

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

Incorporada a la Universidad Nacional Autónoma de México



ESCUELA DE ADMINISTRACION, CONTABILIDAD Y ECONOMIA



FALLA DE ORIGEN

**PROPIEDADES, PLANTA, EQUIPO Y PROCEDIMIENTOS
DE AUDITORIA EN SU CONTROL**

SEMINARIO DE INVESTIGACION

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURIA

PRESENTAN:

NORMA PATRICIA GUIZAR FARIAS

MARIA TRINIDAD RAMIREZ DE LEON

OLIVIA GARZON UREÑA

MARIA TERESA GARZON UREÑA

ADRIANA DE LA CRUZ SOTO GONZALEZ

ANA CECILIA GUADALUPE RIVERA TORRES

JOSE ROGELIO HERNANDEZ HERNANDEZ



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

PROPIEDADES, PLANTA, EQUIPO Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA EN SU CONTROL.

PROLOGO	1
CAPITULO I	
GENERALIDADES	2
a) Consideraciones fundamentales y definiciones de Activo Fijo.	2
b) Control del Activo Fijo:	3
1.- General	3
2.- Autorizaciones y Presupuestos	6
3.- Adiciones construidas por terceros personas, bajo contratos	7
4.- Adquisiciones que no originan una erogación	9
5.- Localización física de las unidades de activo fijo.	9
6.- Importancia de los Retiros	10
c) Definición, Aplicación y Cálculo de la Depreciación.	11

CAPITULO II

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

a) Normas de Auditoría	18
b) Procedimientos de Auditoría	19

CAPITULO III

OBJETIVOS DE AUDITORIA EN LA REVI- SION DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUI- PO.

23

CAPITULO IV

EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

34

a) Generalidades	34
b) Control sobre aprobación de los desembolsos	34
c) Control sobre los retiros	35
d) Control sobre los costos	35
e) Inventario Físico	37
f) Información a la gerencia y clasificación en los estados financieros	37
g) Cobertura de seguros	39
h) Cuestionario de control interno	39

CAPITULO V

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

a) General	45
b) Trabajo que se debe llevar a cabo en:	46
1.- Adquisiciones	46
2.- Bajas	48
3.- Pequeñas herramientas y moldes	50
4.- Cuentas de reparación y mantenimiento	50
5.- Depreciación	51
c) Evidencia de la propiedad y gravámen de los bienes	55
d) Auditorías Iniciales	56
e) Certificación de los Directivos	57

CAPITULO VI

ASPECTOS FISCALES DE LA REVISION	58
----------------------------------	----

CAPITULO VII

LOS ACTIVOS FIJOS EN UNA EPOCA INFLACIONARIA	63
--	----

a) Sus Efectos	63
b) Modificaciones en el alcance del auditor	70
c) Sugerencias para la presentación de la <u>In</u> formación Financiera adicional	75
d) Posibles Salvedades	80

CONCLUSIONES	83
NOTAS	85
BIBLIOGRAFIA.	86

PROLOGO.

Consideramos que el tema elegido "Propiedades, planta, - equipo y procedimientos de auditoría en su control" es de entera utilidad tanto para estudiantes de contabilidad, como para cualquier persona que se interese por éstos conceptos.

La auditoría es una materia fundamental para nuestra carrera y el renglón de activos fijos es uno de los más importantes y profundos a la vez.

Pensamos que es importante dado que es uno de los conceptos en los que se encuentra invertido gran parte del capital de las empresas y por lo tanto es necesario poner énfasis en su control.

Nuestra intención primordial en la investigación de este tema es lograr una explicación clara y lógica de lo que es importante tomar en cuenta para la revisión de propiedades, - - - planta y equipo.

La presente investigación sugiere, subjetivamente el trabajo a desarrollar considerando que los conceptos y técnicas cambiarán de acuerdo con las necesidades de la empresa que se está auditando.

Deseamos que nuestro trabajo cumpla con el motivo para el que fue realizado y sea de utilidad para todas aquellas - - - personas que se preocupan por el estudio de la auditoría.

CAPITULO I

GENERAL

A) CONSIDERACIONES FUNDAMENTALES Y DEFINICIONES DE ACTIVO FIJO.

Como es sabido, toda empresa debe contabilizar en forma correcta sus operaciones y por lo que respecta al activo fijo, este comprende dos aspectos de importancia primordial:

- 1.- Llevar los registros adecuados del activo fijo.
- 2.- Contabilización adecuada y correcta de la depreciación.

Estos dos aspectos, para que se lleven a cabo en forma, correcta, deben ser controlados por el Contador de Costos, el Ingeniero Industrial y Contador General. Se incluye al Ingeniero Industrial ya que es el que tiene un conocimiento más acertado a la estimación de la vida del activo fijo, cuando quedará obsoleta determinada inversión y cuál será el mantenimiento necesario. De lo anterior, se determina que la presencia del Contador de Costos es esencial, ya que los aspectos señalados tienen importancia porque algunos gastos de fábrica se distribuyen tomando como base los valores de los activos fijos en los diferentes departamentos y porque la depreciación y la obsolescencia de los bienes así como también el equipo de fábrica usado en la fabricación son un elemento del costo de producción. Para que el Contador de costos lleve a cabo esta tarea, es necesario contar con registros adecuados de los bienes respectivos y esto es obligación del contador general ya que él es el responsable de vigilar el correcto y oportuno registro de las operaciones.

El término general de activo fijo en resumen, es el medio

físico básico y necesario para llevar adelante un negocio. Dichos medios son los efectos durables del que produce o sea, -- las inversiones del capital de la empresa para poder obtener su producción. De esta definición se ve que los activos fijos no se compran para revenderlos, por lo que se adquieren con la idea de conservarlos para su uso durante su vida normal.

B) CONTROL DEL ACTIVO FIJO.-

1.- General.

Es necesario que toda compañía determine en forma correcta y exacta sus propiedades, ya que representan capital invertido. Las fuentes de información para determinar los costos de adquisición son:

- a) Para las compras directas, el costo del activo fijo es identificado por la factura original, o por el contrato que fue la base para la compra. Es necesario agregarle a ese costo, los gastos de transporte y si son compras hechas en el extranjero, los pagos de gastos a duanales y derechos de importación, así como los seguros.
- b) Para las construcciones, además de lo señalado en el punto anterior, deben considerarse los costos incurridos por mano de obra y gastos indirectos ya que forman parte del activo por ser pagos en la instalación del activo fijo.
- c) Para obtener el total erogado en la compra del terreno, entre otros, deben tenerse en cuenta el precio de compra, costo del registro de la escritura de propie-

dad, los derechos de registro, los honorarios legales originados por la escritura y por el registro de la propiedad.

De acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados "son bienes capitalizables aquellos que reporten un beneficio a la empresa durante varios ejercicios". El contador debe satisfacerse de que los cargos al activo fijo reúnan esta característica.

En empresas de determinada magnitud, en ocasiones existe la excepción a no capitalizar partidas pequeñas a pesar de que por su naturaleza reportan a la empresa un beneficio durante varios ejercicios. En este caso el contador, debe cerciorarse de que la práctica establecida sea razonable y consistente con la del año anterior.

Las adiciones y las mejoras deben capitalizarse, ya que incrementan el valor del activo fijo. Por regla general no se presenta dificultad para distinguir qué es una adición, pero en ocasiones es difícil precisar lo que es una mejora. Un cargo al activo fijo debe considerarse como mejora cuando superadas las condiciones de trabajo o de servicio del bien, incrementa su costo y lo hace más productivo que cuando fue adquirido originalmente.

Las reparaciones y los reemplazos no deben capitalizarse, sin embargo, se pueden tratar de dos diferentes maneras según su naturaleza:

- 1.- Aquellas que incrementan la vida probable estimada originalmente del bien. En ese caso, en vez de cargar directamente a resultados su importe se debe deducir de la depreciación acumulada lo que automáticamente aumenta el período de depreciación estimado originalmente.

- 2.- Las reparaciones y reemplazos que no modifican el activo ni aumentan su vida probable y lo dejan trabajando o proporcionando servicios de la misma forma que cuando fueron adquiridos originalmente, deben afectar los resultados del ejercicio en que se incurrieron.

Es necesario subrayar que cualquiera que sea la política de la empresa en el tratamiento de las reparaciones y reemplazos, éste debe ser de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, además de ser aplicada consistentemente con la del año anterior.

El contador, al verificar la corrección de las adiciones se cerciora de que sean capitalizables, sin embargo existe la posibilidad de que no todas las partidas capitalizables hayan sido cargadas al activo fijo por lo que será necesario que haga un estudio de las subcuentas del costo de producción, tales como reparaciones, mantenimiento u otras semejantes para satisfacerse de que los cargos a estas cuentas realmente deben afectar el costo o los resultados del ejercicio. Para evitar una duplicación de trabajo, se aconseja que el contador tenga en mente este problema al revisar específicamente el costo de producción y las demás cuentas de resultados que pudieron haber sido afectadas.

La utilidad neta del ejercicio, en determinadas ocasiones puede dar la pauta para determinar si las partidas que son capitalizables y las que deben afectar los resultados del ejercicio, han sido correctamente aplicadas. Si en un ejercicio hubo resultados pobres en comparación con los anteriores y no existe una razón fundamental para ello, quizá en parte se debe a la política o errores de la empresa al cargar a cuentas de resultados partidas que debieron ser capitalizadas; y por el con

trario, si la empresa tuvo fuertes utilidades, puede deberse en parte a que capitalizó partidas que debieron afectar los resultados del ejercicio.

En aquellas empresas que tengan establecido el sistema de órdenes de trabajo en proceso, el contador debe hacer una revisión de las mismas a la fecha del cierre del ejercicio -- con el objeto de cerciorarse de que las órdenes de trabajo en proceso abiertas sean capitalizables y que no representen futuros cargos al costo de producción o a otras cuentas de resultados. En los casos en que las órdenes no capitalizables importen una cifra considerable, éstas deberán ser reclasificadas en el balance general o estado de resultados como cargos diferidos o resultados, según la política establecida por la empresa.

El primer paso del contador al verificar las adiciones, debe ser la determinación de su monto durante el año. Algunos autores consideran necesario hacer un análisis de ellas pero solamente en circunstancias especiales lo es, ya que generalmente el cliente mantiene registros detallados en donde se puede efectuar el trabajo de verificación. El contador al examinar las adiciones debe seleccionar el menor número de ellas cubriendo el mayor valor posible sin perder de vista que su examen sea representativo y que por lo tanto tienen que revisarse también algunas adiciones relativamente pequeñas.

2.- Autorizaciones y Presupuestos.

Es de suma importancia que el contador Público en el desarrollo del examen del activo fijo, se satisfaga de que existen autorizaciones y presupuestos para las adiciones al activo fijo. Es recomendable que las autorizaciones sean proporcionadas por diferentes personas según la cuantía de la adición, así por

ejemplo: hasta \$ 5,000.00 por la misma persona que autorice las compras de la empresa; de \$ 5,000.00 hasta \$ 20,000.00 por el gerente general y las mayores de \$ 20,000.00 por el consejo de administración.

Generalmente el contador encuentra dos casos diferentes - por lo que respecta a las autorizaciones de las adiciones del activo fijo:

- A.- Cuando la autorización se refiere a la compra de un bien que la empresa adquiere para ser usada en las mismas condiciones en que fue adquirida, por ejemplo: automóviles, equipo de oficina, herramientas, etc.*
 - B.- Cuando se trate de unidades o instalaciones construídas por el mismo cliente o por medio de contratistas, es necesario la elaboración de presupuestos con previo cuidadoso estudio y que sean autorizados por las personas facultadas para ello. En estos casos, una vez aprobados los presupuestos, es conveniente establecer una orden de trabajo en proceso o alguna forma similar que sirva de control.*
- 3.- Adiciones construídas por terceras personas bajo Contratos.*

Este punto de la revisión dentro del activo fijo debe desarrollarse con el mayor cuidado posible. Generalmente existen cláusulas incluídas en los contratos que de una u otra forma generan derechos y obligaciones de las partes, las cuales según su importancia relativa deben mostrarse formando parte de los estados Financieros, ya sea registrándose en libros o bien por medio de notas a los mismos.

Para tal efecto, es necesario que el contador Público lea minuciosamente los contratos vigentes y además, que obtenga copias a extractos de ellos para ser incluidos dentro de sus papeles de trabajo.

