UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE COMERCIO Y ADMINISTRACION

AUDITORIA DE INVERSIONES PERMANENTES

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE PRESENTA

NICOLAS ALEJANDRO BRAVO Y MADRID

Prof. C.P. ENRIQUE PEREZ COLIN

México, D. F., 1972

Universidad Nacional Autónoma de México
UNAM
Biblioteca Central
Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

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.

A MIS PADRES

Con agradecimiento y admiración

A MIS HERMANOS

Con gratitud

A MI ESPOSA

Con amor

I N D I C E

		Página
	PROLOGO	1
1.	GENERALIDADES	
1.1	El dictamen de estados financieros	2
	1.10 Importancia	2
1.2	Normas de auditoría generalmente aceptadas	3
	1.20 Clasificación	4
2.	INVERSIONES PERMANENTES	
2.1	Bases de registro	7
2.2	Valuación	16
2.3	Revaluación	17
2.4	Depreciación	22
2.5	Presentación	33
3.	AUDITORIA DE INVERSIONES PERMANENTES	
3.1	Objetivos	36
3.2	Estudio y evaluación del control interno	37
3.3	Procedimientos aplicables en la revisión	43
3.4	Papeles de trabajo	49
3.5	Clasificación para efectos de su presentación en el estado de situación financiera	53
3.6	Notas aclaratorias	55
3.7	Salvedades	56
	CONCLUSIONES	58
	BIBLIOGRAFIA	61

P R O L O G O

Por motivo del desarrollo económico que ha tenido nuestro país en los últimos años el cual, a mi juicio se debe principalmente a la nueva creación de empresas, las cuales ayudan a fortalecer el progreso industrial y las que por consecuencia se ven en la necesidad de ejercer inversiones para su creación, mismas que se reflejan en forma general dentro del renglón de inversiones permanentes.

Siendo éste por regla general el de mayor importancia dentro de las empresas, ya que refleja el importe de sus inversiones a largo plazo, bases para su desarrollo, es que considero que se deba de prestar gran interés al mismo en su revisión para efectos de auditoría de estados financieros, observando para tal efecto todos los lineamientos que indica la profesión y a los cuales me referiré en el presente trabajo, claro que éstos siempre serán aplicados de acuerdo con el criterio del contador público independiente y cuando él lo considere necesario.

Mi objetivo no es el de agotar todos los componentes del tema, el cual es muy extenso, sino el de resumirlos para que se facilite su comprensión, por tal motivo iniciaremos el presente trabajo con las generalidades que ayudarán al desarrollo del mismo.

1. GENERALIDADES

1.1 El dictamen de estados financieros

Mediante la aplicación de las normas de Auditoría generalmente aceptadas y los procedimientos adecuados en la revisión, el Contador Público independiente revisando los libros y registros de contabilidad de la Empresa se puede dar un conocimiento amplio de cual es la situación financiera de la misma.

Después de obtener la evidencia suficiente y competente derivada de la revisión efectuada, el Contador Público emite un documento, al cual se le conoce con el nombre de dictamen o informe corto, el cual debe de expresar de un modo breve y con independencia si los estados financieros de la empresa están presentados con las normas de aceptación generales y son razonablemente correctos.

El dictamen es lo único que pertenece al Auditor ya que los estados financieros y notas adjuntas a éstos, son propiedad de la empresa, aun cuando fuera el propio Auditor el que los formulara de acuerdo con su criterio, al presentarlos la Empresa los adopta como si fueran propios.

1.10 Importancia

El alcance de la revisión se manifiesta dentro del dictamen para proteger al Auditor en un momento dado contra críticas a su labor y para que quienes lean el informe corto sepan el grado de con-

fianza que deben de tener de él.

Es por eso que la importancia de un dictamen o informe corto desde el punto de vista del Contador Público independiente, es que éste se haya basado en un trabajo efectuado con absoluta independencia mental y desarrollado con el debido celo profesional con lo cual el Auditor emitirá su informe con absoluta confianza derivada del trabajo realizado con cuidado y diligencia profesional.

Ahora bien, la importancia del dictamen desde el punto de vista de una Empresa es grande, ya que la posesión del mismo ya firmado por el Auditor le permitirá en un momento dado hacerse llegar recursos externos con más facilidad ya sea por préstamos bancarios o bien por emisión de acciones, los cuales hará el acreedor con una mayor confianza ya que tendrá la misma al ver el dictamen firmado por Contador Público independiente, lo que le garantizará que los activos, pasivos y el capital de la empresa son razonablemente correctos.

1.2 Normas de auditoría generalmente aceptadas

Los más elevados grupos profesionales en México como son el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y el Colegio de Contadores Públicos han demostrado el interés que tienen en que los servicios proporcionados por sus miembros sean de alta calidad con el fin de satisfacer las necesidades de quienes contratan los servicios que en una forma directa o indirecta se sirven de ellos para fundamentar sus decisiones.

Los servicios proporcionados que redundan en una información

la cual debe de ser clara e inequívoca debe de encontrarse ajustada a los lineamientos técnicos generalmente convenidos por la profesión.

Estos lineamientos son lo que la profesión ha designado como "Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas" respecto de las cuales el boletín No. 3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos nos proporciona la siguiente definición:

"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 sus características específicas".

1.20 Clasificación

a) Relativas a la personalidad del Auditor (Normas Personales).

