, los pedidos son autorizados por el Director General de la Compañía. Sin embargo, es recomendable que con objeto de que la decisión en cuanto a marca, modelo, proveedor y condiciones quede debidamente sustentada, se guarden en los archivos los antecedentes del caso, como por ejemplo:

- Estudios que demuestren la necesidad o conveniencia de efectuar la inversión (costo-beneficio).
- Cotizaciones de diversos proveedores.
- Análisis de alternativas o modalidades de la adquisición, incluyendo fuentes de financiamiento, arrendamiento, respaldo en servicio de mantenimiento y refacciones, condiciones de crédito descuentos, etc.

Esto podría implantarse para aquellas adiciones de bienes que supongan un desembolso superior a un límite que puede establecerse según juzgue conveniente el Consejo de Administración.

**32.- En todos los casos deben prepararse órdenes de compra por las adquisiciones de activo fijo**

Sólo eventualmente se elaboran órdenes de compra por las adquisiciones que se realizan en el ejercicio, por lo que recomendamos se elaboren dichas órdenes para cada compra y se hagan autorizar por el funcionario correspondiente.

**33.- Registro adecuado del activo adquirido en arrendamiento financiero**

Es conveniente que la compañía tenga especial cuidado en el registro de los activos adquiridos en

arrendamiento financiero, contabilizándolos conforme a lo dispuesto por el boletín D-5 de principios de contabilidad, y asimismo atienda las disposiciones de la Ley del ISR, ya que observamos que un equipo de transporte adquirido en arrendamiento financiero contabilizado erróneamente, trajo como consecuencias que no pudiera hacerse deducible fiscalmente la depreciación durante dos años, además de los problemas que ocasiona una inadecuada aplicación.

#### **34.- Activo fijo en poder de terceros**

Observamos que el equipo (Z) se encuentra en poder de la compañía X,S.A.; activo que se encuentra arrendado, sin embargo no existe ninguna evidencia que respalde tanto la salida del equipo como las operaciones del arrendamiento por lo que se sugiere se regularice documentalmente lo comentado.

#### **35.- Facturación por ventas de activos fijos**

Observamos que en los casos de ventas de activos fijos, propiedad de la compañía, únicamente se endosan las facturas originales, procedimiento se sugiere evitar por lo que se recomienda que en todos los casos se expidan facturas comunes, lo cual además es una obligación establecida por la Ley del ISR.

#### **36.- Sugerimos vigilar el cumplimiento de requisitos por las adquisiciones**

Debido a que se observó que algunas adquisiciones sin evidencia de autorización por parte del funcionario correspondiente o sin orden de compra debidamente autorizada, así como algunas facturas sin todos los requisitos fiscales, se adquirieron, se sugiere vigilar estrechamente que las adquisiciones en todos los casos reúnan estos requisitos.

#### **37.- Resguardo de los vehículos en servicio**

No se tienen los resguardos de cada vehículo que utiliza el personal de la compañía, por lo que se sugiere elaborar un resguardo de los vehículos proporcionados a los funcionarios y que se archiven en los expedientes correspondientes.

Asimismo, se sugiere también se cumpla con la obligación fiscal de llevar una bitácora con la siguiente información:

- Kilometraje recorrido.

- Litros de gasolina por kilometro.
- Fechas de mantenimiento y servicio.

Esta información podría proporcionarla el computador la cual serviría para controlar físicamente el vehículo así como su buen estado y funcionamiento, para lo cual es necesario mantener actualizadas estas bitácoras.

### **38.- Es conveniente que se registre adecuadamente la cuenta de equipo en tránsito**

En el transcurso de nuestra revisión pudimos observar que no se está registrando adecuadamente esta cuenta, ya que detectamos algunas fallas que se indican a continuación:

- Los impuestos de importación no se habían incorporado al costo del activo, siendo que ésta ya se encontraba en el almacén.
- Observamos que se usa un tipo de cambio distinto al de la carta de crédito ya que se aplica el tipo de cambio de la fecha en que se llega al almacén, ocasionando que se genere un resultado en cambios erróneo.

Por lo tanto sugerimos que haya mayor comunicación entre el departamento de contabilidad y el de recursos materiales para evitar que se siga incurriendo en los mismos errores.

### **39.- Adquisiciones de activo fijo mal contabilizadas**

La compañía registró como equipos especiales ( equipo de cómputo ), un conmutador y extensiones, así como también, en la cuenta de mobiliario y equipo de oficina, la compra de bienes que deben ser considerados como equipos de cómputo, lo que provocó diferencias en los cálculos de la depreciación registrada ya que estos bienes se deprecian a tasas diferentes.

Es conveniente que el personal asignado para el registro de estas operaciones tome en cuenta las características de los bienes de acuerdo a lo que establece la Ley del ISR, con el fin de evitar registros erróneos dentro de la información de la compañía; asimismo debe calcularse su depreciación para fines contables considerando su vida útil probable.

### **40.- Es necesario un mayor control en los registros de activos fijos**

La compañía no registra como parte del costo de los bienes adquiridos, los gastos en los que se incurren para poder tener en funcionamiento dichos bienes, tales como gastos por apertura de cuenta, fletes, impuestos diversos a excepción del IVA, etc.,

Atendiendo a principios de contabilidad generalmente aceptados, el costo de los bienes se integra

por el precio pagado y todos aquellos gastos que sean necesarios para tener el activo en las condiciones y lugar necesarios para su funcionamiento.

**41.- Las operaciones deben registrarse en el período que les corresponde, a fin de evitar ajustes posteriores**

Durante nuestra revisión al rubro del activo fijo, pudimos observar que la compañía no registro la baja del automóvil que se vendió en agosto de 199X, por lo que se propuso un ajuste en la auditoría del ejercicio anterior. Sugerimos se tome en consideración que los ajustes de auditoría aceptados por la compañía se deben registrar en la contabilidad en el período al que corresponden. Asimismo, se recomienda tener mayor atención a los controles contables con la finalidad de presentar la información actualizada y confiable.