De las diversas situaciones que pueden presentarse al profesionalista, derivadas de los contratos para la construcción de activos fijos se mencionan las siguientes:

- 1.- El contratista se obliga a llevar a cabo la construcción, incluyendo tanto los materiales como la mano de obra y otros gastos, para entregar la obra terminada en la fecha fijada contra el pago total respectivo.
- 2.- La empresa se obliga a suministrar los materiales directos, y el contratista, la mano de obra y demás gastos o viceversa.
- 3.- Cuando el contrato estipula anticipos en efectivo a fechas determinadas.
- 4.- Cuando el contrato estipula sanciones por el incumplimiento de las cláusulas.
- 5.- Cuando el contrato estipula liquidaciones periódicas.

El contador, según el caso, deberá revisar recibos por anticipos en efectivo, liquidaciones, reportes de materiales y mano de obra, memorias y otros documentos expedidos por el contratista, con el objeto de satisfacerse del cumplimiento de las cláusulas insertas en los contratos respectivos.

En algunas ocasiones es necesario obtener directamente de los contratistas, certificados que indiquen el porcentaje de -

adelanto de las construcciones en proceso, así como de que el trabajo hecho es satisfactorio. Es conveniente que dichos certificados se obtengan tanto del trabajo aún en proceso, como de los terminados en fechas intermedias durante el año.

4.- Adquisiciones que no originan una erogación.

Todos estos casos son muy especiales, deben ser estudiados cuidadosamente para satisfacerse de lo siguiente:

- 1.- Que los activos adquiridos pertenecen legalmente al cliente.
- 2.- De su correcta Valuación.
- 3.- Que su registro fue hecho de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Entre otras, se mencionan los casos mas frecuentes de esta clase de adquisiciones:

- 1.- Aportaciones de capital con activos fijos.
- 2.- Subsidios o donativos con propiedades, equipos, etc.
- 3.- Permutas.
- 5.- Localización física de las unidades del activo fijo.

Es necesario al efectuar el examen de los estados Financieros, por medio de pruebas selectivas, que se localicen físicamente algunas unidades. La localización consiste en identificar vi-

sualmente las unidades, usando para ello los datos contenidos en los registros auxiliares del cliente.

Al respecto se considera conveniente, señalar la distinción entre "Observación" e "Inspección", de acuerdo con las técnicas de auditoría; algunos ejemplos servirán para fijar estos dos conceptos en la visita de conocimiento que hace el contador a la planta e instalaciones del cliente, así como la que hace con el objeto de presenciar la toma de inventarios físicos, está empleando la técnica llamada de "observación". La técnica de "inspección", la desarrolla el profesionista cuando hace un arqueo de fondos o de documento por cobrar, así mismo, cuando localiza físicamente los activos fijos.

Al hacer la visita de "observación", el contador público se da cuenta de la magnitud de la planta, es decir de que existen activos fijos, sin embargo, la localización física de las unidades tiende a completar la observación, aplicando por medio de la combinación de ambas técnicas un procedimiento de auditoría, que tiene por fin determinar que las propiedades registradas en libros existen y están siendo usadas.

Por otra parte, el contador debe hacer pruebas selectivas en el sentido contrario, es decir, que partiendo de los datos insipientes en los activos, localice los mismos en los registros contables del cliente, con el objeto de satisfacerse de que los activos fijos en poder de la empresa son exclusivamente de su propiedad.

6.- Importancia de los retiros.

La propiedad de la valuación de los saldos finales de las cuentas de activo fijo y su depreciación, está en razón directa

de la correcta valuación de los movimientos correspondientes habidos en el ejercicio; tanto de aumento como de disminución. -- Asimismo, se asentó que las adiciones y mejoras deben registrarse al costo original; luego entonces es de suma importancia que el Contador Público quede satisfecho también de la correcta valuación de los registros del activo fijo.

Los objetivos que se persiguen al retirar los activos fijos son: eliminarlos o reponerlos. Los retiros, ya sea para eliminación o reposición, son originados generalmente por alguna - de las tres causas siguientes:

- 1.- Por obsolescencia.
- 2.- Por desgaste.
- 3.- Por daños producidos por elementos ajenos a la operación normal.

C) DEFINICION, APLICACION Y CALCULO DE LA DEPRECIACION.

Antes de tratar en forma breve el renglón de depreciación, es conveniente definirla y se toman las principales definiciones de las siguientes personas:

- 1.- Depreciación según Finley " Es el deterioro material - producido por el desgaste y la acción de la intemperie, que da como resultado una disminución de la eficiencia en el servicio prestado".
- 2.- Salicrú define a la depreciación como " La pérdida de valor, bien sean tangible o intangible que resulte de la decadencia física y que indica una declinación funcional".

- 3.- Masson define a la depreciación diciendo que es " La-
expiración o desaparición de las inversiones de acti-
vo fijo durante el periodo comprendido en la fecha en
que son puestas a operar y la de su retiro".
- 4.- Montgomery dice en su libro de auditoría que depre-
ciación es la colocación del costo total de los acti-
vos fijos depreciables en los gastos de operación co-
rrespondientes a una serie de periodos fiscales".
- 5.- El comité de Terminología del Instituto Americano de-
Contadores, define a la depreciación contable como --
"Un sistema de registro que tiende a distribuir el --
costo u otro valor básico de un activo tangible menos
el valor de deshecho, si es que existe sobre la vida-
probable de servicio de una manera sistemática y ra-
cional. Es un proceso de distribución y no de valua-
ción".

La depreciación anual es la proporción del cargo total, -
que de acuerdo con el sistema adoptado corresponde a un año, --
aunque la distribución puede propiamente tomar en consideración
los sucesos que ocurren durante el año, no se intenta que sea -
una medida del efecto de todos estos sucesos.

Como se podrá apreciar, las dos primeras definiciones ---
tienden a considerar la depreciación como un proceso de valua-
ción; sin embargo, las tres últimas, y así lo indica la que nos
proporciona el comité de Terminología del Instituto Americano -
de Contadores, la consideran un proceso de distribución. Esta -
última aseveración se basa en los siguientes argumentos:

- 1.- La depreciación acumulada no es una reserva de valua-

ción, ya que su finalidad al complementar las cuentas del activo fijo en el estado de situación financiera no es la de presentar valores de realización, como sucede con las cuentas complementarias del activo circulante.

- 2.- El fin que se persigue al presentar la depreciación acumulada, deduciendo los activos fijos, es el demostrar al lector la porción del costo del activo fijo que ha sido absorbida por los resultados del ejercicio y de ejercicios anteriores, así como la parte que será cargada a los resultados de ejercicios futuros.

Por último, es necesario recalcar que la depreciación acumulada debe apegarse hasta donde sea posible a la disminución real del valor de los activos fijos, tomando en consideración los factores que lo originan, como son el deterioro producido por el uso y el desgaste, la obsolescencia, etc., ya que de lo contrario, los resultados de los diferentes ejercicios no se afectarían por una cantidad razonable, lo cual no está de acuerdo con lo que expresa el contador público al emitir su dictamen u opinión.

Verificación de la Depreciación.

Presenta varios aspectos fundamentales de cuya corrección debe satisfacerse el Contador Público en el transcurso de una revisión, estos son:

- a) Suficiencia
- b) Consistencia
- c) Corrección aritmética
- d) Aplicación contable.

El Contador debe satisfacerse que la dirección de la empresa haya adoptado los métodos y bases adecuadas para depreciar sus activos fijos y que por medio de un estudio inteligente y concienzudo ha determinado la vida probable de los bienes adquiridos para que éste se apegue hasta donde sea posible a la realidad.

Sin embargo, existe el problema de que el Contador Público no es técnico experto para que pueda determinar por sí sólo cuáles son los métodos y bases que debe adoptar el cliente para depreciar sus activos fijos, ya que éstos son muy diversos y están sujetos a una multitud de agentes, que él desconoce.

Para solucionar el problema antes señalado el contador público debe asesorarse de los técnicos que considere necesarios, de tal suerte que la opinión de éstos, sumada a su juicio y a su experiencia sirvan como base para determinar la razonabilidad de los procedimientos y bases usadas por el cliente para depreciar sus activos fijos.

Existen otros hechos y circunstancias que pueden darle la pauta al contador para conocer si la depreciación acumulada es suficiente; éstos son por ejemplo el hecho de que la empresa sufra considerables pérdidas al retirar sus activos fijos, lo cual indica, que la depreciación acumulada para cada partida retirada fue insuficiente. Por el contrario si el contador observa que existe en número considerable de unidades totalmente depreciadas, aún en uso, puede llegar a la conclusión de que el cliente esté depreciando su activo fijo, en un tiempo mucho menor que el de su vida real y que por lo tanto, la depreciación acumulada está excedida.

En una empresa determinada, el hecho de que las acumulaciones por depreciación estén excedidas o sean insuficientes-

en una forma considerable, repercute directamente, tanto en la situación financiera a una fecha determinada como en los resultados de los diferentes ejercicios. Esto se debe a que la creación de la acumulación por depreciación se hace directamente -- contra resultados, es decir, se aumentan, tanto los gastos de operación como los gastos de producción del ejercicio.

Cuando en una empresa la depreciación acumulada se excede a lo real en forma sustancial, quiere decir que se están ocultando parte de la utilidades realizadas. Si por el contrario, la depreciación acumulada es insuficiente, los gastos de operación y los costos de producción son menores y se corre el riesgo de que los propietarios en un momento dado se repartan utilidades ficticias.

Ambas situaciones se prestan para que los directores de una empresa, puedan falsear sus estados financieros sustancialmente en perjuicio de los propietarios o de terceras personas, es por esto recomendable para el contador un ciudadano extremoso, para determinar que la depreciación acumulada se apege hasta donde sea posible a la realidad.

CAPITULO II

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
GENERALMENTE ACEPTADAS.

A) NORMAS DE AUDITORIA

Debido a la imposibilidad que existe en prever los procedimientos de auditoría para cada situación, que se le presente al auditor; los organismos profesionales que agrupan a los Contadores Públicos y otras instituciones que tienen relación con su trabajo, implantaron principios fundamentales que son la base para la fijación de procedimientos de auditoría, los cuales sirven para que el auditor pueda desarrollarse en forma correcta, o sea, las normas de auditoría, son los requisitos mínimos de calidad que debe tener el Contador Público.

Estos principios que define el Boletín Núm. 3, de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano - Contadores Públicos, recibe el nombre de NORMAS DE AUDITORIA - GENERALMENTE ACEPTADAS, y dice:

" Son los requisitos mínimos de calidad, relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, -- que se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y de sus características específicas".

Estas normas se encuentran clasificadas en los siguientes grupos:

- 1.- Normas personales.

- 2.- Normas relativas a la ejecución del trabajo.
- 3.- Normas relativas a la información y dictamen.

Normas Personales: Para que una persona reúna los requisitos señalados en las normas personales, debe obtenerlos desde el comienzo de sus estudios profesionales y posteriormente mediante la práctica, o sea, debe adquirir dos tipos de cualidades;

- 1.- Anteriores a la auditoría.
- 2.- Las que el auditor debe tener durante el curso de la auditoría.

Referente al primer punto, éste se obtiene mediante el -entrenamiento técnico y la capacidad profesional. Se entiende que el entrenamiento técnico, solamente se logra con el estudio de la carrera de Contador Público y Auditor, hasta obtener el título, para que posteriormente, mediante experiencia, estudios posteriores, madurez, etc., la persona tenga capacidad -- profesional necesaria para poder resolver con su trabajo los -problemas de su profesión.

Para adquirir la cualidad que es necesaria durante el -- curso de su trabajo, es necesario que el profesionista dé muestre todo el cuidado y diligencia profesional, pero sin olvidar el requisito indispensable que es el de la independencia mental, entendiéndose por esto, que el auditor debe y tiene la obligación de hacer juicios imparciales, evitando por consiguiente, situaciones subordinadas a otras y por ende dudosas.

Normas relativas a la ejecución del trabajo: Para que el auditor cumpla con los principios marcados para la ejecución -de su trabajo y por consiguiente, para reunir los requisitos -mínimos relativos al cuidado y diligencia profesional para e-

fectuar su labor, debe él, planear y supervisar el trabajo a realizar entendiéndolo por planeación, el estudio anterior al desarrollo de la auditoría para poderla llevar a cabo; referente a la supervisión, el auditor tiene la obligación de vigilar que el trabajo de auditoría, se esté efectuando en la forma planeada siendo satisfactorios los resultados de la planeación. También es necesario que el auditor haga un estudio y evaluación del control interno, para poder determinar el alcance de su trabajo y los procedimientos a seguir en la auditoría. Por último, para cumplir con la segunda norma de auditoría, es necesario que mediante sus procedimientos de auditoría se obtenga evidencia comprobatoria suficiente y competente para que pueda emitir una opinión certera y razonable sobre los estados financieros que examina.