Las cuales son agrupadas según el boletín mencionado en:

1. Entrenamiento técnico y capacidad profesional
2. Cuidado y diligencia profesionales
3. Independencia mental.

Cada una de las normas anteriormente enunciadas configuran un aspecto básico de la personalidad del Contador Público independiente y determinan los márgenes técnico-morales, con los que queda delimitada la actuación profesional salvaguardando los intereses de la persona que utiliza sus servicios.

b) Relativas a la ejecución del trabajo.

A las cuales la profesión ha instituido los requisitos mínimos que se mencionan a continuación:

1. Planeación y supervisión

2. Estudio y evaluación del control interno

3. Obtención de evidencia suficiente y competente.

Cada una de las normas anteriormente enunciadas hacen que el profesional tenga bases para soportar con firmeza las conclusiones obtenidas una vez concluido el examen.

c) Relativas a la información o dictamen.

Es de todos sabido que el informe o dictamen de Contador Público viene a ser el producto terminado y el resultado final del trabajo mismo, el cual debe de basarse en diversos lineamientos técnicos que salvaguarden el prestigio profesional y satisfagan las necesidades de la persona que contrató sus servicios, éstos son:

1. Aclaración de la relación con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto a ellos.

2. Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.

3. Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad.

4. Suficiencia de las declaraciones informativas.

5. Salvedades.

6. Negación de opinión.

Es conveniente mencionar que la adopción de las normas de au-

ditoría generalmente aceptadas es voluntaria quedando a criterio del Contador Público, ya que la utilización de normamientos diferentes a los aceptados generalmente hacen que se asuma una responsabilidad personal para el Contador Público que así se conduzca.

Ahora bien, para concluir se podría decir que la observancia fiel de las normas de auditoría generalmente aceptadas dan al Auditor un respaldo moral de la profesión; desde luego que hay que reconocer que existen circunstancias que son excepciones a las reglas de aceptación general en las que el Contador Público debe de actuar conforme le marque su criterio, tomando en cuenta las responsabilidades que asume su actuación.

2. INVERSIONES PERMANENTES

2.1 Bases de registro

Existen diversas reglas o lineamientos a los que se debe de apegar el registro contable de las inversiones permanentes.

Se han dividido las bases de registro en seis que son:

1. PRINCIPIOS GENERALES DE REGISTRO
2. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD APLICABLES A LOS CONCEPTOS QUE INTEGRAN LAS INVERSIONES PERMANENTES
3. CRITERIOS DE CAPITALIZACION
4. TRATAMIENTO CONTABLE DE ACTIVOS FIJOS ARRENDADOS
5. RETIRO DE ACTIVOS FIJOS Y TRATAMIENTO DE ACTIVOS OCIOSOS
6. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD APLICABLES A LA DEPRECIACION

La primera de las seis bases se refiere a que las inversiones permanentes deben de registrarse al costo de adquisición o de construcción, debiéndose entender, por costo de adquisición el que incluye el precio neto pagado por los bienes sobre la base de efectivo o su equivalente más todos los gastos que se efectúen posteriores a su adquisición, y por costo de construcción el que incluye los costos directos e indirectos incurridos en la misma, mientras esté en período de construcción. Cuando el bien esté en condiciones de servicio se traspasará a la cuenta de inversiones permanentes que le corresponda.

Los principios generales de registro también nos indican que los intereses devengados durante la construcción de la obra pueden capitalizarse incluyéndose en el costo de la misma, tomando en cuenta que una vez que el bien esté en operación de ninguna manera los intereses deven-

gados deben de capitalizarse; aunque algunas empresas según su política sí los capitalizan. También este punto nos habla de las bases que se deben de tener para registrar los bienes cuando éstos hayan sido adquiridos por canje o cambio, sin costo alguno o con un costo inadecuado, por aportación de capital, como cobro a un deudor y en moneda extranjera.

El punto número dos referente a los principios de contabilidad que integran las inversiones permanentes nos indica concretamente cuáles deben de ser éstos en los rubros más importantes como son:

a) Terrenos. Que nos dice que éstos deben de valuarse al costo, que está formado por el precio de adquisición, impuestos de traslación de dominio que será pagado según se hubiere acordado ya sea por el comprador, el vendedor o por ambos, honorarios y gastos notariales, indemnizaciones que se hubieren pagado sobre la propiedad a terceros, honorarios de abogados, etc., siempre y cuando los gastos mencionados con anterioridad se hubieren efectuado para adquirir el bien.

b) Edificios. El costo total de un edificio es el costo de adquisición o de construcción, que se mencionó en el punto anterior incluyendo instalaciones y equipo de carácter permanente, también deben de ser incluídos dentro del costo los honorarios de arquitectos o ingenieros, permisos de construcción, gastos legales.

El período de construcción de un edificio termina cuando el mismo está en condiciones de servicio, independientemente de la fecha en la que sea traspasado a la cuenta respectiva.

c) Maquinaria y equipo. Es importante que se incluyan todos los costos de adquisición o de manufactura al igual que los costos de transporte y de instalación.

El punto número tres que nos habla de los criterios de capitalización nos menciona concretamente los conceptos que pueden prestarse a duda para que se capitalicen.

a. Herramientas. Estas se dividen en herramientas de máquina y de mano, siendo las primeras por lo general herramientas pesadas, con una duración prolongada y son relativamente fáciles de controlar, es por eso que el control que se aplica para esta clase de herramientas es el mismo que se aplica para la maquinaria y equipos estando sujetos a depreciación de acuerdo con su vida útil, dependiendo del porcentaje de depreciación que se use, nos dará la pauta para saber si se puede cargar dentro de la cuenta de maquinaria o llevarlos en una cuenta especial.