**42.- Los automóviles utilitarios deben reunir los requisitos fiscales**

No todos los automóviles utilitarios de la compañía cuentan con los requisitos establecidos en la Ley del ISR.

Con el objeto de evitar problemas de deducibilidad es necesario que los automóviles utilitarios reúnan los siguientes requisitos:

- Se destinen exclusivamente al transporte de bienes o prestación de servicios relacionados con la actividad de la empresa.
- No deben estar asignados a una persona en particular.
- Todas las unidades deben tener un mismo color distintivo y ostentar en ambas puertas delanteras el emblema o logotipo del contribuyente.
- No deben permanecer después del horario de labores fuera del lugar específicamente designado para tal efecto.

**43.- Mayor cuidado en el cálculo de la reexpresión del activo fijo**

Al revisar los cálculos hechos por los funcionarios y empleados del departamento de contabilidad observamos importantes deficiencias en la determinación de los activos actualizados, por lo que nos permitimos sugerir se sigan los lineamientos establecidos por el boletín B-10 de PCGA emitido por el IMCP.

Probablemente al asistir a un curso de capacitación del tema, fortalecerá los conocimientos y aplicación práctica de los responsables de la información financiera.

#### **44.- Sugerimos que la compañía tenga cartas de resguardo**

La compañía no cuenta con cartas de resguardo de los activos fijos que tiene para uso de sus funcionarios y empleados; al respecto sugerimos que cuando se entregue un vehículo o cualquier otro bien del activo fijo, la persona que lo recibe firme de conformidad respecto a las condiciones en que los recibe así como la responsabilidad de velar por el adecuado uso de estos.

#### **45.- El control sobre los anticipos entregados a las oficinas para compras de activo fijo debe mejorarse**

Observamos que en algunas ocasiones las adiciones de equipo no se registran oportunamente; específicamente una copiadora xerox, factura 0001 de fecha 19 de marzo de 199X.

Lo anterior obedeció a la falta de control que se tiene en los anticipos entregados y recibidos en las oficinas diversas de la compañía por lo que se sugiere se establezcan mejores controles para los anticipos otorgados para la adquisición de bienes y que éstos sean comprobados oportunamente.

#### **46.- Venta de equipo de transporte a precio de mercado**

Pudimos detectar que algunas de las ventas de equipo de transporte se han realizado a precios muy inferiores a los de mercado; cabe recordar que la compañía podría hacerse acreedora a sanciones por parte de la SHCP, tal como lo estipula la Ley del ISR. Recomendamos se evite esta situación en lo futuro. A manera de ejemplo citamos la venta del automóvil vw modelo 1990 que tuvo un costo de NS 15,000 y que fue vendido con la factura No. 999 en NS 10,000 en mayo de 199X.

#### **47.- Control y archivo de facturas por adiciones al activo fijo**

Durante nuestra revisión, pudimos observar que las facturas originales correspondientes a las máquinas A y B, se encontraban extraviadas, debiéndose encontrar en su expediente. Esta situación trajo como consecuencia pérdida de tiempo del encargado del archivo y de algunas personas del departamento de contabilidad que se dedicaron a localizar las mencionadas facturas que posteriormente fueron localizadas.

Por la situación señalada nos permitimos recomendar:

Las facturas correspondientes a las adquisiciones de activos fijos, deben guardarse en expedientes independientes de las pólizas de contabilidad. Estos expedientes, deben estar bajo custodia del contratador.

Una fotocopia de cada factura debe adjuntarse a la póliza de contabilidad y debe anotarse el lugar donde se encuentra su original.

Tratándose de equipo importado, deberá abrirse un expediente por cada importación, que deberá contener el papel donde se anote todo el detalle de dicha compra, como el costo de factura, fletes, derechos de importación, fracción arancelaria, etc., e incluir copia de los expedientes de importación aduanal que les corresponda, pues los originales deben guardarse en un consecutivo, en el archivo correspondiente.

#### **48.- Activos abandonados o retirados**

Al presenciar los inventarios físicos de mercancías, observamos que las máquinas A y B, se encuentran sin utilizarse. Al investigar con el jefe del departamento el tiempo que tiene sin usarse y las causas, nos informó que este equipo se encuentra en buen estado pero que las refacciones no se han podido conseguir.

El equipo referido tuvo un costo de adquisición de N\$ 50,000, cifra importante por lo que se recomienda que a la brevedad se resuelva este problema que afecta en forma directa a la producción y que de no obtenerse las refacciones faltantes, exista otra opción, como pudiera ser la sustitución de estas máquinas pues según tenemos entendido afectan en forma importante a la operación y marcha de la empresa.

#### **49.- Reemplazo de activos fijos**

Un número importante de las adiciones habidas en el ejercicio corresponden a equipos que han sido reemplazados; sin embargo no existe una relación específica que indique aquellos activos que fueron reemplazados, así como tampoco encontramos evidencia de la cancelación de la depreciación de dicho equipo, situación que trajo como consecuencia un considerable trabajo a cargo del departamento de contabilidad por lo que nos permitimos sugerir que estas situaciones se eviten y de esta manera, se controlen los activos reemplazados, se den de baja y se conozca con precisión cuáles son los nuevos activos.

#### **50.- Activos dados en garantía**

En nuestras investigaciones respecto a activos fijos dados en garantía, comentamos con algunos funcionarios de la empresa, dicha situación, asimismo revisamos las actas de Consejo de Administración y de asamblea de accionistas, y no detectamos la posibilidad de que existieran

algunos activos dados en garantía, sin embargo al comentar esta posibilidad con el encargado del activo fijo, nos informó que los activos se encuentran dados en garantía como consecuencia de los créditos obtenidos del banco XYZ, S.A., situación que se pudo comprobar.

