

150 *Siguen*

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Facultad de Contaduría y Administración



GENERALIDADES DE LA AUDITORIA FINANCIERA APLICANDO LA REEXPRESION A LOS ESTADOS FINANCIEROS

Seminario de Investigación Contable

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A:

IÑIGO YAÑEZ AVILES

Director del Seminario: C.P. Sergio Medina Mendoza

1 9 8 1



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

	PAG.
INTRODUCCION	1
<u>CAPITULO 1</u>	
LA REEXPRESION	
A) Principales Métodos Aplicables	4
B) Finalidad, Contenido e Importancia de los- Papeles de Trabajo.	11
<u>CAPITULO 11</u>	
ASPECTOS GENERALES DEL ACTIVO	
A) Circulante	
1) Caja y Bancos	17
11) Cuentas por Cobrar	27
111) Inventarios	36
1V) Pagos Anticipados	46
B) Fijo	
V) Propiedades, Planta y Equipo.	51
D) Diferido	76
<u>CAPITULO 111</u>	
ASPECTOS GENERALES DEL PASIVO Y CAPITAL.	
A) Circulante y No Circulante	83
B) Impuesto sobre la Renta	95
C) Capital Contable	98

CAPITULO IV

ASPECTOS GENERALES DE RESULTADOS

A) Ventas	105
B) Costo de Ventas	114
C) Gastos de Operación	120
CONCLUSIONES.	133
BIBLIOGRAFIA.	137

INTRODUCCION

La Auditoría de Estados Financieros, es una de las áreas de actuación que más caracterizan al Contador Público en el desempeño de su actividad profesional, ya sea, a través de una auditoría externa cuya finalidad es el examen y verificación de los libros y registros de Contabilidad para emitir un dictamen ante terceros y público en general, o, a través de una auditoría interna cuya función es un continuo control administrativo en forma independiente, que evalúa y mide la efectividad de los controles establecidos sobre operaciones, registros, métodos, sistemas, etc.

El presente trabajo trata de enunciar en forma sencilla los aspectos más generales en la aplicación o revisión de una auditoría financiera y la trascendencia que reviste la necesidad de expresar los efectos de la inflación en la Contabilidad histórica.

El impacto de este fenómeno económico, en la información que contiene operaciones cuantificadas con la moneda, puede ser de gran importancia en la medida que la inflación sea acelerada, ya que la posición financiera, como los resultados de una empresa a una fecha y por un período determinado, no reflejan una situación cierta, debido a que representan la suma de pesos y valores de la moneda de distintos momentos, por consecuencia, los estados financieros no son comparables, y pueden provocar una toma de decisiones inadecuadas.

En esta tesis expongo en forma sencilla una de las formas de como podrían reexpresarse las cifras de los rubros de Balance y Resultados cuando el impacto inflacionario sea significativo en ellos, mediante el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios. Esperando contribuir un poco

e interesar a aquellos que les preocupa el fenómeno inflacionario que afecta la información de los Estados Financieros.

CAPITULO I

LA REEXPRESION

A) PRINCIPALES METODOS APLICABLES

B) FINALIDAD, CONTENIDO E IMPORTANCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

A) PRINCIPALES METODOS APLICABLES.

De acuerdo con el boletín B7, Revelación de los efectos de la inflación en la información financiera del I.M.C.P., son dos los métodos que cuentan con un considerable apoyo teórico y han sido desarrollados y experimentados con mayor profundidad, y, son los siguientes:

- 1) El de ajuste por cambios en el nivel general de precios.
- 2) El de actualización de Costos específicos.

Aún cuando existen estudios, tanto en el país como, en el extranjero, que pretende una reexpresión más completa de la información financiera, en el propósito del boletín arriba citado, es definir aquellos renglones en los cuales la deformación financiera ha sido de tal naturaleza que ya no puede posponerse su corrección; por lo tanto la actualización comprenderá los siguientes rubros siempre que el impacto inflacionario sea significativo en ellos:

- 1) Inventarios y Costo de Ventas.
- 2) Inmuebles, Maquinaria y equipo, así como su depreciación acumulada y la del ejercicio.
- 3) Inversión de los accionistas (capital contable) incluyendo la determinación de:
 - a) Reserva para mantenimiento del capital.
 - b) Ganancias o pérdidas acumuladas por posición monetaria.
 - c) Superávit por retención de activos no monetarios.

Es criterio de cada empresa preservando la imparcialidad de la información financiera, elegir de los dos métodos el --

que mejor se adapte a las características peculiares de la empresa:

- 1) Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, utilizando para su aplicación el Índice Nacional de Precios al Consumidor que publica el Banco de México.
- 2) Método de actualización de Costos específicos, entendiéndose por costo actual específico el de reposición a menos que:
 - a) Tratándose de inventarios, el valor de realización sea inferior, en cuyo caso se usaría éste.
 - b) Tratándose de inmuebles, maquinaria y equipo, se tenga la intención de no reponerlos. En cuyo caso se evaluarán a su valor estimado de realización, si se encuentran en operación se valuarán a su costo histórico.

Las características más importantes de los métodos se describen a continuación:

APLICACION DEL METODO DE AJUSTE POR CAMBIOS EN EL NIVEL GENERAL DE PRECIOS.

- a) Expresar las cifras de inventarios, inmuebles, maquinaria y equipo, (y su correspondiente depreciación) - capital social y utilidades acumuladas, en unidades de poder adquisitivo general al cierre del ejercicio.
- b) Expresar las cifras de costo de ventas, en términos de unidades de poder adquisitivo al momento de la venta.
- c) Expresar la cifra de depreciación del ejercicio en términos de unidades de poder adquisitivo vigentes du

rante los períodos en que se efectúa la depreciación.

- d) Acumular o deducir a la suma de los ajustes anteriores, los efectos significativos producidos por cambios en la paridad del peso, mediante el traspaso del cargo a resultados o a cuentas de activo motivado por la diferencia cambiaria.
- e) La diferencia derivada de los ajustes anteriores, continuará la ganancia o pérdida por posición monetaria.

El Sistema de Indices de Precios determinado por el Banco de México se basa en una depurada técnica de muestreo, sobre 16 ciudades del país que representan perfectamente en cuanto a precios a todo el país.

El Sistema de Índice de Precios no intenta medir el valor específico de los satisfactores en general, sino de la moneda que se usa para adquirirlos, de esta manera permiten una homogeneidad en el uso de la unidad monetaria, permitiendo igualar el poder adquisitivo de ella, de allí que sumar pesos de 1975 con los de 1980 equivale a olvidar el Principio del Valor Histórico Original.

La aplicación del método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, no implica una desviación del principio del valor histórico original cuando el ajuste se efectúa respecto de todas las partidas de los estados financieros susceptibles de modificación.

El propósito fundamental de este método es tratar de convertir monedas de distintas épocas y por consecuencia distintos poderes de compra, a moneda de fecha a que se refieren los estados financieros.

Las ventajas de este método podrían ser las siguientes:

Objetividad.- La fuente que los proporcione -Banco de México, S.A. es igual para todos, además de la calidad profesional y técnica con que se preparan, son muy fáciles de manejar.

Permiten la comparabilidad de las cifras entre distintos períodos y distintas empresas.

Facilitan la labor de los auditores de que opinen sobre los Estados Financieros ajustados, eliminando la subjetividad de los avalúos.

La presentación de las cifras ajustadas mediante el sistema de índices de precios se puede hacer de las siguientes formas:

- a) Presentando estados financieros que incluyan una columna para cifras de costo histórico y otra con las cifras ajustadas por el método de índices de precios.
- b) Que se presenten los estados financieros a costo histórico y por separado, como anexos los estados financieros ajustados por dicho método.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES.

Por lo que respecta al Método de Índices de Precios, el auditor deberá verificar lo siguiente:

- 1) Que se haya hecho una clasificación razonable de los conceptos monetarios y no monetarios.
- 2) Que la agrupación por fechas de origen de las partidas no monetarias se haya hecho en forma adecuada.
- 3) Que se hayan utilizado índices generales de precios adecuados y en forma consistente entre los períodos.
- 4) Que se hayan aplicado correctamente los factores de la conversión.

- 5) Que los activos no monetarios una vez ajustados, no queden valuados a un precio superior al valor de mercado y en su caso, se haya hecho la reducción correspondiente.
- 6) Que se haga una revelación suficiente del método utilizado en la conversión.
- 7) La revelación deberá ser clara de las cifras que representan costos históricos de aquellas que se han sido ajustadas por cambios en el nivel general de precios.
- 8) Será necesario mencionar el nombre y origen del índice de precios empleado para la determinación del ajuste y el porcentaje de cambio del poder adquisitivo de la moneda en el período.
- 9) Se deberá verificar si las bases de conversión se aplicaron consistentemente, Y.
- 10) El importe del ajuste por la conversión.

APLICACION DEL METODO DE ACTUALIZACION DE COSTOS ESPECIFICOS

Las principales características de acuerdo con el boletín B7, son los siguientes:

- a) Expresar las cifras de inventarios e inmuebles, maquinaria y equipo (y la correspondiente depreciación acumulada) a su costo específico actualizado al cierre del ejercicio.
- b) Expresar las cifras del Capital Social y utilidades acumuladas, en unidades de poder adquisitivo general al cierre del ejercicio.
- c) Expresar las cifras de costo de ventas en términos de los costos actualizados de los productos vendidos

al momento de la venta.

- d) Expresar la cifra de depreciación del ejercicio con base en los costos actualizados de inmuebles, maquinaria y equipo, prevalecientes durante el ejercicio.
- e) Acumular (ó deducir según el caso) a la suma de los ajustes, los efectos significativos producidos por cambios en la paridad del peso, mediante el traspaso del cargo a resultados (ó a diversas cuentas de activo) motivando por la diferencia cambiaria.
- f) Determinar la ganancia o pérdida por posición monetaria ocurrida durante el período, aplicando al promedio de los saldos netos de activos y pasivos monetarios (en moneda nacional y extranjera) factores derivados del Índice Nacional de Precios al Consumidor.
- g) Determinar la diferencia derivada de los ajustes anteriores que representarán el superávit por retención de activos no monetarios.

Las cifras actualizadas para inmuebles, maquinaria y equipo, serán determinadas por valuadores independientes.

Cuando se disponga de índices específicos por ramas industriales, publicados por el Banco de México, la actualización podrá realizarla la propia empresa. La actualización de costos específicos a través de avalúos es el fin de actualizar las cifras de los estados financieros; el estudio deberá contener los siguientes requisitos:

- 1) Expresar los valores asignados a los distintos bienes como resultado de su valor neto de reposición.
- 2) Todos los bienes de la misma clase y características comunes deben tratarse en forma congruente, por lo que no deben incorporarse al grupo de bienes objeto -

de la revaluación o excluirse de éste, con el propósito de alcanzar determinadas cifras en los estados financieros.

- 3) El cálculo técnico de la revaluación no debe producir solamente cifras globales, sino que debe asignar valores específicos a los distintos bienes en existencia o a los distintos grupos de bienes homogéneos. Y,
- 4) Debe expresar la estimación de la vida útil probable-remanente de los bienes y el valor de desecho de los mismos.

Las empresas que opten por utilizar valuadores independientes, podrán en los ejercicios siguientes a aquél en que se haya hecho el avalúo, reajustar las cifras provenientes de éste utilizando los índices específicos que correspondan a su rama industrial.

Cuando no se tenga índices específicos, podrá utilizarse el Índice Nacional de Precios al Consumidor, siempre y cuando no hayan transcurrido más de cinco años de la fecha del avalúo.

B) FINALIDAD, CONTENIDO E IMPORTANCIA DE LOS PAPELES DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Los papeles de Trabajo.- Son un conjunto de cédulas y documentos, donde el auditor deja constancia de la aplicación de los procedimientos de auditoría y de los resultados de su examen, constituyen una historia permanente del trabajo del auditor y de los hechos en los que base sus conclusiones e informes.

Finalidad de los Papeles de Trabajo.- Tienen las siguientes finalidades:

- a) Sirve como registro de la aplicación de los procedimientos de auditoría y de los resultados obtenidos.
- b) Constituyen la fuente de información necesaria para fundamentar la opinión del auditor y serán tan completos que no se requerirá información verbal complementaria.
- c) Sirven de base para la revisión del trabajo y como guía para la planeación de auditorías futuras de la misma empresa.

Los papeles de trabajo son la única prueba que el auditor tiene de la solidez y capacidad profesional de su trabajo, no deben ser mostrados, ni prestados a terceras personas, salvo el consentimiento expreso del cliente.

Toda correspondencia, libros, documentación, auxiliares, etc., que se origine en las oficinas del cliente, es propiedad del mismo y ésta deberá ser devuelta tal como la recibió, ya que esta información se le proporciona al auditor con el fin de ayudarlo en su trabajo.

La cantidad, clase y el contenido de los papeles de trabajo dependerán de las circunstancias y del tipo de empresa,-

los factores que influyen sobre el juicio del auditor respecto a su determinación son:

- a) Informe que ha de presentar.
- b) Naturaleza de los Estados Financieros a revisar.
- c) Situación de los registros contables.
- d) Grado de eficiencia del control interno.
- e) Necesidad de revisar y supervisar el trabajo.

Los papeles de trabajo se dividen en:

- 1) Papeles de trabajo de cada período que cubran el trabajo desarrollado del año.
- 2) Papeles de trabajo con información de carácter permanente y que es necesario en cualquiera de las revisiones que hagan a la empresa, se le conoce como archivo permanente.

El programa de auditoría representa los procedimientos - que se llevarán a cabo en una revisión, como resultado de un estudio o examen del control y de los procedimientos de contabilidad existentes en la empresa que se va a auditar, es un programa lógico y ordenado, clasificado con los procedimientos que han de emplearse, extensión y la oportunidad con que se vayan a hacer, dicho programa deberá ser modificado en la medida en que su resolución nos vaya obligando a ampliarlo o reducirlo.

Contenido de los Papeles de Trabajo.- Los papeles de trabajo son los documentos contables donde consta la evidencia - del trabajo desarrollado por el auditor, deberán ser diseñados y preparados en tal forma que el auditor pueda concentrar su atención sobre aquellos importantes que a su criterio requieren de un análisis minucioso.

Importancia de los Papeles de Trabajo.- Los papeles de trabajo deben estar de tal manera que los índices cruzados --

puedan dar su máxima utilidad, ya que los índices son las líneas que unen las cifras dentro de los legajos de papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo deberán incluir los siguientes aspectos:

- a) Datos que permitan demostrar que la información contenida coincide con los registros contables del cliente.
- b) Información acerca de que el trabajo fue planeado, revisado y supervisado adecuadamente.
- c) Evidencia de las pruebas realizadas sobre el control interno y los procedimientos aplicados (cuestionario, gráficas de procedimientos, descripción).
- d) La forma en que fueron tratadas o resueltas las excepciones encontradas.
- e) Las conclusiones a que se llegaron en relación a los objetivos de la Auditoría.

La información incluida en los papeles de trabajo deberá ser preparada en forma resumida y evitarse la repetición de los análisis que existan en los registros de la contabilidad, estos papeles no deberán conservarse si no son necesarios para fundamentar las conclusiones obtenidas en la Auditoría.

Toda Cédula de Auditoría deberá contener:

- a) Encabezado que muestre el nombre del cliente, nombre de la cuenta, fecha de auditoría y trabajo que contiene.
- b) Iniciales de quien preparó las cédulas, quien revisó, y fecha de su elaboración.
- c) El trabajo desarrollado.
- d) Fuente de donde se tomaron los datos.

- e) Índice de la Cédula.
- f) Marcas, su significado y observaciones.

Organización dentro de los legajos.

Los papeles de trabajo deberán ordenarse como sigue:

- 1) Balanzas de Trabajo.
 - a) Activo
 - b) Pasivo y Capital
 - c) Resultados

Las balanzas se deben preparar siguiendo el orden que - presenta en los estados financieros, contienen las cifras de los estados y muestran los ajustes y reclasificaciones que se hayan propuesto.

- 2) Cédulas Sumarias.- Se deberán formular para cada uno de los conceptos principales de los estados financieros, es un resumen de cuentas individuales de mayor.
- 3) Cédulas de Detalle.- Son las cédulas en que se efectúa el trabajo hecho durante la Auditoría y serán las que contengan la información básica con la que el auditor soportará su opinión.

Cada una de las balanzas de trabajo, cédula sumaria y cédula de detalle guardan una relación entre sí, así como los - estados financieros.

Indices Cruzados.

Es la referencia a través de la cual las cédulas tienen relación entre sí, su objetivo primordial es ordenar adecuadamente los papeles de trabajo y facilitar su manejo y localización; normalmente el que se utiliza es el Alfa-Numérico pero queda exclusivamente a criterio del auditor el diseño de los índices.

Marcas.

Las marcas son la constancia del trabajo realizado por el auditor, generalmente se utiliza marcas en color rojo y azul, deberán ser simples y fáciles de identificar.

Conclusiones.

Es el elemento de mayor importancia en el contenido de los papeles de trabajo, pues se refiere a los resultados a que el auditor llegó y será la fuente para emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros.

Las conclusiones deberán ser claras y concisas, que cubra los objetivos de la revisión y que se llegue a ella a través de los papeles de trabajo, que estarán debidamente fundamentados.

CAPITULO II

ASPECTOS GENERALES DEL ACTIVO

A) CIRCULANTE

- I) Caja y Bancos
- II) Cuentas por Cobrar
- III) Inventarios
- IV) Pagos Anticipados

B) FIJO

- I) Propiedades, Planta y Equipo

C) DIFERIDO

I) Caja y Bancos.

1) Importancia:

Son las operaciones en efectivo que usualmente se originan en otras áreas de operación y que se reflejan en último término dentro de éste renglón.

Este rubro incluye valores que sean inmediatamente disponibles y que no esten sujetos a restricciones en su uso.

Las cuentas que generalmente abarcan son:

- a) Caja General.
- b) Fondos fijos.
- c) Cuentas bancarias de cheques.
- d) Cuentas bancarias de ahorros.

Estas cuentas pueden incluir además de dinero en efectivo y saldos en cuentas de cheques otro tipo de valores como son:

- a) Cheques expedidos y no entregados a los beneficiarios.
- b) Dinero ó cheques en tránsito para su depósito
- c) Giros telegráficos, bancarios ó postales
- d) Dinero ó valores realizables a la vista en divisa extranjera.

2) Principios de Contabilidad Aplicables:

- a) Revelación Suficiente (Tipos de moneda extranjera y valuación).
- b) Importancia Relativa (concentración en rubros a las cuentas bancarias, fondos fijos, caja general, etc.,).
- c) Período Contable (aplicación de Ingresos y Egresos a los períodos de operaciones a los que correspondan).
- d) Consistencia (aplicación de Método de Valuación de las monedas extranjeras).

3) Objetivos de la Auditoría

- a) Determinar que los fondos en efectivo y depósitos a la vista son auténticos.
- b) Determinar si se presentan todos los fondos y depósitos que existen.
- c) Determinar si éstos fondos reúnen las características de disponibilidad y no restricción.
- d) Determinar si estos fondos están correctamente valuados y ésta valuación es consistente con el método utilizado el año anterior.
- e) Objetivos de la Auditoría Operacional.- Se refiere al adecuado funcionamiento de los sistemas de control, -- tendientes a proporcionar información confiable en los siguientes aspectos:
 - 1) Que el efectivo en caja y vancos sea razonables con los presupuestos de Ingresos y Egresos para que esté acorde con los mismos.
 - 2) Que su registro se haga en forma oportuna y adecuada.
 - 3) Que no existan recursos ociosos.
 - 4) Que los objetivos y políticas dictadas por la Dirección de la empresa se estén cumpliendo.
 - 5) Que el control interno existente sea confiable.

4) Aspectos Principales para evaluar el Control Interno.

La revisión permite determinar el alcance y la profundidad que se le va a dar a la Auditoría.

Esta revisión abarca cuatro aspectos principales que son:

A) Controles de organización en cuanto a:

- 1) Niveles de Autoridad y capacidad de los individuos responsables de la administración del efectivo.
- 2) Existencia de áreas claras de autoridad y responsabilidad en las actividades importantes de la administración del efectivo, como pueden ser:
 - Pronósticos y presupuestos de efectivo (cash - flow) vigilancia y manejo del mismo.
 - Procedimientos para autorización de ingresos y egresos de efectivo.
 - Políticas y decisiones de inversiones.
- 3) Verificación del cumplimiento de estos controles y comprobación contra los del año anterior.