Las herramientas de mano son por lo general pequeñas, de corta vida y fácil de extraviarse por lo que un control permanente sobre ellas es difícil de llevarse por lo que se hace impráctico aplicar tasas de depreciación a estas clases de herramientas.

Existen algunos métodos para la contabilización de las herramientas, éstos son:

1. El de inventarios físicos.
2. Método de fondo fijo.
3. Cargar al activo las compras y depreciarlas a una tasa global.
4. Llevar directamente a los costos las compras de herramientas si éstas son de poco valor.

b. Moldes. La contabilización de la inversión en moldes depende principalmente de la utilización y duración de los mismos.

La utilización de los moldes es para trabajos constantes que

tienen un valor a largo plazo y forman parte consecuentemente de las inversiones permanentes, estando sujetos a depreciación según la vida útil que se les estime.

Existen algunos moldes que su vida es muy corta, teniendo dos alternativas para la contabilización de éstos, primera cargar las compras directamente a los gastos o usar el método de fondo fijo que se menciona en las herramientas, siempre y cuando el monto de la inversión sea considerable.

Cuando los moldes son hechos para trabajos especiales, éstos se deben de cargar al costo de producción de dicho trabajo.

c) Adaptaciones o mejoras. Son desembolsos que tienen la finalidad de aumentar el valor de un activo existente, ya sea porque prolongue su vida útil o reduzca los costos futuros de operación o bien aumenten su capacidad de servicio o su eficiencia, los desembolsos que reunan estas características deben considerarse como adaptaciones o mejoras, se podría establecer una diferencia entre una adaptación o mejora y una adición, la adaptación o mejora aumenta la calidad mientras que la adición aumenta la cantidad.

Es conveniente que el costo de adaptación o mejora se registre en las tarjetas auxiliares por separado del costo del activo original. También cabe mencionar que depende de la política de la empresa para que según el importe de la adaptación o mejora, éstas se lleven a gastos.

En algunos casos cuando se lleva a cabo una adaptación o mejora que hace necesaria la sustitución de partes o piezas que ya existen, el costo de la pieza reemplazada así como su depreciación deben cancelarse de las cuentas correspondientes.

Cuando se trata de un local arrendado y se hace alguna adaptación o mejora es conveniente que ésta se lleve a una cuenta especial y aplicar la depreciación durante el período de arrendamiento.

d. Reconstrucciones. Existen algunos activos que pueden sufrir adaptaciones o reparaciones tan completas que representan verdaderas construcciones, localizándose principalmente esta situación en edificios y en cierto tipo de máquinas, las cuales aumentan el valor del activo y son por consecuencia partidas capitalizables. Esta capitalización debe estar sujeta a algunas consideraciones:

Si la reconstrucción fue casi total lo recomendable es considerar su costo como el de una nueva unidad, y dar de baja la anterior. Una de las razones fundamentales para considerar la reconstrucción como una nueva unidad es que la vida de servicio de la unidad reconstruída será considerablemente mayor al remanente de la vida útil estimada en un principio para la unidad original.

Debe de tenerse cuidado para evitar reflejar una sobrevaluación en el activo reconstruído.

e. Reparaciones. Estas pueden dividirse en:

a. Reparaciones mayores que aumentan la vida del activo o su productividad.

b. Reparaciones ordinarias que mantienen al activo en condiciones de funcionar eficientemente.

Las primeras son inversiones capitalizables que contablemente pueden presentar las siguientes situaciones:

1. Cuando exista un reemplazo de partes, las partes nuevas se cargan al activo y se da de baja el valor en libros de las partes sustituídas, cuando así se considere necesario.

2. Cuando aumenta la productividad del activo, la reparación se cargará al mismo activo, ahora bien si la reparación sirve para prolongar la vida de servicio debe de ajustarse la tasa de depreciación con la nueva estimación de vida útil.

Las segundas no son capitalizables ya que su función es la de conservar la inversión en condiciones normales y fueron consideradas implícitamente al estimar la vida útil del activo.

El punto número cuatro es el que nos habla del tratamiento contable de activos fijos arrendados.

Los contratos de arrendamiento se pueden clasificar en dos grupos:

a) El que concede el derecho a utilizar los activos a cambio de las rentas pagadas y en las que no se puede decir que el arrendamiento adquiera derechos sobre el bien rentado.

b) Arrendamientos que equivalen a una compra a plazos del activo.

Cuando existan arrendamientos como los mencionados en el punto "a", los estados financieros del arrendatario deben de mostrar la información necesaria para que el lector se pueda dar cuenta de cuáles son los efectos sobre la situación financiera según los compromisos del arrendamiento, y en las notas se hará una explicación amplia de las rentas tipo de inversiones permanentes y período de arrendamiento.

Ahora bien, cuando existan arrendamientos que representen ad-

quisiciones a plazos éstos se deben de registrar como compras. El bien (activo) y la obligación de pagarlo (pasivo) deben de registrarse en el estado de situación financiera. El importe de esta adquisición se determinará tomando como base el importe total de las rentas a pagar, excluyendo impuestos, costos de servicio que estén representados por parte de las rentas y deduciendo también el interés supuesto por el financiamiento de la operación a plazos. Se presentará dentro del estado financiero el activo dentro del grupo de inversiones permanentes en un renglón por separado, que indique que son propiedades que están en arrendamiento. El pasivo se presenta en forma normal. Una nota a los estados financieros puede ser necesaria para informar sobre las cláusulas importantes de la operación.