Normas relativas a la información y dictamen: Estas normas implantan los requisitos mínimos y de calidad que el informe emitido por el auditor, debe contener ya que viene a ser el resultado final de su trabajo.

Cuando quede relacionado el nombre del Contador Público con los estados financieros, éste debe señalar en su informe en forma clara y precisa cual fue su revisión, alcance y responsabilidad sobre los estados financieros examinados.

Es necesario también que el auditor exprese si los estados financieros están presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y si estos han sido aplicados en forma consistente con el período anterior, con objeto de poder confiar en que no existen posibles variaciones en los resultados obtenidos en comparación con el ejercicio anterior, originados por una inconsistencia en la observancia de dichos principios.

Para que la información sea completa, el auditor tiene -- que quedar totalmente conforme sobre sus declaraciones incluídas en los estados financieros, pero se entiende que él está de acuerdo ya que no lo expresa en su informe a menos que no lo -- esté.

Como última norma, el auditor debe rendir su opinión sobre los estados financieros examinados y en caso de que no esté en posibilidad de hacerlo, debe expresar su salvedad o negación de opinión, señalando cuál fue la razón o razones que tuvo para no dar su opinión sin salvedad o negando los resultados mostrados en los estados financieros.

B) PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

El auditor, mediante su trabajo, se suministra de juicios suficientes para estar en posibilidad de opinar sobre los estados financieros sometidos a su examen, pero para "llevar a cabo dicho trabajo, es necesario que tome en cuenta ciertos métodos para obtener los elementos de comprobación suficientes, con el fin de formarse un juicio y poder opinar sobre la situación de la empresa.

Ahora bien, los métodos o procedimientos de auditoría no son siempre los mismos y mucho menos se emplean en forma rígida. Si esto sucediera, la contaduría pública no sería un profesión ya que es necesario que el auditor utilice su criterio en virtud de las diferentes situaciones con que se va encontrando, las cuales se originan por los diversos y variados sistemas de organización implantados en las compañías. Por lo tanto, el auditor deberá basarse en su criterio, experiencia y situaciones con que se encuentre para implantar en cada trabajo a realizar, los procedimientos de auditoría adecuados.

Para apoyar lo opinado anteriormente, se citan dos párra-
 gos que se encuentran en los boletines Núms. 1 y 2 de la Comi-
 sión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de -
 Contadores Públicos.

"Los métodos prácticos de investigación y prueba que el
 Contador Público utiliza para lograr la información y -
 comprobación necesarias para su opinión se denominan --
 TECNICAS DE AUDITORIA".

"La selección y aplicación de procedimientos de audito-
 ría son los medios principales a través de los cuales -
 el contador independiente cumple con las normas profe-
 sionales generalmente aceptadas. Sin embargo, los proce-
 dimientos de auditoría son tan numerosas y tienen que -
 variarse tanto para adaptarse a cada circunstancia en -
 particular que no sería posible hacer una enumeración -
 de los procedimientos que serían aplicables ni aún en -
 términos generales. Afortunadamente éste es el caso, --
 porque si la revisión de las cuentas y de los estados -
 financieros pudieran reducirse a una lista estereotipa-
 da de instrucciones, la contaduría pública dejaría de -
 ser una profesión. El criterio profesional y la expe--
 riencia profesional deben ser la base para determinar -
 el alcance y la naturaleza de los procedimientos de au-
 ditoría que deban seguirse en cada caso particular".

Una vez analizado y explicado, qué se entiende por Téc-
 nicas de Auditoría, éstas son las siguientes:

- 1.- Estudio General: Relacionado sobre las condiciones, -
 características y estados financieros de la compa--
 ñía.

- 2.- *Análisis*: Referente a las cifras mostradas en los estados financieros para fijar su veracidad.
- 3.- *Inspección*: Para cerciorarse de la existencia física de los valores u otros bienes así como también que exista la documentación de soporte real y suficiente sobre los ingresos, costos o gastos.
- 4.- *Confirmación*: Es necesario que el auditor solicite - mediante carta, a los terceros que tengan relación - con la compañía y a los que tienen bajo su guarda -- bienes en custodia propiedad del negocio, la confirmación del saldo.
- 5.- *Investigación*: Para obtenerla de los funcionarios o empleados de la compañía, porque debido a que no se puede encontrar la información en los libros o registros del negocio, es necesario recurrir a ellos; tal es el caso de las cuentas que el jefe de créditos y cobranzas considera incobrables.
- 6.- *Certificaciones*: Esta técnica es empleada cuando el resultado de la investigación es, a juicio del auditor, de importancia para lo cual, los resultados obtenidos en la investigación se ponen por escrito y se certifica mediante la firma de un funcionario responsable de la compañía.
- 7.- *Observación*: El auditor debe cerciorarse que el sistema implantado por la compañía para sus operaciones, es llevado a cabo en forma correcta por los empleados. Tal es el caso de registro de operaciones, toma física de inventarios, etc.

8. - *Cálculo: De las operaciones realizadas por la compañía para verificar que el cálculo o cómputo de las cifras está reflejado correctamente en los estados financieros. Tal es el caso del cálculo de la depreciación por el año.*

CAPITULO III

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

Antes de mencionar los objetivos de auditoria necesarios para llevar a cabo la revision de propiedades, planta y equipo, diremos que es un programa de auditoria ya que en el es donde van incluidos los mismos.

A) EXPLICACION.

Se puede decir que el programa de auditoria es el plan de accion para controlar y guiar el examen de los estados financieros de una empresa. Indica cuales son los pasos a seguir en cada seccion de la auditoria, con objeto de que el auditor pueda expresar su opinion sobre los estados financieros y por consiguiente, es un metodo ordenado para obtener los objetivos deseados.

B) OBJETIVOS.

Los principales objetivos que persiguen los programas de auditoria son:

- 1.- Indicar cual es el plan ordenado a seguir en el trabajo de auditoria.
- 2.- Determinar el alcance de los procedimientos de auditoria mediante el estudio previo del control interno.
- 3.- Dirigir el curso de la auditoria para controlar ade-

cuadramente el tiempo y la extensión del trabajo a desarrollar.

- 4.- Como recordatorio adicional para saber qué es lo que se ha hecho y cuáles son las secciones o pasos del -- programa pendiente de hacer o terminar.

C) QUIEN LO PREPARA.

Es responsabilidad del auditor jefe del despacho determinar cuál será el alcance del trabajo de auditoría y por consiguiente preparar el programa. En las primeras auditorías es necesario que sea preparado con la intervención de la persona -- que realizará el trabajo, el supervisor y el jefe, previo estudio de los procedimientos de contabilidad y control interno de la empresa.

D) PROGRAMA DE ACTIVO FIJO.

A continuación detallaremos los pasos más comunes que se siguen mediante un programa para una empresa comercial o industrial, este programa estará sujeto a cambios según la empresa -- que se audite.

ACTIVO FIJO

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

PRELIMINAR.

- 1.- Recavar información que proporcionará el cliente.

- 2.- Revisar con el ayudante el programa y el trabajo a realizarse.
- 3.- Revisar los procedimientos y poner el expediente continuo de auditoría al corriente; hacer los cambios necesarios en el programa después de consultar con el gerente de auditoría.
- 4.- Obtener cédula sumaria, verificarla numéricamente y cotejar saldos iniciales con los papeles de trabajo del año anterior ya que fue preparada por el cliente.
- 5.- Revisar las adiciones y retiros principales:
 - a) Hacer un recorrido de la planta para familiarizarse con las principales adiciones. Notar cualquier cambio importante desde el año anterior, cualquier equipo que no esté en uso, que esté roto o desarmado, etc., para posteriormente ver que esté correctamente mostrado en las cuentas.
 - b) Comentar con un funcionario apropiado sobre las principales adiciones y retiros. Esto es necesario ya que podrían no estar registradas en libros.
 - c) Preparar un breve memorándum indicando las principales adiciones y retiros y su razón de la adición e indicar cualquier otro asunto importante relativo a activo fijo, porque si la compañía adquirió algo que no tenía razón de ser es obligación del auditor el informarlo a los directivos o dueños de la empresa puesto que entre otras, sería una falta en manejo de los fondos de la compañía.

6.- Determinar la última fecha en que la compañía tomó un inventario físico de activo fijo y anotar en los papeles de trabajo los resultados de tal inventario (discrepancia entre físico y registros, etc.) y si se reportaron las discrepancias a la gerencia.

7.- Comprobar los registros auxiliares:

a) Averiguar la fecha en la cual el cliente hace la comprobación de los registros auxiliares; indicar que se guarden las tiras de suma para que al realizar el trabajo sobre los auxiliares, sea verificada su corrección.

b) Cotejar las tiras contra cuentas de control.

EXAMEN DE ADICIONES.

8.- Con unos días de anticipación, pedirle al cliente la documentación justificativa para las adiciones y retiros que se van a examinar.

9.- Determinar las autorizaciones requeridas para adiciones y retiros de activo fijo, y las políticas de capitalización de la compañía para ver que se encuentren los documentos con todos los requisitos indispensables con objeto de evitar compras no aprobadas.

10. Obtener cédulas preparadas por el cliente, de adiciones, verificarlas numéricamente y ligar con la sumaria.

11. Examinar la documentación comprobatoria para la adiciones con el siguiente alcance:

Maquinaria y equipo	Mayores a \$ XX
Automóviles y camiones	Mayores a \$ XX
Muebles y enseres	Mayores a \$ XX

- a) Examinar la orden u otra aprobación escrita para su adquisición, y anotar en la cédula el nombre de la persona que autorizó.
- b) Comparar el costo estimado contra el costo real y explicar variaciones significativas, para que la gerencia dé una explicación lógica de eso.
- c) Según la política de la compañía, determinar si se obtuvieron las autorizaciones debidas para cantidades en exceso de lo autorizado.
- d) Examinar la factura del proveedor, pedimento de importación, costo de mano de obra, gastos indirectos, etc. amparando el costo.
- e) Inspeccionar físicamente las adiciones, como una prueba de que realmente fue una compra para los fines que persigue la empresa.
- f) Determinar que las adiciones se contabilizaron de acuerdo con las políticas establecidas.

EXAMEN DE RETIROS.

12. Obtener cédulas de retiros preparadas por el cliente, verificarlas numéricamente y ligar con la sumaria.

13. Revisar los retiros con el siguiente alcance:

Maquinaría y equipo	Mayores a \$ XX
Automóviles y camiones	Mayores a \$ XX
Muebles y enseres	Mayores a \$ XX

- a) Cotejar el costo con los registros.
 - b) Determinar la depreciación acumulada.
 - c) Determinar el precio de venta.
 - d) Determinar la utilidad o pérdida.
 - e) Determinar que los retiros estén debidamente aprobados..
 - f) Determinar que el tratamiento fiscal es correcto.
14. Por medio de comentarios con el personal de la planta, revisión de adiciones que indiquen retiros correspondientes, revisión de otros ingresos, etc., determinar que no haya - habido retiros no registrados.
15. Preparar breve memorandum sobre esta revisión y concluir - sobre los resultados de nuestro trabajo.

IMPUESTO DIFERIDO.

- 16.- Determinar si habrá diferencia entre la depreciación contable y la depreciación fiscal, y determinar la necesidad de hacer una provisión por impuesto diferido.
17. Si existe diferencia, consultarlo con el gerente de auditoría.
18. Revisar las cuentas de orden, si las hay, y satisfacerse que son adecuadas.

OTRO TRABAJO.

19. Investigar los procedimientos relativos a herramientas pequeñas, etc., para asegurarse que hay una protección física y procedimientos contables adecuados.
20. Determinar que la cobertura de seguros es adecuada, tomando en cuenta el valor de reposición de los activos, ya que de no ser así, la compañía podría tener problemas en caso de ocurrir algún siniestro. (Coordinar con el trabajo sobre cobertura de seguros).
21. Preparar los puntos de recomendaciones al cliente; si no hay ninguno, indicarlo.
22. Revisar los papeles de trabajo (encargado).
23. Aclarar los puntos de revisión.

FINAL.

24. Ligar utilidad o pérdida en retiro con resultados.
25. Hacer prueba global de depreciación por el año y ligar con la sumaria y resultados.
26. Determinar que las tasas de depreciación son razonables y consistentes con el año anterior, y concluir sobre nuestra prueba.
27. Indicar en la cédula de la prueba global el monto de activo fijo completamente depreciado.