Sugerimos que operaciones como las apuntadas se hagan del conocimiento de los funcionarios directamente responsables del registro y contabilización de las operaciones. Asimismo, observamos que estas operaciones no fueron autorizadas en su origen por los funcionarios respectivos.

#### **51.- Separación de funciones y delimitación de responsabilidades, base para un buen control**

Consideramos que las funciones de compra, venta, guarda y registro contable de los activos fijos no se encuentran adecuadamente separadas ni por lo que se refiere a las personas ni en las funciones correspondientes, razón por la que sugerimos que dichas funciones sean estudiadas y reasignadas dentro del personal administrativo de la compañía.

Probablemente el señor Juanito Pérez, podría responsabilizarse de las compras y ventas de los activos fijos, operaciones siempre autorizadas previamente por el Director de Finanzas y Administración.

Las funciones correspondientes a custodia y responsabilidad de los activos fijos podrían estar a cargo del señor Eustaquio González, quien deberá informar por lo menos dos o tres veces al año, acerca de las condiciones y localización física de los activos fijos.

El registro contable de los movimientos de activo fijo debe seguir a cargo del señor Armando Medina, contador responsable del activo fijo de la compañía.

#### **52.- Se deben clasificar adecuadamente los activos**

Dentro de la cuenta " inmuebles " se registran adquisiciones de equipo que se deprecia al 10%; consideramos que estos equipos y su correspondiente depreciación acumulada deben estar registrados en la cuenta de mobiliario y equipo y no en inmuebles, por lo cual recomendamos que se realice el traspaso correspondiente.

#### **53.- Activo fijo en tránsito**

Consideramos conveniente que la compañía utilice la cuenta " Activo fijo en tránsito ", para el control de la maquinaria y equipo que guarda esas condiciones. En el último ejercicio se

importaron activos significativos.

Recomendamos se utilicen auxiliares para cada importación en los cuales se registren todas las erogaciones aplicables como son el costo de la maquinaria y equipo, impuestos de importación, gastos del agente aduanal, seguros, fletes, gastos de instalación y arranque, etc. Cuando el equipo de importación se reciba, deberá traspasarse a la cuenta definitiva.

#### **54.- Bajas de activo fijo**

Con motivo de la depuración practicada al activo fijo, la compañía dio de baja diversos importes correspondientes a activos inservibles u obsoletos.

Al respecto, no se cumplió con las disposiciones fiscales relativas a que en estas operaciones se debe presentar aviso ante la autoridad correspondiente. Sugerimos que en estas situaciones, aun cuando sean poco frecuentes, se cumplan las disposiciones fiscales.

#### **55.- IVA por acreditar e IVA por pagar en adquisiciones de bienes**

El IVA por acreditar y el IVA por pagar es un renglón que no se afectó correctamente en el caso de adquisiciones de equipos. Es sumamente importante que se mejore el registro contable de estos conceptos, ya que según hemos observado, las declaraciones generalmente no coinciden contra registros contables provocando así múltiples diferencias que es necesario aclarar al final del ejercicio. Al respecto es necesario se coordine adecuadamente a las áreas de tesorería y contabilidad, a fin de que cada mes se obtenga información apegada a la realidad, logrando en consecuencia una mayor certidumbre a las disposiciones fiscales vigentes y evitando la presentación de declaraciones complementarias y pago de recargos y actualizaciones innecesarias.

#### **56.- Intereses por arrendamiento financiero**

La compañía no aplica oportunamente estos conceptos, los cuales inclusive deben ser considerados para efectos de la determinación de la ganancia inflacionaria de las deudas. Es necesario que se adopten mecanismos integrales que permitan asegurar que la contabilidad reconoce adecuadamente todas las operaciones que la empresa realiza.

Como se indicó al principio de esta sección las anteriores recomendaciones no constituye una generalización para las empresas, si no que solo representan algunos casos de recomendaciones que pudieran presentarse en determinadas empresas, ya que cada empresa tiene sus propias políticas de operación.

## **CAPITULO V MODELOS DE PROGRAMAS, CUESTIONARIOS Y CEDULAS DE AUDITORIA APLICABLES AL ACTIVO FIJO TANGIBLE**

Cuando el auditor ha concluido los arreglos correspondientes acerca del trabajo a realizar y ha llevado a cabo el estudio y evaluación del sistema de control interno, se encuentra en condiciones de preparar el programa de auditoria como parte de sus papeles de trabajo.

Dichos programas de auditoria, son indispensables para el buen logro de los objetivos del trabajo encomendado.

Las principales ventajas de contar con un adecuado programa son las siguientes:

1. Ayuda a decidir las diferentes tareas, entre el personal que llevará a cabo la auditoria, en una forma ordenada; definen cuándo deben aplicarse los procedimientos de auditoria, cómo se deben realizar y su oportunidad.
2. Sirven de recordatorio y guía permanentes con lo que se evitan omisiones.
3. Constituyen evidencia del trabajo realizado y del cumplimiento de las normas de auditoria, al concluirse debidamente los procedimientos que señalan.
4. Con su ordenado y cabal cumplimiento se ahorra tiempo y se logra un trabajo más eficiente.
5. Al revisar el cumplimiento de cada fase del programa, se observa con claridad el avance de la auditoria en cada sección.
6. Facilitan la planeación, ejecución, supervisión y conclusión de la auditoria.
7. Sirven de base para la mejor planeación y elaboración del programa de la auditoria del año siguiente.
8. Proporciona una buena oportunidad de contar con la experiencia del personal más capacitado, incluyendo, la del socio, en la planeación del trabajo y en la definición de los alcances de la auditoria.