El bien adquirido en la forma mencionada deberá de depreciarse con base a su vida útil.

Cuando los contratos no estén sujetos a cancelaciones o sea que el arrendatario a medida que pasa el tiempo está adquiriendo derechos sobre la propiedad del activo y a medida que efectúa el pago de las rentas, consecuentemente una evidencia de que el arrendamiento representa una compra es:

a. Que el período inicial del arrendamiento es considerablemente menor que la vida útil del bien y el arrendatario tiene la opción de renovar el contrato por el período remanente de vida útil del bien a rentas más bajas que las usuales.

b. Que el arendatario tiene derecho durante el período del contrato o al término del mismo de adquirir el activo, mediante un

desembolso que a la fecha de la firma del contrato parece más bajo que el valor del activo cuando se realice la operación.

El número cinco que se refiere a los retiros de inversiones permanentes y tratamiento de activos ociosos. Nos indica que el tratamiento contable que se sigue para el retiro de activos es el siguiente:

Al momento en que es retirado del servicio debe de acreditarse su costo a la cuenta relativa y cancelarse la depreciación acumulada, el valor neto en libros más el costo de disposición menos el valor de realización o de desecho, arrojará una utilidad o pérdida que será cargada a los resultados. El valor neto en libros es la diferencia entre el costo y la depreciación acumulada.

El tratamiento contable de los activos ociosos y abandonados se puede mencionar en tres puntos:

1. Cuando algunos activos estén ociosos en forma temporal, pero que la empresa tiene certeza de que los usará, no será necesario presentar cuentas separadas ni hacer diferencias en el balance.

2. Cuando algunos activos estén ociosos por un prolongado período y la empresa no demuestra de su utilización el monto de estas inversiones deberá de mostrarse en un renglón especial del balance para que los lectores del mismo se den cuenta de las inversiones de equipo excedentes, o bien en una nota a los estados financieros.

Para determinar si se sigue aplicando depreciación a este tipo de bienes dependerá de que la ociosidad afecte la vida probable de

los mismos.

Si para poner en uso un bien fuera necesario hacer erogaciones, éstas deberán de registrarse en una cuenta complementaria de activo.

3. Los bienes abandonados pero físicamente no retirados que no serán usados en el negocio deben de registrarse a su valor de realización, el cual se determinará tomando en cuenta el costo de adquisición menos su depreciación acumulada y el importe que resulte podrá ser considerado como el importe de realización contable el cual se comparará contra el valor del mercado al momento de su venta mostrándonos el valor de realización definitivo y de acuerdo con su importancia relativa presentarse en un renglón especial debidamente explicado.

El punto número seis que es el de los principios de contabilidad aplicables a la depreciación nos indica en seis puntos las bases fundamentales para su registro que son:

1. Es el de que la depreciación que es un procedimiento de contabilidad que persigue distribuir en forma sistemática el costo de las inversiones permanentes, tangibles menos su valor de desecho (si es que existe) dividido entre la vida útil estimada de la unidad, por lo que se desprende que la depreciación es un proceso de distribución y no de devaluación.

Debe de entenderse por "depreciación anual" a la parte del total a depreciar que, bajo tal procedimiento es asignado a cada uno de los años de la vida probable del activo.

También debe de entenderse el término de "depreciación por unidades producidas" a la parte del total a depreciar asignada a cada unidad producida durante la vida útil probable de la inversión.

Formando parte de los términos anteriores existen varios métodos alternativos que según las características de la empresa se debe de adoptar el más adecuado.

2. Los terrenos no están sujetos a depreciación ya que no son bienes que se consuman y tengan que reponerse.

3. La depreciación se debe de calcular sobre el costo de adquisición o construcciones menos su valor de desecho.

4. La depreciación se debe de calcular sobre bases y métodos consistentes.

5. La depreciación se debe de calcular en el momento en que se utilizan las inversiones permanentes.

6. Cuando una empresa excede en su período preoperatorio y de instalación a lo que se estima razonable en estas empresas la depreciación se debe de registrar con cargo a una cuenta de pérdida según la política de la empresa o bien se amortice la misma en 3 ó 4 años en una cuenta que podría llamarse "gastos preoperativos por amortizar".

2.2 Valuación

Como se mencionó en el punto anterior las inversiones en planta propiedades y equipo se deberán de valuar según principios de

a su valor equivalente.

Es la valuación por consecuencia de lo anterior un factor de mucha importancia ya que es éste el que determina el costo real de las inversiones y permite apegándose al principio de contabilidad mencionado, determinar el valor de la inversión el cual se presentará en el estado de situación financiera y permitirá a los lectores del mismo confiar en el importe al leer el dictamen del contador público en su parte de los principios de contabilidad sin ninguna excepción.

2.3 Revaluación

Los cambios que pueda sufrir una moneda respecto de su poder adquisitivo y sus efectos en el estado de situación financiera son especialmente significativos en los renglones de inversiones permanentes, ya que por su naturaleza están sujetos a impactos más acentuados. Aunque las tasas anuales de pérdida de poder adquisitivo de la moneda sean relativamente bajas, su efecto acumulativo con el transcurso del tiempo llega a ser de importancia, claro que en algunos bienes como terrenos y edificios la diferencia es más notoria, mostrándonos la necesidad de ajustar su valor a las paridades monetarias vigentes.

De lo anterior nace lo que se conoce con el nombre de revaluación que viene a ser el aumento de valor de un bien específico en atención a su precio de realización o reposición.