28. Si hay necesidad de hacer un cálculo por diferencias entre la depreciación contable y fiscal calcular el monto del impuesto diferido.
29. Calcular la cantidad de compromisos para adquisiciones o -- construcción de nuevos activos fijos.
30. Ver con el gerente de auditoría la necesidad de una nota a los estados financieros por tales compromisos.
31. Determinar que los activos fijos no hayan sido dados en garantía, puesto que en caso de ser así, sería una nota a los estados financieros para informar la situación en que se encuentran tales activos.
32. Preparar los puntos de recomendaciones al cliente; si no -- hay ninguno, indicarlo.
33. Escribir la conclusión y firmar el programa.
34. Revisar los papeles de trabajo (encargado).
35. Aclarar los puntos de revisión.

EXCEPCIONES ENCONTRADAS (si no hubo ninguna, indicarlo):

CONCLUSION:

Tiempo total:

Tiempo estimado: _____

Diferencia _____

Explicación de la diferencia si es de consideración:

Como es sabido, el grupo de Balance General "PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO", incluye los costos aplicables a los activos tangibles que se tienen para uso en la producción de mercancías o servicios. Su duración es normalmente larga en comparación con los activos corrientes.

En algunas compañías, tales como las de servicios públicos, petroleros, acero y otras industrias pesadas, tienen invertido en el renglón de propiedades, planta y equipo un alto porcentaje del total de sus activos, por lo que el auditor tiene necesidad de ampliar sus alcances ya que el volumen de este renglón es importante.

Los objetivos que se persiguen al examinar el renglón del balance citado, según el Boletín Núm. 11 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos son los siguientes:

- 1.- Verificar que los bienes mostrados en el balance general de la compañía, son propiedades de ella, mediante el examen de documentación de soporte.

O sea, ver que existan títulos de propiedad a favor de la compañía, los cuales se encuentran en los estados financieros - que se examinan para evitar problemas que entre, otros podrían ser:

- a) Presentación de propiedades que no son de la compañía para mostrar un activo fijo más fuerte.
- b) Que los cargos a costos o gastos por la depreciación del año sean erróneos con objeto de disminuir la utilidad.

- 2.- En caso de que la compañía tenga algún gravamen sobre sus activos fijos, como puede ser el caso de que se haya obtenido un préstamo mediante la garantía del activo fijo, es necesario mostrar en el balance la limitación o gravamen que existe sobre el activo fijo en cuestión.

Sobre este objetivo es necesario que en caso de existir, sea indicado en el estado financiero de la compañía, ya sea en el renglón de activo fijo correspondiente o en las notas aclaratorias de los estados, las cuales deben formar parte de ellos. Esto es con el objeto de presentar una información mas completa sobre la situación de la empresa y que el lector sepa qué tiene la compañía, qué debe y que está garantizando esa deuda con el objeto de poder tener un juicio mas acertado sobre los resultados y operaciones de la compañía.

- 3.- Debe cerciorarse mediante sus investigaciones tales como inventarios físicos de las propiedades, pláticas con el personal de la compañía etc., de que todos los bienes de la empresa se encuentren reflejados en el balance.

Ampliando este párrafo un poco mas es conveniente decir que al verificar el costo del activo, debe ponerse especial atención a que las adiciones constituyan cargos debidamente capitalizables ya que una reparación que no represente una mejora al activo fijo no debe ser considerada como parte del equipo y por el contrario, es necesario revisar el renglón de gastos de mantenimiento, para ver que los cargos a esa cuenta, no son por partidas importantes que debieron ser capitalizables.

En algunos casos es aceptable apartarse de la base de registrar los activos a su costo histórico o de adquisición tal -

es el caso de una compañía que está en proceso de una reorganización o de una recapitalización, que es esencialmente la creación de un nuevo comienzo contable, por lo que puede reevaluar sus cuentas de propiedades a un valor razonable y por lo tanto, esto produce un aumento o disminución en el costo, se entiende que al reorganizar la estructura de una empresa el superávit o déficit desaparece. El superávit originado por una revaluación de activos en una recapitalización, no forma parte del capital social de la compañía a no ser que la junta directiva y de acuerdo con las leyes del país, lo haya designado.

- 5.- Verificar que la depreciación cargada a los costos o gastos del ejercicio es razonable y que su aplicación y cálculo se efectuó sobre bases y tasas semejantes a las usuales en el ejercicio anterior.

Esto como es sabido, se hace con el propósito de registrar la depreciación de las unidades (planta y equipo) durante su término de vida útil, como una forma de medir el vencimiento de estos costos durante el período en que los bienes producen ingresos, o sea, la depreciación es un método de aplicación de costos contra los ingresos y no un proceso de valuación o procedimiento para crear un fondo de reposición de activos.

- 6.- Ver que las altas y bajas de los bienes se encuentran adecuadamente registradas en los libros de la compañía; por lo que es necesario verificar que los costos y las respectivas reservas para depreciación, -- por cantidades importantes que se refieren a los retiros, abandonos y propiedades que ya no están en -- servicio, se hayan eliminado de la contabilidad.

CAPITULO IV

EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

A) GENERALIDADES.

El auditor, como es sabido debe realizar un estudio del control interno para determinar su eficacia y poder determinar el alcance de su examen. La revisión no termina con las investigaciones, relacionadas sobre cómo funcionan los procedimientos de contabilidad y el sistema de control interno; continúa a través del examen con las investigaciones adicionales, como son entre otras, las comprobaciones de los registros de contabilidad y la observación de las operaciones importantes necesarias para juzgar la eficacia de las medidas de control interno y ver si en realidad funcionan como se indica.

Al emitir el auditor su dictamen, en el párrafo del alcance dice: "Mi examen se practicó de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas"; al decir esto, afirma que hizo un estudio del control interno para poder fijar los procedimientos de auditoría con su alcance adecuado.

Entre los principales aspectos de control interno que el auditor debe estudiar y evaluar, están:

B) CONTROL SOBRE APROBACION DE LOS DESEMBOLSOS.

Las medidas que se tengan para asegurar la protección y existencia física son tan importantes como el control contable de la inversión en dinero. Es necesario que se consigne por escrito la política a seguir sobre la distribución de los costos entre cargos a las cuentas de propiedades y a las de repara---

ción o mantenimiento, para lo cual, deberán expresarse los siguientes puntos:

- 1.- Clases de propiedades y unidades de éstas.
- 2.- Costos que deben aplicarse.
- 3.- Cantidades mínimas que deben capitalizarse.
- 4.- Procedimientos para depreciación y retiros.

Además, se entiende que las compras deben tener su autorización adecuada, por lo que para las adiciones de pequeño monto, se requerirá la autorización del supervisor de departamentos; para las medianas, se necesitará la aprobación de un comité integrado por los representantes de los departamentos de Ingeniería, Fabricación y Financiero, por lo que respecta a las inversiones grandes, se necesitará la aprobación de la Asamblea de Accionistas.

C) CONTROL SOBRE LOS RETIROS.

Para que exista un control interno adecuado sobre los retiros, debe ser en forma similar al ya explicado sobre las adiciones. Es necesario también, solicitudes para sustituir, vender, transferir, desmantelar o abandonar propiedades, las cuales necesitan las mismas aprobaciones referentes a las adiciones, pero además, en caso de retiros de importancia, es conveniente utilizar el sistema de órdenes de trabajo y proyectos de mantenimiento en el caso de que sea necesario.

D) CONTROL SOBRE LOS COSTOS.

Así como en otras cuentas del balance, como es el caso, -

tlpico de inventarios en el que los costos tienen una importancia primordial; para el renglón de propiedades, planta y equipo, los costos y su control es necesario. Por lo general, debe utilizarse un sistema de órdenes de trabajo para una acumulación ordenada; ésta, es conveniente separarla entre otros en los siguientes conceptos:

- 1.- Materiales comprados.
- 2.- Materiales extraídos de los almacenes.
- 3.- Mano de obra.
- 4.- Servicios contratados con terceros.

Esta separación, se debe hacer con objeto de poder vigilar que lo cargado en cada renglón vaya de acuerdo con el presupuesto aprobado antes de la adición.

Por lo que se refiere a los registros contables es necesario que éstos tengan todos los datos pertinentes como podran ser: descripción, costo por unidad, vida útil estimada; fecha de la adición al activo fijo, etc. Sin estos registros auxiliares de propiedades, no se puede comprobar que todas las partidas que figuran en los libros, continúan en existencia y en uso. Es necesario que cuando menos una vez al año, los registros auxiliares se verifiquen con las distintas cuentas de control de propiedades para determinar la corrección de los registros y confiar en su información.

Entre otros, los registros auxiliares de activos fijos, deben dar la siguiente información:

- 1.- Inversiones en planta por año de adquisición, tipo de equipo y ubicación.
- 2.- Gasto de depreciación por departamentos con centros de costos.

- 3.- Utilidad o pérdida en la venta o retiro de propiedades.
- 4.- Detalles requeridos para las declaraciones de impuestos.
- 5.- Nivel de la cobertura de seguros.

E) INVENTARIO FISICO.

Es conveniente que como medida de verificación para los registros auxiliares y como control físico de las propiedades, se tome inventario físico por lo menos una vez al año y cuando los registros auxiliares se hayan balanceado con las diferentes cuentas de control de propiedades. Las distintas unidades deben ser numeradas con pintura o con marcas de metal al ser instaladas, misma marca que tendrá la tarjeta auxiliar con objeto de verificar su existencia; si al ser instalado el equipo, no se marcó, será necesario proceder a un inventario físico total para verificar su corrección ya que puede darse el caso de dos o más equipos iguales.

F) INFORMACION A LA GERENCIA Y CLASIFICACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Toda compañía necesita que sus directivos estén informados continuamente sobre las operaciones efectuadas y los resultados que éstas originan. Así como es importante saber cuáles fueron las utilidades obtenidas, también es necesario determinar cuál es la inversión en el renglón de activo fijo, así como también su depreciación y en qué grado de desarrollo se encuentran las construcciones en proceso, para ser comparadas con los

presupuestos y de igual forma, para mantener una inversión adecuada a las necesidades de la compañía. También es necesario que los directivos accionistas cuiden a ser la inversión necesaria en la planta y equipo para el futuro, de acuerdo con el plan de expansión y mercado que tenga la empresa, pero esto ya es decisión de los directivos.

Una clasificación adecuada del renglón de propiedades, -- planta y equipo, así como una correcta presentación, es la demostrar el renglón, indicando que es el costo de adquisición -- y mostrando por separado las diferentes cuentas que componen -- el rubro, así de igual manera la depreciación. La colocación -- adecuada dentro de los estados financieros, por ser activo de lento movimiento y dedicado a producir el objeto del negocio, -- va después del activo circulante con el fin de separar las cifras y poder determinar en forma adecuada las razones entre activos, pasivos y resultados en comparación de un año con otro -- y para que su presentación sea razonable.

A manera de ejemplo, se muestra una forma de presentación del capítulo del activo fijo dentro del Balance General.

ACTIVO.

CIRCULANTE	\$ X
DOCUMENTOS Y CUENTAS POR COBRAR A LARGO PLAZO.	X
INVERSIONES, al costo	X
PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, al costo	

	Costo	Depreciación	Neto
Terreno	\$ X	\$ -	\$ X
Edificio	X	X	X

Automóviles y camiones	X	X	X	
Maquinaria y equipo	X	X	X	
Construcción en proceso	X	-	X	
	<hr/>	<hr/>	<hr/>	
	\$ X	\$ X	\$ X	X
CARGOS DIFERIDOS, GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO, ETC.				<hr/> X
				<hr/> \$ X
				<hr/>

G) COBERTURA DE SEGUROS.

Para toda compañía, es necesario que sus activos se encuentren adecuadamente protegidos, no sólo por parte de la empresa sino por parte de las instituciones aseguradoras ya que si llegara a ocurrir algún siniestro y la compañía no tuviera asegurados sus bienes se vería en posibilidades hasta de cerrar sus operaciones. Para tal caso, los directivos de la compañía deben solicitar los servicios de una empresa aseguradora, con objeto de que ellos determinen con sus expertos en seguros cuál es la cifra conveniente para asegurar ya que en la mayoría de los casos no es necesario por varias circunstancias asegurar los bienes con base en el valor registrado en libros, como en el caso clásico del edificio ya que éste en vez de disminuir su valor, va aumentando conforme el tiempo transcurre y sin embargo, contablemente cada día su valor disminuye.

H) CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO.

El auditor al evaluar el control interno, no lo hace a -

su arbitrio y libre criterio, es necesario que siga un orden - adecuado para hacer un estudio correcto; para eso, debe tener en cuenta los puntos básicos, pero no quiere decir que si él - ve conveniente aplicar otros más, no lo haga ya que como se explicó en el capítulo segundo, en lo que se refiere a técnicas - y procedimientos de auditoría, los métodos y procedimientos de auditoría no son siempre los mismos y mucho menos, se emplean en forma rigurosa.