Es recomendable que los programas se actualicen en base a las circunstancias que se presenten en cada caso. Asimismo se advierte la necesidad de adaptarlos, en atención a los diferentes giros, tamaños, volúmenes, objetivos particulares, controles, etc; de cada empresa.

Por último, es importante recordar que el programa de auditoria, sirve de enlace entre la evaluación del sistema de control interno y procedimientos de contabilidad y de los procedimientos de auditoria que contenga el programa.

**PROGRAMA DE AUDITORIA DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO**  
**ACTIVO FIJO**  
**( MODELO )**

**CLIENTE** \_\_\_\_\_  
**AUDITORIA AL** \_\_\_\_\_

Nota: Este programa debe estar completo antes de que pueda considerarse terminada la auditoria. Es parte integrante de los papeles de trabajo y deben estar contestados todos los puntos conforme se desarrolle cada sección de la auditoria.

**OBJETIVOS DE LA AUDITORIA**                      **Hecho por**                      Ref. papeles de trabajo

1. Comprobar que los bienes del activo fijo sean propiedad de la empresa, que existan físicamente y estén en uso.

\_\_\_\_\_

2. Conocer y mostrar en los estados financieros o bien en notas a los mismos cualquier limitación o gravámen sobre los bienes de activo fijo.

\_\_\_\_\_

3. Que se encuentren correctamente valuados, al costo de adquisición y a su valor actual, y que dicha valuación se apegen a principios de contabilidad generalmente aceptados, en forma consistente al ejercicio anterior.

\_\_\_\_\_

4. Que las adquisiciones habidas durante el ejercicio revisado son inversiones capitalizables y que son propiedades físicas instaladas o construidas, en aptitud de prestar servicio, y que no se han registrado en cuenta de resultados, partidas que debieron capitalizarse.

---

5. Comprobar que el computo de la depreciación histórica y actualizada sean razonables, consistente con el ejercicio anterior y de acuerdo con los métodos aceptados para calcularla.

---

6. Que tanto los costos correspondientes como las respectivas reservas para depreciación para activos retirados, abandonados o que ya no se encuentran en servicio, han sido correctamente dados de baja en la contabilidad.

---

7. Que la depreciación haya sido calculada considerando una estimación técnica de la vida probable de los bienes, conforme a métodos aceptados por los principios de contabilidad generalmente aceptados.

---

8. Que los saldos de las reservas para depreciación, son razonables considerando la vida útil de los activos.

---

9. Que los activos fijos, depreciación acumulada, depreciación cargada a resultados, gravámenes y la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera, se encuentren correctamente presentados y revelados en los estados financieros.

---

## **PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**

### **Trabajo preliminar**

Hecho por    Ref. en papeles de trabajo

---

1. Revise el control interno y los procedimientos de contabilidad de este rubro.

2. Si la compañía utiliza procesamiento electrónico de datos para el registro y control de sus bienes, formule un memorándum descriptivo de sus principales características y determine qué puntos e información podemos utilizar en nuestro trabajo.

---

3. Obtenga o prepare una cédula sumaria de estos activos y su depreciación o amortización acumulada que muestre saldos al principio del año, adiciones, retiros y traspasos hasta la fecha de la

primera visita y saldos a esa fecha.

---

4. Revise las adiciones del período y examine la documentación comprobatoria de las mismas, como facturas, contratos de compras y autorizaciones.

Revise que las adiciones sean partidas capitalizables de acuerdo con las políticas de la compañía y no partidas no capitalizables o gastos de mantenimiento y reparación.

---

5. Investigue si las adiciones son reposiciones y si así es, revise que el activo o activos repuestos se hayan dado de baja en los libros, como se indica a continuación.

La revisión de las adiciones deberá llevarse a cabo con los siguientes alcances:

---

Terrenos \_\_\_\_\_

Edificios \_\_\_\_\_

Maquinaria y equipo \_\_\_\_\_

Equipo de oficina \_\_\_\_\_

Equipo de transporte \_\_\_\_\_

Equipo de computo \_\_\_\_\_

6. Inspeccione físicamente las adiciones revisadas y determine si los activos se encuentran en uso.

---

7. Revise los retiros del período

y compruebe que:

a) Su valor original y depreciación o amortización acumulada (tanto contable como fiscal) hayan sido correctamente determinados.

b) Su venta o baja y precio de venta hayan sido debidamente aprobados y estos últimos no aparezcan excesivamente bajos.

c) La utilidad o pérdida relativas (tanto contable como fiscal) hayan sido correctamente determinadas y, en su caso, registradas.

8. Agrupe todas las deficiencias que observe en el transcurso de esta revisión; además señale situaciones que funcionando en forma aceptable, pueden mejorarse y precise, por tanto, las sugerencias aplicables.

9. Comente con los funcionarios correspondientes las deficiencias y por tanto las sugerencias aplicables a las que se refiere el punto anterior.

10. Una vez concluido el punto 8 anterior elabore el informe de sugerencias.

11. Si se va emitir dictamen fiscal, complete todos los pasos que señala el programa correspondiente

12. Actualice el archivo permanente en lo aplicable y particularmente en lo que se refiere a movimientos mensuales por ejercicio del activo fijo y depreciación, así como en lo que toca a actualización de cifras de estados financieros.

---

13. Compare los saldos actualizados a la fecha de la revisión de la preliminar con los saldos actualizados al fin del año anterior y explique los cambios importantes.

---

14. Investigue si la empresa prepara un presupuesto de las adiciones a efectuar. En su caso revíselo y concluya.

---

15. Haga un recorrido por la planta y observe con detenimiento la cantidad, condiciones y funcionamiento de la maquinaria. Anote aquel equipo que se encuentre sin utilizar, abandonado, roto, deteriorado, o desarmado y comente estas situaciones con el funcionario apropiado; al mismo tiempo, revise y concluya sobre la situación contable de estos activos.