B) Controles de Operación:

- 1) Políticas y procedimientos de administración del efectivo bien definidas.
- 2) Métodos y técnicas usadas para pronósticos de efectivo.
- 3) Técnicas y procedimientos usados para la utilización óptima del efectivo.
- 4) Comparación contra el año anterior en cuanto a los cambios ocurridos de estos controles de operación.

C) Controles del Sistema de Información:

Evaluación del contenido informativo de los reportes siguientes:

- 1) Presupuestos de ingresos y egresos, clasificando y analizando las variaciones ocurridas determinando causas y responsables.
- 2) Información de saldos de efectivo, duración y oportunidad de las necesidades de financiamiento a corto plazo y del exceso de efectivo disponible.
- 3) Comparación contra el año anterior e investigación de los cambios más significativos ocurridos.

D) Controles Internos Contables:

Adecuación de los controles de procedimientos y registros de:

- 1) Ingresos de efectivo-cobranzas, depósitos, registros, auxiliares de mayor.
- 2) Reembolsos de efectivo-preparación de desembolsos - aprobación de los mismos y registros auxiliares de mayor.
- 3) Cuentas bancarias-autorizaciones, conciliaciones.
- 4) Efectivo disponible-custodia y responsabilidad.
- 5) Segregación adecuada de funciones con otras relacionadas a ellas como: facturización, compas, recepción, etc.

Oportunidades para fraudes ó errores de importancia:

- a) Retener la cobranza ó demorar su registro.
- b) Utilización de ingresos en efectivo.
- c) Expedición de cheques al portador, a nosotros mismos, a nombre del propio banco, etc.
- d) Registrar descuentos ficticios por pronto pago.
- e) Registrar indebidamente los totales de ingresos en efectivo.

- f) Inflar los totales de desembolsos en efectivo.
- g) Inflar los movimientos de las cuentas por cobrar.
- h) Forzar las conciliaciones bancarias.
- i) Formular créditos indebidos o cancelaciones ficticias.
- j) Comparación contra el año anterior respecto de los cambios más significativos de estos controles.

5) Aspectos Fiscales de esta Area.

- A) Registro adecuado en el período fiscal correspondiente, tanto de ingresos como de gastos.
- B) Art. 26 ISR.- Requisitos que debe contener la documentación comprobatoria:

Los requisitos principales que debe reunir la documentación comprobatoria en la Ley de ISR y su reglamento son:

ART. 26 Frac. IV (ISR).- Obligación de recabar - - R.F.C. en los documentos comprobatorios.

ART. 26 (Ley ISR) Frac. V.- "Que las compras de materias primas materiales, mercancías o pagos de -- servicios, se comprueben por medio de facturas, recibos o documentos que tengan las características-- señaladas en el reglamento. La S.H.C.P. podrá au-- torizar mediante disposiciones o por ramos de actividades otras formas de comprobación".

ART. 58 (Reglamento).- "Los recibos o documentos - con que se acreditan las compras de materias pri-- mas, materiales, mercancías o pagos de servicios,- deberán contener los siguientes datos:

- I.- Nombre, domicilio y número del Registro Federal de Causantes del Vendedor o Prestador de

Servicio.

- II.- Nombre y domicilio del comprador o usuario.
- III.- Fecha de la operación.
- IV.- Cantidad y clase de mercancías vendidas o -- descripción del servicio recibido.
- V.- Precio unitario, importe y valor total.

ART. 2 LISR.- "Los causantes que concierten operaciones con moneda extranjera, obtengan ingresos o hagan pagos en la misma, registrarán en su contabilidad las operaciones, los ingresos o los pagos haciendo la conversión a moneda nacional al tipo de cambio oficial,- a la fecha de la operación".

6) Procedimientos de Auditoría Aplicables.

- 1.- Resumir los efectos que sobre el alcance y la profundidad de la auditoría se derivan de la revi-sión de:
 - Los Controles de Organización.
 - Los Controles de Operación.
 - Los Controles del Sistema de información.
 - Los Controles internos contables.
- 2.- Evaluación de los controles internos contables sobre:
 - Ingresos de Efectivo.
 - Reembolsos de Efectivo.
 - Cuentas bancarias.
 - Efectivo Disponible.
 - Segregación de funciones.

- 3.- Revisar y hacer pruebas de los saldos bancarios.
 - Enviar carta solicitando confirmación a los bancos tanto de saldos de efectivo como de pasivos existentes.
 - Determinar la exactitud de las conciliaciones bancarias, cheques pendientes de cobro, depósitos en tránsito y otras partidas de conciliación.
 - Verificar los registros de caja y los estados de los bancos respecto de un período posterior al final del año para detectar operaciones correspondientes al ejercicio anterior.
- 4.- Evaluar y hacer pruebas de los cortes al final -- del ejercicio contable:
 - Ingresos de efectivo-ventas al contado, cobranzas de cuentas por cobrar, ingresos misceláneos, etc.
 - Egresos de Efectivo.- Pago de cuentas por pagar desembolso de nóminas, pagos de impuestos y -- otros pasivos.
 - Traspasos entre compañías y entre bancos.
- 5.- Verificar que la consistencia de los principios -- de Contabilidad y métodos para registrar las operaciones de efectivo se lleven correctamente.
- 6.- Determinar si existen o se revelan adecuadamente -- en los estados financieros o notas de:
 - Depósitos a plazo u otros depósitos restringi-- dos en cuanto a su disponibilidad.

- Saldos de efectivo, restringidos por créditos -
contraídos.
 - Sobregiros bancarios.
 - Conversión de los saldos de moneda extranjera a
moneda nacional.
- 7.- Resumir conclusiones sobre si todos los elementos importantes del efectivo han cumplido con los objetivos de los estados financieros.
- 8.- Procedimientos aplicables para la revisión de los fondos de caja son los siguientes:
- a) Investigar el monto e importancia de los fondos existentes, los responsables, su localización y utilización.
 - b) Decidir sobre la forma y fecha de los arqueos de los fondos que se piensan practicar y determinar que funcionario de la empresa conviene que esté presente en la revisión.
 - c) De ser factible, el arqueo de todos los fondos existentes debe ser simultáneo y deberán efectuarse en presencia del responsable del mismo y algún otro funcionario de la empresa.

Bancos

Para la revisión de este renglón, es necesario desarrollar los siguientes procedimientos:

- 1) Confirmar directamente con las instituciones bancarias, todas las cuentas de depósito que obren en su poder que sean propiedad de la empresa auditada, solicitando información sobre responsabilidades directas (Préstamos) o indirectos (Avales, documentos desconta

dos, etc.) que servirán en otras áreas a revisar.

- 2) Conclusiones.- Será necesario revisar las conciliaciones preparadas por el cliente, entre los saldos de las cuentas bancarias y los saldos reportados por contabilidad, ó bien preparar las propias cuando a criterio del auditor sea conveniente.

Al efectuar ó revisar las conciliaciones, se deberá tener en cuenta lo siguiente:

- a) Revisar la forma en que las cuentas bancarias -- han sido operadas por la compañía, con el propósito de determinar su empleo más óptimo, y evitar la existencia de fondos ociosos.
 - b) Verificar los trámites realizados a efecto de -- aclarar partidas pendientes.
 - c) Investigación especial sobre los cheques devueltos y partidas de conciliación importantes.
- 3) Investigar los cheques girados " Al portador", " A nosotros mismos", " A empleados", "Filiales", a --- " Otros bancos", con el propósito de determinar su justificación y efecto, como su captación y registro adecuado en contabilidad.
- 4) Investigación de cheques pendientes de pago por más de un determinado número de meses y de depósitos en tránsito devueltos por le banco en fecha posterior a la conciliación

Los términos generales en que una conciliación aritmética se plasma son los siguientes:

- a) Índice y títulos de la cédula (Banco, No. de cuenta, fecha, etc.)

- b) Conciliación = Saldo del Banco más cargos menos créditos es igual a saldo según contabilidad.
- c) Análisis y descripción de aquellas partidas de conciliación que se juzguen más importantes.
- d) Saldo de Bancos ligarlo contra confirmación recibida.

7) Problemas Particulares de Dictamen.

El rubro de caja y bancos generalmente no presenta problemas de tal magnitud que impliquen salvedades a nuestro dictamen, sin embargo se puede presentar el caso de que se restrinja o se limite nuestra intervención en la revisión de algún fondo de caja de importancia, o bien, la imposibilidad de poder reflejar razonablemente el saldo de bancos, por lo que sería necesario considerar la posibilidad de dejar constancia de tales situaciones en el cuerpo del dictamen.

Esta situación se verá afectada por el principio de contabilidad referente a Importancia Relativa.

8) Problemas Particulares de Reexpresión de este Rubro.

Dada la trascendencia para llegar eventualmente a una reexpresión de información financiera, las cifras de este rubro pierden su significado en épocas de fluctuaciones intensas o frecuentes en los precios, debido a que las unidades monetarias de distintas épocas (nominalmente iguales) no son realmente homogéneas por lo que al acumularlas o aplicarlas con base nominal, se suman y restan cantidades heterogéneas, dando agregados y residuos cuya significación es equívoca.

De acuerdo con el boletín B-7 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., este rubro no presenta cambios significativos de tal importancia que haga necesario su reexpresión financiera.

11) Cuentas por Cobrar.

1) Importancia.

Las cuentas que forman parte de este rubro, constituyen los derechos que la empresa posee a cargo de terceros. Las utilidades que obtiene cualquier empresa normalmente se encuentran localizados en este rubro, por lo menos mientras no se logre el cobro de los adeudos correspondientes.

La naturaleza de este rubro está formado por derechos -- exigibles originados por ventas, servicios prestados, otorgamiento de préstamos o cualquier otro concepto análogo y puede estar respetado por un saldo en cuenta corriente o bien estar amparado por documentos.

2) Principios de Contabilidad Aplicables.

Según el boletín número 6 de la Comisión de Principios-- de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, se clasifican como sigue:

- a) Reglas de Registro.
- b) Reglas de Valuación.
- c) Reglas de Presentación e información.

Por lo que se refiere a reglas de registro se puede mencionar lo siguiente:

Atendiendo a su origen, se pueden clasificar las cuentas por cobrar en:

1) Cuentas a cargo de clientes.

Aquellas que se derivan de la Venta de mercancías o prestación de servicios que representen la actividad normal de la compañía. En el caso de servicios los derechos devengados deben registrarse como cuentas por cobrar aún cuando no estuvieren facturados en la fecha del Balance.

2) Otras cuentas por cobrar.

Representan las cuentas por cobrar no derivadas de operaciones normales de la empresa, las que deberán registrarse en cuentas distintas de las de clientes, agrupándolas por el origen y la importancia de sus saldos.

Los intereses devengados y los costos y gastos incurridos recuperables, que deriven de las operaciones que dieron origen a las cuentas por cobrar, deben considerarse como parte de las cuentas por cobrar. Por lo que respecta a reglas de valuación se puede considerar lo siguiente:

Desde un punto de vista conservador, el rubro de cuentas por cobrar debe considerarse en el Estado de Posición Financiera sobre la base de lo que en forma razonable, se puede recuperar de las mismas.

Para obtener lo anterior, será necesario efectuar un estudio para determinar el importe de cuentas por cobrar sujeto a deducción o cancelación y determinación también si es necesario incrementar o reducir la estimación correspondiente, -- afectando los resultados del ejercicio en que se efectúe el estudio antes mencionado.

Por lo que se refiere a reglas de Presentación e Información se puede mencionar lo siguiente:

En base a si la disponibilidad de las cuentas por cobrar es a plazo menor o mayor de un año, se pueden clasificar a -- corto o largo plazo respectivamente presentándolas en el primer caso en el activo circulante después del disponible y en segundo caso fuera del activo circulante.

Los préstamos a funcionarios y empleados, así como las cuentas a cargo de otros deudores, deben presentarse por separado en el Estado de Posición Financiera agrupándolas de -- acuerdo a su importancia.

Si los importes correspondientes no son de gran importancia, es aceptable agruparlas como otras cuentas por cobrar.

Las cuentas a cargo de compañías afiliadas o subsidiarias deben presentarse en renglón por separado del grupo de cuentas por cobrar, los saldos acreedores en las cuentas por cobrar deben reclasificarse como cuentas por pagar, si su importancia relativa lo amerita.

Los intereses por cobrar no devengados que hayan sido recibidos formando parte de las cuentas por cobrar, deben presentarse deduciéndose del saldo de la cuenta en la que fueron cargados.

Las estimaciones para cuentas incobrables, descuentos, bonificaciones, etc., deberán mostrarse en los Estados Financieros deduciendo a las cuentas por cobrar y en el caso de -- que se presente el importe neto de las cuentas, previa deducción de la estimación deberá mencionarse el importe de ésta -- en los Estados Financieros o en notas aclaratorias adjuntas.

Deberá mencionarse la situación que guardan las cuentas por cobrar con respecto a gravámenes o restricciones que pudieran tener, y el importe de pasivo por documentos y cuentas por cobrar vendidas o descontadas.

3) Objetivos de la Auditoría.

De acuerdo con el boletín número 6 de las Normas y Procedimientos de Auditoría, los objetivos de la revisión de este rubro como parte del examen de Estados Financieros para emitir un dictamen sobre los mismos, son, los mencionados a continuación:

- 1) Determinación de la autenticidad de los derechos adquiridos que se presentan en el Estado de Posición Financiera.

- 2) Determinación de la propiedad de su presentación en - los Estados Financieros.
- 3) Examen de su valuación y posibilidad de los derechos- presentados.
- 4) Verificación de las cuentas y documentos por cobrar - como partes integrantes del régimen de propiedad de - la compañía.

4) Aspectos Principales para Evaluar el Control Interno.

El boletín número 6 de Normas y Procedimientos de Auditoría estima necesario que dentro del programa para el examen-- del control interno, se efectúe el estudio de las siguientes- actividades de la empresa:

- a) La segregación de las funciones de crédito, control - de mercancías o servicios, facturación de las mismas, contabilización de los adeudos, custodia de la evidencia documental, cobranza e ingresos por cobros reali- zados.
- b) El sistema interno para confirmar por correspondencia los saldos a cargo de los diversos deudores.
- c) Obligación de facturar todas las ventas.
- d) Vigilancia sobre los vencimientos de los adeudos.
- e) Autorización para registrar las operaciones relacionadas con cuentas por cobrar.
- f) Requisitos necesarios para el otorgamiento del crédito.
- g) Políticas de garantías ofrecidas.
- h) Financiamiento de la cobranza.
- i) Información constante sobre la antigüedad de los sal- dos.

j) Control de las devoluciones, rebajas y descuentos.

El estudio antes mencionado, podía efectuarse por cualquiera de los procedimientos de evaluación.

- 1) Cuestionario
- 2) Gráfico
- 3) Descriptivo

Por el método de cuestionarios se plantean las situaciones que normalmente constituyen los aspectos básicos del control interno, en forma de preguntas a los responsables de la ejecución de las actividades.

El método gráfico consiste en plantear objetivamente la organización y los procedimientos que tiene en vigor en sus varios departamentos o actividades.

El método descriptivo relaciona en los papeles las diversas características del control interno, clasificadas por actividades, departamentos, funcionarios y empleados o registros de contabilidad que intervienen en el sistema.

Los principales objetivos de la revisión de los documentos y cuentas por cobrar por parte de la Auditoría Operacional, están relacionadas con el examen de los procedimientos de control tendientes a proporcionar una seguridad razonable en los siguientes aspectos:

- 1) Que su recuperación se esté efectuando de acuerdo con las políticas dictadas por la Dirección de la Empresa.
- 2) Que su recuperación esté de acuerdo con los presupuestos de ingresos respectivos.
- 3) Que los informes a la Dirección sobre la situación de la Cartera se haga en forma oportuna, eficiente, y que no represente un costo adicional.

- 4) Que su registro se haga en forma oportuna y adecuada.
- 5) Que existan formas adecuadas para el control físico de los documentos y cuentas por cobrar.
- 6) Que se estén empleando los títulos de crédito que mas convengan a la empresa de acuerdo a las operaciones que realiza.
- 7) Que las políticas para el manejo de las mismas se encuentren establecidas en el Manual de Organización.

5) Aspectos Fiscales de esta Area

Por lo que respecta al aspecto fiscal de las cuentas por cobrar, se observa lo siguiente:

- 1) El Art. 24, de la Ley de ISR, establece que ---
" Las pérdidas por créditos incobrables se considerarán realizadas cuando se consuma el plazo de prescripción legal que corresponda, ó, antes si fuere notoria la imposibilidad práctica de cobro, si se logrará la recuperación de un crédito cancelado por incobrable, la cantidad percibida se acumulará a los resultados del ejercicio en que se reciba el pago".
- 2) El Art. 22, fracción V, inciso b) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta menciona que no será amortizable la pérdida ó parte de ella que provenga del castigo de créditos incobrables.
- 3) El Art. 20, fracción VI, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, menciona que no serán deducibles los incrementos a la estimación para cuentas incobrables.

6) Procedimientos de Auditoría Aplicables.

La determinación de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de Auditoría en general, se hará con base en los resultados obtenidos de la revisión que se efectúe del control interno de la empresa, en virtud de que para saber como y cuanto se va a revisar, primero hay que saber que es y la magnitud de lo que se va a revisar, y el momento adecuado se determina en base al acoplamiento entre nuestras necesidades de trabajo y la posibilidad de llevarlas a cabo por el volumen de operaciones, personal, e información oportuna con que cuenta la empresa.

Sin embargo los procedimientos de auditoría de aplicación más comunes correspondientes a este rubro son los siguientes:

- 1) Obtener relación de saldos de cuentas por cobrar ó compensar la que elabora la empresa con las tarjetas auxiliares correspondientes y en ambos casos comparar con el saldo del libro mayor.
 - a) Revisar selectivamente la determinación aritmética de los saldos en tarjetas auxiliares y libro mayor.
 - b) Con base en la cédula mencionada, seleccionar cuentas y solicitar su confirmación directa ó

correo y no contestadas observando que correspon--
den a adeudos registrados en la fecha de la confirmación, de no ser suficiente, integrar los saldos--
contra la documentación que haya originado el saldo.

- 3) Con base en las tarjetas auxiliares de las cuentas y documentos por cobrar a clientes, arquear las --
facturas y documentos, verificar si las tarjetas -
auxiliares no están al corriente y conectar el saldo
atrasado con el arqueo.
- 4) Efectuar la prueba global de rotación y el plazo -
medio de cobranzas y teniendo como base:
 - a) Verificar por pruebas la antigüedad de saldos -
determinada por la empresa, o prepararla de - -
acuerdo con la fecha de los cargos o bien apli-
cando cargos y créditos más antiguos.
 - b) Investigar saldos importantes con antigüedad su
perior a la normal, revisándolas documentalmen-
te.
 - c) Solicitar información a los Licenciados, en cu-
yo poder obren cuentas por cobrar a gestión de-
cobro, acerca del grado de recuperabilidad de -
dichas cuentas.
 - d) Comparar el importe de adeudos con antigüedad -
superior al plazo medio de cobro, con el saldo-
de la estimación de la incobrabilidad, determi-
nando el ajuste correspondiente, teniendo en --
cuenta que los incrementos a la estimación de -
cuentas incobrables son no deducibles para el -
Impuesto sobre la Renta.
 - e) Analizar el saldo de la estimación, para deter-

minar que parte de la misma fue incrementada - con base al 10 al millar sobre ventas netas (deducible) y cual lo fue a partir del 10. de enero de 1965 (no deducible) verificando que sobre la última se hayapagado el impuesto.

f) En el caso de cancelaciones de cuentas por cobrar contra la estimación, verificar su deducibilidad comprobada, a efecto de recuperar el impuesto pagado, considerando la cancelación como partida de conciliación entre el resultado contable y el fiscal.

5) Estudiar qué gravámenes soportan las cuentas por cobrar y denotarlo así en los estados financieros.

7) Problemas Particulares de Dictamen.

NO HAY.