Como ya se mencionó el problema radica en las revaluaciones de inversiones permanentes a las que se les han dado distintos trata-

mientos tanto en la forma de registro, como en su presentación en los estados de situación financiera.

Existen algunas prácticas de registro cuyas características principales son:

En el origen de la revaluación:

a) Cuando se ajustan los costos originales como resultado de la devaluación del peso.

b) Cuando se da efecto a valores de reposición determinados por técnicos independientes.

c) Y ajustes derivados de cambios en el poder adquisitivo de la moneda.

Ahora bien en la presentación en los estados financieros:

a) No se describen las bases técnicas utilizadas (valor de reposición, valor comercial, etc.)

b) No se revela ningún dato de la naturaleza que tiene la revaluación.

Como puede verse las bases de revaluación en sí son distintas, como también las formas en que los ajustes se registran en los estados financieros. Por lo que se refiere al activo las revaluaciones se tratan algunas veces como renglones separados independientes de la planta y el equipo, en otras ocasiones se presentan conjuntamente con el costo original sin hacer distinción alguna, es más la depreciación aplicable a la revaluación se presenta en algunos casos agregándola a la depreciación sobre el costo original y en otros casos ambos aspectos se confunden en un solo renglón. Así como el tratamiento en el activo es diverso también lo es en el lado acreedor

del estado de situación financiera ya que algunos casos la revaluación da lugar a un superávit que se considera ganado y en otros casos se considera como una simple corrección al monto original de la inversión representada en el capital social, inclusive capitalizando el superávit originado por la revaluación. Es más en ciertas ocasiones no es posible determinar si la revaluación ha sido objeto de depreciación.

Lo anterior origina que no se pueda proporcionar en el estado de situación financiera una gran confiabilidad al lector o lectores del mismo lo que ocasiona que se produzcan confusiones en los usuarios de datos financieros lo que coloca en desventaja a algunas empresas con relación a otras demasiado liberales que no revelan adecuadamente su situación financiera y sus resultados.

Ahora bien como una de las obligaciones fundamentales de la profesión es la de proporcionar al público información que no se pueda mal interpretar o errónea, se fijó por medio de la comisión de principios de contabilidad, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ciertas reglas de observancia general que permitan al contador público fundamentar sus juicios o interpretaciones, las cuales están consideradas de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y deben de reunir los siguientes requisitos.

A. La revaluación se debe revelar adecuadamente en los estados financieros.- Es necesario que el lector de los estados financieros cuente con suficientes elementos para juzgar las bases que se han establecido sobre las cifras que muestran dichos estados. Por lo anterior las notas o renglones en que se explique la revaluación debe-

rán contener con claridad una síntesis de quien hizo la valuación, de la forma en que la efectuó y el tipo de valores asignados a los bienes cuyo valor de registro fue corregido.

B. En el estado de situación financiera se debe señalar por separado los valores originales sus depreciaciones y el monto de la revaluación, también debe de mencionarse claramente el superávit por valuación en el haber social. Para proporcionar a los lectores de los estados financieros una información clara, es necesario hacer mención en el propio cuerpo del estado de situación financiera o bien en notas anexas a los mismos de los datos con respecto al costo original de los bienes al ajuste por valuación de que fueron objeto y la depreciación tanto sobre dichos valores originales como sobre el ajuste.

Normalmente se considera que una revaluación da origen a una corrección del activo como a un ajuste de la inversión de los accionistas, por lo tanto debe de revelarse adecuadamente en el haber social lo que ha ocurrido en el renglón correspondiente a la revaluación, indicando su naturaleza si ha sido o no capitalizado, de esta manera el lector de estados financieros puede segregar las cifras de acuerdo con sus necesidades.

C. La revaluación se debe de respaldar en estudios y dictámenes de técnicos independientes. Esto es que la revaluación debe de estar respaldada por documentos y opiniones de terceros independientes, cuya competencia la acrediten a través de la calidad de su estudio y dictamen.

El estudio técnico debe de incluir:

1. Los valores asignados a los distintos bienes como resultado de:

a) La estimación del efecto de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda.

b) La cotización comercial de los bienes.

c) Su costo de reposición ajustado, según las bases de revaluación que se hayan adoptado.

2. Todos los bienes de la misma clase y características comunes deben de tratarse en forma congruente y no incorporarlos al grupo de bienes objeto de la revaluación, o excluirlos de éste con el objeto de tener determinadas cifras en los estados financieros.

3. El cálculo técnico de la revaluación no debe de originar solamente cifras globales sino que deben de asignarse valores individuales a los distintos bienes en existencia.

D. El sistema de depreciación debe de ser semejante al utilizado con el valor original del activo. Cuando las valuaciones son registradas en libros, los resultados deben de ser afectados con la depreciación computada sobre el monto del ajuste por valuación. Lo que se trata de mencionar es que una empresa no puede al mismo tiempo sostener una valuación superior de su activo y por otra parte depreciarlo sobre la base de montos menores de acuerdo con su costo original, por lo tanto siempre que una empresa pretenda incrementar los valores de sus activos sobre la base de avalúos, los cargos a resultados por concepto de depreciación deben de estar basados en los montos revaluados.

Por lo que se deduce de lo anterior que la depreciación sobre la revaluación debe de utilizar las mismas tasas, procedimientos y vi

da probable que los usados para los costos originales.