---

16. Comente con el funcionario aplicable, las políticas que se siguen para el registro y control de los activos fijos, adiciones, retiros y traspasos.

---

ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA

17. Obtenga los papeles correspondientes que contengan la evidencia del último inventario físico del activo fijo.

Revise los resultados y concluya.

---

18. Señale en los papeles de trabajo, la fecha del último inventario físico realizado y de los ajustes que resultaron. Investigue si los resultados del inventario fueron informados a la Gerencia, y si los ajustes fueron aprobados por funcionarios autorizados.

---

19. Investigue si se comparan periódicamente los registros auxiliares con los saldos de las cuentas principales y en su caso, revise la evidencia del trabajo realizado o si éste lo realiza el sistema de procesamiento electrónico de datos existente; en su caso, indique en papeles de trabajo, tanto a la fecha de la última comprobación como el resumen de las diferencias habidas.

---

20. Compruebe los trasposos habidos entre cuentas y verifique la documentación soporte, realizando asimismo una inspección física de los bienes.

---

21. Investigue las razones por las que se fijaron las tasas de depreciación vigentes y si se consideraron opiniones técnicas.

---

22. Por las diferencias entre los calculos de la depreciación para fines fiscales y para fines contables, calcule su efecto y determine la necesidad de apearse a la técnica de impuestos diferidos.

---

23. Verifique si la empresa tiene debidamente controlado el activo totalmente depreciado; lleve a cabo pruebas selectivas y concluya.

---

24. Revise los procedimientos, que aplica la empresa para el registro y control de herramientas.

---

25. Estudiar los contratos de arrendamiento de bienes celebrados por la compañía que hayan tenido efecto en el ejercicio y verificar si contienen alguna de las condiciones señaladas en el boletín D-5 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados para ser considerados como arrendamientos capitalizables. En caso afirmativo, compruebe lo siguiente:

a) Que estén debidamente clasificados dentro del rubro de inmuebles, maquinaria y equipo.

---

b) Que estén sujetos a depreciación en forma congruente con otros bienes no arrendados de su misma especie.

---

c) que su valor se haya efectuado -----  
según su valor presente de los pagos  
mínimos determinado según los  
lineamientos del boletín D-5 de PCGA, o  
su valor de mercado, el más bajo de ambos.

d) Que en general la compañía haya  
observado las disposiciones del citado  
boletín D-5 en lo referente a la  
contabilización y presentación en estados  
financieros de los efectos de estos contratos.

26. Verifique la cobertura de los seguros y  
concluya. Elabore el papel de trabajo  
correspondiente.

#### **Trabajo final**

1. Obtenga o complete la cédula sumaria de  
estos activos obtenidos en la primera visita,  
con la misma información por el período  
remanente hasta el final de año.

2. Complete el resumen de las deficiencias  
preparado en la revisión preliminar con  
todas las observaciones detectadas en la  
revisión final, incluyendo aquellas  
situaciones que observó, pueden operar  
mejor. Coméntelas con los funcionarios  
apropiados.

3. Complete la revisión de adiciones y  
retiros como se explica en los pasos  
relativos a la visita inicial, en el caso de que

---

---

---

**Hecho por**    Ref. en papeles de trabajo

---

---

éstos sean de importancia durante el período remanente del año.

---

4. Si se va emitir dictamen fiscal, complete la información obtenida en la revisión preliminar y concluya los puntos aplicables del cuestionario.

---

5. Actualice el archivo permanente en lo correspondiente.

---

6. Revise las partidas registradas en las cuentas de construcción en proceso o equipos en tránsito, a la fecha de cierre del año, y cerciórese que incluyen únicamente partidas aún no recibidas o en proceso de instalación o construcción, que su costo esté determinado en forma completa y correcta y que aún no se encuentran en servicio.

Examine estas partidas físicamente y revise que no existan partidas en tránsito o en proceso antiguas que deban cancelarse.

---

7. Investigue con el funcionario apropiado si existen compromisos para adquirir o construir inmuebles o equipos.

Prepare un memorándum en su caso, sobre este particular.

---

8. Investigue con el funcionario apropiado y por medio de la revisión de transacciones o eventos subsecuentes, lectura de actas, certificados bancarios, contratos, confirmaciones bancarias de saldos, etc; si se encuentran gravados los inmuebles, maquinaria o equipos, para su caso, considerarlo para la preparación del dictamen de estados financieros.

---

9. Investigue si existen bienes propiedad de la compañía en poder de terceros, indique en papeles de trabajo cuáles son éstos y las razones ( por maquilas contratadas, exhibición, consignación, en depósito, etc.). Decida la conveniencia de realizar las siguientes comprobaciones:

- a) Confirmación directa del depositario.
  - b) Examen de documentación comprobatoria.
  - c) Inspección física.
- 
- 
- 

10. Asimismo, investigue si en la compañía existen bienes propiedad de terceros, y verifique la documentación soporte correspondiente u obtenga la confirmación de los propietarios. En su caso, efectúe inspección física de estos bienes y cerciórese de que no estén registrados como bienes propiedad de la compañía.

---

11. Obtenga la integración de maquinaria y equipo en tránsito, y pruebe selectivamente en la revisión de eventos subsecuentes al cierre del ejercicio, que dichos bienes se hayan recibido con posterioridad y que el costo de adquisición haya sido debidamente registrado en el período correspondiente.

---

12. Si no es posible lo anterior, examine la documentación soporte de los registros originales y decida sobre la conveniencia de solicitar la confirmación del proveedor, coordinando esto con el examen de pasivos.

---

13. Verifique si en el período transcurrido entre la fecha a que se realizó la revisión final surtieron efectos nuevos contratos de arrendamiento capitalizables en los términos del boletín D-5 de PCGA y en su caso, aplique los procedimientos mencionados en el punto 25 del trabajo preliminar de este programa.