8) Los saldos de las cuentas por cobrar representan la cantidad que recuperaremos cuando se vuelvan exigibles y por lo tanto, siempre están mostrando moneda homogénea a la fecha de Balance, si bien es cierto que al perder poder adquisitivo de la moneda al transcurrir el tiempo, la cantidad que se recuperará valdrá menos, también es cierto que su saldo no puede ser incrementado, pues nuestros deudores no estarán dispuestos a pagar más de lo que aceptaron en su oportunidad.

En términos generales este rubro no representa una gran significación que amerite el reexpresar extra-libros sus cifras para conocer los efectos de la inflación en la información financiera del mismo.

III) Inventarios

I) Importancia:

El rubro de Inventarios lo constituyen los bienes de una empresa destinados a la venta ó la producción para su posterior venta, tales como materia prima, producción en proceso, artículos terminados y otros materiales que se utilicen en el empaque, en base de mercancía ó las refacciones para mantenimiento que se consuman en el ciclo normal de operación.

Montgomery en su definición descriptiva dice: - " Los inventarios usualmente incluyen solo artículos de propiedad personal tangible, los cuales, en vista de su naturaleza, cantidades y comisión serán vendidos ó entrarán a la producción de artículos para ser vendidos en el curso ordinario del negocio dentro de un periodo razonable de tiempo."

2) Principios de Contabilidad Aplicables

El boletín C-4 del I.M.C.P., establece que los principales principios de contabilidad aplicables son:

Período contable, realización, valor histórico-original y consistencia.

La regla de valuación para los inventarios es el costo de adquisición ó producción en que se incurre al comprar ó fabricar un artículo. El costo puede determinarse de acuerdo a los sistemas que la técnica contable permita, tomando en consideración las necesidades y circunstancias de la empresa.

Costeo Absorbente.- Se integra con todas las erogaciones directas y gastos indirectos incurridos en el proceso productivo, combinando en forma directa los gastos incurridos con los gastos de otros procesos o actividades relacionadas con la producción.

Costeo Directo.- Se compone de elementos como: materia-prima, consumida, mano de obra, y, gastos de fábrica que varían en relación a los volúmenes producidos, bajo este sistema no se considera que los costos, no deben verse afectados por los volúmenes de producción.

Costos Históricos.- Consiste en acumular los elementos del costo incurridos para la adquisición o producción de artículos.

Costos Predeterminados.- Estos costos se calculan antes de iniciarse la producción de los artículos, y son:

- a) Costos Estimados.- Se basan en la determinación de los costos con base en la experiencia de años anteriores o en estimaciones hechas por expertos en el ramo.
- b) Costos Estándar.- Se basan en investigaciones, especificaciones técnicas de cada producto en particular y la experiencia, representando una medida más efectiva de eficiencia.

3) Objetivos de la Auditoría.

Los principales objetivos referentes a la revisión del rubro de inventarios son:

- 1) Comprobar su existencia física, asegurarse de que el procedimiento seguido en la toma física de los inventarios, así como determinación de las cantidades, existencia y estado de los inventarios.
- 2) Verificar que todos los movimientos por mercancía re-

cibidas y de artículos embarcados y facturados son contabilizados en el período que les corresponde.

- 3) Que las mercancías en tránsito se encuentren contabilizados, de acuerdo con las condiciones de compra que determinarán si son propiedad de la empresa.
- 4) Verificar que los registros de inventarios sean ajustados a los resultados de los recuentos físicos, una vez aclarados e investigadas las diferencias.
- 5) Que las mercancías en consignación propiedad de terceros estén perfectamente controladas y aseguradas.
- 6) Verificación que las estimaciones realizadas reconozcan la pérdida de valor de los inventarios en mal estado, obsoletos o de lento movimiento, en la valuación de los inventarios iniciales y finales.
- 7) Comprobación de la documentación necesaria de la propiedad de las existencias.
- 8) Que su presentación en el balance se haga dentro del activo circulante y se haga una revelación suficiente de:
 - a) Grupos de partidas que integran los inventarios.
 - b) Método de Valuación.
 - c) Estimaciones por pérdida de valor.
 - d) Gravámenes sobre los inventarios.

4) Aspectos Principales para Evaluar el Control Interno.

Los aspectos más importantes en la revisión, estudio y evaluación del control interno y tomando en consideración los criterios de importancia relativa y de riesgo probable podrían ser:

- a) El control de existencias físicas, sus movimientos a través de sus registros y de acuerdo con el sistema -

establecido (Pormenorizado ó Perpetuos) en la entidad.

- b) La segregación bien definida de funciones existentes en cuanto al registro, custodia, compra, recepción, y embarque de los inventarios.
- c) Toma física de inventarios, valuación y comparación con los libros y la investigación y aclaración de las diferencias como resultado de los inventarios físicos.
- d) Control sobre la obtención, manejo y custodia de la evidencia documental de los inventarios.
- e) Control de recepción, embarque, registro y facturación de los inventarios.
- f) Método de valuación de inventarios consistente con ejercicios anteriores y determinación de la mercancía dañada, obsoleta ó pasada de moda para valuarla a su costo probable ó cancelar éstas partidas contra la cuenta de obsolescencia en inventarios.
- g) Existencia de seguros con cobertura que cubra los riesgos inherentes al manejo de inventarios, así como afianzar al personal que interviene en el manejo de los mismos.

5) Aspectos Fiscales.

Los principales aspectos fiscales involucrados en el rubro de inventarios son:

El artículo 24 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta impone a los causantes la obligación de formular anualmente un inventario, sin bien no se establece en forma expresa que los inventarios se registren en el libro de Inventarios y Balance correspondiente, tal cosa debe concluirse del sistema de la Ley, si se tiene en cuenta lo dispuesto en el Artículo 38 del Código de Comercio, que trata del Libro de In-

inventarios y Balances y de la obligación de correr en él los asientos respectivos.

El artículo 20 del Reglamento del I.V.A., señala que no se pagará el impuesto por los faltantes de bienes en los inventarios de las empresas, cuando sean deducibles para efectos del Impuesto sobre la Renta y consistan en mermas, destrucción autorizada de mercancías o faltantes de bienes por caso fortuito o por fuerza mayor.

El Artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las pérdidas de bienes del causante por caso fortuito o fuerza mayor que no se reflejen en el inventario, serán deducibles en la parte no recuperada por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros.

El importe de las mercancías en existencia, que por deterioro u otras causas hubieran perdido valor deberá deducirse de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra, siempre que la S.H.C.P. autorice su destrucción o donación a agrupaciones con fines asistenciales o culturales y éstas se realicen en presencia de la persona que la misma indique.

El artículo 23 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta dispone, que los causantes que en su última declaración presentada hubieran declarado ingresos acumulables que excedan de 20 millones de pesos deberán llevar el sistema de control de inventarios perpetuos con excepción de los causantes que utilicen el método de valuación de detallistas. Los causantes que hubieran declarado ingresos menores de 20 millones podrán llevar de conformidad con la técnica contable, cualquiera de los siguientes sistemas de control de inventarios:

- a) Pormenorizado
- b) Inventarios Perpetuos

Por lo que respecta a los causantes que en su última declaración presentada hubieren declarado, ingresos hasta 5 mi-

Ilones de pesos podrían llevar el sistema de control de mercancías generales.

6) Procedimientos de Auditoría Aplicables

Siendo de vital importancia la presencia del auditor para observar la toma física de los inventarios, y -- efectuar pruebas selectivas para determinar la efectividad de los recuentos, la totalidad de los inventarios propiedad de la empresa, conjuntamente con los empleados de la misma, es importante la observación de parte del auditor para satisfacerse de que los procedimientos seguidos al efectuar los recuentos son -- efectivos, ya que de esta manera puede reducir la extensión y alcance de sus pruebas y podrá obtener resultados más precisos.

Los procedimientos de auditoría más frecuentes ó comunes, sin ser limitativos, son:

- 1) Revisión global mensual de los movimientos de los inventarios a través de su cuenta control determinando que fueron por operaciones normales del negocio.
- 2) Comprobar que el costo de ventas se ha calculado en forma consistente con ejercicios anteriores, y, de acuerdo con el sistema de control de inventarios y su sistema de valuación adaptado.
- 3) Revisión de los porcentajes de utilidad bruta, de ser posible por líneas de productos, comparándolos con los obtenidos en el ejercicio anterior, investigando y aclarando las variaciones detectadas.
- 4) Análisis y explicación satisfactoria de los aumentos ó disminuciones en el monto de los inventarios
- 5) Verificación del cálculo aritmético de la valuación del inventario y que se haya seguido cualquiera de

los siguientes métodos:

- a) Costo Identificado.
- b) Costo Promedio.
- c) Primeras Entradas, Primeras Salidas.
- d) Ultimas Entradas, Primeras Salidas.
- e) Detallistas.

Cuando no sea posible presenciar la toma física de los inventarios, el auditor deberá plasmar las razones que tuvo para ello, en sus papeles de trabajo, además de los procedimientos supletorios aplicados para satisfacerse de sus cifras.

Los procedimientos supletorios de la Observación del Inventario que enuncia el libro de Normas Procedimientos de Auditoria del I.M.C.P. son:

- a) Examen de la evidencia documental suficiente de que se practicó un inventario y de que el procedimiento seguido garantiza una correcta determinación de las existencias.
- b) Observar otro inventario o efectuar las pruebas físicas que considere necesarias, lo cual mediante el examen de la documentación de movimientos de inventarios y otros procedimientos le permitirá satisfacerse del inventario no examinado.
- c) Confirmación de existencias.
- d) Revisión de cuentas subcuentas que comprueben la existencia de los inventarios a la fecha de los estados financieros.
- e) Examen documental de las compras e informes de recepción.
- f) Revisión de los registros de control en los departamentos de costos, producción, etc.

- g) Revisión de reportes que se preparen para información interna y externa. Y,
- h) Si los estados financieros del ejercicio anterior habían sido examinados por otro Contador Público independiente, el auditor podrá satisfacerse del inventario inicial mediante una revisión de sus papeles de trabajo que le satisfaga de los procedimientos seguidos para determinar las cifras y condiciones de los inventarios.

Otro de los procedimientos utilizados para determinar la relación entre el inventario físico y el inventario según libros, es la revisión del corte de inventarios, revisando como primeros pasos que la recepción de las mercancías o materiales recibidos han sido inventarios físicamente, y, que los artículos embarcados a la fecha del inventario han quedado excluidos del inventario físico.

La prueba del corte se efectúa en dos etapas, una de ellas al momento del inventario físico, tomando nota de los movimientos físicos de unidades, a través de las notas de entrada, remisiones de almacén, facturas, etc., la otra forma se realiza al verificar el registro correcto de dichos movimientos físicos en los libros de contabilidad; si al verificar contra registros el corte efectuado durante el inventario físico detecta que éste no fué respetado, el auditor deberá investigar las omisiones y en su caso proponer los ajustes necesarios.

7) Problemas Particulares de Dictamen.

Se considera como procedimiento de auditoría obligatorio presenciar la toma física de inventarios y llevar a cabo pruebas físicas selectivas de un número de partidas. Cuando no sea posible al auditor observar los inventarios físicos por--

que su nombramiento fue posterior a la fecha de los mismos, - deberá examinar la evidencia suficiente de que el procedimiento seguido por la empresa al practicar sus inventarios, garantiza una correcta determinación de las cantidades en existencia, además de aplicar procedimientos supletorios que sean necesarios.

Cuando el auditor no presencie los "inventarios", ni se satisfaga de ellos al aplicar procedimientos supletorios de--pendiendo de su importancia deberá emitir una salvedad sobre los Estados Financieros o abstenerse de expresar su opinión - sobre ellas.

8) Problemas Particulares de Reexpresión.

El boletín B-7 de la Comisión de Principios de Contabilidad, menciona la actualización de los inventarios a través de la reexpresión de sus cifras.

El Procedimiento a seguir es el siguiente:

- 1) Se determina el importe mensual de las compras Netas, y el saldo del Almacén de Materias primas y materia--les (transformación) o de Mercancías (comercios).
- 2) Conociendo el mes de origen de las partidas que integran el saldo se procede a obtener los factores de --conversión del Índice Nacional General de Precios.
- 3) Se multiplican los factores localizados por las cantidades correspondientes y se obtiene el saldo ajustado de las mercancías a pesos del cierre de los estados - financieros.

MES DE COMPRA	IMPORTE DE M.P.	FACTOR DE CONVERSION	SALDO AJUSTADO
OCTUBRE, 1980	\$ 3,600.00	1.044	\$ 3,758.00
NOVIEMBRE, 1980	14,750.00	1.026	15,134.00
DICIEMBRE, 1980	9,350.00	1.000	<u>9,350.00</u>

Saldo de Materias Primas o Mercancías al 31 de Diciembre de 1980 en pesos de esa fecha.

\$ 28,242.00

IV) Pagos Anticipados

1) Importancia

Son pagos anticipados aquellos que representan un derecho de propiedad y se aplicarán paulatinamente a los resultados futuros.

Las cantidades restantes y que aparecen en el estado de posición financiera nos indicarán las cantidades a aplicar a los resultados en ejercicios futuros.

Por disposición del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., y por regla de presentación los pagos anticipados se presentan dentro del balance como Activo Circulante -- atendiendo al grado de disponibilidad.

Los pagos anticipados más comunes son:

- a) Primas de Seguros pagadas por anticipado.- Bajo este concepto se encuentran todos los pagos de primas de seguros que no estén devengados en función al tiempo. Normalmente se utiliza el método de línea recta para prorratear las primas de seguros, ya que se conoce la vigencia de la póliza y el importe de la prima pagada en forma anticipada.
- b) Suministros.- Si su cantidad es importante y significativa, se someterán a un recuento de comprobación, - en la misma forma que se utiliza en el examen de cualquier inventario. Si su cantidad no es de importancia, la práctica permite que esto sea cargado a gastos, a medida que se van adquiriendo.
- c) Rentas pagadas por Anticipado.- Un examen de los contratos de arrendamiento y de sus requerimientos de pago, revelará la necesidad de establecer el criterio - de pagos anticipados.

Algunos contratos de arrendamiento requieren se deposite uno o varios meses de renta como garantía, este depósito puede devolverse al arrendador a la expiración del contrato, o aplicarse a las rentas de los períodos finales; si el depósito es devuelto no representa un pago anticipado, en el otro caso de aplicación a las rentas, si es un pago anticipado.

d) Intereses pagados por anticipado.- Se ha seguido la práctica que en los contratos de financiamiento se es tipule que los intereses o costo del servicio de la deuda se incorporen en la misma.

Con base en las tablas de amortización de la deuda -- (Capital más intereses) se hace la aplicación al costo financiero.

e) Patentes y marcas.- El costo de las patentes y de las marcas en ocasiones son de importancia y se opta por aplicarlos en varios ejercicios. Estos se deben registrar a su costo y al tiempo en que deben aplicarse.

f) Impuesto pagado por anticipado.- En las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta se establece a los causantes la obligación de efectuar durante el -- año tres pagos provisionales del impuesto sobre la -- Renta, este importe es el que debe aparecer en este -- rubro.

2) Principios de Contabilidad Aplicables.

Los principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico y las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los Estados Financieros.

Los principios de contabilidad que identifican y delimi-

tan al ente económico y aspectos financieros son la entidad, - el negocio en marcha y el período contable.

Los principios de Contabilidad que establece con la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación son: La realización, el valor histórico, la dualidad económica, la relación suficiente, la importancia relativa y la consistencia.

3) Objetivos de la Auditoría.

Los objetivos específicos en la revisión de pagos anticipados consiste en establecer que:

- 1) Los pagos anticipados representan derechos de propiedad existentes y en uso de la compañía.
- 2) Representación de gastos que se beneficiarían en el -- ejercicio de que se trate o más períodos.
- 3) Está de acuerdo con principios de contabilidad gene-- ralmente aceptados y aplicados en forma consistente.
- 4) Aspectos Principales para Evaluar el Control Interno.
 - A) Debe existir la necesaria autorización de los funcionarios adecuados dentro de la jerarquía de la empresa para la inversión en pagos anticipados.
 - B) Distinción entre partidas de balance y partidas de re-- sultados, es necesario señalar con claridad los linea-- mientos que permitan distinguir los conceptos entre - aquellos que se refieren a partidas del balance y - - aquellos que se refieren al estado de resultados.
 - C) Asimismo deben existir reglas precisas para poder dis-- tinguir las partidas para su correcta clasificación - contable.

1) Por lo que se refiere a las patentes, marcas y nombres comerciales ó industriales, se requiere especial cuidado a efecto de que sean registrados legalmente, esté en vigor en derecho a usarlos y en posición de su legítimo propietario.

5) Aspectos Fiscales

Existen ciertas disposiciones fiscales relativas a las cuentas que forman este grupo, las cuales deberán tomarse en consideración al efectuar la revisión Artículo 42 L. I. S. R. Gastos Diferidos.- Son los activos intangibles representados por bienes ó derechos que permitan reducir costos de operación ó mejorar la calidad ó aceptación de un producto, por un período limitado, inferior a la duración de la empresa.

6) Procedimientos de Auditoría Aplicables

- 1) Obtención y examen de un resumen de los cambios producidos durante el año.
- 2) Examen de las cuentas de gastos para saber si -- contienen cargos que deben ser capitalizados como activo circulante
- 3) Establecer la razón y las bases de todas las cancelaciones de pagos anticipados.
- 4) Comprobación de los cargos a resultados correspondientes a cancelaciones de éste tipo de Activos.

7) Problemas Particulares de Dictamen

NO TIENE

8) Problemas Particulares de Reexpresión.

De acuerdo con el boletín B-7 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. la información acerca de las cifras presentadas en este renglón no afectan en forma significativa el estado que muestra la posición financiera de la entidad.

B) FIJO

I) Propiedades, Planta y Equipo.

1) Importancia.

Este rubro reviste una gran importancia en las empresas, que para llevar a cabo su función necesitan de fuertes inversiones en bienes de carácter permanente, y sus propiedades depreciables llegan a ocupar un alto porcentaje del activo total, estas inversiones constituyen erogaciones importantes para beneficio de la operación actual o futura de la empresa, por lo que los cargos al costo o gastos que tienen su origen en estos bienes por concepto de mantenimiento, reparación y depreciación de los mismos, son un elemento considerable en la determinación de los resultados, por tal razón las empresas que demandan inversiones fijas en montos elevados deben adoptar una política definida referente a adquisiciones, además de que se debe vigilar que existe una adecuada proporción en relación a las ventas y utilidades, ya que puede darse el caso de una sobre inversión en este rubro. ;

Las inversiones de carácter permanente son propiedades, plantas y equipo y se pueden agrupar en los siguientes elementos: terrenos, edificios, maquinaria y equipo, equipo de transporte, mobiliario y equipo, etc.

Sus características más generales son:

- a) Son bienes de naturaleza permanente.
- b) Son bienes usados en la operación del negocio.
- c) No se tiene intención de venderlos.
- d) Son bienes cuyo costo de adquisición se distribuye a lo largo de la vida de servicio.
- e) Su importe dentro del Estado de Posición Financiera es motivo de análisis, con el fin de estimar la insu-

ficiencia ó exceso que representa su inversión.-

2) Principios de Contabilidad Aplicables

Los principios de contabilidad generalmente --- aceptados que comúnmente se aplican a éste rubro son:

A) Principio del Costo:

- a) El costo de adquisición incluye el precio-neto pagado por las propiedades, planta y equipo.
- b) El costo de construcción incluye los costos directos e indirectos incurridos.
- c) El costo de las propiedades, planta y equipo construidos por la propia empresa, es similar al principio del costo de adqui -- sición de activos de éste tipo.
- d) Al comprar ó recibir a cambio un lote de - propiedades, planta y equipo, sin especificar el precio que corresponda a cada uno - de los bienes que incluye, el costo total - del lote debe distribuirse entre los diver -- sos bienes con base en el valor relarivo - de cada uno, determinado por avalúo hecho - por peritos.
- e) Si los bienes son adquiridos por canje ó - cambio de otros activos, una medida equita -- tiva del costo de la propiedad adquirida - es la cantidad de dinero que habría sido - obtenida si los activos entregados a cam - bio hubieran sido realizados en efectivo.-
- f) Los activos fijos recibidos como aporta -- ciones de capital deberán considerarse a - su valor equitativo de mercado..