E. El superávit por revaluación no debe distribuirse pero sí puede capitalizarse. Este debe de mantenerse como parte del haber social, dentro del superávit o formando parte del capital social, debidamente revelado en ambos casos. En el caso de que este superávit se pretenda distribuir o se utilice para absorber pérdidas, nos dice la comisión de principios de contabilidad que la empresa que así lo hiciere se apartará totalmente de los principios de contabilidad generalmente aceptados, ya que el mismo es una utilidad económica, hipotética, la cual se determinó con el fin de mostrar los valores actuales de los bienes y en caso de repartirse se estará repartiendo capital ya que esta utilidad no está reflejada dentro de los costos.

2.4 Depreciación

Existen innumerables métodos de depreciación por medio de los cuales es posible distribuir la base depreciable de un activo, o sea su costo a través de su vida útil. Pero no todos los métodos de depreciación se ajustan al criterio contable que requiere que sea sistemático y racional.

Los diferentes métodos de depreciación admiten los costos anuales por depreciación, como un costo amortizado. Sin embargo mientras los supuestos que fundamentan que los diversos métodos puedan ser racionalizados, no existe un modo de probar que los costos anuales resultantes de distribuir el costo del activo, a través de un determinado número de períodos, por cualquier método sean correctos y que los costos anuales resultantes de otro método no lo sean.

La selección de un método para distribuir el costo de un activo a través de un número de períodos se hace necesariamente en forma subjetiva, ya que las mismas buenas decisiones nos dan distintos cargos anuales por depreciación.

El objetivo principal que se persigue al escoger un método de depreciación es comprobar que tan útil es el costo resultante para el fin que se persigue. Distintos fines requieren distintos métodos de depreciación.

Los métodos empleados para estimar el monto del gasto por depreciación deben de determinarse conforme a dos puntos principales:

a. Las leyes fiscales.

b. Lo que decida la administración.

Ya que existen varias opciones, cada compañía debe decidir de acuerdo con sus necesidades qué opción le es ventajosa y le conviene.

Ahora bien, el Comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos define a la depreciación como sigue:

"La depreciación contable es un sistema de contabilidad que tiene como objeto distribuir el costo u otro valor básico de los activos fijos tangibles, menos su valor de salvamento (si lo hubiere) sobre la vida útil estimada de la unidad (que puede ser un grupo de activos) de un modo sistemático y racional. Es un proceso de distribución no de valuación. La depreciación anual es la porción del cargo total, que bajo cierto método es asignada al año. Aunque la distribución puede tomar en cuenta algunos sucesos durante el año, no se pretende que

sea una medida de éstos".

Como se mencionó anteriormente, existen varios métodos de depreciación y para seleccionar alguno se presenta el problema de determinar qué parte de la diferencia entre el costo y el valor de desecho (si lo hay) debe de cargarse a los resultados de cada ejercicio, dichas partes podrán ser iguales en todos los ejercicios, aumentar progresivamente o disminuir en cada uno, siendo el criterio y experiencia los que deban decidir qué método se debe de adoptar para obtener como ya se dijo, ventajas y conveniencias.

A continuación se presentan los métodos más comunes para el cálculo de la depreciación.

1. Método de Línea Recta.- Este método nos dice que la depreciación debe de distribuirse de una manera uniforme en todos los ejercicios que comprendan el tiempo probable de uso a fin de que los resultados de los mismos se afecten por cantidades iguales.

Al utilizar este método los cargos anuales por depreciación se calculan en un importe que corresponde a un cierto porcentaje. Este porcentaje se calcula con base en experiencias obtenidas respecto a la durabilidad del activo o tomando los porcentajes que marca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como punto de partida.

Se podría mencionar por ejemplo de este método:

COSTO	$ 15,000.00
Valor estimado de desecho	3,000.00
Tiempo de vida probable (años)	6

$$\frac{\$\ 15{,}000.00 - 3{,}000.00}{6} = 2{,}000.00$$

La ventaja principal de este método es que es el único que la Ley del Impuesto sobre la Renta acepta abiertamente, de ahí que sea el de mayor uso pues elimina el problema de llevar dos juegos de registro uno contable y el otro fiscal.

2. Método de Porcentaje Fijo.- El cargo anual por depreciación disminuye constantemente en este método siendo su característica principal, dando como consecuencia que la depreciación sea mayor durante los primeros años de la vida del activo.

Este método toma en cuenta los gastos por reparación y mantenimiento los cuales al transcurrir el tiempo tienden a aumentar y mediante la disminución de la depreciación se pretende equilibrar el aumento de dichos gastos.

Se puede observar una dificultad dentro de este método que es la de determinar el porcentaje fijo que se debe aplicar sobre el remanente anual del valor a depreciar, ya que la fórmula para determinarlos es la siguiente:

$$\text{Porcentaje} = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Valor estimado de desecho}}{\text{costo}}}$$

$$\text{De donde } n = \text{Tiempo probable de vida del activo}$$

Por ejemplo:

Costo	$ 32,768.00
Valor estimado de desecho	3,125.00
Tiempo de vida probable (años)	5

Aplicando la fórmula:

$$\% = 1 - \sqrt[5]{\frac{3,125.00}{32,768.00}} = 1 - \frac{5}{8} = 37.5\%$$

3. Método de Porcentaje Variable o de suma de Dígitos.- Este método se basa en la misma situación que el anterior y sólo varía por su aplicación ya que el porcentaje aplicable varía cada año, aplicándose sobre una misma base. Para determinar el porcentaje se hace una división en la que el numerador es igual al número de años que quedan de vida al activo y el denominador es la suma de los numeradores determinados por toda la vida probable del activo.