---

14. Efectúe un cálculo global de la depreciación y amortización por el año, tanto contable como fiscal y cruce el total con la sumaria ( por lo que se refiere a los incrementos del año ) y con las cuentas de resultados correspondientes.

---

Al llevar a cabo este trabajo, juzgue si los

métodos y tasa ( vidas probables estimadas ) utilizadas para calcular la depreciación contable se apega a la realidad y se han utilizado en forma consistente respecto al año anterior.

En caso contrario, determine el efecto del cambio en métodos o vidas probables.

---

15. Determine cualquier diferencia que exista entre la depreciación y amortización contables y fiscales y entre las utilidades o pérdidas contables y fiscales en los retiros y asegúrese que estas han sido debidamente conciliadas para efectos del cómputo de las provisiones para el Impuesto Sobre la Renta y la Participación de Utilidades a los Trabajadores.

---

16. En el caso de que existan inmuebles o equipos arrendados, revise los contratos respectivos y determine su tratamiento y correcto registro en el caso de que se trate de arrendamiento con opción a compra, tanto para efectos contables como para efectos fiscales.

Determine conjuntamente con el trabajo de revisión de esta sección si las mejoras en propiedades arrendadas se están amortizando correctamente ( tanto para efectos contables como para efectos fiscales ) y que la diferencia en amortización se está conciliando correctamente como se pide en

el punto anterior.

17. En el caso de que la compañía haya revaluado durante el año sus activos o actualizado revaluaciones llevadas a cabo en años anteriores, revise lo siguiente:

a) Que el método que se haya utilizado para llevar a cabo dicha revaluación se encuentre de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

b) Que la revaluación haya incluido todos los activos importantes susceptibles de revaluarse.

c) Que la depreciación correspondiente a dicha revaluación se haya calculado con el mismo método y utilizando la misma vida probable remanente con que se esté calculando la depreciación sobre el costo original y se refleje en los resultados de operación.

d) Que la depreciación sobre la revaluación se incluya como depreciación no deducible para efecto del cálculo de las provisiones para el Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en las Utilidades.

e) Que en el caso de que se hayan retirado los activos previamente revaluados se haya retirado de los libros también la revaluación correspondiente a ellos y la depreciación acumulada sobre dicha revaluación.

18. Compruebe que los bienes estén adecuadamente protegidos y asegurados.

\_\_\_\_\_

19. Conteste las conclusiones que aparecen a continuación.

### CONCLUSIONES

A) ¿ Se ha comprobado que los activos existen y estan en uso ?

\_\_\_\_\_

b) ¿ Se ha verificado que son propiedad de la empresa ?

\_\_\_\_\_

c) ¿ Se ha verificado su correcta valuación?

\_\_\_\_\_

d) ¿ Se comprobó que el cómputo de la depreciación se hizo de acuerdo con métodos aceptados y bases razonables ?

\_\_\_\_\_

e) ¿ Se comprobó que hay consistencia en el método de valuación y el cálculo de la depreciación ?

\_\_\_\_\_

f) ¿ Se determinaron los gravámenes que existen ?

\_\_\_\_\_

g) ¿ Se comprobó su adecuada presentación y revelación en los estados financieros ?

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Firma de quien llevó a cabo la contestación de las conclusiones

\_\_\_\_\_

Fecha

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO  
INMUEBLES ,MAQUINARIA Y EQUIPO  
ACTIVO FIJO**

Es importante que quien utilice el cuestionario adjunto, lo actualice y adapte a las características, tamaño y operación de la empresa por auditar, ya que como se ha indicado anteriormente cada empresa es diferente a todas las demás empresas ya que tienen su propia operación y políticas establecidas .

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO  
( MODELO )**

**CLIENTE** \_\_\_\_\_  
**AUDITORIA AL** \_\_\_\_\_

**Nota:** Este cuestionario debe estar completo antes de actualizar el programa de auditoría y de fijar los alcances correspondientes, por tanto, no se puede considerar terminada la auditoría si existe algún punto de este cuestionario pendiente de contestar.

1. ¿ Las adquisiciones de inmuebles, **Hecho por** **Ref. en papales de trabajo**  
maquinaria y equipos se realizan conforme  
a un plan o presupuesto anual ?

2. ¿ Se realizan estudios de factibilidad  
antes de realizar las inversiones y se  
comparan varias alternativas para -----

Seleccionar el bien y su forma de pago, incluyendo alternativas de financiamiento, en su caso.

---

3. ¿ Son aprobadas anticipadamente por funcionarios responsables las adquisiciones de propiedades y equipo ?

---

4. ¿ Si el costo final de las adquisiciones excede del autorizado originalmente, se somete a análisis y aprobación esta diferencia ?

---

5. ¿ Los anticipos entregados a proveedores de bienes o constructores se registran en cuentas individuales a fin de tener un control adecuado de estas erogaciones ?

---

6. ¿ Las adquisiciones de bienes menores como moldes y herramientas se autorizan adecuadamente en base a recuentos físicos que demuestren la necesidad de reponerlas

---

7. ¿ Se revisan los bienes recibidos por los funcionarios que van a ser responsables de su uso y éstos firman de conformidad ?

---

8. ¿ Todos los pagos anticipados por adquisición de bienes requieren autorización por un funcionario que haya verificado los términos del contrato, pedido o presupuesto aprobado ?

---

9. ¿ Se toman en cuenta los siguientes procedimientos alternativos al efectuarse una compra de activo fijo:

a) Renta

---

b) Compra de equipo usado

---

c) Reparación de equipo existente

---

d) Adaptación del presente equipo

---

10. ¿ Se elaboran órdenes de trabajo:

a) Por compra

---

b) Por trabajos importantes de reparación

---

c) Por proyectos de investigación y desarrollo

---

11. ¿ Se llevan auxiliares del activo fijo ?