- g) Cuando un bien sea adquirido como cobro a un deudor, - el costo que debe asignársele es aquel que hubiera tenido que desembolsarse para adquirirlo en la fecha en que se haya recibido.
- h) Las propiedades adquiridas en moneda extranjera, de--ben registrarse al tipo de cambio vigente en la fecha de compra.

B) Principio de la Consistencia.

Los principios de la contabilidad y el modo de aplicar--los en una entidad, no deben diferir con los aplicados con anterioridad, las inconsistencias con los principios se deben -cuantificar y revelarlas en el cuerpo del dictamen o en notas aclaratorias a los estados financieros.

Principios de contabilidad aplicables a la depreciación:

- 1) La depreciación es un procedimiento que tiene como --fin distribuir de una manera sistemática y razonable- el costo de las propiedades, planta y equipo.
- 2) Los terrenos no están sujetos a depreciación, por no- ser bienes que se consuman y tengan que reponerse.
- 3) La depreciación debe calcularse sobre el costo de ad-quisición o construcción y sobre bases y métodos con-sistentes.
- 4) La depreciación debe calcularse a partir de la fecha- en que empiecen a utilizarse las propiedades, planta- y equipo.

C) Principio del Negocio en Marcha.

"Presupone que salvo prueba en contrario, la vida de las empresas es indefinida, la trascendencia de este principio es

obvia pues de no hacerlo, todos los activos tendrían que presentarse en la a su valor de realización, debiendo desaparecer por otro lado los gastos aplicables a períodos futuros como los preoperativos, de organización, instalación, etc.

D) Principio de la Revelación Suficiente.

- 1) La presentación de las propiedades, planta y equipo - en el estado de posición financiera, se localizan generalmente después del activo circulante.
- 2) La información sobre el método y las tasas de depreciación aplicables a este rubro, deben mencionarse en una nota a los estados financieros.
- 3) Las propiedades, planta y equipo totalmente depreciadas que siguen en operación, deberán continuarse presentando en los estados financieros a su valor de costo y por separado su depreciación acumulada.
- 4) Las construcciones en proceso se deben considerar por separado de los edificios terminados, o hacer mención explícita de que se incluye tal concepto, señalando - su monto.

En virtud de que se encuentra en estudio el boletín C-13 del I.M.C.P. que se refiere a la actualización de los valores de los activos fijos tangibles y su depreciación, no incluye en este trabajo.

Reglas de Valuación Aplicables a los Conceptos que integran - el Activo Fijo.

Terrenos:

De conformidad con principios de contabilidad, los terrenos deben valuarse al costo erogado con objeto de adquirir su

posesión incluye también el precio de adquisición del terreno, honorarios, gastos notariales, indemnizaciones, comisiones a gentes, impuestos de traslación de dominio, -- honorarios de Abogados y gastos de localización, además -- demoliciones, limpia y desmonte, drenaje, calles, cooperaciones u costos sobre obras de urbanización etc.

Edificio:

El costo total de un edificio es el costo de adquisición ó construcción que incluye el de las instalaciones y equipo de carácter permanente, también se consideran dentro -- del costo conceptos como: permiso de construcción, honorarios de arquitectos e ingenieros, gastos legales, gastos de supervisión y administración, etc., incurridos para -- llevar a cabo la construcción. El período de construcción de un edificio termina cuando el bien está en condiciones de ser utilizado.

Maquinaria y Equipo:

Es necesario incluir todos los costos de adquisición con los costos de transporte e instalación, cuando la mano de obra y los gastos de prueba se identifiquen intrínsecamente con la maquinaria y equipo, pueden registrarse como -- costos de dichos activos.

Herramientas:

Pueden dividirse en herramientas de máquina y herramientas de mano, las primeras por lo general son herramientas pesadas, cuya duración es prolongada y resultan fáciles de controlar en forma individual.

Sobre ésta base la contabilización y control de ésta clase de herramientas es la misma que se aplica para la maquinaria y demás equipos estando sujetos a depreciación -- de acuerdo con su vida útil.

Las herramientas de mano, son generalmente pequeñas, de corta vida y con facilidad de perderse, por lo tanto, es difícil llevar un control permanente sobre ellas, estas características hacen impráctico el aplicar alguna tasa de depreciación a esta clase de herramientas.

a) Los principales métodos para la contabilización de las herramientas de mano son los siguientes:

1) Método de Inventarios Físicos. Las compras de herramientas se cargan a una cuenta especial, periódicamente (por lo menos una vez al año), al final del ejercicio se practiquen inventarios físicos de las herramientas ajustándose el saldo de la cuenta a los resultados del inventario, cargándose la diferencia a costos o gastos; la valuación del inventario se hace al costo, aplicándose en algunos casos un porcentaje de deducción por uso y desgaste.

2) Método de Fondo Fijo.- Las compras originales se cargan a la cuenta de herramientas, las reposiciones se cargan a los gastos directamente, el saldo de la cuenta representa en forma aproximada la inversión permanente en herramientas.

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

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

Adaptaciones o Mejoras:

Las adaptaciones o mejoras de activos fijos son desembol-

Los que tienen el efecto de aumentar el valor de un activo existente, ya sea porque aumentan su capacidad de servicio, su eficiencia, prolongan su vida útil o ayudan a reducir sus costos de operación futuros. La diferencia esencial entre una adición al activo fijo y una adaptación o mejora, es que, la adición implica un aumento de cantidad y la mejora sólo aumenta la calidad del activo.

Es recomendable que el costo de las adaptaciones o mejoras se registre por separado del costo del activo original, ya que representa un mejor control, cuando exista sustitución de partes o piezas ya existentes, el costo de la pieza reemplazada así como la depreciación acumulada deben darse de baja de las cuentas correspondientes.

3) Objetivos de la Auditoría.

Los principales objetivos de la revisión de las inversiones de carácter permanente son:

- 1) Comprobar que son propiedad de la empresa.
- 2) Conocer y mostrar en los estados financieros cualquier limitación o gravamen.
- 3) Cerciorarse de que todas las inversiones de la empresa estén reflejadas en los estados financieros.
- 4) Comprobar que la presentación de estos bienes en los estados financieros estén al costo de adquisición y si existieran revaluaciones, éstas fueran efectuadas de acuerdo a lo que señala el boletín correspondiente.
- 5) Comprobar que el cómputo de la depreciación sea razonable, consistente con el año anterior y de acuerdo con los métodos aceptados para calcularla.
- 6) Asegurarse del adecuado registro de las altas y bajas.

4) Conceptos por los que se incrementan las propiedades, planta y equipo:

1) Compras Contado.

Estas operaciones no son frecuentes en las adquisiciones de activo fijo y para su registro se deben considerar los siguientes factores:

a) Su naturaleza:

Cuando se conoce la naturaleza de la inversión se puede saber su valor real en un momento deseado, por ejemplo:

Los terrenos y sus construcciones, cuya adquisición no es correcto registrar en una misma cuenta, en virtud de que los primeros sufren una plusvalía y los segundos una depreciación.

b) Su costo original:

El costo original representa el valor en términos monetarios de compra, valor de factura, valor de documentos o títulos legales que amparen la posición del activo. La Ley del impuesto sobre la renta en su artículo 21 fracción IX señala: -- "Las operaciones con activos fijos y los gastos y cargos diferidos en moneda extranjera se registran en moneda nacional al tipo de cambio oficial vigente en la fecha en que se efectuó la operación, aunque el de la época de pago sea diferente.

c) Gastos Adicionales:

Los gastos por concepto de transporte, seguros, derechos- aduanales, etc., deben formar parte del costo original.

2) Compras a Crédito.

Si la compra es a crédito se debe considerar únicamente el costo original sin tomar en cuenta los intereses que se tra

tarán como un cargo diferido, por ser un gasto financiero ya - que a medida que se vayan devengando se registrarán como resultados.

Respecto a los intereses, la Ley del impuesto sobre la -- renta en su artículo 31 fracción I, e), señala:

"Los intereses que perciban proveedores del extranjero -- por ventas de maquinaria y equipo que forman parte del activo-fijo del comprador residente en el país, serán la base del impuesto sin deducción alguna". La misma ley en su artículo 41, fracción II, señala que se gravará con el 21% el total de los-intereses.

En el caso de que los proveedores no tengan representan-- tes en el país, el deudor es solidariamente responsable del pa-- go del impuesto correspondiente.

Respecto al registro, documentación y requisitos que de-- ben llenar las adquisiciones, la ley del impuesto sobre la ren-- ta establece:

Artículo 26 fracción VI "Se hayan cumplido respecto de -- las partidas que integran las inversiones respectivas, los re-quisitos que se establecen en este artículo". Fracción I "Que-Sean las ordinarias y estrictamente indispensables para los fi-nes de negocio, consecuencia normal del mismo, y estén en pro-porción con las operaciones del causante". Fracción II "Que -- aparezcan correctamente asentadas en la contabilidad".

3) Por Construcciones.

Los activos fijos adquiridos en esta forma, deben regis-- trarse al costo de construcción, empleándose un sistema de re-gistro que permita conocer en cualquier momento el grado de -- avance de la obra. La depreciación empezará a computarse has-ta que el bien se haya terminado totalmente y se esté haciendo uso del mismo.

Deben recabarse documentos que reúnan los requisitos fiscales por el reglamento de la ley del impuesto sobre la renta en sus artículos 57 y 58.

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

La capitalización de los intereses es permitida, en virtud de que el activo no produce ningún beneficio durante el período de construcción e instalación, este razonamiento está basado en el principio de obtener una relación justa entre los costos y los ingresos. El interés devengado a partir de que el activo entra en operación debe cargarse a los gastos y de ninguna manera es justificable su capitalización.

4) Adiciones por Adaptaciones o Mejoras.

Esta forma de incremento en los activos fijos se refiere a cualquier adaptación o mejora que se haga a un bien, rindiendo un servicio más eficiente y poder así aprovechar su máxima capacidad.

La Ley del impuesto sobre la renta en su artículo 21 fracción X, nos dice: "Las reparaciones así como las adaptaciones a las instalaciones, deberán siempre depreciarse cuando impliquen adiciones o mejoras al activo fijo".

5) Revaluaciones.

La revaluación es la actualización de los valores de los bienes que posee una empresa en función de su costo original.

La contabilización de la revaluación se registrará como sigue:

	Debe	Haber
- 1 -		
Incremento por revaluación de Activo Fijo	\$ X	
Superávit por revaluación		\$ X

	Debe	Haber
Costos y/o Gastos	\$ X	
Depreciación Acumulada		\$ X

Deberá tomarse en cuenta que el "Superávit ganado para re posición de maquinaria", no podrá ser repartible como utilidad a los socios sino que será destinada a la maquinaria nueva.

6) Activos Fijos Arrendados.

La práctica de obtener a través de la celebración de contratos de arrendamiento, el derecho de utilizar activos fijos- ha venido incrementándose recientemente.

Los contratos de arrendamiento pueden clasificarse en los dos siguientes grupos:

- a) Arrendamientos que conceden el derecho a utilizar los- activos a cambio del pago de rentas, y en los cuales - no es presumible que el arrendatario vaya adquiriendo- un derecho sobre la propiedad del bien arrendado.
- b) Arrendamientos que equivalen a una compra a plazos del activo.

En cuanto los arrendamientos del primer grupo, los esta-- dos financieros del arrendatario deben contener notas aclarato_{ri}as que permitan al lector considerar el efecto que los com-- promisos del arrendamiento pueden tener sobre la situación fi- nanciera y los resultados de operación, tanto del año actual - como de los años futuros.

Los casos de arrendamiento que en realidad representan ad_{quisi}ciones a plazos, deben ser registrados como compras. El- activo y el pasivo correspondiente deben mostrarse en el esta- do de posición financiera.

El monto de esta transacción se determinará tomando como-

base el importe total de las rentas a pagar, excluyendo la parte de estas rentas que representen costo de servicio, en el caso de que los hubiese, y deduciendo también el interés supuesto por el financiamiento de la operación a plazos.

En el estado de posición financiera se presentará dentro del grupo de activo fijo, en un renglón que puede llamarse "Maquinaria Adquirida por arrendamiento", el pasivo se representará separando la porción circulante de la porción a largo plazo, además de una nota a los estados financieros para informar sobre la operación.

5) Aspectos Principales para Evaluar el Control Interno.

1) Compras y Altas.

a) Autorización de Adquisición y su relación al presupuesto de capital.

b) Autorización Original.

c) Programación.

d) Límite de Aprobaciones.

e) Justificación Económica respecto al efecto sobre control financiero y manejo del capital del trabajo.

1) Costos Directos.

2) Costos Indirectos.

3) Depreciación.

4) Rendimiento sobre la inversión.

5) Compras.

2) Bajas o Retiros.

a) Baja material.

b) Baja de los registros contables.

c) Debe existir una autorización formal para vender, reti

rar o destruir las partidas que la compañía ya no tenga en uso.

d) La compañía debe tener precisados los pasos necesarios para informar a los directivos y al departamento de -- contabilidad de las partidas destruidas o retiradas.

6) Procedimientos de Auditoría Aplicables.

1) Análisis de movimientos.

Como su nombre lo indica, es un análisis de los distintos movimientos operados en el mayor, con el objeto de determinar su corrección.

2) Inspección.

Es el examen físico de bienes materiales o de documentos, con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros.

3) Cálculo.

Una parte de los datos de la contabilidad reflejada en -- los estados financieros, es el resultado de cálculos realizados sobre ciertas bases predeterminadas.

a) Determinación.- Circunstancias del trabajo que se va a realizar van a determinar los procedimientos de auditoría a emplear en su revisión.

b) Alcance.- Es uno de los elementos más importantes el cual está determinado por varios elementos como son: - El grado de eficiencia y eficacia del control interno, el número de partidas que forman la partida global, el número de errores o partidas equivocadas encontradas - en el examen practicado, etc., lo cual es difícil esta

blecer reglas generales para determinar su extensión.

- c) Oportunidad.- En esta situación es el criterio del auditor quien tomando en cuenta la circunstancia de trabajo concreto a realizar, es el que debe determinar la oportunidad en que se aplicarán los procedimientos de auditoría que forman parte de su examen.
- d) Evaluación de Resultados.- Como consecuencia de la auditoría realizada y con apoyo en los papeles de trabajo, el auditor estará en posibilidad de emitir una opinión sobre la razonabilidad de las cifras mostradas en este rubro en los estados financieros.

4) Adquisiciones.

- a) Inspección.- Revisión de documentos, facturas, autorización de la adquisición, notas de gastos, fletes, - - etc.

Cuando la empresa efectúa directamente la construcción de los bienes, se deberán observar los siguientes puntos:

- 1) Los materiales deberán ser comprobados en relación con el examen de inventarios.
- 2) La mano de obra se debe realizar en combinación con las pruebas de nóminas.
- 3) Comprobar que el importe de los cargos indirectos, se encuentran debidamente fundados.
- 4) Se deben comparar las erogaciones reales con las presupuestadas y discutir las diferencias con los funcionarios responsables.

5) Bajas.

La revisión de las bajas de las propiedades, planta y -

equipo tiene como objeto principal la comprobación de que han sido dados de baja todos los activos vendidos o desechados y - también que no hayan sido dados de baja bienes que todavía son propiedad de la empresa.

Se pueden tomar en cuenta los siguientes puntos:

- a) Al hacer la inspección a la planta, se deben tener pre sentes las partidas que según los registros han sido - dados de baja.
- b) Investigar las cuentas de resultados que pueden reve-- lar créditos o cargos por utilidad o pérdida en venta- de activos.
- c) Comprobar que las ventas por este concepto, se encuen- tren registradas adecuadamente en libros y que se can- celó la depreciación correspondiente.

Depreciación.

La depreciación es la baja de valor que sufre un bien, -- por el uso, el transcurso del tiempo y la obsolescencia.

El artículo 89 de la ley de I.S.R. dice: "Para efectos -- fiscales se entiende por depreciación la absorción gradual del costo de adquisición de un activo fijo tangible, cuyo valor ma terial o funcional disminuya por el uso o transcurso del tiem- po, a través de los resultados de un número determinado de - - ejercicios posteriores a aquel en que haya sido hecho la inver- sión".

La depreciación constituye una fuente de recursos al for- mular un estado de cambios en la situación financiera (Estado- de origen y aplicación de Recursos).

La ley de I.S.R. en su artículo 21 establece "Que los por cientos elegidos por el causante serán fijos y constantes".

Se dice que el por ciento es fijo porque no podrá variarse sin autorización expresa de la S.H.C.P.

Se dice que es constante porque en cada ejercicio deberá aplicarse hasta su agotamiento, de no hacerlo se pierde el derecho de la deducción.

El artículo 21 fracción IV establece que: "La S.H.C.P. -- con fines de fomento económico, podrá autorizar que se efectúe depreciación acelerada con arreglo de las siguientes bases:

- a) La autorización se hará mediante acuerdo de carácter general que señalan los regímenes o normas de actividad y los activos que podrán gozar del beneficio, los métodos aplicables, de su vigencia y de los requisitos que deban cumplir los interesados.
- b) La autorización señalará el por ciento máximo del valor del activo que podrá depreciarse en forma acelerada y el período durante el cual debe efectuarse dicha depreciación.
- c) Los interesados deberán obtener el acuerdo concreto de las autoridades fiscales, para aplicar el método de depreciación acelerada.

La ley de I.S.R. artículo 42 fracción VIII establece: "No se darán efectos fiscales a las revaluaciones que los causantes hagan a sus bienes de activo fijo o su capital".

Tomando en cuenta lo anterior, en el anexo relativo a la determinación de la base gravable de las personas sujetas al impuesto al ingreso global de las empresas deberán sumar a la utilidad contable, el importe de la depreciación de los activos revaluados.

Depreciación de Activos Arrendados.

En los casos de contratos no sujetos a cancelación a me--

nos que se realice una contingencia remota, significa que el arrendatario adquiere un derecho sobre la propiedad del activo a medida que efectúe el pago de rentas, y consecuentemente son una evidencia de que el arrendamiento representa en esencia -- una compra; en tal situación el bien se debe depreciar de -- acuerdo a las políticas que al respecto tenga establecidas la empresa y desde el punto de vista fiscal la tasa que le corresponde según la ley de I.S.R.

7) Problemas Particulares de Dictamen.

En términos generales este rubro no presenta problemas para la emisión del dictamen, ya que le son aplicables la mayor parte de los términos de auditoría que permiten obtener una razonabilidad absoluta de su saldo.

8) Problemas particulares de Reexpresión.

El objetivo fundamental de expresar este rubro, consiste en reajustar las cifras que presentan los estados financieros a costos históricos, con los que deberían tener a costo de reposición de dichos bienes a la fecha del cierre del ejercicio.

El procedimiento para esta expresión es como sigue:

- a) Conocer las fechas (mes y año) de adquisición de los bienes, así como el valor de las partidas que integran el saldo de cada cuenta.
- b) Determinación de los factores de conversión tomados de los índices de precios al consumidor que proporciona el Banco de México, S.A.
- c) Una vez conocidos los factores de conversión se multiplican éstos por el valor original del activo, obteniendo el importe ajustado al poder de adquisición de la moneda circulante a la fecha de cierre de los estados financieros, sumando todos los activos que inte---

gran el saldo de cada cuenta, quedarán de esta manera actualizados.

A continuación se presentan algunos ejemplos, con fecha de cierre de los estados financieros al 31 de diciembre de 1980.

TERRENOS:

Saldo al 31 de diciembre de 1980 \$ 350,000.00

Terreno comprado en	Valor de Adquisición	Factor	Valor Ajustado
Oct. de 1968	100,000.00	5.419	541,900.00
Jul. de 1973	70,000.00	4.133	289,310.00
Mar. de 1976	60,000.00	2.649	158,940.00
Feb. de 1980	<u>120,000.00</u>	1.210	<u>145,200.00</u>
	350,000.00		1,135,350.00 =====

Valor de la cuenta terrenos, ajustado a pesos de diciembre de 1980 es de \$1,135,350.00.