Esta lista de preguntas se ha preparado con la idea de cubrir los puntos principales que deben tenerse en cuenta en la revisión de una empresa comercial o industrial término medio; - para pequeños negocios podrán desecharse algunas preguntas y - para grandes y especializados como los servicios públicos, instituciones de crédito, etc., probablemente es necesario preparar una lista adicional para cubrir los aspectos especiales. - En los casos en que alguna compañía tenga varias sucursales o subsidiarias, lo más conveniente es preparar una forma de cuestionario igual o similar para cada una de las entidades, en -- tal forma que las contestaciones puedan compararse y explicarse las diferencias de procedimientos de una entidad a otra.

Revisión de control Interno y Procedimientos de Contabilidad Planta y Equipo.

1.- ¿Dónde están ubicados los bienes?

Esto es con el objeto de tener idea de en qué lugar tiene propiedades la compañía.

2.- Describa brevemente los bienes.

Para saber cuáles y cuántas son las principales propiedade

des y poder juzgar el conjunto en forma individual.

3.- ¿Se llevan cuentas de control apropiadas por ubicaciones y por clases de bienes?

Debido a que es necesario contar con información precisa para saber en qué lugar están localizados, con objeto de, entre otros, verificar que lo mostrado en registros realmente existe.

4.- ¿Cuáles son las normas que rigen la distinción entre los gastos que hay que capitalizar y los que hay que cargar a reparaciones y mantenimiento?

Con objeto de ver que esa norma sea razonable en proporción al volumen que tenga la Compañía y saber que se cuenta con una política fija y razonable para sus capitalizaciones.

5.- ¿Se lleva un control sobre las adiciones al activo fijo a través de un sistema regular de autorizaciones?

6.- Si las adiciones al activo fijo no son previamente autorizadas ¿los aprueba posteriormente el consejo de administración o uno o varios funcionarios?

Es necesario que se responsabilice a la Gerencia, Jefes o Consejo Directivo según el caso del monto de la adición para evitar inversiones anormales.

7.- ¿Se mantiene un sistema de órdenes de trabajo para registrar todos los cargos aplicables a cada obra?

Con objeto de controlar el costo de cada orden y mostrar en los libros contables cifras correctas. También en caso de-

existir un presupuesto, ver que el mundo autorizado no tenga fuertes variaciones y en caso de existir, que puedan ser explicadas y autorizadas.

8.- ¿Se llevan registros detallados de tarjetas o en formas de libros que muestren las partidas individuales de terreno, edificios, maquinaria y equipo distinto de las herramientas, los moldes, los modelos y otras partidas pequeñas -- andlogas?

Esto queda explicado en el punto 3 y además, porque hac ita a la empresa el saber qué antigüedad tiene los bienes -- con objeto, entre otros, de verificar su correcta depreciación anual.

9.- ¿Concuerdan los registros detallados con los controles y con el mayor?

Para asegurarse de que las cifras del mayor están soportadas por auxiliares que:

- a. Dar una correcta clasificación.
- b. Concuerdan con lo que realmente existe.
- c. Proporcionan una correcta acumulación.

10.- ¿Se hacen comprobaciones periódicas de las existencias físicas comparando las partidas que aparecen en los registros detallados con las que están en servicio?

Para determinar lo explicado en el punto 9 y saber que lo mostrado como activo fijo en el balance general está en uso, o de lo contrario, poder separar aquello que ya no funciona para mostrarlos por separado o cancelarlo según se acuerde.

11.- Si no se llevan registros detallados de los bienes - cómo es posible saber que las cuentas reflejan los bienes en servicio?

Porque podría ser que la compañía cuente con otros controles, pero de no ser así, esto origina serios problemas como -- son el no tener controlada la inversión, el no saber qué equipo esté ya depreciado y cuál no, o si los libros muestran cifras reales.

12.- ¿Qué medidas se adoptan para informar sobre las partidas retiradas o abandonadas?

Para saber si:

- a. La información existente es suficiente para una correcta aprobación y registro.
- b. El control sobre estas partidas es suficiente para evitar el uso indebido del equipo.

13.- ¿Qué control se mantiene sobre las partidas retiradas o abandonadas para asegurar que se informe sobre las ventas de las mismas?

Explicada en el punto 12.

14.- ¿Qué control se ejerce sobre las herramientas, los moldes, los modelos y otras partidas pequeñas semejantes?

Con objeto de controlar su existencia y saber si están correctamente mostradas como parte del activo fijo o de no ser así, poder saber cuál fue la razón que dió la Gerencia para no llevarlos a costos o gastos.

15.- ¿Qué norma se sigue en lo que respecta a los bienes totalmente depreciados?

- a) ¿Se dan de baja cuando llegan a estar totalmente depreciados? En caso afirmativo, ¿a cuánto ascienden éstos?
- b) ¿Se siguen llevando en las cuentas hasta que se retiran del servicio?

Para dar una correcta presentación en los estados financieros y para saber si existe control sobre ellos.

16.- ¿Cuál es la política de la Compañía en lo que respecta a seguros sobre los bienes?

Para ver que no estén expuestos a posibles pérdidas irrecuperables en caso de algún siniestro.

CAPITULO V
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

A) GENERAL.

En el capítulo segundo se indicó lo que se entiende por técnicas y procedimientos de auditoría y se dijo que para obtener los elementos de comprobación suficientes para formarse un juicio y poder opinar sobre la situación de la empresa, es necesario tomar en cuenta ciertos métodos, los cuales serán explicados en este capítulo.

En general, para hacer nuestra revisión del renglón de -- Propiedades, Planta y Equipo, lo enfocamos a:

- 1.- Revisión y análisis de las cuentas durante los años anteriores, en una primera auditoría.
- 2.- Examen de adiciones y retiros, así como también, los cambios en las cuentas de reservas, durante el período examinado, en las auditorías posteriores.
- 3.- Verificación de las provisiones para depreciación cargadas a costos o gastos y abonadas a las diferentes cuentas de reservas.

En este capítulo también se explican los procedimientos -- mas comunes en la comprobación de las propiedades de empresas en las que sus operaciones y giro a que se dedican son de características normales.

B) TRABAJO QUE SE DEBE LLEVAR A CABO EN:

1.- ADQUISICIONES:

En los casos en que la proporción del activo fijo en comparación con el total del activo sea significativo, o en el caso de que exista mucho movimiento en las cuentas de Propiedades, Planta o Equipo, el auditor se verá en la necesidad de ampliar sus pruebas para cerciorarse adecuadamente de la cuenta. En estos casos, si existe el sistema de órdenes de compra, la revisión se hará de la siguiente manera:

Se obtendrá una relación de los saldos al cierre del ejercicio de cada orden de compra, por lo que el total deberá conciliar con la cuenta de balance. Una vez terminado eso y dependiendo del grado de efectividad del control interno, se seleccionarán algunas órdenes de compra para efectuar pruebas, las cuales para que proporcionen una información completa, es necesario que en la hoja o cédula de trabajo se anote lo siguiente:

- 1.- Número de la orden de compra y descripción de la partida.
- 2.- Importe autorizado a desembolsar.
- 3.- Saldo desembolsado al comienzo del periodo.
- 4.- Desembolsos efectuados en el periodo. Para esto, es necesario que se clasifiquen los elementos similares, o sea, compras directas, materiales usados, mano de obra, gastos indirectos, etc., anotando la información necesaria para ver la comprobación de respaldo necesaria.

- 5.- Las transferencias efectuadas, incluyéndolas por separado las que se capitalizaron y las cargadas a gastos.
- 6.- Saldo total de los desembolsos al final del período, para conciliar con la relación de órdenes en proceso a esa misma fecha.

Una vez realizado eso, el auditor podrá determinar lo siguiente:

- 1.- Examinar la autorización para la compra y ver si es suficiente en comparación con lo empleado y pendiente de efectuar, para que en caso contrario, los directivos expliquen el por qué y en caso de que la autorización sea menor a lo empleado, se obtenga por el excedente.
- 2.- Ver que los desembolsos del período se encuentren correctamente respaldados, ya sea por facturas a nombre de la compañía, por el año examinado, con registro general de contribuyentes, etc., que correspondan a la obra examinada; por lo referente a mano de obra, el trabajo se puede efectuar al hacer la auditoría de la sección de nóminas, pero indicando en la cédula la orden de trabajo que se usó en la instalación del equipo, fue examinada y que el trabajo está realizado en esa sección. Por los gastos indirectos deben revisarse, para determinar su corrección, las distribuciones de dichos gastos, y comprobarse contra los registros de costos.
- 3.- Ver que los traspasos a las cuentas de activo fijo y gastos fueron correctos según la naturaleza de las --partidas.

- 4.- Si los saldos de las construcciones en proceso aún no están en servicio, e incluyen cargos que serán capitalizables en periodos futuros. Además es necesario revisar las órdenes de trabajo para que los saldos no incluyan trabajo inefectivo, gastos de investigación, reparaciones etc., ya que estas cantidades deben ir a resultados.

En caso de que no exista el sistema de órdenes de trabajo, el auditor debe examinar las adiciones capitalizables mas importantes, ver su autorización y emplear el mismo procedimiento explicado para las órdenes en proceso por lo que se refiere a los desembolsos.

2.- BAJAS:

El objetivo que persigue el auditor en las bajas o retirados de activo fijo, es el comprobar que los bienes vendidos o desechados han sido registrados correctamente en los libros contables o bien, determinar que no se hayan dado de baja bienes que aún se encuentran en uso o que aún la empresa es dueña del activo.

Existe una excepción sobre los activos que son propiedad de la compañía y que ya no están en uso, lo cual consiste en llevarlos a una cuenta específica para el caso y por lo regular se le llama "Activos Fijos Fuera de Uso" y que en el balance se muestra en un renglón separado, pero formando parte del activo fijo.

Según los Boletines G-6 y el anterior No. 11 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría, al llevar a cabo la revisión

sión de las bajas, se recomienda cubrir los siguientes objetivos:

- 1.- "Recorrer la planta para ver que las partidas dadas de baja en los registros no están o se encuentran en un estado que no permite su uso.
- 2.- Platicar con funcionarios de la empresa y con los en cargados de la vigilancia y mantenimiento de los activos, para verificar con los registros, que los re-gistros informados fueron dados de baja.
- 3.- Es necesario ligar la utilidad o pérdida ocasionada por las bajas con las cuentas de resultado, para ve-rificar que todas las partidas que se encuentran en re-resultados correspondientes a este caso, son originadas por bajas en el renglón de activo fijo.
- 4.- Checar las cuentas personales de los directivos de la empresa, con objeto de verificar que no existen re-registros por venta de bienes propiedad de la compañía.
- 5.- Al examinar las adiciones al activo fijo, en ocasio-nes, se originan para substituir a otras, por lo ---cual es necesario verificar la baja o venta de esa unidad substituida.
- 6.- Por último, es necesario determinar que la deprecia-ción correspondiente al activo dado de baja se haya cancelado correctamente".

3. - PEQUEÑAS HERRAMIENTAS Y MOLDES:

Es necesario que la compañía tenga establecida una política fija para capitalizar o no sus herramientas y moldes, teniendo en cuenta el volumen de la empresa. El auditor debe estudiarla con objeto de determinar si es razonable, porque de no ser así, se tendrá el problema de una presentación errónea en los estados financieros, y por lo tanto, si el cambio de sistema optado por el auditor origina una variación importante en los resultados, será necesario registrar un ajuste con objeto de que no se alteren las operaciones, pero si los directivos no aceptan la corrección, se podrá incluir en el dictamen en caso de ser material una excepción, mostrando el por qué de eso y cuál es el efecto que ocasiona.

Los procedimientos más usuales para el control de las herramientas y moldes son:

- 1.- Considerarlas como gastos.
- 2.- Como activo fijo y depreciarlas según su duración, ajustando la existencia a lo real, según inventarios físicos periódicos.
- 3.- Como activo fijo una cifra estimada que se considere como existencia normal, cargando a resultados todas las adiciones y reposiciones, pero sin considerar depreciación por la parte capitalizada ya que las adiciones posteriores se estarán cargando a resultados y la existencia normal, en un tiempo también estará en resultados, originada por la depreciación.