---

12. ¿ Existen autorizaciones por escrito de la administración de la empresa para la valuación de los bienes muebles e inmuebles en la contabilidad y ésta es de acuerdo con los boletines C-6 y B-10 de principios de contabilidad ?

---

13. ¿ Están separadas las funciones de registro contable de las adquisiciones y las de custodia ?

---

14. ¿ Se manejan las cuentas apropiadas para controlar en la contabilidad los bienes de este rubro en grupos homogéneos por su naturaleza y tasas de depreciación ?

---

15. ¿ Son marcadas de alguna manera las piezas del equipo para efectos de identificación ?

---

16. ¿ Existen asimismo registros o tarjetas individuales para cada bien que incluyan los datos relativos al tipo de bien, número de identificación del fabricante y de la empresa auditada, fecha e importe de adquisición, traspaso y baja, tasa de depreciación, localización, responsable, etc. ?

---

17. ¿ La suma de las tarjetas, o auxiliares señalados en el punto anterior se comparan por lo menos una vez al año con las cuentas de mayor, y se investigan y aclaran las diferencias ?

---

18. ¿ En las adiciones de equipos industriales o de oficina que requieren erogaciones adicionales por fletes, instalaciones, períodos de prueba, etc; se tiene establecido un sistema de registro que incorpore al costo de adquisición estas erogaciones ?

---

19. ¿ Si no se llevan registros o tarjetas por cada bien, se tiene una base de datos adecuada para controlar la fecha y costo de adquisición de los bienes, su depreciación y actualización fiscal y contable ?

---

20. ¿ Se realiza la actualización del costo histórico de los bienes y su depreciación a través de un sistema ( electrónico o manual ) que asegure lo siguiente:

a) ¿ Que ningún inmueble, maquinaria o equipo deje de actualizarse ?

---

b) ¿ Que si se utilizan avalúos de peritos independientes, éstos cumplan con los requisitos del boletín B-10 de PCGA y sus adecuaciones ?

---

c) ¿ Que dichos avalúos consten en documentos firmados por el responsable y contengan el grado de análisis necesario para identificar los bienes objeto de avalúo contra los registros individuales de la compañía ?

---

d) ¿ Que en caso de utilizar índices de precios ( generales o específicos ) que de evidencia documental de la fuente ?

---

e) ¿ Que funcionarios responsables revisen y aprueben el resultado de la actualización de los bienes y su depreciación, cualquiera que haya sido el método empleado, y su registro contable oportuno ?

---

21. ¿ Existe una política que defina lo que debe considerarse como partidas actualizadas y qué como reparación y mantenimiento ? ¿ Cual es ?

---

22. ¿ Se tienen bienes en arrendamiento puro o financiero, registrados adecuadamente en la contabilidad, según el boletín D-5 de PCGA ?

---

23. ¿ Los bienes totalmente depreciados se dan de baja, o si continúan en uso se siguen controlando contablemente, valuándolos en su caso a su valor neto de realización ?

---

24. ¿ Se lleva un registro que muestre el mantenimiento requerido en cada pieza del equipo importante ?

---

25. ¿ Se tienen registros individuales de los bienes en los que alguna persona específica se haya responsabilizado de su custodia y uso mediante firma ?

---

26. ¿ Los títulos de propiedad, facturas, contratos, etc., que amparan las propiedades de los bienes están convenientemente archivados y este archivo está protegido físicamente contra eventualidades como robo, siniestros, etc. ?

---

27. ¿ Existen seguros y fianzas contratados para cubrir adecuadamente cualquier riesgo de pérdida o daño de estos bienes, según su valor de reposición actualizado ?

---

28. ¿ Se practican inventarios completos o rotativos en el año para verificar la existencia y estado de conservación de los bienes de la compañía y se comparan contra los registros individuales investigando y ajustando en la contabilidad las diferencias resultantes ?

---

29. ¿ Se mantiene un control de partidas chatarra ?

---

30. ¿ Existe un almacén adecuado para guardar herramientas, y éstas se entregan con vales firmados, o bien existe dentro del almacén de herramientas procedimientos adecuados para controlarlas físicamente ?

---

31. ¿ Los responsables de la custodia y uso de lo bienes están obligados a informar cualquier movimiento de adición, baja, traspaso, desaparición, descompostura, daño, obsolescencia, etc., ?

---

32. ¿ Los métodos de depreciación utilizados son los más adecuados para la compañía y se apegan a PCGA ?

---

33. ¿ Estos métodos y sus cambios si es el caso, fueron aprobados por el Consejo de Administración o por la Dirección General

---

34. ¿ Existe algún órgano interno de vigilancia ( auditoría interna, contraloría, etc., ) independiente de quien realiza el cálculo y registro de la depreciación, que verifica periódicamente los cálculos y registros de la misma ?

---

35. ¿ La compañía separa adecuadamente los cálculos de la depreciación de sus bienes de los cálculos para su deducción fiscal en los términos de la Ley de I.S.R. ?

---

36. ¿ Determina algún empleado responsable la vida probable y método de depreciación a seguirse ?

---

37. ¿ Se incluyen en el archivo permanente copias o resúmenes de las políticas, métodos y tasas de depreciación, sus modificaciones y autorizaciones en el año revisado y los anteriores ?

---

38. ¿ Por lo que se refiere a los activos totalmente depreciados:

a) Se tiene establecido un procedimiento que los determina, evitando que se continúe calculando depreciación en demasía al valor de los bienes ?

---

b) Se reporta a la dirección cuáles bienes están totalmente depreciados, para decidir su destino ?

---

c) En caso de darse de baja, se cancela bien

su depreciación acumulada ?

---

39. ¿ Son congruentes los métodos para calcular las depreciaciones de los bienes tanto sobre su costo de adquisición como sobre su valor actualizado ?