EQUIPO DE TRANSPORTE:

Saldo al 31 de diciembre de 1980 \$ 810,000.00

Equipo de Transporte comprado en:	Valor de Adquisición	Factor	Valor Ajustado
Dic. de 1975	150,000.00	2.778	416,700.00
Oct. de 1977	250,000.00	1.855	463,750.00
Feb. de 1979	180,000.00	1.484	267,120.00
Sep. de 1980	<u>230,000.00</u>	1.059	<u>243,570.00</u>
	810,000.00		1,391,140.00 =====

Valor de la cuenta Equipo de Transporte ajustado a pesos de diciembre de 1980 es de \$1,391,140.00

MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA:

Saldo al 31 de diciembre de 1980			\$900,000.00
Mobiliario y Equipo de Oficina adquirido	Valor de Adquisición	Factor	Valor Ajustado
Mar. de 1968	50,000.00	5.526	276,300.00
Oct. de 1968	35,000.00	5.250	183,750.00
Ene. de 1970	150,000.00	5.216	782,400.00
Dic. de 1971	45,000.00	4.782	215,190.00
Sep. de 1973	90,000.00	3.974	357,660.00
Jul. de 1975	230,000.00	2.880	662,400.00
May. de 1976	30,000.00	2.613	78,390.00
Feb. de 1978	150,000.00	1.746	261,900.00
Abr. de 1980	<u>120,000.00</u>	1.165	<u>139,800.00</u>
	900,000.00		2,957,790.00 =====

Valor de la cuenta Mobiliario y Equipo de Oficina ajustado a pesos de diciembre de 1980 y es de \$2,957,790.00

AJUSTE DE LAS DEPRECIACIONES DE ACTIVOS.

Para conocer el valor ajustado de las depreciaciones de los activos se sigue el siguiente procedimiento:

1) Se divide el importe de la depreciación acumulada (uno por uno) que forma el saldo de la cuenta respectiva entre el valor original de adquisición del mismo activo, obteniendo con esto, el % de depreciación acumulada, el cual se multiplica -- por el valor del mismo activo ya ajustado a pesos de la fecha del cierre de los estados financieros, obteniendo de esta manera la depreciación acumulada ya ajustada.

DEPRECIACION ACUMULADA DEL EQUIPO DE TRANSPORTE.

Saldo al 31 de diciembre de 1980 \$468,000.00

Fecha de adquisición del activo	Valor de Adquisición	Depreciación acumulada
Dic. de 1975	150,000.00	150,000.00
Oct. de 1977	250,000.00	200,000.00
Feb. de 1979	180,000.00	72,000.00
Sep. de 1980	<u>230,000.00</u>	<u>46,000.00</u>
	810,000.00	468,000.00 =====

Valor de la cuenta Depreciación Acumulada del Equipo de -
Transporte al 31 de diciembre de 1980 es de \$468,000.00

Cálculo del % de Depreciación Acumulada:

$$\text{Fórmula} = \frac{\text{Depreciación Acumulada}}{\text{Valor de Adquisición}}$$

Equipo adquirido en:

Diciembre de 1975 $\frac{\$150,000.00}{\$150,000.00}$ = 100%

Octubre de 1977 $\frac{\$200,000.00}{250,000.00}$ = 80%

Febrero de 1979 $\frac{\$72,000.00}{\$180,000.00}$ = 40%

Septiembre de 1980 $\frac{\$46,000.00}{\$230,000.00}$ = 20%

Determinación de la Depreciación Acumulada ajustada a pe-
sos de diciembre de 1980.

Fecha de Adquisición	Valor del activo ajustado	Depreciación Acumulada	Depreciación Ajustada
Dic. de 1975	416,700.00	100%	416,700.00
Oct. de 1977	463,750.00	80%	371,000.00
Feb. de 1979	267,120.00	40%	106,848.00
Sep. de 1980	<u>243,570.00</u>	20%	<u>48,714.00</u>
	1,391,140.00		943,262.00 =====

Saldo ajustado a pesos de diciembre de 1980 de depreciación acumulada de Equipo de Transporte.

DEPRECIACION ACUMULADA DE MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA

Saldo al 31 de diciembre de 1980 \$ 562,000.00

Fecha de Adquisición del activo.	Valor de Adquisición	Depreciación acumulada.
Mar. de 1968	50,000.00	50,000.00
Oct. de 1969	35,000.00	35,000.00
Ene. de 1970	150,000.00	150,000.00
Dic. de 1971	45,000.00	45,000.00
Sep. de 1973	90,000.00	72,000.00
Jul. de 1975	230,000.00	138,000.00
May. de 1976	30,000.00	15,000.00
Feb. de 1978	150,000.00	45,000.00
Abr. de 1980	<u>120,000.00</u>	<u>12,000.00</u>
	900,000.00	562,000.00 =====

Cálculo del % de Depreciación Acumulada:

Equipo adquirido en:

Marzo de 1968 $\frac{\$50,000.00}{\$50,000.00} = 100\%$

Octubre de 1969	$\frac{\$ 35,000.00}{\$ 35,000.00}$	= 100%
Enero de 1970	$\frac{\$150,000.00}{\$150,000.00}$	= 100%
Diciembre de 1971	$\frac{\$ 45,000.00}{\$ 45,000.00}$	= 100%
Septiembre de 1973	$\frac{\$ 72,000.00}{\$ 90,000.00}$	= 80%
Julio de 1975	$\frac{\$138,000.00}{\$230,000.00}$	= 60%
Mayo de 1976	$\frac{\$ 15,000.00}{\$ 30,000.00}$	= 50%
Febrero de 1978	$\frac{\$ 45,000.00}{\$150,000.00}$	= 30%
Abril de 1980	$\frac{\$ 12,000.00}{\$120,000.00}$	= 10%

Determinación de la Depreciación Acumulada a pesos de diciembre de 1980.

Fecha de Adquisición del activo.	Valor del Activo Ajustado.	Dep. Acum.	Dep. Acum. Ajustada
Mar. de 1968	276,300.00	100%	276,300.00
Oct. de 1969	183,750.00	100%	183,750.00
Ene. de 1970	782,400.00	100%	782,400.00
Dic. de 1971	215,190.00	100%	215,190.00
Sep. de 1973	357,660.00	80%	286,128.00
Jul. de 1975	662,400.00	60%	397,440.00
May. de 1976	78,390.00	50%	39,195.00
Feb. de 1978	261,900.00	30%	78,570.00
Abr. de 1980	<u>139,800.00</u>	10%	<u>13,980.00</u>
	2,957,790.00		2,272,953.00 =====

Saldo ajustado a pesos de diciembre de 1980 de la depreciación acumulada de Mobiliario y Equipo de Oficina.

Es muy usual encontrar activos totalmente depreciados contablemente y que se encuentran en funcionamiento, lo anterior se debe a que la base adaptada para el cálculo de las depreciaciones fue la fiscal y no de acuerdo a un estudio previo sobre el probable tiempo de vida, de ahí, que si se desea conocer el valor convertido más cercano a la realidad, se debe seguir el siguiente procedimiento:

- 1) Se determina de todos los activos fijos en existencia su tiempo de vida probable, expresado en años contados a partir de la fecha del cierre del ejercicio.
- 2) Se agrega a la estimación anterior los años completos transcurridos desde la fecha de compra, conociendo con esto la vida probable total del bien.

- 3) Se determina la cantidad anual de depreciación que debió depreciarse en los años transcurridos. En el método de línea recta se divide el total del valor de adquisición del activo entre el número total de años de vida probable.
- 4) Se multiplica el importe anual de depreciación por los años transcurridos a la fecha en que están ajustando los nuevos estados financieros, y se obtiene la cantidad correcta de depreciación acumulada.

Ejemplo:

Una maquinaria adquirida en agosto de 1965 en - -
 \$100,000.00 con depreciación acumulada de \$100,000.00-
 y que aparece en balance al 31 de dic. de 1980.

a) Se determina que la maquinaria tiene aún 10 años de vida probable.

b) Años transcurridos completos desde agosto de 1965 a diciembre de 1980 = 15
 más: años adicionales de vida útil 10
 total de vida probable 25 años

c) Cantidad anual que debió depreciarse en libros:

$$\frac{100,000.00}{25 \text{ años}} = \$4,000.00$$

d) 15 años transcurridos desde su compra a la fecha de los estados financieros que se ajustan por - - - --
 \$4,000.00 anuales de depreciación, 15 x 4,000.00 =
 60,000.00

e) Por ciento de depreciación acumulada.

$$\frac{60,000.00}{100,000.00} = 60\%$$

f) Valor ajustado del activo.

$$100,000.00 \times 6.015 = 601,500.00 \text{ (Pesos Dic.1980)}$$

g) Se aplica el porcentaje determinado en el punto anterior, al valor del activo ya ajustado, obteniéndose el valor correcto de la depreciación ya ajustada.

$$601,500.00 \times 60\% = 360,900.00$$

=====

C) DIFERIDO

1) Importancia.

Los cargos diferidos son aquellos que representan un derecho de uso, y se aplicarán paulatinamente a los resultados futuros.

Los cargos diferidos más comunes son los siguientes:

a) Gastos de Constitución.

Son todas aquellas erogaciones que son necesarias realizar para legalizar la constitución de un ente económico.

Dentro de estos gastos se encuentran los honorarios del notario, pago de derechos de inscripción en el registro público de la propiedad, derecho de la Secretaría de Relaciones Exteriores, etc.

b) Gastos de Preoperación.

Con este nombre se agrupan todos aquellos que se efectúan antes de la fecha señalada como la de iniciación de operaciones.

c) Gastos de Organización.

Son todos aquellos que se efectúan para el estudio e implantación del Sistema de Organización que normará las diferentes actividades de la entidad para alcanzar sus objetivos deseados.

d) Gastos de Reorganización.

Son los gastos efectuados para hacer cambios parciales o totales de una organización ya implantada. En muchas ocasiones estos cambios alcanzan importes muy significativos.

e) Gastos de Experimentación y Desarrollo.

Son todos aquellos gastos inherentes a un producto en el tiempo de su experimentación y desarrollo. Tales como pueden ser asesoría técnica, derechos pagados, sueldos de técnicos, - gastos de laboratorio, estudios de mercado, etc.

El tiempo de su aplicación, deberá estar en función al -- tiempo en que se obtengan beneficios del producto experimentado o desarrollado.

f) Gastos de Instalación.

Son todas aquellas erogaciones que se realizan para acondicionar un local arrendado, estableciéndose en algunos contratos de arrendamiento que al finalizar el mismo, todas las mejoras, adaptaciones o modificaciones realizadas al local quedaa--rán a beneficio del propietario.

2) Principios de Contabilidad Aplicables.

Los principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico y las bases de la cuantificación de las operaciones y la pre--sentación de la información financiera cuantitativa a través - de los estados financieros.

Todos los principios de contabilidad generalmente aceptados, en forma directa o indirecta están relacionados con los - cargos diferidos, pero existen algunos que debemos de tenerlos muy en cuenta en su revisión.

Negocio en Marcha.- "La entidad contable se presume en - existencia permanente, salvo especificación en contrario", por lo que las cifras de sus estados financieros presentarán valores en uso.

Período Contable.- "La existencia continua de la empresa y la dificultad de dividir los eventos económicos aunados a la necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la empresa obligan a dividir la vida de ella en períodos.

Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren, por lo tanto cualquier información contable debe indicar claramente el período a que se refiere".

Los cargos diferidos, representan costos registrados de los cuales se derivarán beneficios para períodos futuros.

Consistencia.- "Los usos de esta información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de los resultados es necesario hacer una advertencia clara de esta información que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables, lo mismo se aplica en la agrupación y presentación de la información".

El resultado de la confrontación de los ingresos y los gastos incluyen la parte que se aplica en los resultados de los cargos diferidos, en el período correspondiente sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior.

3) Objetivos de la Auditoría.

Los objetivos específicos de la revisión de los cargos diferidos son:

- a) Que los cargos diferidos representen derechos de propiedad existentes y los tenga en uso la entidad.
- b) Que los cargos diferidos representen gastos que beneficiarán a dos o más períodos futuros.

- c) Que la amortización de los cargos diferidos esté registrada sobre una base aceptable y consistente.
 - d) Que los cargos diferidos y su amortización correspondiente, estén mencionados y clasificados correctamente en los estados financieros.
- 4) Aspectos Principales para Evaluar el Control Interno.
- a) Autorización y evidencia suficiente y competente de los funcionarios responsables para la inversión de cargos diferidos.
 - b) Deben existir registros analíticos que permitan identificar perfectamente los cargos diferidos para que se haga correctamente el cálculo de la aplicación a resultados.
 - c) Debe estar bien definida que en su caso, la forma en que la amortización optada se aplicará a resultados.
 - d) Vigilar que las inversiones amortizables de los cargos diferidos se encuentren debidamente representados en el balance general.
- 5) Procedimientos de Auditoría Aplicables.
- 1) Obtención y examen de un resumen de los cambios producidos durante el año en los cargos diferidos y en su amortización.
 - 2) Determinación de las bases sobre las que están registrados los aumentos y reducciones.
 - 3) Examen de las facturas, autorizaciones, contratos y registros contables de costos justificativos de adiciones a los cargos diferidos.
 - 4) Examen de la documentación de respaldo a estos cargos que beneficiarán períodos futuros.

- 5) Verificación de los cálculos de amortización para saber si se han usado métodos aceptables y vidas útiles apropiadas, si son aritméticamente correctos, y si concuerdan con los usados en años anteriores.
- 6) Los papeles de trabajo que se preparen para la revisión de este rubro, deben contener la descripción de los procedimientos seguidos y la exposición de las conclusiones.
- 7) Explicación de los beneficios de este rubro para períodos futuros y corrección del valor, si existieran indicios de su deterioro.

6) Aspectos Fiscales Involucrados.

En este aspecto les son aplicables las siguientes disposiciones:

- a) El artículo 42 de la ley de I.S.R. señala que los cargos diferidos: Son aquellos cuyo beneficio sea por un período ilimitado que dependerá de la duración de la empresa.

Gastos Preoperativos.- Son aquellas erogaciones que tienen por objeto la investigación y desarrollo relacionados con el diseño, elaboración, mejora -- miento, empaque ó distribución de un producto, así como la prestación de un servicio, siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos ó preste sus servicios.

El artículo 43 de la ley de I.S.R. señala los porcentajes autorizados para la amortización de cargos diferidos y son los siguientes:

- I) 5% para cargos diferidos
- II) 10% para:

- a) Erogaciones realizadas en períodos preoperativos.

- b) Regalías por patentes de invención o de mejoras, -
marcas, nombres comerciales, por dibujos o modelos,
planos, fórmulas y en general por asistencia técni
ca o transferencia de tecnología, así como para --
otros gastos diferidos.

El artículo 42 del reglamento de la ley de I.S.R. dice --
que: Tratándose de inversiones hechas en los activos intangi--
bles, cuyo beneficio se concrete al mismo ejercicio en que se--
efectuó la erogación, la deducción podrá hacerse en dicho ejer--
cicio.

7) Problemas Particulares de Dictamen.

NO TIENE

8) Problemas Particulares de Reexpresión.

De acuerdo con el boletín B-7 del I.M.C.P., A.C. la infor--
mación acerca de las cifras presentadas en este renglón no --
afectan en forma significativa el estado que muestra la posi--
ción financiera de la entidad.

CAPITULO III

ASPECTOS GENERALES DEL PASIVO Y CAPITAL

A) CIRCULANTE Y NO CIRCULANTE

B) IMPUESTO SOBRE LA RENTA

C) CAPITAL CONTABLE

1) IMPORTANCIA:

El pasivo comprende, obligaciones presentes provenientes - de operaciones o transacciones pasadas, como la adquisición de mercancías, gastos en que se han ocurrido, o por la obtención de préstamos para el financiamiento de los bienes que constituyen el activo.

El pasivo puede ser tan importante o más en cuanto a monto se refiere que en el capital contable de una empresa, y en esta circunstancia hace doblemente importante la opinión que - demos sobre este rubro en nuestro dictamen para los accionistas y acreedores de la empresa, o terceros interesados en la misma.

El pasivo se puede dividir en dos grupos:

- a) Los que se originan en forma definida y a favor de personas determinadas y que dan lugar a cuenta y documentos por pagar.
- b) Los que se originan en obligaciones contractuales o impositivas, en forma estimada y cuyo control se ejerce generalmente por conceptos más que por las personas a quienes se les adeuda, originando lo que se conoce como pasivos acumulados.

La clasificación más común del pasivo es la siguiente:

- 1) Cuentas por pagar a proveedores.
- 2) Préstamos de instituciones de crédito.
- 3) Acreedores Diversos, los cuales incluyen:
 - a) Retenciones de Impuestos a empleados y terceros.
 - b) Anticipos de clientes.
 - c) Otros.
- 4) Gastos Acumulados por Pagar, impuestos, sueldos y salarios, intereses y otras obligaciones.

- 5) Pasivos estimados o acumulados.
Reserva para jubilaciones
Reserva para indemnizaciones
Otras reservas.
- 6) Pasivos Contingentes.
- 7) Créditos diferidos u otro pasivo.
 - a) Servicios cobrados por adelantado.
 - b) Rentas cobradas por adelantado.
 - c) Intereses cobrados por adelantado no devengados.

El pasivo a largo plazo puede estar integrado por cualquiera de los conceptos anteriores cuyo vencimiento sea a plazo mayor de un año.

2) PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD APLICABLES AL PASIVO.

El boletín C-9 del I.M.C.P. establece que los principios de Contabilidad referentes al registro del pasivo son:

1) Los créditos originados por la compra de mercancías o servicios se registran al recibirse, en el caso de partidas importantes que no se hayan recibido a la fecha del balance deberán ser registradas si se hubiere formalizado la compra de acuerdo a las condiciones de la misma.

2) Los pasivos a favor de proveedores se registran deduciendo los descuentos comerciales, sin incluir los descuentos por pronto pago, excepto en el caso de que la empresa aproveche estos descuentos y se encuentre en condiciones de aplicar este procedimiento en forma consistente.

3) Los pasivos acumulados que no puedan ser determinados con exactitud, se registrarán mediante estimaciones lo más aproximado posible, como: Pasivos por vacaciones, gratificaciones, salarios, cuotas patronales al IMSS, etc.

En aquellos casos en que no se conozca el pasivo, pero el servicio ya ha sido devengado, el pasivo se debe registrar como una estimación.

4) En el caso de préstamos, el pasivo deberá registrarse por el importe recibido o utilizado.

5) Cuando se firman documentos amparando compras a crédito, deberá registrarse tanto la adquisición del activo, como del pasivo correspondiente.

6) Los pasivos pagaderos en moneda extranjera deberán ser convertidos a moneda nacional al tipo de cambio oficial vigente a la fecha del balance.

7) La participación de utilidades a los trabajadores representa una obligación contractual cuyo costo es aplicable a los resultados del período y por consiguiente el pasivo correspondiente debe registrarse a la fecha del balance.

8) El pasivo por emisión de obligaciones deberá representar el valor nominal de las obligaciones emitidas. Los intereses se registrarán como pasivo conforme se vayan devengando, los gastos relativos a la emisión, así como el descuento deberá anotarse como cargo diferido y amortizarse durante el período que las obligaciones estarán en circulación, en proporción al vencimiento de las mismas.

9) En el caso de redención anticipada de obligaciones, será necesario ajustar la amortización de gastos de emisión y del descuento.

10) Las obligaciones redimidas deberán registrarse como una disminución al pasivo y no como una adquisición del activo.

11) En caso de que las obligaciones sean convertibles en acciones y su valor disminuido de los ajustes de los gastos de emisión o descuento, la diferencia representará una prima en venta de acciones y deberá registrarse como un superávit.