Se podría ejemplificar la situación anterior:

Costo	$ 12,000.00
Valor estimado de desecho	2,000.00
Tiempo de vida probable (años)	5

Determinación del porcentaje

5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 15 denominador.

Por lo tanto las partes correspondientes a cada año son:

1er. año	5/15
2do. año	4/15
3er. año	3/15
4to. año	2/15
5to. año	1/15

De donde se puede obtener la siguiente tabla de depreciación:

Períodos	Fracciones	Valor a depreciar	Depreciación periódica	Depreciación acumulada
1	5/15	$ 10,000.00	$ 3,333.33	$ 3,333.33
2	4/15	10,000.00	2,666.67	6,000.00
3	3/15	10,000.00	2,000.00	8,000.00
4	2/15	10,000.00	1,333.33	9,333.33
5	1/15	10,000.00	666.67	10,000.00
			$10,000.00	

4. Método del Fondo de Amortización.- Los cargos anuales por depreciación al fondo, corresponden a la cantidad de dinero que unida al interés compuesto que produzca al ser invertida, puedan acumular un fondo suficiente para que en un momento dado (al final de su vida de servicio) se pueda reponer el activo. El importe mencionado se obtiene mediante la siguiente fórmula:

$$\text{Anualidad} = \text{Valor a depreciar} \quad \frac{i}{(1 + i)^{n} - 1}$$

i = Tasa de interés que devenga el fondo.

n = Tiempo de vida probable del activo.

Lo anterior se puede ejemplificar de la siguiente forma:

Costo	$ 12,000.00
Valor de desecho	2,000.00
Tiempo de vida probable (años)	10
Tasa de interés del fondo (anual)	6%

Haciendo uso de la fórmula:

$$\text{anualidad} = \$\ 10{,}000.00 \quad \frac{0.06}{(1.06)^{10} - 1}$$

$$\text{anualidad} = \$\ 10{,}000.00 \times 0.07586796 = \$\ 758.68$$

De lo que se puede obtener la siguiente tabla de fondos:

FIN DEL AÑO	ABONOS A CAJA	ABONOS A INTERESES	CARGOS AL FONDO	ACUMULACION DE FONDOS
1	758.68		758.68	758.68
2	758.68	45.52	804.20	1,562.88
3	758.68	93.77	852.45	2,415.33
4	758.68	144.91	903.59	3,318.92
5	758.68	199.14	957.82	4,276.74
6	758.68	256.60	1,015.28	5,292.02
7	758.68	317.52	1,076.20	6,368.22
8	758.68	382.09	1,140.77	7,508.99
9	758.68	450.54	1,209.22	8,718.21
10	758.68	523.09	1,281.77	9,999.98
	7,586.80	2,413.18	9,999.98	

El registro contable sería:

1er. año:

Fondo de amortización	$ 758.68	
Bancos		$ 758.68

Gastos de fabricación	758.68	
Depreciación acumulada		758.68

2do. año:

Fondo de amortización	804.20	
Bancos		758.68
Intereses		45.52

Gastos de fabricación	804.20	
Depreciación acumulada		804.20

5. Método de Anualidades.- Este método es diferente al anterior, únicamente en que los intereses son calculados sobre saldos insolutos, y por tanto partiendo de la inversión total ya que en el método anterior sólo se calculan intereses sobre la acumulación paulatina del fondo que se crea.

La aplicación por concepto de depreciación es la misma, sin embargo los créditos a intereses serán superiores en este método, al igual que los cargos anuales, a resultados, en este hecho es en el que se basa la principal objeción a este método ya que el calcular intereses dentro de la misma empresa equivale a admitir la existencia de utilidades y pérdidas simultáneamente.

Por medio de la siguiente fórmula se determina la anualidad cargable a resultados.

$$\text{Anualidad} = \text{valor a depreciar} \quad \frac{i}{1 - (1 + i)^{-n}}$$

i = Interés medio en el mercado.
n = Tiempo de vida probable del bien.

Por ejemplo:

Costo	$ 12,000.00
Valor de desecho	2,000.00
Tiempo de vida probable (años)	10
Tipo de interés (anual)	6%

$$\text{anualidad} = \$\ 10{,}000.00 \quad \frac{0.06}{1 - (1.06)^{-10}}$$

anualidad = $ 10,000.00 x 13586796 = $ 1,358.68

A la cantidad obtenida se agrega el interés sobre el valor

de desecho ya que como se mencionó antes se debe de considerar el interés sobre el total de la inversión y así tenemos:

	anualidad según cálculo	$ 1,358.68
más:	interés al 6% anual en un año sobre $ 2,000.00	120.00
		$ 1,478.68

De lo anterior se puede tener la siguiente tabla de depreciación e intereses:

FIN DEL AÑO	CARGOS ANUALES A RESULTADOS	ABONOS A INTERESES	ABONOS A DEPRECIACION	VALOR EN LIBROS DEL ACTIVO
				12,000.00
1	1,478.68	720.00	758.68	11,241.32
2	1,478.68	674.48	804.20	10,437.12
3	1,478.68	626.23	852.45	9,584.67
4	1,478.68	575.09	903.59	8,681.08
5	1,478.68	520.86	957.82	7,723.26
6	1,478.68	463.40	1,015.28	6,707.98
7	1,478.68	402.48	1,076.20	5,631.78
8	1,478.68	337.91	1,140.77	4,491.01
9	1,478.68	269.46	1,209.22	3,281.79
10	1,478.68	196.91	1,281.77	2,000.02
	14,786.80	4,786.82	9,999.98	

Su registro contable sería:

Gastos de fabricación	$ 1,478.68	
Depreciación acumulada		$ 758.68
Intereses		720.00

6. Existen otros métodos que se basan en unidades producidas y en horas trabajadas, el problema para determinar los cargos anuales

por depreciación, consiste en la estimación de las unidades que podrá producir un activo durante su vida útil, o bien las horas que durará dicho activo en función según sea el caso.