4.- CUENTAS DE REPARACION Y MANTENIMIENTO:

Como complemento en el trabajo de activo fijo, el auditor

debe cerciorarse de que las partidas cargadas a resultados por reparación y mantenimiento son correctas y no son partidas capitalizables. La forma en que se puede efectuar el trabajo es obteniendo una relación de los totales mensuales de dichos gastos para comparar los importes con los de ejercicios anteriores, obteniendo las variaciones entre meses e investigar aquellas que sean de importancia, viendo por el mes en que la variación fue grande, documentación que respalde las partidas cargadas a gastos y determinar si son capitalizables o no. También es necesario examinar el auxiliar de la cuenta con objeto de determinar si no existen cifras cargadas durante el año que sean de importancia, para que en caso de existir también se investiguen.

5.- DEPRECIACION:

El objetivo que se persigue es que la provisión correspondiente al período sea adecuada pero no excesiva, que el método seguido para determinarla sea también aceptable y que guarde uniformidad con el utilizado en años anteriores y que la aplicación del método sea correcto. A este último objetivo cabe decir que en caso de que existan activos ya depreciados aún en uso o grandes utilidades o pérdidas registradas en relación con los retiros, pueden constituir indicación de que los tipos o métodos de depreciación utilizados no son apropiados para la empresa.

Es necesario examinar en forma global los saldos de las cuentas de reserva para ver si son razonables en comparación con la vida útil probable y posibles valores residuales con objeto de determinar si el procedimiento seguido para depreciar es correcto, ya que si se tiene por resultado una cantidad importante de activos totalmente depreciados todavía en uso, o -

grandes utilidades o pérdidas registradas en relación con los retiros, pueden constituir indicación de que los tipos o métodos de depreciación que se utilizan no resultan apropiados para la compañía de que se trate.

Debido a lo explicado en los párrafos anteriores, es conveniente analizar y explicar con más detalle las posibles salvedades o notas aclaratorias por modificación en el renglón de depreciación.

La consistencia en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados, se muestra en el informe del auditor ya que especifica si los principios han sido aplicados - consistentemente en el período actual en relación con el período anterior.

El objetivo de la norma de consistencia es: asegurar que la comparación de estados financieros entre períodos, no haya sido afectada apreciablemente por cambios en los principios de contabilidad empleados o en los métodos de aplicación; si la comparación se efectuó substancialmente por los cambios, es necesario mostrarlo en los estados financieros tanto el cambio como el efecto.

La comparabilidad de los estados financieros entre años puede ser afectados por cambios producidos en:

- 1.- Cambios en los principios de contabilidad empleados.
- 2.- Condiciones cambiantes que originan modificaciones -- en la contabilidad pero que no implican cambios en -- los principios de contabilidad empleados.
- 3.- Cambios en las condiciones que no tienen relación con

la contabilidad.

El primero de los tres cambios es el único que afecta los estados financieros y el auditor independiente debe hacerlo notar en su informe, sin embargo, los dos restantes pueden requerir una explicación de dichos cambios en las notas a los estados financieros.

Cuando ha habido un cambio en los principios de contabilidad empleados durante uno o varios años, y el cambio tiene efecto de importancia en la situación financiera o en los resultados, es necesario que el auditor lo revele en el párrafo de su opinión del dictamen, o hacer referencia en su dictamen a una nota puesta en los estados financieros en que se describa el cambio y sus efectos.

Los cambios que se originan pueden presentar las siguientes variantes:

- 1.- Cambio de un principio aceptado a otro aceptado.
- 2.- Cambio de un principio no aceptado a otro aceptado.
- 3.- Cambio de un principio aceptado a otro no aceptado.

Cuando el cliente cambia el uso de un principio generalmente aceptado a otro aceptado, o de uno no aceptado a otro -- que si lo es, el auditor independiente no necesita indicar en su dictamen si aprueba o acepta dicho cambio, aunque es necesario hacer referencia del cambio en la opinión. La ausencia de salvedad con relación a la presentación razonable de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, es suficiente para indicar que el auditor considere como generalmente aceptado el nuevo principio. Sin embargo, si lo desea, el auditor independiente puede expresar su aprobación al cam-

bio en su dictamen. A continuación se da un ejemplo de dicha -- aprobación: "... de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior, excepto por el cambio a lo cual no ponemos objeción, del método de línea recta usado en años anteriores por el método de anualidades decrecientes de depreciación que se describe en la nota a los estados financieros".

Una cosa es incluir salvedad en el dictamen del auditor -- por no estar de acuerdo con algún principio de contabilidad a -- adoptado y otra, incluirla por falta de consistencia en la apli -- cación de principios de contabilidad, al descontinuarse la apli -- cación de un principio sustituyéndose por otro igualmente acep -- table. Las salvedades referentes a la consistencia en la aplica -- ción de principios de contabilidad deben limitarse normalmente a situaciones en que se afecta substancialmente el estado de -- pérdidas y ganancias. Una simple reclasificación de las cuentas -- de balance, tal como la que se presentaría con motivo de un estu -- dio para reconstituir el costo original según libros de una em -- presa, no amerita salvedad por haberse cambiado los prin -- ciples aplicables a cualquier cuenta de operación que tenga -- un efecto de relativa poca importancia sobre los resultados de las operaciones sería preferible hacerlos notar, si se consi -- dera necesario, por medio de una nota al pie del estado de -- pérdidas y ganancias, que incluir la salvedad en el dictamen -- por inconsistencia de aplicación. Debe también hacerse una -- distinción entre los cambios actuales de importancia en los -- principios contables y los simples cambios en las tasas para -- ciertas reservas o en la acumulación de costos, tales como de -- depreciación, cuentas incobrables, etc. Los cambios en los prin -- cipios de contabilidad ameritan normalmente una salvedad en el -- dictamen por inconsistencia en la aplicación de principios con --

tables, cuando dichos cambios son significantes en el efecto -- que produce en los estados financieros, pero cuando existen -- cambios en los montos de reservas o provisiones y que no implican un cambio en los principios de contabilidad generalmente aceptados utilizados en su determinación, aún cuando afecten la comparabilidad de los estados financieros, no es necesario para el auditor tomar salvedad al respecto. Como se habla dicho en estos últimos casos, normalmente es suficiente una nota explicativa al pie del estado de pérdidas y ganancias.

CF EVIDENCIA DE LA PROPIEDAD Y GRAVAMEN DE LOS BIENES:

Debido a que como contadores no se puede juzgar los ttu los de propiedad y que generalmente no se solicitan los servicios de abogados para que efectúen una búsqueda en los registros públicos y comprueben el derecho de propiedad sobre los bienes de la compañía, se hace lo siguiente; en la carta confirmatoria, también llamada "salvaguarda adicional", la cual en cada auditoría es solicitada al cliente, existe un párrafo el cual dice que la compañía posee ttulos de propiedades satisfactorios sobre todos sus activos y que no existen gravámenes de importancia que no aparezcan registrados en los libros. Pero esto no quiere decir que mediante ese párrafo ya no se examinen los ttulos de propiedad; como auditores, es necesario verlos para determinar su existencia; tales como escrituras.

Referente a los gravámenes de los bienes, en caso de que existan algunos, es necesario hacerlo notar mediante una nota en los estados financieros de la compañía, diciendo cuál fue el origen del gravamen y por qué cantidad. Las formas en que se puede cerciorar de la existencia de un gravamen son las si guientes:

- 1.- Examinando las actas de las asambleas de accionistas y juntas del consejo.
- 2.- Al efectuar la auditoría de pasivo ya que se solicitan en las confirmaciones bancarias información sobre algún préstamo otorgado y la garantía que la compañía dió.
- 3.- Por los importes que el asesor legal o la compañía - notifica mediante carta que el auditor solicita.

D) AUDITORIAS INICIALES:

Con objeto de poder determinar la base de presentación de las propiedades, planta y equipo y poder satisfacerse de lo razonable de los saldos de las cuentas de propiedades y reservas, el auditor debe hacer trabajo necesario sobre los años anteriores con objeto de no incluir en su dictamen una salvedad con respecto a las cuentas de propiedad.

Así como es necesario para toda auditoría hacer un estudio del control interno para determinar el alcance, es necesario conocer cuál era el control que existía en años anteriores, para poder satisfacerse razonablemente mediante ese estudio de que las operaciones realizadas por la compañía en esos años fueran normales.

Además de los procedimientos a seguir según lo explicado antes, en este capítulo, el auditor debe preparar un memorándum para el expediente continuo de auditoría en donde explique cuál es el control interno existente, las políticas que tiene la compañía sobre sus activos fijos y reservas, la ubicación de las plantas y oficinas, etc.

Según el Boletín de la Comisión de Procedimientos de Auditoría G-6, "el trabajo se puede limitar si los estados financieros de ejercicios precedentes han sido dictaminados por contadores públicos".

E) CERTIFICACION DE LOS DIRECTIVOS:

Como procedimiento seguido para los casos en que las cuentas de activo fijo y depreciaciones sean importantes en relación con los estados financieros de la compañía, se debe obtener de los directivos una certificación en donde se indique lo siguiente:

- 1.- Los cargos del período representan adiciones capitalizables.
- 2.- Todos los bienes sobre los que es propietaria la compañía, se encuentran registrados.
- 3.- El activo fijo vendido, dado de baja, abandonado, etc., durante el ejercicio se acreditó a las cuentas de propiedades al valor que estaba registrado y se contabilizó de igual forma, la utilidad o pérdida obtenida.
- 4.- La empresa es dueña legal de todos sus activos fijos y que no existe gravamen alguno sobre ellos, o en su defecto, hacerle notar en los estados financieros.
- 5.- La empresa considera suficiente y no excesiva la depreciación acumulada al cierre del ejercicio.

CAPITULO VI

ASPECTOS FISCALES DE LA REVISION.

Así como el auditor debe examinar el aspecto contable, es responsable de comprobar que las operaciones fueron realizadas de acuerdo con las leyes fiscales y que la empresa no está defraudando al fisco.

Para tal motivo, el auditor debe seguir un programa ya fijado para cada caso, el cual, tendrá que ser modificado cada vez que existan reformas o cambios a las leyes.

El cuestionario que se describe a continuación cubre algunos de los principales problemas fiscales que se presentan en una auditoría, sin embargo, no se propone que sea limitativo, sino sólo una guía para detectar situaciones que no estén apegadas a las disposiciones legales.

Dicho cuestionario debe ser contestado por la persona que realizó el trabajo y al terminarlo, será guardado en los papeles de trabajo junto con la sección correspondiente (en este caso, activo fijo) para que facilite la labor del auditor al preparar su informe.

CUESTIONARIO DE IMPUESTOS, PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Impuesto sobre la renta.

1.- ¿Se encuentran amparadas las adiciones a activos fijos con documentos que reúnan los requisitos fiscales?

El último de los párrafos del Artículo 89 reglamentario - establece que tratándose de capitalización de cantidades gravadas por otras cédulas del ISR, deberá comprobarse el pago del impuesto respectivo, para que dichas cantidades se computen -- dentro del valor original de la inversión depreciable.

Durante el trabajo de revisión de las adiciones a activo fijo, deberá observarse que tanto facturas, cargos por mano de obra, honorarios profesionales, etc., reúnan todos los requisitos fiscales aplicables en cada caso. En ausencia de tales requisitos, resultaría que las autoridades fiscales efectuaran - el rechazo de la depreciación correspondiente a las adiciones de activo fijo que no se encuentran debidamente comprobadas.

- 2.- ¿Se han calculado las depreciaciones y amortizaciones sobre bases y tasas consistentes con las del ejercicio anterior y de acuerdo con los límites autorizados por la Ley del Impuesto sobre la Renta?

El artículo 41 del ISR, establece que en ningún caso se - tomarán bases distintas del costo inicial de la inversión para la aplicación de los porcentos de amortización o depreciación y también que dichas tasas deberán ser fijas y constantes y no podrán modificarse sin previa autorización de la SHCP.

Tiene efectos fiscales tan importantes como los tiene para efectos financieros, la inconsistencia en la aplicación y - métodos de depreciación y amortización, ya que al modificar arbitrariamente las bases y porcentajes de depreciación, permite a los causantes alterar las utilidades para efectos fiscales. - Para efectos financieros, cuando la inconsistencia en los métodos de depreciación es de escasa importancia, no existe obligación de hacer notar dicha inconsistencia en el dictamen del -- contador; sin embargo, para efectos fiscales, será necesario - que en todos los casos se haga notar.

3.- Si la Compañía usa tasas de depreciación y amortización distintas a las fiscales:

- a) ¿Registra en cuentas de orden las cantidades deducidas fiscalmente?
- b) ¿Las cuentas de orden agrupan inversiones de igual naturaleza y sujetas a la misma tasa?
- c) ¿Las cuentas de orden reflejan las adiciones y bajas del ejercicio?
- d) Si tiene autorización para elevar las tasas legales de depreciación o amortización, ¿las tasas contables son iguales o superiores a las fiscales?
- e) ¿Se ha calculado el impuesto diferido relativo a la diferencia entre la depreciación fiscal y la contable y se ha notado en papeles de trabajo?