Principios de Contabilidad Aplicables a la Presentación e Información.

a) El pasivo a corto plazo, que representa obligaciones - cuyo vencimiento es a plazo menor de un año, debe presentarse en primer término en balance general.

b) La presentación de los diferentes conceptos del pasivo a corto plazo, deberá hacerse tomando en cuenta tanto la agrupación de pasivos de naturaleza semejante, como las condiciones de exigibilidad y la importancia relativa.

c) Se presentarán por separado los créditos a favor de -- proveedores que deberán incluir los fletes, gastos, etc., en - que se ha incurrido pendientes de pago.

d) Los saldos deudores de importancia incluidos en cuen-- tas por pagar a proveedores, deberán reclasificarse como cuen-- tas por cobrar, inventarios, activo fijo, etc., dependiendo de su procedencia o aplicación final.

e) Los pasivos que representen financiamientos bancarios- a corto plazo deben presentarse por separado.

f) En el caso de que el descuento de documentos por co- - brar constituya una fuente de financiamiento directo y sea un pasivo real a cargo de la compañía, se deberá incluir como tal en vez de presentarse como un pasivo contingente deducible de documentos por cobrar.

g) Los pasivos a favor de accionistas, funcionarios, así- como de compañías afiliadas, deberán mostrarse por separado si fuesen importantes de acuerdo al grado de exigibilidad.

h) Los pasivos por impuestos sobre la renta y por la par- ticipación de utilidades a los trabajadores, deberán mostrarse separadamente en forma individual.

i) El pasivo por impuesto sobre la renta que se muestre -

en el balance general representará el neto entre la provisión total cargada al estado de resultados menos los anticipos efectuados, si los anticipos fueran mayores que la provisión, el exceso deberá presentar como cuenta por cobrar.

j) Se deberá informar con detalle el pasivo a largo plazo, sobre la naturaleza de los financiamientos, el vencimiento, tasas de interés, garantías, gravámenes y restricciones específicas.

k) En el caso de emisión de obligaciones deberá informarse de las características de la emisión, como son el monto de la misma, número de obligaciones en circulación, valor nominal, derechos, garantías, vencimientos, tasa de interés, etc. En el caso de obligaciones convertibles se detallará acerca del tipo y forma de conversión de las acciones.

l) Los intereses no devengados incluidos en el pasivo deberán compensarse con los saldos por el mismo monto incluidos en cargos diferidos, para presentación de los estados financieros.

3) OBJETIVOS DE LA AUDITORIA.

El objetivo principal es verificar que todas las obligaciones contraídas y pendientes de liquidar estén efectivamente registradas y mostradas como pasivo en el balance.

Los objetivos se describen a continuación:

- 1) Determinar la correcta clasificación de las obligaciones contraídas de acuerdo con su naturaleza, exigibilidad y vencimiento.
- 2) Determinar las garantías, gravámenes y restricciones con que se garanticen los pasivos.
- 3) Cerciorarse que corresponden a obligaciones reales a cargo de la empresa.

- 4) Comprobar que todas las contingencias estén debidamente mostradas en los estados financieros.
- 5) Verificar que se efectúen las provisiones necesarias - por aquellas contingencias cuyo resultado se puede determinar o estimar razonablemente.
- 6) Obtener evidencia suficiente de que sean incluidos en los estados financieros todos los pasivos acumulados, - así como la razonabilidad de las estimaciones efectuadas.

4) ASPECTOS PRINCIPALES PARA EVALUAR EL CONTROL INTERNO.

De acuerdo con las normas y procedimientos de auditoría - generalmente aceptados, es necesario estudiar y evaluar previamente el control interno, pues como consecuencia de esta evaluación, se determinará el alcance y profundidad de las pruebas que se deberán utilizar, su extensión y la oportunidad con que se debe aplicar.

Dentro de las medidas de control interno aplicables a las operaciones que afectan el pasivo, se describen las más generales a continuación:

- a) Procedimientos adecuados que permitan una coordinación entre las operaciones de compra, recepción, pago y que impliquen un oportuno registro de todos los pasivos -- por compra de mercancías o servicios, como serían: Solicitud de cotizaciones que permitan una adecuada selección, emisión de pedidos numerados, expedición de formas numeradas de recepción, cotejo de los artículos recibidos contra la orden de compra, inspección de calidad, inspección y verificación de la documentación, - segregación de funciones, vigilancia de la liquidación del pasivo.

- b) Varios niveles de aporación de pasivos dependiendo de su cuantía ó que implique por la empresa limitaciones de disponibilidad sobre sus activos.
- c) Comparación periódica de la suma de los auxiliares de cuentas colectivas de pasivo contra cuentas de control.
- d) Estimación adecuada y oportuna de las obligaciones contractuales y de las impositivas.
- e) Verificación del cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados en forma consistente y particularmente a los principios de revelación suficiente.

5) ASPECTOS FISCALES

- 1) Las facturas, remisiones, recibos etc., que representen obligaciones contraídas pendientes de liquidar, deberán reunir los requisitos fiscales necesarios que nunca la ley del impuesto sobre la renta y su reglamento de causantes, cédula de empadronamiento, etc.,
- 2) Los pasivos a favor de personas físicas, por conceptos sujetos al impuesto sobre productos del trabajo, impuestos sobre productos y rendimientos de capital serán deducibles, siempre y cuando fueren pagados -- antes de la declaración anual del impuesto al ingreso global de las empresas.
- 3) Tratándose de reservas de pasivo que representan --- pasivos no definidos en cuanto a beneficiario y monto, no serán deducibles sus incrementos, pero si sus pagos, siempre y cuando éstos reúnan los requisitos fiscales necesarios.
- 4) El impuesto sobre la renta a cargo de terceros por -- intereses, regalías ó asistencia técnica, se debe -- retener al momento en que se tenga la obligación de efectuar los pagos, aún cuando no se haya efectuado el pago.

5) Si el impuesto sobre la renta por intereses, asistencia técnica o regalías, etc., es pagado por la compañía, se deberá considerar como gasto no deducible.

6) PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES.

Es mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría y guiándose por los criterios de importancia relativa y -- riesgo probable como se obtendrá la evidencia suficiente y competente a fin de cumplir con los objetivos señalados, es decir, deberá obtener la evidencia comprobatoria necesaria para adquirir la certeza que fundamentalmente nuestra opinión con respecto a este rubro del balance.

Los procedimientos más comunes que permiten detectar los pasivos y cerciorarse de que estén reflejados correctamente en las cuentas del balance general se detallan a continuación:

A) Confirmación de cuentas y documentos por pagar.

Se recurre a la información de terceros, pues se presume que tendrán buen cuidado de expresar los saldos que tienen a su favor, la confirmación de cuentas de naturaleza acreedora - se envía una solicitud hecha por la empresa a su proveedor o acreedor para que informe directamente a un tercero a la propia empresa del saldo a su favor a una fecha dada, en esta confirmación a diferencia de las cuentas de naturaleza deudora - donde se menciona el saldo y se pide se ratifique, en las cuentas acreedoras no se menciona ninguna cantidad y se le pide al acreedor nos anote el saldo a su favor. Es conveniente que en esta confirmación se solicite un estado de cuenta que muestre el análisis del adeudo que se tiene con el acreedor, lo cual - además de comprobar el saldo permitirá verificar el registro de las transacciones anotadas en el estado de cuenta, el resul

tado de la confirmación de saldos nos permitirá conocer el alcance y la efectividad de la prueba, de no obtener un resultado satisfactorio se cubrirá esta deficiencia con la utilización de procedimientos suplementarios como revisión de pagos posteriores, inspección de comprobantes o ampliación del alcance de la confirmación.

B) Pagos posteriores.

Este procedimiento consiste en que aprovechando la información obtenida de las confirmaciones, al revisar los pagos -- posteriores deberemos examinar las copias o talonarios de cheques de los de los cheques expedidos, los documentos comprobatorios de la deuda, ya sean títulos de crédito, facturas o simples recibos que el deudor recupera al liquidar la deuda. El examen de estos documentos debidamente cancelados nos da la seguridad de que ya han sido cubiertos y seguramente encontraremos en ellos la información necesaria para determinar si la -- deuda se incurrió con anterioridad a la fecha del balance, y -- podremos juzgar la naturaleza de la operación que la originó.

C) Revisión de transacciones subsecuentes.

Se deberán revisar las operaciones realizadas posterior-- mente a la fecha del balance con el propósito de examinar pagos posteriores que comprueben las cuentas por pagar y con el fin de determinar si dichas transacciones afectan el ejercicio sujeto a examen. Esta revisión nos permitirá localizar el pasivo no registrado, el cual si es de importancia, será motivo de ajuste, ya que no sólo representan obligaciones a la fecha del balance, sino que son cargos legítimos a los resultados de ese ejercicio.

D) Revisión de comprobantes.

Cuando a la aplicación de los procedimientos anteriores -

han dejado dudas respecto a la existencia y monto correcto a las obligaciones, se podrá recurrir al estudio de las operaciones que hayan dado origen a la obligación de que se trata examinando la documentación que las compruebe.

E) Confirmación de bancos.

Es muy común que los bancos informen de la existencia de créditos en cuenta abierta, préstamos u otras operaciones de las cuales se derive una deuda y tipo de interés, esta información debe revisarse minuciosamente a fin de determinar y aprovechar al máximo.

F) Confirmación de abogados y asesores.

También se pedirá información a otros profesionistas que sirvan a la empresa sobre la existencia de juicios y la situación que guarda cobranzas y la posibilidad de recuperación y operaciones de las que pueden derivarse pasivos.

G) Revisión de escrituras, contratos o cualquier otro documento formal en que se estipule la deuda.

Estos elementos se revisarán con vista a detectar cualquier operación, acuerdo o decisión que pudiera resultar algún pasivo para la empresa.

Los créditos a largo plazo se encuentran comúnmente documentados en instrumento público dada su cuantía y el hecho de que indican un gravamen para los activos de la empresa deudora, debemos revisar las escrituras para poder determinar el monto de la deuda a la fecha del balance, así como el vencimiento total y el de las amortizaciones o pagos parciales.

H) Conexión con otras cuentas.

Es común que el examen de otras cuentas pueda dar lugar a

descubrir pasivos no registrados, por lo que debe tenerse presente al examinar los movimientos de cuentas como activo fijo, resultados, etc.

La característica de difícil localización de pasivos, tanto de contingencia como determinados o estimados, justifican el procedimiento de obtención de una certificación de los directores del negocio en el sentido de que todas las obligaciones que conocen han sido registradas en libros y se presentan en el balance.

7) PROBLEMAS PARTICULARES DE DICTAMEN.

En términos generales el pasivo no reviste problemas particulares de dictamen, sin embargo, los más frecuentes se presentan respecto a:

- a) Insuficiencia de los pasivos registrados.
- b) Pasivos no registrados de importancia.
- c) Revelación insuficiente, sobre todo por aquellas restricciones o limitaciones que imponen los contratos de préstamos.
- d) Pasivos de contingencia que por su magnitud y/o grado de incertidumbre obligan a tomar salvedad.
- e) Presentación incorrecta.

8) PROBLEMAS PARTICULARES DE REEXPRESION.

En virtud de la naturaleza del pasivo (deudas y obligaciones) los rubros del pasivo no deben ajustarse por concepto del fenómeno inflacionario, porque, si bien la cantidad que adeudamos se ha visto afectada, en cuanto a su poder adquisitivo, esto no nos obliga a liquidar a nuestros acreedores una cantidad mayor a la firmada en su origen, de aquí que los saldos de las cuentas que integran el pasivo siempre muestran el valor ac-

tual de la moneda corriente a la fecha del balance general.

Para complementar el concepto anterior se puede decir que por un lado el tener dinero en la caja o en el banco, inversiones en valores y cuentas por cobrar afecta negativamente a la empresa, por el otro lado el tener pasivos disminuye ese efecto contrario llegando a convertirlo, si el pasivo es mayor que los renglones de activo circulante, es un beneficio para la empresa provocado por la inflación.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El impuesto sobre la renta es en la actualidad el impuesto federal que tiene mayor importancia dentro del marco tributario del país.

Los impuestos representan el principal renglón que tiene el Gobierno por allegarse de recursos e indiscutiblemente el impuesto sobre la renta es el principal de ellos, ya que representa por sí solo casi la mitad de los ingresos totales que obtiene la Federación por concepto de impuestos.

Para el contribuyente, es de suma importancia el aspecto fiscal, normalmente la repercusión financiera puede tener el siguiente efecto:

	<u>%</u>
Utilidad antes de I.S.R. y P.T.U.	100
I.S.R.	<u>42</u>
	58
P.T.U.	<u>8</u>
	50
I.S.R. Dividendos 15-21 %	<u>21</u>
	29
	===

La auditoría de impuesto sobre la renta tiene como objetivo determinar si el saldo al final del ejercicio es suficiente para cubrir el pasivo por este concepto. Por lo tanto para lograr este objetivo deberá determinarse correctamente la utilidad gravable (ingresos acumulables menos deducciones autorizadas) y la aplicación de la tarifa del artículo 13 de la ley.

ASPECTOS LEGALES.

Este impuesto deberá quedar pagado dentro de los tres me-

ses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio del causante.

Se deberá efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto a más tardar los días 15 o el siguiente día hábil, en los meses 5o., 9o. y 12o. del ejercicio fiscal.

PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA.

Los procedimientos de auditoría aplicables a este renglón son los siguientes:

- 1) Analizar el movimiento de la cuenta desde principio del ejercicio hasta la fecha de nuestro trabajo preliminar.
- 2) Comprobar que los cargos recibidos correspondan a impuestos liquidados según las declaraciones respectivas.
- 3) Revisar y comprobar que los anticipos del impuesto sobre la renta se han efectuado de acuerdo con lo dispuesto por la ley.
- 4) Si hubo revisiones por parte de las autoridades fiscales, examinar las actas respectivas con el objeto de verificar si existen saldos a cargo de la empresa y si éstos se han reflejado convenientemente en los libros.
- 5) Revisar que la provisión se haya creado por las utilidades del ejercicio sujeto a revisión, esté razonablemente calculado y sea suficiente.

PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS.

Los trabajadores participan en las utilidades de las empresas a razón del 8% sobre el ingreso global gravable.

El reparto de utilidades deberá hacerse dentro de los se-

setenta días siguientes de la fecha en que debe pagarse el impuesto sobre la renta.

La participación de utilidades se dividirá en dos partes iguales, la primera se repartirá por igual entre los trabajadores tomando en consideración el número de días trabajados por cada uno en el año. La segunda se repartirá en proporción al monto de los salarios devengados durante el año por cuota diaria.

Para determinar la participación de los trabajadores se deberá formar una comisión integrada por representantes de los trabajadores y patrón.

Quedan exceptuados de la obligación de repartir utilidades:

- 1) Empresas de nueva creación durante el primer año.
- 2) Empresas de nueva creación dedicadas a la elaboración de un producto nuevo, durante los dos primeros años.
- 3) Empresas de industrias extractivas, de nueva creación, durante el período de exploración.
- 4) Instituciones de asistencia privada sin propósitos de lucro.
- 5) El Instituto Mexicano del Seguro Social y las instituciones públicas descentralizadas con fines culturales, asistenciales o de beneficencia.
- 6) Empresas de un capital menor del que fije la Secretaría del Trabajo y Previsión Social.

El derecho de los trabajadores a participar en el reparto de utilidades se ajustará a lo siguiente:

- 1) Directores, Administradores y Gerentes Generales no participan en las utilidades.

- 2) Los demás trabajadores de confianza participan pero si el salario que perciben es mayor del que corresponda - al trabajador de planta de más alto salario, se considerará este salario aumentado en un 20% como salario - máximo.
- 3) Los trabajadores eventuales tendrán derecho a participar en las utilidades cuando hayan trabajado por lo menos sesenta días durante el año.

Los trabajadores dispondrán de un año para cobrar la parte que les corresponda sobre las utilidades, transcurrido este lapso no cobrado por los beneficiarios se acumulará al nuevo - importe determinado.

Su saldo acreedor se presenta en el pasivo circulante, -- normalmente dentro de acreedores diversos, y en el estado de - resultados como un renglón específico después de la provisión - para el impuesto sobre la renta.

CAPITAL CONTABLE.

El capital contable representa la inversión de los accio- nistas o socios en una cantidad, y consiste normalmente en las aportaciones, más, las utilidades retenidas o menos, las p^{er}dⁱ das acumuladas, más otro tipo de superávit en su caso.

Métodos de Ajuste de las Cifras que muestran los Saldos de las Cuentas del Capital Contable.

Capital Social Pagado.

El ajuste se aplica únicamente al capital pagado o exhibi do y su método es como sigue:

- 1) Se determina la fecha de origen de las aportaciones -- realizadas por los socios, dueños o accionistas indicando el - mes y año, así como los importes aportados.

b) Se localizan los factores de conversión de los Índices de Precios al Consumidor, de las cifras del mes de cierre de los Estados Financieros.

c) Se multiplican los factores de conversión seleccionados por sus correspondientes cantidades, y el resultado arrojará los importes de las aportaciones ajustadas.

Fecha de la Aportación.	Importe Original	Factor	Importe Ajustado
Feb. de 1968	1,000,000.00	5.543	5,543,000.00
Abr. de 1971	2,500,000.00	4.904	12,260,000.00
Abr. de 1976	1,500,000.00	2.631	3,946,500.00
Feb. de 1980	<u>3,000,000.00</u>	1.210	<u>3,630,000.00</u>
	8,000,000.00		25,379,500.00

Saldo ajustado a pesos de diciembre de 1980 del Capital Social Pagado.

Reservas de Capital (Legal, Reinversión, Despido, Jubilación del Personal, etc.)

Para el ajuste de estas cuentas se toma como fecha de origen de la operación, la correspondiente al cierre del período en que se obtuvieron las utilidades de donde fueron aplicadas, y no a la fecha de aplicación. Por ejemplo:

Reserva registrada en abril de 1968 por \$100,000.00 sobre las utilidades del período que finalizó el 31 de diciembre de 1967, se tomará como fecha de origen diciembre de 1967 y no -- abril de 1968.

Reserva registrada en junio de 1973 por \$465,000.00 aplicada de las utilidades percibidas en los períodos finalizados en:

Diciembre de 1968	\$ 50,000.00
Diciembre de 1969	85,000.00
Diciembre de 1970	120,000.00
Diciembre de 1971	60,000.00
Diciembre de 1972	<u>150,000.00</u>
	\$465,000.00
	=====

Se toma como fechas de origen las correspondientes a cada fin de período, y no a la fecha en que se registró la reserva.

Cálculo de los Importes Ajustados:

Reserva s/utilidades obtenidas en período finalizado en:	Importe	Factor	Importe Ajustado
Dic. de 1967	100,000.00	5.576	557,600.00
Dic. de 1968	50,000.00	5.387	269,350.00
Dic. de 1969	85,000.00	5.231	444,635.00
Dic. de 1971	60,000.00	4.782	286,920.00
Dic. de 1972	<u>150,000.00</u>	4.530	<u>679,500.00</u>
	445,000.00		2,840,285.00
			=====

Saldo ajustado a pesos de diciembre de 1980 de las Reservas de Capital.

Utilidades y/o Pérdidas Acumuladas Pendientes de Aplicar.

Este rubro no debe ajustarse ya que su única diferencia - con los pasivos es el lugar en que se ubica dentro del balance, pues en el momento en que lo deseen los socios pueden retirar su parte correspondiente.

Utilidad o Pérdida del Ejercicio.

Este es uno de los renglones más importantes dentro del -

ajuste inflacionario de las cifras que muestran los - estados financieros, ya que a partir del resultado que se determine, se evalúe la real productividad y rentabilidad de la empresa, además de representar debido a los efectos de la inflación una información financiera deformada, una salida por la cual muchas empresas se - estan descapitalizando al repartir utilidades inexis - tentes provocadas por manejar valores de distintos po - deres adquisitivos.

Reserva para el Mantenimiento del Capital.

Signifaca la cantidad necesaria para mantener la inver - sión de los accionistas en términos de poder adquisi - tivo de la moneda, equivalente al de las fechas en que se hicieron las aportaciones y en que les fueron rete - nidas utilidades.

La determinación de actualizaciones subsecuentes se -- hará siguiendo el mismo procedimiento, aplicando a los saldos del capital contable factores del índice nacio - nal de precios al consumidor.

Ganancias ó Pérdidas Acumuladas por Posición Monetaria.

Es el resultado que se produce al tener inversiones - que aumentan su valor nominal al tiempo que disminuye - el de la moneda, mientras que simultaneamente se man - tienen pasivos que continúan siendo obligaciones en mo - neda corriente, el resultado será de utilidad cuando la posición monetaria mantenida en promedio durante el pe - riodo sea corta, esto significa que la empresa a finan - ciado las inversiones, con recursos de los acreedores - que son obligaciones en moneda corriente.

En la situación inversa, el resultado será de pérdida,

cuando la posición monetaria mantenida en promedio durante el período sea larga, esto significa, que la empresa ha invertido parte de su capital en activos monetarios que aún manteniendo la expresión nominal de su valor, sufren un deterioro en su capacidad para adquirir bienes y servicios necesarios para la operación.