---

40. ¿ Se requiere autorización por escrito de la administración de la compañía para efectuar traspasos y bajas de sus bienes muebles e inmuebles ?

---

41. ¿ En el caso de bajas, se separan los comprobantes de propiedad para controlarse en un archivo de documentación no vigente ?

---

42. ¿ Se realizan inspecciones periódicas de obras en proceso o se tienen otros procedimientos adecuados para documentar y traspasar oportunamente las que hayan sido concluidas ?

---

43. ¿ Se tiene un sistema implantado para asegurar que los bienes vendidos, inservibles, retirados o abandonados se den de baja oportunamente, registrando los ingresos, cancelación de la depreciación y los complementos por actualización ?

---

44. ¿ Se tiene un sistema que identifique en cuentas o subcuentas específicas los bienes adquiridos mediante arrendamiento



SUMARIA DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO Y DEPRECIACION ACUMULADA

CLIENTE \_\_\_\_\_

UVIV )

AUDITORIA \_\_\_\_\_

Nombre de la cuenta	Movimientos del		Movimientos del		Saldo al (Auct. final)	Ajustes		Saldo ajustado	Reconstrucciones		Saldo finale al
	Saldo al (Inicio del año)	al Incre- men- tos	Saldo al (Auct. pre- señalar)	al Incre- men- tos		D	H		D	H	
	de- gus- tos	de- gus- tos	de- gus- tos								
<b>COSTO DE ADQUISICION</b>											
Inmuebles depreciables											
Edificios											
Maq. y equipo industrial											
Mobiliario y eq. de oficina											
Equipo de transporte											
Equipo de cómputo											
<b>DEPRECIACION ACUMULADA</b>											
Edificios											
Maq. y equipo industrial											
Mobiliario y eq. de oficina											
Equipo de transporte											
Equipo de cómputo											
<b>INVER. NO DEPRECIABLES</b>											
Terrenos											
Construcciones en proceso											
<b>COMPTE. POR ACTUALIZACION</b>											
Inmuebles depreciables											
Edificios											
Maq. y equipo industrial											
Mobiliario y eq. de oficina											
Equipo de transporte											
Equipo de cómputo											
<b>DEPRECIACION ACUMULADA</b>											
Edificios											
Maq. y equipo industrial											
Mobiliario y eq. de oficina											
Equipo de transporte											
Equipo de cómputo											
<b>INVER. NO DEPRECIABLES</b>											
Terrenos											
Construcciones en proceso											

**VERIFICACION DE ADICIONES A COSTO DE ADQUISICION**

U-1

CLIENTE \_\_\_\_\_

AUDITORIA \_\_\_\_\_

No.	Póliza Fecha	Descripción del bien	Localización	Proveedor	Costo de Adquisición	%
					_____	_____
					_____	_____
					=====	=====
					_____	_____
					_____	_____
					=====	=====
					_____	_____
					_____	_____
					=====	=====

Analizado auditoría preliminar  
 No analizado auditoría preliminar  
 Total adiciones auditoría preliminar

U/V 100 %

Analizado auditoría final  
 No analizado auditoría final  
 Total adiciones auditoría final

U/V

**VERIFICACION DE BAJAS A COSTO DE ADQUISICION**

CLIENTE \_\_\_\_\_  
 AUDITORIA \_\_\_\_\_

Póliza No. Fecha	Cuenta	Descripción del bien	Costo de adquisición		Meses Transcurridos	Tasa anual de Depreciación	Depreciación acumulada	Valor en libros	Precio de venta		Utilidad o (pérdida)
			Fecha	Importe					Fecha	Importe	



## CONCLUSION

La presente investigación tuvo el objetivo fundamental de mostrar los aspectos básicos que se deben llevar a cabo en la realización de una auditoría, básicamente de tipo externo. En la cual se puso mayor énfasis en indicar los aspectos que se tienen que tener presentes sujetos a investigación del control interno de las empresas, mismo que se realizó a través de todo un estudio detallado del control interno enfocado al activo fijo tangible.

De igual forma en esta investigación se muestran formatos de un cuestionario de control interno, un modelo de un programa de auditoría y modelos de algunas cédulas de trabajo a efectuar en la realización de una auditoría desde el punto de vista de auditoría externa, sin que estos modelos de cuestionarios, programas y cédulas como ya se comentó en su oportunidad se pretenda dar a entender que son los que se deben de utilizar en una auditoría del activo fijo tangible, si no que simplemente solo se pretende mostrar que estos son solamente un modelo de este tipo de cuestionarios, programas y cédulas que pudieran en determinado momento servir en la realización de la auditoría propia del área del activo fijo tangible; ya que en cada auditoría todo programa, cuestionario y cédulas que se pretendan utilizar se deben actualizar y adecuar a las características propias de la empresa a la cual se está realizando la auditoría.

## **BIBLIOGRAFIA**

**Evaluación y Juicio del Auditor en Relación con el Control Interno Contable**

**Theodore Mock y Jerry L. Turner**

**I.M.C.P.**

**Traducción de Ivone Navarrete de Ricosá**

**Principios Contables del I.M.C.P. y Leyes Fiscales**

**Miguel Angel Montejo Gonzalez**

**Editorial Ecasa**

**1993 Ia. Edición**

**Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados**

**Edición 1994**

**I.M.C.P.**

**Normas y Procedimientos de Auditoría**

**Edición 1994**

**I.M.C.P.**

**Manual de Metodología de Price Waterhouse de Traducción**

**del libro titulado Guide To Accounting Controls**

**Guías de Auditoría para Empresas Comerciales e Industriales**

**I.M.C.P.**

**1994**

**Auditoría Montgomery**

**Segunda Edición 1991**

**Editorial Limusa, S.A. de C.V.**