4.- En caso de utilidad en ventas de activos fijos:

- a) ¿Se ha restado el total de la utilidad contable obtenida y se ha sumado el porcentaje de la utilidad fiscal, de acuerdo con la antigüedad del activo?
- b) ¿Existen pérdidas del ejercicio en ventas de activo fijo o de 5 ejercicios anteriores que no se han deducido fiscalmente, contra las cuales podie ran aplicarse las utilidades?
- c) ¿Se ha comentado con el cliente la posibilidad de no acumular a los resultados para efectos fisca-

les la utilidad obtenida en venta de activo fijo, si se obtiene autorización de la Secretaría de Hacienda, y siempre que la Compañía se comprometa a hacer adquisiciones de activos fijos en el año siguiente, por cantidad igual o superior a la utilidad obtenida? (Aplicable sólo a empresas industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca).

5.- En caso de pérdida en venta de activos fijos:

a) ¿Se han aumentado las pérdidas contables en ventas de activos fijos, para determinar el ingreso global gravable?

b) Si los activos vendidos tienen menos de 10 años se adquiridos, ¿se verificó si es posible compensar la pérdida fiscal con utilidades fiscales obtenidas en venta de activos fijos?

c) ¿Lleva la compañía un registro de las pérdidas en venta de activos fijos que se hayan poseído por un periodo no mayor de 10 años, con el objeto de verificar si es posible operar la compensación señalada en el inciso anterior?

6.- "La depreciación de los activos fijos, ¿Se ha calculado de acuerdo a las disposiciones legales" Art. 44 - ISR.

7.- ¿Se ha considerado como no deducible la amortización del crédito mercantil? Art. 25 Fracc. XIII I.S.R.

8.- La amortización de mejoras o propiedades de terceros,

¿se ha realizado en el plazo del contrato de arrendamiento? (si el contrato es por plazo indefinido, se deberá calcular amortización a razón del 20% anual)-
Art. 16 Fracc. VII I.S.R.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

- 1.- ¿Se han considerado exentos los ingresos por venta - de activos fijos? Art. 9 Frac. I, II y IV I.V.A.
- 2.- ¿Se han considerado exentos los ingresos por arrendamiento de bienes inmuebles? Art. 20 Fracc. III, --- I.V.A.

CAPITULO VII

LOS ACTIVOS FIJOS EN UNA EPOCA INFLACIONARIA.

A) SUS EFECTOS.

La inflación representa un aumento en el índice general de precios de la economía, producido fundamentalmente por un incremento en el circulante, es decir en el monto del dinero disponible en la economía de un país, sin un aumento en la producción de dicha economía como contrapartida que absorva este nuevo circulante, los precios tendrán que subir.

"La inflación es un fenómeno complejo que amerita una estrategia integral y que es provocada como costo de los cambios estructurales que se están induciendo en la economía mexicana"
Licenciado Miguel de la Madrid.

Entre los objetivos que persigue un auditor está el de revisar los sistemas contables, y aquí se pueden decir que la -- inflación afecta a la contabilidad, entendiéndose que la contabilidad ha sido una disciplina que ha servido adecuadamente a -- los efectos de información que requieren todos los interesados en el desarrollo y operación de un ente económico.

El producto de la contabilidad se refleja en los estados financieros que tradicionalmente se han presentado, es decir: el estado de Situación Financiera; el estado de Resultado; el estado de Movimiento de Capital Contable, y el estado de Origen y Aplicación de Recursos o estado de Cambios en la Situación Financiera.

Por lo anterior se puede decir que la información ha per-

dido fundamentación, puesto que varios de sus principios ya no son aplicables en las circunstancias actuales. Ello mismo nos obliga, tal y como acertadamente ha señalado el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a tener que reexpresar los datos contenidos en dicha información.

En este sentido, se dice que "...la contabilidad tradicionalmente ha preferido, por razones de objetividad, tomar normalmente precios de intercambio pasados (costos históricos) como criterio de medición y excepcionalmente precios de intercambios presentes (valores actuales), por razones de conservantismo. -- Dentro de la estructura teórica presentada en el boletín A-1 -- hay dos principios de contabilidad que explícitamente establecen la norma de emplear los costos históricos; éstos son el valor histórico original y el del negocio en marcha."1

Considerese conveniente recordar para efectos de ubicación, las características y propiedades que la contabilidad posee, para que partiendo de ellas, podamos concluir, tal y como lo establece el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que "la contabilidad financiera es una técnica que se utiliza para producir sistemática, y estructuralmente información cuantitativa expresada en unidades monetarias, de las transacciones que realiza una entidad económica identificable y cuantificable que la afectan con el objeto de facilitar a los diversos interesados -- el tomar decisiones, en relación con dicha entidad económica."2

En consecuencia, las características de ella deben de ser tales que intenten lograr los objetivos derivados del enunciado antes citado. Dicha característica pueden presentarse de la siguiente forma:

Características de la información contable.

CARACTERÍSTICAS	}	Utilidad	{ Contenido informativo o adecuación. Oportunidad }	{ Comparable Significativo Relevante Veraz }
		Confiabilidad		{ Estabilidad Objetividad Verificabilidad }
		Provisionalidad		
		Estabilidad monetaria		

Se supone que la información debe ser adecuada al o a los usuarios de la misma, es decir, que cuando se vaya a requerir, pueda ser comprendida en la utilización para la toma de decisiones; como consecuencia se requiere que los datos contenidos en la información proporcionada, cumpla con ciertos requisitos básicos, que pueden sintetizarse en 2; oportunidad y adecuación.

El auditor emitirá su opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros por lo que la confiabilidad que es una de las características por la cual el usuario acepta y utiliza los estados financieros para poder tomar decisiones. No es en sí una cualidad inherente a la información, sino que es adjudicada por el usuario y refleja la relación existente entre él y la información.

En lo tocante a la objetividad del proceso de cuantificación contable, se considera que las reglas del sistema no han si

do deliberadamente distorsionada y que la información representa la realidad de acuerdo con dicha regla.

La verificabilidad de toda la operación del sistema, permite que éste pueda ser duplicado y que, en consecuencia, se pueden aplicar pruebas para validar la información producida.

En base a lo anterior, es necesario llegar a la reexpresión de las cifras contenidas en la información financiera, pero antes de hablar de los métodos aplicables, consideramos pertinente el mencionar los antecedentes, que para tales efectos ha establecido el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su Boletín-B-7 intitulado "Revelación de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera".

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

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

Esta deficiencia de la información puede conducir, por ello;

a decisiones desfavorables y peligrosas para las empresas y para la economía nacional, tales como la descapitalización de las propias empresas por el gravámen o reparto de utilidades ficticias. Aunque existe consenso general sobre la necesidad de corregir tales deficiencias con la finalidad de evitar que los usuarios de la información contable financiera sean inducidos a error, no se ha logrado, a la fecha, un acuerdo satisfactorio sobre el método apropiado para efectuar y presentar la corrección, en un contexto de precios con fluctuaciones generales frecuentes e intensas. Existen varios métodos propuestos que tienen fuertes y sólidas razones a su favor y que, probablemente, sean aplicables satisfactoriamente a diferentes empresas y en diversas circunstancias.

De ahí se desprenden que, ante las circunstancias, es inapropiado abandonar la información financiera basada en el tradicional costo histórico pero, al mismo tiempo, es necesario iniciar el proceso de corrección de las deficiencias que dicho esquema origina en el ambiente de fluctuaciones intensas y frecuentes en los precios. A la fecha, se carece de bases sólidas para permitir que los ajustes correctivos se incorporen a los estados financieros básicos. Como consecuencia debe adoptarse un proceso evolutivo y experimental que en forma ordenada y sistemática, pruebe la validez y utilidad de aquellos métodos de ajuste que cuentan con mayor respaldo técnico y menor dificultad de aplicación y que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable.

Los métodos a emplear para corregir o complementar la información financiera contable, en una economía de precios cambiantes, deben reunir, por lo menos los siguientes requisitos:

a) Cubrir aspectos esenciales, es decir, aquellos en los -

que tiene impacto importante la fluctuación de precios;

- b) Ser congruente, o sea, corresponder a un conjunto de -- criterios y políticas debidamente armonizados entre sí;
- c) Ser adoptados en forma integral, lo que equivale a considerar todos sus efectos, tanto los favorables como -- los desfavorables, sin realizar una discriminación selectiva que provoque falta de equidad.

El análisis de los métodos disponible indica que son 2 los que cuentan con un considerable apoyo teórico y han sido desarrollados y experimentados con mayor profundidad e intensidad:

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

Ambos métodos coinciden en que las deformaciones esenciales de los costos históricos, se localizan en los rubros no monetarios del Balance General básicamente inventarios, activos fijos y patrimonio y los del estado de resultados que le son relativos (costo de venta y depreciación). En tanto que el primero considera que la deformación del costo histórico se corrige convirtiendo los costos expresados en unidades monetarias de -- distinto poder adquisitivo general, a unidades monetarias de poder adquisitivo general actual, el segundo sostiene que en esta corrección debe efectuarse substituyendo el costo original de -- cada partida por el costo actual de la misma.

"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 respec

to de todas las partidas de los estados financieros susceptibles de modificación, utilizando los procedimientos establecidos en la proposición para el ajuste de los Estados Financieros por cambios en el Nivel General de los precios, emitida por la Comisión. Su propósito es convertir monedas de distintas épocas y de diferentes poderes de compra, a moneda de la fecha a que se refiere los estados financieros.

El método de actualización de costos específicos (que si representa una desviación del principio del valor histórico original), trata de expresar los cambios sufridos en el valor específico de los bienes individuales".³

Se consideró conveniente hacer la transcripción de los párrafos anteriores, con el objeto de fundamentar la necesaria aplicación de los métodos antes mencionados y de enunciar la opinión técnica que, el máximo organismo colegiado de nuestro país en la materia, ha sustentado como valedera.

B) MODIFICACIONES EN EL ALCANCE DEL AUDITOR.

El alcance del auditor se puede apreciar claramente en un programa de auditoría referente a la reexpresión de estados financieros como el que a continuación se señala:

Objetivos de Auditoría.

- 1) Que los efectos de la inflación en la información financiera, se encuentren debidamente reflejados, conforme al Boletín B-7.
- 2) Que su revelación se haya hecho en forma clara, indicando el método elegido para la reexpresión, sus implicaciones fiscales y en su caso las consecuencias de su aplicación.
- 3) Que se haya llevado a cabo utilizando alguno de los 2 métodos recomendados por el Boletín B-7.

Procedimientos de auditoría general.

- 1) Revise selectivamente los cálculos que se realizaron -- para determinar las cifras actualizadas de todos los -- renglones reexpresados.
- 2) Compruebe la autenticidad de la integración de los saldos de capital social y utilidades acumuladas o capitalizadas conforme a las fechas que fueron obtenidas.
- 3) Cerciórese de que el índice nacional de precios al con-

sumidor se aplicó correctamente.

- 4) En actualizaciones posteriores a la realizada inicialmente, compruebe que se haya aplicado correctamente el índice nacional de precios al consumidor a los saldos -- iniciales de capital social y utilidades acumuladas, -- previamente actualizadas, así como a los movimientos -- del período.

Procedimientos de auditoría cuando se utiliza el método de ajuste con cambios en el nivel general de precios.

a) Actualización de las cifras por primera ocasión:

- 1.- Compruebe que se actualizaron los valores de los saldos iniciales de activo fijo y su depreciación acumulada.
- 2.- Verifique la correcta determinación de la utilidad o pérdida neta inicial por posición monetaria y que en el caso de pérdida ésta se disminuyó de las utilidades acumuladas actualizadas.

b) Activo Fijo y Depreciación Acumulada.

- 3.- Compruebe el análisis por antigüedad de los saldos -- al valor histórico original.
- 4.- Cerciórese de que se aplicó en forma adecuada el índice nacional de precios al consumidor.

c) Depreciación del Ejercicio.

- 5.- Compruebe que el cargo a gastos ha sido el correspondiente al costo del activo fijo ya actualizado.

Procedimientos de Auditoría cuando se aplica el método de actualización de costos específicos.

a) Actualización de cifras por primera ocasión:

- 6.- Compruebe que se actualizaron los valores de los saldos iniciales de activo fijo y depreciación acumulada.

b) Activo fijo y su depreciación acumulada.