El resultado por posición monetaria se determina, aplicando a los saldos netos promedio de activos y pasivos monetarios de un período determinado los factores derivados del índice nacional de precios al consumidor; cuando por primera vez se actualicen las cifras del balance, será necesario hacerlo tanto al principio como al final del ejercicio.

Al actualizar los saldos iniciales el resultado por posición monetaria se identificará, como la diferencia entre la actualización inicial del capital contable y la actualización inicial de los inventarios y los activos fijos netos, utilizando para estos renglones, factores derivados del índice nacional de precios al consumidor.

Superávit por Retención de Activos no Monetarios.

Es el resultado que se obtiene por haberse operado un aumento en el valor de los activos que difiere del que se hubiera alcanzado de haber aplicado factores derivados del índice nacional de precios al consumidor.

Si el incremento en el valor de los activos es superior a los que se obtendrían en caso de aplicarse el índice nacional de precios al consumidor, habrá una ganancia por retención de activos no monetarios, en caso contrario habrá pérdida.

El superávit por retención de activos no monetarios, sólo es posible cuando se opta por el método de actualización de costos específicos, ya que cuando se utiliza el de cambios en el nivel general de precios no existe ninguna diferencia, pues

to que son precisamente factores derivados del Índice nacional de precios al consumidor, los que se usan para actualizar el valor de los activos.

En caso de resultar un superávit éste se presentará como tal dentro del capital contable bajo el rubro de "Superávit -- por Retención de Activos no Monetarios", en caso contrario se presentará como déficit dentro del mismo capital contable bajo el rubro de "Déficit por Retención de Activos no Monetarios".

CAPITULO IV

ASPECTOS GENERALES DE RESULTADOS

A) VENTAS

B) COSTO DE VENTAS

C) GASTOS DE OPERACION

VENTAS

1) Importancia.

Representa los ingresos que perciben las empresas por sus artículos o servicios, el contenido normal de este rubro representa la utilidad bruta derivada de las operaciones de venta - de bienes o servicios realizados en un determinado período tanto desde el punto de vista de su realización como del costo de las mismas.

Ventas.- Son todas las operaciones en las cuales se tramita la propiedad de los bienes de la empresa, especialmente destinados para ese fin, o bien, la prestación de servicios a terceras personas ajenas a la empresa.

Devoluciones, rebajas y/o descuentos.- Representan reducciones a las ventas realizadas ya sea por cancelación parcial o total de las mismas, o por ajustes a los precios de realización con que se registraron inicialmente.

Costo de Ventas.- Este renglón representa el total de erogaciones realizadas por la empresa referentes a la consecución de los bienes y servicios que pone a disposición de sus clientes.

2) Principios de Contabilidad Aplicables.

Los principales principios de Contabilidad aplicables son los siguientes:

Período Contable.- La existencia continua de la empresa - y la dificultad de dividir los eventos económicos, aunados a la necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la empresa obligan a dividir la vida de ella en períodos artificiales. Las operaciones y eventos, así

como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren, por tanto cualquier información contable debe indicar claramente el período a que se refiere.

Realización.- La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una empresa con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan.

Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica al considerarlos realizados, se registran cuando: - a) ha efectuado transacciones con otros entes económicos, b) - cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes.

Valor Histórico.- Las transformaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica al considerarlos, se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellas se haga. Si se ajustan las cifras por cambios en los niveles de precios generales y se aplican a todos los conceptos que integran los estados financieros se considerará que no ha habido violación de este principio, sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

Respecto de los principios de contabilidad anteriores, se debe considerar los siguientes aspectos:

- 1) Los importes registrados deberán corresponder a las ventas y costo de las mismas, realmente realizados durante el período que se audita.
- 2) Las ventas no deberán subestimarse ni anticiparse o enajenarse debiendo relacionarse en forma adecuada el costo de las mismas, en consecuencia deberá haber un -

corte de operaciones al cierre de cada ejercicio, tanto de ventas, como de costos.

- 3) Los inventarios deberán ser valuados al costo de adquisición a valor de mercado, el más bajo.
- 4) Vigilar la adecuada presentación de las ventas normales en relación a otro tipo de ingresos, como son las ventas de activos fijos, de desperdicios y otros ingresos.
- 5) También se considerará la presentación de los costos de venta en relación a erogaciones no directamente relacionadas con ventas.

3) Objetivos de la Auditoría.

El boletín No. 9 del I.M.C.P. ha establecido como objetivos principales en la revisión de este renglón, los siguientes puntos:

- 1) Comprobar que las ventas que indican los estados financieros, representan transacciones efectivamente realizadas y que no se incluyen operaciones ficticias por mercancías no despachadas o servicios no rendidos.
- 2) Que los resultados incluyan exclusivamente ventas realizadas durante el ejercicio, debiéndose excluir ventas efectuadas tanto en el ejercicio anterior, como el posterior.
- 3) Determinar también la autenticidad de las deducciones a las ventas, devoluciones, descuentos, rebajas, etc.
- 4) En cuanto a presentación en el estado de resultados, de las ventas normales y aquellas distintas (ventas de activos fijos, desperdicios, etc.)

4) Aspectos Principales para Evaluar el Control Interno.

El control interno relativo a las ventas, debe contener medidas eficientes para controlar las ventas, como serían las siguientes:

- 1) Una adecuada independencia de las funciones de los departamentos de crédito y ventas.
- 2) Los pedidos de los clientes deben ser aprobados por el departamento de crédito.
- 3) Que existan políticas definidas para fijar precios de venta, plazo, condiciones, descuentos, etc.
- 4) Que la documentación que ampare la salida de los productos del almacén esté prenumerada e impresa.
- 5) Cotejar los datos que aparezcan en las notas de remisión con el talón de embarque hecho por el empleado responsable.

5) Aspectos Fiscales.

Los aspectos fiscales que se ven involucrados en el área de ventas son los siguientes:

Artículo 20 del Reglamento de I.S.R.

Fracción I) En Ventas al Costo.- Los ingresos estimados-provenientes de operaciones no declaradas, se les deberá adicionar la cantidad que resulte de dividir la utilidad bruta declarada entre el costo declarado.

Fracción II) En Ventas a menos del Costo.- Se aumentará al importe de las ventas la diferencia que resulte entre el precio en el cual se realizó la venta y el costo, y al resultado se le incrementará la utilidad bruta que se obtenga en la fracción anterior.

Artículo 21 Reglamento de I.S.R.

En Ventas en Abonos.- Cuando el causante realice ventas en abonos difiriéndose el pago y la mitad del precio cuando menos, podrá optar entre considerar el total del precio pactado como ingreso del ejercicio, o bien, acumular únicamente los -- abonos que efectivamente le hubieren sido pagados con deduc-- ción del costo que les corresponda, según el ejercicio en que se hubiese celebrado la venta.

Este costo será la cantidad que resulte de aplicar a los abonos por operaciones realizadas durante determinado ejerci-- cio, el por ciento que en el precio total pactado en las ventas en abonos celebrados durante el mismo represente el costo de -- los bienes vendidos.

Artículo 32 de la Ley del I.V.A. Los contribuyentes tie-- nen la siguiente obligación:

III.- Expedir documentos que comprueben el valor de la -- contraprestación pactada, señalando en los mismos, y por sepa-- rado el impuesto al valor agregado que se traslada a quien ad-- quiera los bienes, use, goce o reciba los servicios.

6) Procedimientos de Auditoría Aplicables.

En la planeación de la Auditoría los procedimientos que -- se aplicarán para la revisión de las ventas, se debería efec-- tuar una revisión detallada de los métodos que tenga implanta-- dos la empresa, para el manejo de los mismos, con el fin de de-- tectar aquellas fallas de control interno, sobre las que apli-- cará sus pruebas.

Los pasos más generales para la revisión serían los si-- guientes:

1) Análisis de Variaciones.- Comparar el monto de las -- ventas del ejercicio, por línea de producto y en los distintos

meses del ejercicio con los obtenidos en ejercicios anteriores, con el fin de determinar aquellas variaciones importantes que sea necesario analizar.

Las variaciones pueden ser normales (por un incremento en venta) o anormales (incrementos o disminuciones extraordinarias por huelgas, campañas de publicidad, etc.)

2) Revisión de período específico.- Se refiere a relacionar las partidas sujetas a examen por medio de un período determinado a través de una selección sistemática, muestreo estadístico, etc., revisando y verificando que la empresa haya cumplido las rutinas contables y de control interno establecidos para la facturación y registro de la venta.

Generalmente se llevan a cabo los siguientes puntos:

- a) Realizar una confrontación selectiva de los asientos registrados en ventas contra las facturas expedidas.
- b) Efectuar corte de facturas y remisiones que se expedieron en el ejercicio revisado.
- c) Verificar la secuencia numérica de facturas y remisiones, observando que las canceladas incluyan todas las copias y la original.
- d) Verificación de los precios de las facturas contra la lista autorizada de precios.
- e) Chequeo aritmético para ratificar el total facturado.
- f) Se examinará el control de embarques, verificando si se ha manejado correctamente y checando que todo envío vaya amparado con su respectiva nota de remisión y que dicha nota originará su factura correspondiente.
- g) Se revisará los auxiliares de clientes para determinar su correcta aplicación y el ingreso a caja.

h) Las devoluciones sobre ventas se comprobarán con la nota de crédito expedida y la evidencia de la entrada al almacén.

3) Corte de remisiones y facturas.- Se refiere concretamente al corte de facturas y remisiones del ejercicio para fijar claramente la primera y la última expedidas en el mismo y determinar plenamente que las entregas por ventas hayan quedado registradas en el ejercicio que corresponden.

4) Pruebas Globales.

a) Al efectuar la revisión de ventas se puede efectuar el examen de comisiones e impuesto al valor agregado.;

b) Efectuar una prueba de volumen, comparando el total de unidades contra las adquiridas o producidas, aumentando o disminuyendo los inventarios iniciales y finales.

5) Cruce Global contra Cuentas por Cobrar.- Normalmente los cargos a clientes corresponden a ventas, se puede verificar cruzando ambas cuentas, las diferencias se investigan pudiendo ser que las ventas de contado se apliquen a bancos, o que en clientes se haya cargado por concepto de cheques devueltos, correcciones, etc.

7) Presentación en los Estados Financieros.

Las reglas de presentación podrían ser las siguientes:

a) Presentar el renglón de los ingresos brutos en un renglón por separado de el de las devoluciones y bonificaciones, con el fin de que el lector aprecie la importancia de las deducciones a los ingresos.

b) Debe incluirse solamente los ingresos provenientes de las operaciones normales de la compañía.

c) En el caso de que los ingresos ajenos a la operación -

fueran importantes, se presentarán en renglón por separado.

8) Problemas Particulares de Dictamen.

El auditor podrá dictar una salvedad en su dictamen, por no poder aplicar los procedimientos y normas de auditoría que juzgó necesarias, o porque no se respetaron los principios de contabilidad aplicables a este rubro.

9) Problemas Particulares de Reexpresión.

El ajuste inflacionario de las cifras mostradas por el estado de resultados al valor de la moneda en la fecha de terminación del período que abarca, se puede realizar ajustando solo las ventas o ingresos netos, es decir, ya deducidas las devoluciones, rebajas o descuentos otorgados el procedimiento de ajuste es el siguiente:

- 1) Se determinan los importes mensuales vendidos durante el período a ajustar, mediante al Mayor o al Diario de ventas, o inclusive, a las declaraciones mensuales del impuesto al valor agregado.
- 2) De acuerdo a los índices por cambios en el nivel general de precios determinados por el Banco de México, -- S.A. por el ejercicio de 1980 determinamos los factores de conversión correspondientes al cierre de los estados financieros que se ajustan.
- 3) Se multiplican los factores anteriores por las ventas de sus meses correspondientes, obteniendo los valores ajustados a pesos del cierre del período, los cuales - al sumarse, integran el importe de las ventas netas ya ajustadas.

MES	IMPORTE VENDIDO	FACTOR DE CONVERSION	IMPORTE AJUSTADO
Enero	40,000.00	1.237	49,480.00
Febrero	35,000.00	1.210	42,350.00
Marzo	50,000.00	1.185	59,250.00
Abril	60,000.00	1.165	69,900.00
Mayo	75,000.00	1.147	86,025.00
Junio	65,000.00	1.124	73,060.00
Julio	68,000.00	1.094	74,392.00
Agosto	65,000.00	1.071	69,615.00
Septiembre	60,000.00	1.059	63,540.00
Octubre	50,000.00	1.044	52,200.00
Noviembre	70,000.00	1.026	71,820.00
Diciembre	<u>100,000.00</u>	1.000	<u>100,000.00</u>
	738,000.00		811,632.00

COSTO DE VENTAS

1) Importancia.

Representa el importe realmente pagado por la adquisición de los artículos, que han sido vendidos a los clientes, dando como resultado a la deducción de las ventas, la utilidad bruta.

Para efectos de este trabajo se concretará al costo de -- ventas de un industrial, por ser un poco más complejo que el -- de un comerciante.

En el proceso de producción el industrial adquiere mate-- ria prima que transformará con la fuerza de trabajo y recursos con el fin de obtener el artículo terminado.

El costo de producción está formado de tres elementos bá-- sicos:

- a) Materia prima
- b) Mano de obra
- c) Gastos de fabricación o producción.

2) Principios de Contabilidad Aplicables.

Período contable.- Este principio considera la necesidad de establecer medidas de tiempo, para efectos de evaluar los -- resultados obtenidos en un lapso de tiempo.

Realización.- Requiere que exista una concordancia adecu da entre los ingresos y los costos, para poder determinar una- utilidad razonable.

Entidad Económica.- Registro contable de todos los dere-- chos y obligaciones de la empresa.

Consistencia.- Nos dice que debe haber uniformidad de cri- terio en la aplicación de las bases de un ejercicio con los an teriores.

3) **Objetivos de la Auditoría.**

- 1) Que el costo de las ventas se refiera precisamente a las ventas efectuadas durante el ejercicio.
- 2) Que todos aquellos costos que deban diferirse, por tratarse de erogaciones que beneficien a ejercicios futuros, no se carguen a resultados o viceversa.
- 3) Que para la contabilización del costo de ventas y su presentación en los estados financieros se haya observado principios de contabilidad semejantes a los aplicados en el ejercicio anterior.
- 4) Que la valuación de los inventarios y el costo de ventas, se hayan utilizado los costos unitarios derivados de los puntos antes mencionados.

4) **Aspectos Principales para Evaluar el Control Interno.**

Los más generales pueden ser:

- a) Debe existir una adecuada separación de labores (almacenista, jefes compras, producción, ventas, registros-contables, etc.)
- b) Debe existir un almacenista responsable de los movimientos y las existencias de los productos.
- c) Deben hacerse conciliaciones periódicas entre los registros y el saldo del mayor, y comparación de las existencias físicas contra las que aparecen en los registros auxiliares.
- d) Revisión periódica y determinación de material defectuoso u obsoleto, realización inmediata de ese material.
- e) Control sobre las existencias físicas de las distintas clases de inventarios y procedimientos de costos y valuación.

5) Aspectos Fiscales.

Los aspectos fiscales que se ven involucrados en el área de Costo de Ventas son los siguientes:

Art. 27 del Reglamento de I.S.R.

Costo de Venta de Empresas Comerciales.- Las empresas dedicadas a la venta de productos determinarán el costo de las mercancías o productos vendidos sumando al inventario inicial el costo de adquisición de las mercancías compradas en el ejercicio que abarque la declaración y al resultado deduciendo el importe del inventario practicado al final del ejercicio.

Art. 29 del Reglamento de I.S.R.

Costo de Ventas de Empresas Industriales.- Las empresas industriales determinarán el costo de las mercancías o productos que vendan conforme al siguiente procedimiento:

- I) Se sumará al inventario inicial de materias primas el importe de las compras del ejercicio, deduciendo el inventario final de materias primas al resultado se le sumará el costo de la mano de obra incurrida, los gastos indirectos de fabricación, el inventario inicial de producción en proceso y las compras de productos semiterminados.
- II) A la suma obtenida se restará el inventario final de producción en proceso, obteniendo así el costo de producción, a este costo se le sumará el inventario inicial de producción terminada y las compras de artículos terminados y se le restará el inventario final de artículos terminados obteniéndose así el costo de ventas.

6) Procedimientos de Auditoría Aplicables.

- 1) Los procedimientos de revisión que el auditor podrá -

aplicar en forma particular sobre el renglón de Costo de Ventas y Costo de Producción serán aquellos que completen la revisión que ya efectuó en otros rubros de los estados financieros como inventarios, compras, etc.

2) En forma conjunta con la revisión de ingresos analizará la adecuada contabilización del costo de los mismos, efectuando la inspección de los documentos que dieron origen a la operación como facturas, notas de remisión, talones de embarque, movimientos de tarjetas de inventarios, etc.

3) Por lo que se refiere al costo de producción se efectuará un análisis del estado de costo que formulará la empresa para apreciar en forma global cada una de las partes integrantes del mismo.

Posteriormente hará las pruebas selectivas que requiera sobre las hojas de costos con el fin de lograr la evidencia de la razonabilidad del costo unitario de los artículos producidos o vendidos por la empresa.

7) Presentación en los Estados Financieros.

El costo de ventas se presenta en el estado de resultados deduciendo el importe de los ingresos por ventas netas.

8) Problemas Particulares de Dictamen.

En la revisión de este rubro no existen procedimientos de auditoría obligatorios o rígidos que se deban aplicar, por lo que, el auditor podrá aplicar los procedimientos que de acuerdo con su juicio particular le satisfagan.

Las causas que pudieran originar salvedades, opinión negativa o abstención de opinar, se circunscriben a los aspectos que generalmente las producen, es decir:

1) Cuando por exigencias del cliente o por razones del --

costo no se hayan aplicado todos los procedimientos de auditoría que el propio auditor consideró necesarios.

- 2) Cuando en los Estados Financieros existan áreas que no presenten razonablemente la situación y que afecten el costo.
- 3) Cuando en la formulación de los Estados Financieros no se hayan aplicado los principios de contabilidad generalmente aceptados o que éstos no hayan sido aplicados en forma consistente con el año anterior.

MODELO DE COSTO DE PRODUCCION Y VENTAS

Correspondiente al mes de _____ de _____		
Inventario Inicial de Producción en proceso		\$ 50.00
Material utilizado en el período:		
Inventario inicial de materias primas	\$ 10.00	
Mas: Compras de materias primas	<u>160.00</u>	
	\$170.00	
Menos: Inventario final de materia prima	<u>40.00</u>	
	\$130.00	
Mano de obra directa	<u>60.00</u>	
Costo primo	\$190.00	
Gastos indirectos de Producción	<u>50.00</u>	
Costo incurrido		240.00
Menos: Inventario Final de Producción en-- Proceso		<u>20.00</u>
Costo de Prod. de arts. terminados		220.00
Inventario inicial de artículos terminados	60.00	
Menos: Inv. final de artículos terminados	70.00	(<u>10.00</u>)
Costo de Ventas		210.00 -----

9) Problemas Particulares de Reexpresión.

El objetivo de reexpresar el Costo de Ventas es correspon

der el precio de venta obtenido por el artículo, con el costo que debía haber tenido al momento de la misma, según el sistema de ajuste elegido.

Para los efectos de este trabajo, como ya se ha mencionado se ajusta el costo de ventas a través de los índices generales de precios determinados por el Banco de México, S.A..

- 1) Para la determinación del ajuste, será necesario determinar como primer paso los meses de origen y las compras netas efectuadas en el ejercicio a ajustar.
- 2) Una vez determinado el punto anterior, de acuerdo con los meses en que fueron efectuadas las compras, se localizan los índices de precios de cada mes.
- 3) Se multiplican los factores localizados por sus correspondientes cantidades y se obtiene el valor ajustado - el cual, al sumarse proporciona el total a pesos del cierre de los estados financieros hasta el ejercicio - 1980, del costo de lo vendido.