En los casos de actualización con base en avalúo practicado por perito independiente.

- 7.- Cerciórese de su independencia, y registro ante la comisión Nacional de Valores.
- 8.- Asegúrese de que el informe del valuador proporciona el valor de reposición de los bienes del activo fijo, su vida útil probable remanente y el valor de desecho de los mismos.
- 9.- Compruebe que el avalúo está firmado por el perito y que incluye un resumen de los métodos empleados, así como del trabajo desarrollado.
- 10.- Compruebe que el perito valuador cuenta con evidencia del estudio en el cual basa su juicio.

- 11.- Verifique que el cálculo técnico de la revaluación, -- asigna valores específicos, actualizando el costo y la depreciación acumulada de cada uno de los distintos bienes en existencia.
- 12.- Compruebe los registros del activo fijo al costo, con la relación detallada de los mismos, en el avalúo.
- 13.- Cerciórese si los bienes de características comunes -- tienen actualizado su valor bajo el mismo criterio.
- 14.- Verifique que de acuerdo con la vida transcurrida de los activos a la fecha del avalúo, la vida útil remanente, el importe de la depreciación acumulada, según el avalúo, es congruente y que consecuentemente -- el valor neto de los activos (valor de reposición menos su depreciación acumulada) es adecuado.
- 15.- Solicite a la administración la información de los -- bienes que no tiene intención de reponer y asegurarse de que se incluyan al costo si se encuentran en operación o al valor neto de realización si se van a vender.
- 16.- Compruebe que el avalúo que se está tomando como base para la reexpresión de valores, no tiene una antigüedad superior a un año.
- 17.- Verifique la actualización de los valores del avalúo, -- cuando no se haya hecho uno nuevo.
- 18.- En caso de que en los estados financieros básicos se -- hayan incluido costos específicos actuales de los activos fijos, compruebe que el registro contable de la ag

tualización se haya efectuado por separado de los costos históricos, de forma tal que se pueden revelar en los estados financieros y en sus notas respectivas, - los costos históricos de cada uno de los distintos rubros de los activos fijos y su depreciación respectiva, así como los ajustes por revaluación, tanto en relación al costo de reposición como a la actualización de la depreciación acumulada.

En los casos de actualización con índices específicos de precios:

- 19.- Compruebe que el análisis por antigüedad es correcto, que se aplicó el índice adecuado según la rama industrial a que pertenece la empresa y que el índice es publicado por el Banco de México, S.A.
- 20.- Asegúrese que se aplicó el factor correcto al costo fijo y a la depreciación acumulada considerando el índice según la fecha de adquisición de los bienes.

c) Depreciación del ejercicio.

- 21.- Si se obtiene avalúo de un perito, compruebe que el cargo a resultados corresponde a la depreciación del valor actualizado del activo fijo, según el estudio técnico.
- 22.- Si la actualización es con números índices específicos, cerciórese que el cargo a gastos corresponde al costo del activo fijo ya actualizado.

C) SUGERENCIAS PARA LA PRESENTACION DE LA INFORMACION FINANCIERA ADICIONAL.

De acuerdo con el boletín B-7, la información financiera adicional debe revelar:

- a) "Los métodos de ajuste utilizados.
- b) Los índices que sirvieron de base.
- c) La fecha del avalúo, en su caso, y algunas características del valuador.
- d) El efecto fiscal de las actualizaciones en su caso y -- cualquier otra información que pueda resultar de interés para el lector de los estados financieros."

En seguida se muestra como pueden reflejarse los efectos de la actualización de las cifras dentro de los estados financieros, de conformidad con las recomendaciones del boletín B-7, el cual, como ya hemos comentado, indica que se haga como un apéndice o nota a los estados financieros.

A continuación se presentan las cifras resultantes derivadas de la actualización de la información financiera para reflejar en ella los efectos de la inflación.

Estas cifras se consideran mas apropiadas en época de precios cambiantes.

BALANCE GENERAL.

	Cifras Históricas	Cifras. Actualizadas.
Activos no reexpresados	\$ 81,600	\$ 81,600
Inventarios	76,900	76,900
Propiedades y equipo neto	117,000	366,297
	<u>275,500</u>	<u>524,797</u>
	*****	*****
 Pasivo	 181,000	 181,000
Inversión de los Accionistas:		
Capital Social	50,000	50,000
Reserva para mantenimiento de capital	-	191,954
Utilidad acumulada por posi- ción monetaria	-	18,557
Utilidades acumuladas	40,000	120,997
Resultado del ejercicio	4,500	(37,711)
	<u>94,500</u>	<u>343,797</u>
	*****	*****
	\$ 275,500	\$ 524,797
	*****	*****

ESTADO DE RESULTADOS

Utilidad neta según estado de resultados históricos		\$ 4,500
Menos:		
Incremento en el costo de ventas	\$ 20,298	
Depreciación adicional del ejercicio	<u>21,913</u>	<u>42,211</u>
Pérdida neta ajustada		\$ <u><u>(37,711)</u></u>
Utilidad por posición monetaria del ejercicio		\$ <u><u>30,071</u></u>
Depreciación total del ejer cicio.		\$ <u><u>30,913</u></u>

MÉTODO DE AJUSTE POR CAMBIOS EN EL NIVEL GENERAL DE PRECIOS.

INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO.

ANO	COSTO HISTORICO	INDICE DE ACTUALIZACION	COSTO ACTUALIZADO.
<i>Terrero</i>			
1968	\$ 3'000,000	5.389	\$ 16'167,000
<i>Edificio</i>			
1968	2'000,000	5.389	10'778,000
<i>Maquinaria y Equipo</i>			
1968	5'100,000	5.389	18'322,600
1969	5'700,000	5.232	45'518,400
1970	11'700,000	5.020	58'734,000
1971	10'800,000	4.782	51'645,600
1972	2'400,000	4.529	10'869,600
1973	15'000,000	3.732	55'980,000
1974	9'000,000	3.093	27'837,000
1975	5'700,000	2.779	15'840,300
1976	1'500,000	2.184	3'276,000
1977	1'500,000	1.797	2'695,500
1978	3'000,000	1.557	4'671,000
	<hr/>		<hr/>
	77'700,000		322,335,000
	=====		=====

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

METODO DE ACTUALIZACION DE COSTOS ESPECIFICOS.

	VALOR ORIGINAL	INCREMENTO POR REVALUACION	VALOR DE AVALUO.
Terreno	\$ 5,500	\$ 19,500	\$ 25,000
Edificio	18,750	41,250	60,000
Maquinaria y Equipo	66,475	69,365	135,840
	90,725	130,115	220,840
Depreciación acumulada de:			
Edificio	7,312	11,188	18,500
Maquinaria y Equipo	46,562	19,241	65,803
	53,874	30,429	84,303
	\$ 36,851	\$ 99,686	136,537

D) POSIBLES SALVEDADES. -

En caso de que los estados financieros no muestren la actualización de las cifras el auditor deberá emitir su dictamen incluyendo las salvedades pertinentes.

En seguida se presentan tres ejemplos de dictámenes con salvedades relativas al incumplimiento de la adecuada revelación de los efectos de la inflación en la información financiera.

Primer Ejemplo. (No se revelan los efectos de la inflación).

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto porque no se revelan los efectos de la inflación de la información financiera como se menciona en el párrafo siguiente, los estados financieros adjuntos, preparados por la administración de la empresa, presentan la situación financiera de _____ al _____ de 19_____, los resultados en sus operaciones, -- las variaciones en su capital contable y los cambios en la situación financiera, por el año que terminó en esa fecha.

No se revelan los efectos de la inflación en la información financiera. De acuerdo con los principios de contabilidad dicha información debe presentarse como información complementaria para interpretar adecuadamente los estados financieros básicos".

Segundo Ejemplo" (Se revelan parcialmente)

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto porque la revelación de los efectos de la inflación -

en la información financiera solo se ha efectuado en forma parcial, según se explica en el párrafo siguiente, los estados financieros adjuntos, preparado por la administración de la empresa, presentan la situación financiera de _____ al _____ de 19____ los resultados en sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en la situación financiera; por el año que terminó en esa fecha.

Los estados financieros básicos revelan los efectos de la inflación en inmuebles, maquinaria y equipo y depreciación acumulada. Sin embargo, los principios de contabilidad requieren que también se revelen como información complementaria, los efectos de la inflación en inventarios, en el capital contable y en el costo de ventas; información que ha sido omitida".

Tercer Ejemplo (Se modifican las bases de reexpresión).

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la empresa, presentan la situación financiera de _____ al _____ de 19____, los resultados en sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en la situación financiera, por el año que terminó en esa fecha, excepto que en cuanto a la aplicación consistente de los principios de contabilidad, hubo un cambio en la determinación de la información financiera complementaria que se muestra en la nota N."

A la fecha en que se imprimió esta tesis ya se encontraba vigente el boletín B-10 intitulado "Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera" del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que viene a complementar - el Boletín B-7 titulado "Revelación de los efectos de la Inflación en la Información Financiera" del mismo Instituto, el --- cual, es la base del Capítulo número VII.

No consideramos conveniente incluir el Boletín B-10 ya -- que ello sería objeto de un nuevo estudio.

CONCLUSIONES.

- I. Los objetivos que persigue el auditor al examinar los estados financieros de la empresa, son básicos para poder emitir su dictamen, así como también para llevar a cabo el trabajo de auditoría es necesario conocer antes, los procedimientos de contabilidad y control interno de la empresa.
- II. Es necesario tomar en cuenta ciertos métodos o procedimientos con objeto de que el desarrollo del trabajo de auditoría sea completo y suficiente para que el auditor esté en posibilidades de opinar sobre los resultados finales de la empresa; entendiéndose por resultados, las cifras mostradas tanto en el balance general como en el estado de pérdidas y ganancias.
- III. Los papeles de trabajo del auditor deben ser lo suficientemente claros y precisos porque son el fundamento que se tiene sobre el dictamen que emite.
- IV. Referente al renglón de activo fijo y reserva para depreciación del mismo, deben estar mostrados, el primero, a su costo de adquisición, por partidas realmente capitalizables encontrándose en uso y siendo propiedad de la empresa; referente al segundo, la depreciación debe ser suficiente pero no excesiva, y el procedimiento seguido para su incremento debe ser el mismo al utilizado en años anteriores.
- V. En vista de que el renglón de activo fijo en una empresa normal es el elemento básico para realizar las operaciones que se persiguen es necesario que exista;

- 1.- Un estudio adecuada para una inversión correcta.
- 2.- La implantación y funcionamiento de un sistema correcto y uniforme para el control adecuado de dicha inversión.
- 3.- Un adecuado mantenimiento del equipo para tenerlo siempre a su máxima capacidad de producción.
- 4.- Estudios sobre posibles substituciones o mejoras al equipo para obtener la productividad adecuada en beneficio de los objetivos de la empresa.
- 5.- En una época inflacionaria, es necesario modificar los objetivos del programa y los procedimientos de auditoría, así como la presentación de la información financiera adicional.

N O T A S

- 1.- *La reexpresión de Estados Financieros: Contabilidad Viable en Epocas de Inflación.*- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Pág. 5.
- 2.- *Boletín A-1 de la Comisión de Principios de Contabilidad* - del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- 3.- *Boletín B-7 "Revelación de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera"* Instituto Mexicano de Contadores Públicos-

BIBLIOGRAFÍA

Auditoría Práctica.- L. Ruiz de Velasco y A. Prieto; Ed. Banca y Comercio; 7a. Edición; México; 1967.

Auditoría, Principios y Procedimientos.- Arthur W. Holmes; Ed. - Uteha; 2a. Edición; México; 1979.

Boletín B-7 de Principios de Contabilidad "Revelación de los - - Efectos de la Inflación en la Información Financiera".- Instituto Mexicano de Contadores Públicos; 1a. Edición; México; 1980.

Boletines de la Comisión de Procedimientos de Auditoría.- Instituto Mexicano de Contadores Públicos; Varios.

Contabilidad Superior.- Alejandro Prieto; Ed. Banca y Comercio; México; 1979.

Manual del Contador de Costos.- Theodore Lang; Ed. Uteha; 1a. - - Edición; México; 1981.

Normas y Procedimientos de Auditoría.- Instituto Mexicano de Contadores Públicos; 9a. Reimpresión; México; 1980.

Prontuario de Leyes Fiscales.- Javier Moreno Padilla; Ed. Trillas; 3a. Edición; México; 1980.

Contador Público Auditor.- Fidel Padilla Origel.

Contador Público.- Ignacio Castellanos Madrigal.

Despacho Pastrana Vila y Asociados, S.C.