MES DE ORIGEN	IMPORTE ARTICULOS TERMINADOS.	FACTOR DE CONVERSION	IMPORTE AJUSTADO (Pesos Dic'80)
Enero	14,500.00	1.237	17,936.50
Febrero	26,800.00	1.210	32,428.10
Marzo	81,250.00	1.185	96,281.25
Abril	86,320.00	1.165	100,562.80
Mayo	21,100.00	1.147	24,201.70
Junio	13,715.00	1.124	15,415.66
Julio	12,315.00	1.094	13,472.61
Agosto	58,782.00	1.071	62,955.52
Septiembre	93,768.00	1.059	99,300.31
Octubre	80,118.00	1.044	83,643.19
Noviembre	62,125.00	1.026	63,740.25
Diciembre	<u>88,162.00</u>	1.000	<u>88,162.00</u>
	638,955.00		698,099.79 -----

El importe del Costo de lo Vendido asciende a \$698,099.79

GASTOS DE OPERACION

1) Importancia:

La importancia trascendental consiste en comprender el porque de los gastos y su influencia en la utilidad, - precio de venta y posición de la empresa en relación - con la competencia.

En las cuentas de resultados deudoras nos encontramos con la situación de que aquellos gastos que no reúnan los requisitos que señala la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento no van a ser deducibles para --- efectos fiscales; por lo tanto será necesario conocer si la empresa ha seguido una política adecuada para su control, si están adecuadamente reglejados en los re - sultados obtenidos, si se encuentran soportados con -- documentos que reúnen requisitos fiscales, si están - autorizados, si son ordinarios y propios del negocio, - si se encuentran registrados correctamente en la conta bilidad.

Los Gastos Generales ó Gastos de Operación están repre sentados por erogaciones necesarias para llevar a cabo las operaciones normales del negocio, se dividen de -- acuerdo al tipo específico del gasto en: Gastos de Ad ministración, Gastos de Venta, y Gastos y Productos -- Financieros; se presentan aumentando y disminuyendo el resultado de operación obtenido.

2) Principios de Contabilidad Aplicables:

1) Principio del Costo.- "Los pagos por concepto de - materiales ó servicios recibidos, se deben registrar al costo de adquisición".

2) Principio del Período Contable.- "La existencia con tinua de la empresa y la dificultad de dividir los - eventos económicos, aunado a la necesidad de cono - cer los resultados de operación y la situación --- financiera de la empresa obliga a dividir -----

dir la vida de ella en períodos artificiales. Las operaciones y eventos, así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren, - por lo tanto cualquier información contable debe indicar el período a que se refiere".

3) Principio de la Realización.- "La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una empresa con otros participantes en la actividad económica y ciertos cuentos económicos que la afectan".

Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad-cuantifica se consideran por ella realizados en los siguientes casos:

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

4) Principio de revelación suficiente.- "La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de la empresa y su situación financiera.

5) Principio de la Consistencia.- "Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo.

Cuando haya cambios que afecten la comparabilidad de los resultados, es necesario advertir, el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables".

3) Objetivos de la Auditoría.

I) De estados financieros.

En términos generales, el objetivo principal de examinar los gastos de operación, es la verificación de su cumplimiento de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente - - aceptados que lo rigen. Dentro del objetivo principal entran los siguientes:

- a) Asegurarse que estas partidas corresponden a transacciones efectivamente realizadas y no incluyen partidas ficticias.
- b) Determinar que todos los gastos incurridos durante el ejercicio estén incluidos en el estado de resultados.
- c) Que en este estado se muestren los resultados provenientes de la operación normal del negocio y en forma separada a aquellos que reflejan operaciones extraordinarias o especiales.

II) Operacional.

Los principales objetivos de la revisión de los gastos de operación por parte de la Auditoría Operacional, están relacionados con el examen de los procedimientos de control, tendientes a proporcionar una seguridad razonable en los siguientes aspectos:

- a) Que las erogaciones por este concepto correspondan a gastos reales y necesarios.
- b) Que el registro de las erogaciones se haga en forma -- oportuna y adecuada.
- c) Que las erogaciones por este concepto, se realicen en las condiciones más favorables para la empresa.
- d) Que existan medios adecuados para el control de los -- gastos efectuados.

4) Aspectos Principales para Evaluar el Control Interno.

Aún cuando todas las secciones en que pudiera clasificarse un sistema de control interno, están relacionadas directa o indirectamente con las cuentas de gastos de Operación, existen ciertas secciones de control.

5) Aspectos Fiscales.

Para determinar las deducciones fiscales por este concepto, la Ley del I.S.R. en su artículo 26 señala los requisitos que deberán reunir las deducciones que se pretendan efectuar.

Existen dos clases de requisitos fiscales:

1) Requisitos generales aplicables a todos los gastos y son:

- a) Que sean los normales e indispensables para los fines del negocio y estén en proporción con las operaciones del causante.
- b) Que aparezcan correctamente registradas en la contabilidad y que hayan afectado las cuentas de resultados del ejercicio a que correspondan.
- c) Que los comprobantes de gastos contengan el número del Registro Federal de Causantes y la Cédula de Empadronamiento.

2) Los requisitos de carácter específico son:

- a) Sueldos y salarios, que los trabajadores y empleados estén inscritos en el Registro Federal de Causantes y el Seguro Social y se les haya retenido y enterado el impuesto y cuotas correspondientes.
- b) Compras de Materias primas, materiales o servicios se compruebe por medio de facturas o documentos que contengan:

Nombre y domicilio del vendedor, Registro Federal de Causantes y Cédula de Empadronamiento y número de registro de la Cámara correspondiente.

Nombre y domicilio del comprador, fecha de la operación, cantidad y clase de mercancía vendida, precio unitario, importe y valor de la factura, número del pedimento aduanal cuando ampare la venta de primera mano de mercancía de importación y número de permiso de la Secretaría de Comercio, que estén foliados.

- c) Depreciaciones y amortizaciones.- Que las inversiones respectivas estén amparadas con documentación que contengan los requisitos señalados con anterioridad y se cumplan los requisitos, en cuanto a la aplicación de tasas, que señala la Ley del Impuesto sobre la Renta.- Las construcciones, instalaciones y mejoras de carácter permanente en activos fijos tangibles propiedad de terceros se amortizan durante el período de vigencia del contrato de arrendamiento.
- d) Gastos de previsión social.- Cuando las prestaciones sociales se otorguen en forma general en beneficio de los empleados y trabajadores, en este renglón quedan comprendidas las aportaciones que hagan las empresas al INFONAVIT, becas, fondo de ahorro, despensas, etc.
- e) Primas por seguros y fianzas.- Que se contraten con instituciones mexicanas y en el caso de que el seguro tenga como finalidad otorgar beneficios a los trabajadores, éstos sean en forma general ya que se trataría de un gasto de previsión social.

3) Intereses.- Que los capitales tomados en préstamos se hayan invertido en los fines del negocio, si los intereses se pagan a una institución de crédito del país se comprueban con-

el aviso de cargo del banco, si los intereses son pagados a una institución de crédito o proveedor del extranjero, el causante deberá retener y enterar el impuesto correspondiente del 21% sobre las erogaciones efectuadas.

4) Donativos.- Cuando se otorguen para obras o servicios públicos, o fines benéficos o culturales deberán obtener su respectiva autorización de la S.H.C.P.

5) Honorarios.- Debe obtenerse un recibo que contenga:

- a) Nombre del profesionista, domicilio y número de R.F.C.
- b) Nombre del cliente y su domicilio.
- c) Lugar y fecha de expedición.
- d) Concepto e importe del ingreso.
- e) El recibo deberá estar foliado.

6) Regalías y asistencia técnica.- Que se cumpla con la obligación de retención y entero del impuesto correspondiente, en el caso de asistencia técnica que se compruebe que efectivamente se está proporcionando, y se haya obtenido la aprobación de SECOM al registrar el convenio de transferencia de tecnología.

7) Publicidad y Propaganda.- Si se trata de publicidad y propaganda efectuada, a partir del año 1981, se deducirá el 100% de la erogación.

8) Impuestos y derechos.- Si se trata de I.S.R. del propio causante o de terceros no son deducibles, todos los demás impuestos federales y locales a cargo de la empresa como 1% sobre remuneraciones al trabajo personal, predial, agua, si son deducibles, las cuotas del I.M.S.S. a cargo de los trabajadores que una empresa paga como prestación social si son deducibles.

9) Que tratándose de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directivos, gerentes generales o miembros

bros de consejos directivos de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, se vigile que:

- a) El importe anual establecido para cada persona no sea superior al sueldo anual devengado por el funcionario de mayor jerarquía.
- b) El total establecido no debe exceder al monto de los sueldos y salarios anuales devengados por el personal de la empresa.
- c) No deben ser superiores al 10% del monto total de otras deducciones.

Los ingresos obtenidos por este concepto causarán un impuesto que no será menor al 30% del monto de la percepción.

10) Tratándose de depreciaciones y gastos de mantenimiento de automóviles sólo se aceptará la deducción cuando los gastos se refieran a un automóvil para cada persona, que lo requiera de manera indispensable para la realización de su trabajo y que la persona tenga relación de trabajo con la empresa.

11) Gastos no deducibles.- A continuación se detalla una serie de gastos que no son deducibles para efectos fiscales, y son:

- a) Impuesto sobre la Renta a cargo del causante o de terceros.
- b) Las cantidades que tengan el carácter de participación de utilidades.
- c) Los gastos realizados en el extranjero, con empresas no causantes del impuesto.
- d) Incremento o creaciones de reservas complementarias de activo (estimaciones para cuentas de cobro dudoso, di-

ferencias y obsolescencias de inventarios, etc.), excepto depreciaciones y amortizaciones. No serán deducibles los incrementos o creaciones de reservas de pasivo (contingencias, litigios, etc.) salvo que se refirieran a pasivos exigibles y definidos en cuanto beneficiario y monto.

- e) Las primas o sobrepagos pagados por el causante por el reembolso de acciones que emita.
- f) El crédito mercantil.
- g) Los obsequios, regalos, atenciones a clientes, etc., - excepto aquellos que estén directamente relacionados - con la venta y se ofrezcan en forma general a los - clientes.
- h) Viáticos y gastos de representación con excepción de - alimentación, hospedaje, transportación o kilometraje - en un perímetro de 50 Kms., fuera del centro de trabajo.
- i) Intereses moratorios, multas, recargos, etc.

6) Procedimientos de Auditoría Aplicables.

La revisión de los gastos es documental y se realiza mediante pruebas globales aplicadas a rubros específicos de las cuentas de gastos o bien mediante pruebas selectivas aplicables a las partidas más relevantes, seleccionando los meses más representativos para su revisión y sobre los movimientos importantes del mes sujeto a revisión, examinar la documentación comprobatoria.

7) Problemas Particulares de Dictamen.

Si durante el desarrollo de nuestro trabajo se nos ha impuesto alguna limitación o restricción a nuestros procedimientos

tos de auditoría, dependiendo de su importancia, será motivo de salvedad en el dictamen en párrafo relativo al alcance.

8) Problemas Particulares de Reexpresión.

De acuerdo con el boletín B-7 de principios de contabilidad, referente a la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera, este rubro no se ve afectado en la actualización de sus cifras.

NOTA:

Debido a que el presente trabajo fue realizado en el año de 1980, se han tomado en consideración algunas referencias y articulados de la Ley de Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado del mencionado año, esperando su comprensión en este aspecto en virtud de que en el curso del presente año dicha Ley de I.S.R. ha sufrido algunos cambios en su estructura y contenido.

DEDUCCION ADICIONAL POR DEPRECIACION DE BIENES ADQUIRIDOS.

La S.H.C.P. en su artículo 51 autoriza a las empresas a efectuar una deducción adicional que consiste en lo siguiente:

Los contribuyentes podrán deducir de la utilidad fiscal, o en su caso, incrementar la pérdida fiscal correspondientes a ejercicios regulares, la cantidad que resulte de efectuar las siguientes operaciones:

I) La deducción en el ejercicio correspondiente a inversiones en bienes adquiridos hasta el 31 de diciembre de 1978, deberá multiplicarse por el factor que resulte conforme al segundo párrafo de esta fracción.

La deducción en el ejercicio correspondiente a inversiones en bienes adquiridos en los años subsiguientes se multiplicará por el factor que corresponda, de acuerdo con el último párrafo de esta fracción. El factor correspondiente a inversiones en bienes adquiridos hasta el 31 de diciembre de 1978, se calculará restando de la unidad el producto que resulte de multiplicar entre sí los factores que determine anualmente el Congreso de la Unión, correspondientes a los años de calendario transcurridos desde 1978, adicionando cada factor con la unidad. Si el bien se adquirió después de 1978, solo se considerarán los factores correspondientes a los años de calendario transcurridos a partir del año de adquisición y el 31 de diciembre del año anterior a aquel en que se presente la declaración.

PROMEDIO DE ACTIVOS FINANCIEROS.

II) El promedio de los activos financieros en moneda nacional correspondiente al año de calendario anterior a aquel en que se deba presentar la declaración, se multiplicará por el factor que señale anualmente el Congreso de la Unión.

PASIVO PROMEDIO TOTAL.

III) El pasivo promedio del año de calendario anterior a aquel en que se presente la declaración se multiplicará por el factor que señale anualmente el Congreso de la Unión. Este promedio se determinará tomando en cuenta el pasivo al día último de cada mes.

DETERMINACION DE LA DEDUCCION ADICIONAL.

IV) Los productos de las fracciones I y II se sumarán y el resultado se le restará el obtenido en la fracción III cuando sea menor.

Si el resultado de la suma de las fracciones I y II es menor que el obtenido en la fracción III, no procederá esta deducción.

El procedimiento para efectuar esta deducción es muy simple, los factores que proporcione el Congreso de la Unión deberán multiplicarse por activos financieros que son: Cuentas por Cobrar, Depósitos en Instituciones de Crédito, Cuentas de Cheques, Valores en días Preestablecidos, etc.

Además Depreciación y Amortización anual autorizados por la Ley de Inversiones sobre Bienes Adquiridos hasta 1978, 1979 y 1980.

- a) Activos Fijos.
- b) Gastos Diferidos
- c) Cargos Diferidos
- d) Gastos Preoperativos

Se determinan también multiplicando los factores ya mencionados por los pasivos promedios, excluyendo:

- a) Pasivos por I.S.R., I.S.P.T., I.M.S.S.
- b) P.T.U.

- c) Provisiones
- d) Reserva para Indemnización o Antigüedad
- e) Pasivos por Impuestos retenidos o trasladados.

Lo que resulte de sumar los importes determinados en los Activos Financieros y Depreciaciones y Amortizaciones deberá restársele los pasivos promedios será el importe de la deducción adicional.

Este beneficio fiscal que otorga la S.H.C.P. en reconocimiento a la inflación a partir de 1981, no será aplicable a -- las Sociedades de Fomento, Instituciones de Crédito, de Seguros y las Organizaciones Auxiliares de Crédito.

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

Las conclusiones derivadas del presente trabajo acerca de la importancia que reviste la Auditoría de Estados Financieros, y del efecto que causa la inflación en la información financiera de una empresa, se describen a continuación:

1) La Auditoría Financiera significa para una empresa la verificación de las operaciones contables, financieras y administrativas enfocados a obtener más utilidades y a la consecución de sus objetivos primordiales.

2) Determina a través de un examen y evaluación, de la solidez y suficiencia del control interno establecido, entendiéndose por éste, como el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para el adecuado funcionamiento del mismo.

3) En épocas de inflación pronunciada, las cifras asentadas en los estados financieros pierden significación, requiriendo su modificación con el fin de presentar la información financiera en unidades monetarias de igual poder adquisitivo.

4) Bajo el Método de Ajuste por cambios en el Nivel General de Precios que se siguió en este trabajo, las operaciones registradas por la contabilidad en unidades de diferente poder de compra se actualizan a uno uniforme, modificándolo a "Costo Histórico Actualizado".

5) La Reexpresión a través del método antes mencionado -- permite una mejor comparación entre ingresos y costos, y revela de manera más objetiva el crecimiento real de una empresa, al comparar tendencias de ventas basadas en una unidad moneta-

ria de valor constante.

6) El Método de Ajuste por Cambios en el Nivel General de Precios no representa, una violación al principio del valor histórico original al ser una extensión de la contabilidad, basada en costos históricos, ya que la base para reexpresar cada partida incluida en los Estados Financieros es su propio costo histórico.

7) Las desventajas más notables que muestra éste método son:

- a) No muestra el valor real de los activos de la empresa, debido a que el incremento en precio específico de los mismos, por lo general va a ser diferente al crecimiento de la inflación en general.
- b) Los índices no reconocen los cambios en el valor de los bienes específicos derivados de la calidad del producto, mejoras, adaptaciones, tecnología, etc.
- c) No compara los ingresos de los productos vendidos contra el costo de producirlos ó adquirirlos al momento de efectuar la venta, y por lo tanto no determina la verdadera utilidad -- proveniente de la gestión de la gerencia.

8) En el Rubro de Propiedades, Planta y Equipo, subrubro revaluaciones, donde se refiere a que el "Superávit ganado para reposición de maquinaria" no es repartible como utilidad a los socios; en mi opinión considero que éste superávit puede capitalizarse y repartirse en acciones a los socios, y cuando se disuelva ó liquide la sociedad se enterará el impuesto correspondiente.

9) En mi opinión el método más cercano a la actualización de las cifras presentadas en los Estados Financieros es el - - ajuste por cambios en el nivel general de precios, por pretender corregir la inestabilidad de la moneda y hacerla un común-denominador, logrando de esta manera, al corregir todos los rubros no monetarios los siguientes puntos:

- a) Que los resultados sean más reales.
- b) Los Estados Financieros sean comparativos.
- c) Evitar errores en la toma de decisiones.

Si bien es cierto que el índice nacional de precios no - coincide necesariamente con el resultado que se obtendría de-- ajustar los activos no monetarios a su valor de reposición, -- también es de considerar que un mismo bien puede ser valuado-- por diferentes valuadores y proporcionar resultados totalmente diferentes.

10) La ventaja que nos proporciona el índice nacional de precios al consumidor consiste en que representa un parámetro inmodificable, aún cuando su exactitud no sea una garantía, -- nos permite ajustar a una moneda común y homogénea, los pesos que se reflejan en los Estados Financieros; es pues, de considerarse la posibilidad de una combinación de los métodos presentados por el I.M.C.P. para perfeccionar la solución al ajuste integral de los Estados Financieros.

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

1. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.
Normas y Procedimientos de Auditoría (12a. Ed.)
IMCP División Editorial, México, 1979.
2. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.
Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (1a.Ed.)
IMCP División Editorial. México, 1973.
3. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y REGLAMENTO
(2a. Ed.) Editorial Ecasa. México, 1980.
4. HURTADO JOAQUIN, J. MANUEL; OROPEZA GURROLA, J. OCTAVIO.
Manual para el Ajuste Monetario Mensual de los Estados Fi-
nancieros.
Ediciones Dac, S.A. México, 1980.
5. HIESTER ROBERT. MONTGOMERY'S AUDITING
(7a. Ed.) Ronald Press. New York, 1959.
6. LOZANO NIEVA, JORGE. AUDITORIA INTERNA.
(2a. Ed.) Editorial Ecasa, México, 1979.
7. VEGA TORRES, LEONARDO. EL CONTROL INTERNO COMO BASE EN LA-
AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS. TESIS. UNAM. México, 1976.
8. GARZA DAVILA, G. EUGENIO. REEXPRESION SOBRE LOS ESTADOS FI-
NANCIEROS CON BASE EN NIVEL GENERAL DE PRECIOS Y VALORES -
ACTUALIZADOS. TESIS. UNAM. México, 1979.
9. NORIEGA RODRIGUEZ J. ALBERTO. ENSAYO PEDAGOGICO SOBRE LA -
ELABORACION DE PAPELES DE TRABAJO DE LA AUDITORIA. UNAM. -
México, 1972.
10. CUESTIONARIOS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA FINANCIERA DE-
DIVERSAS ASOCIACIONES PROFESIONALES DE CONTADORES PUBLICOS.
11. REVISTAS CONTADURIA PUBLICA, DIRECCION Y CONTROL Y FISCAL-
DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A. C.
12. LA CONTADURIA PUBLICA FACTOR DE DESARROLLO.
FOLLETO DEL I.M.C.P.
13. REVISTAS, FOLLETOS, BOLETINES EDITADOS POR LA FACULTAD DE-
CONTADURIA Y ADMINISTRACION DE LA UNAM. Ediciones 1980.