Estos métodos se basan en la teoría de que los activos se deprecian en función de la intensidad a la que trabajan, y tienen la ventaja de que si se logra establecer con gran exactitud las unidades que podrá producir, o las horas que durará en servicio el bien, los costos de los artículos serían afectados más equitativamente, sin embargo como podrá suponerse por mucha experiencia que se tenga, difícilmente se puede determinar la vida del activo con esos elementos, lo que podría ocasionar que se sobreestimara el activo, o bien que se crearan reservas ocultas, dependiendo de sí la estimación se hizo en exceso o en defecto.

Por otra parte estos sistemas no reconocen la baja de valor por el transcurso del tiempo.

Ahora bien, mostrando los efectos ante las autoridades fiscales por el método de depreciación utilizado, diremos primero que el reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo No. 89 define para efectos fiscales lo que se entiende por depreciación y nos dice que es la absorción gradual del costo de adquisición de un activo tangible, cuyo valor material o funcional disminuya por el uso o por el transcurso del tiempo, a través de los resultados de un número de ejercicios posteriores a aquél en que se haya hecho la inversión.

La misma ley en su artículo 21 fija los porcentajes a los que se debe de sujetar la depreciación de inversiones permanentes y son:

3% para depreciación de edificios y construcciones

10% para depreciación de maquinaria, equipo y bienes muebles

20% para depreciación de equipo de transporte.

De lo mencionado se ve que la ley acepta el hecho de que el valor de los activos fijos disminuye con el uso y el transcurso del tiempo y que al fijar porcentajes constantes para el cálculo de la depreciación acepta para dicho cálculo el que expuse con el nombre de método de línea recta.

El problema surge cuando una empresa adopta cualquiera de los otros métodos mencionados ya que se ve en la necesidad de llevar un control adecuado (como ya se mencionó antes al exponer el método de línea recta) de las diferencias que resulten de su aplicación. Este control podría ser por medio de cuentas de orden y el registro hecho en las mismas se utilizaría para efectos de la presentación de la declaración anual del impuesto, quedando como partida de conciliación entre las utilidades contable y fiscal el importe de las diferencias resultantes de los métodos.

Ahora bien, la Ley del Impuesto sobre la Renta en su fracción IV del artículo 21 nos indica que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con fines de fomento económico podrá autorizar a las empresas industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca y a otras ramas de actividad para que efectúen depreciación acelerada de las inversiones en maquinaria y equipo con arreglo a las siguientes bases:

a) La autorización se hará mediante acuerdos de carácter general, que señalen las ramas de la producción que podrán gozar del bene

ficio de los métodos aplicables, el plazo de su vigencia y los requisitos que deben cumplir los interesados.

b) La autorización señalará el porciento máximo del valor del activo que podrá depreciarse en forma acelerada y el período durante el cual debe efectuarse dicha depreciación.

c) La depreciación acelerada sólo se refiere a inversiones que se efectúen con posterioridad a las resoluciones que las autoridades fiscales deberán emitir en cada caso.

d) Las empresas interesadas deberán obtener el acuerdo concreto de las autoridades fiscales para aplicar el método de depreciación acelerada.

El método anterior permite cargar la depreciación a tasas superiores, para pagar menos impuesto durante los primeros años en que se utilice el equipo o sea mientras la empresa inicia sus actividades operativas, lo cual origina que la empresa durante los primeros años tenga menos utilidades por lo que la misma no reparte dividendos durante éstos lo cual la beneficia ya que ésta necesita de capital al iniciar sus operaciones.

2.5 Presentación

Los principios aplicables a la presentación de las inversiones permanentes son:

1. Que éstos se localizan generalmente después del activo circulante.

2. Se debe de mencionar en una nota a los estados financieros un claro informe de cuáles son los métodos y las tasas de depreciación aplicables a los principales grupos del activo fijo y también se debe de hacer mención del importe de la depreciación cargando a los costos y gastos del año.

3. Las cuentas de inversiones permanentes se clasifican en:

a. Propiedades que no sufren depreciación como los terrenos.

b. Inversiones sujetas a depreciación.

4. Cuando existan activos fijos totalmente depreciados pero que sigan en operación se deben de seguir presentando en el estado de situación financiera a su valor de costo y por separado su depreciación acumulada.

5. Si la Planta no es utilizada a toda su capacidad se debe de indicar en una nota a los estados financieros las razones de la sobreinversión y planes de la compañía para eliminarlos.

6. Si los intereses que se devengaron durante el período de construcción de un bien se capitalizaron deberá de mencionarse en una nota a los estados financieros dicha práctica.

7. Cuando las inversiones permanentes tengan gravámenes o limitaciones éstos se deben de mencionar en una nota a los estados financieros.

8. Cuando exista una revaluación a las inversiones permanentes ésta deberá de revelarse adecuadamente dentro de los estados financieros con sus conceptos separados como son: valor original, monto

revaluado, depreciación de uno y otro concepto, etc., respaldada por estudios y dictámenes técnicos independientes.

3. AUDITORIA DE INVERSIONES PERMANENTES

3.1 Objetivos

El objetivo principal del auditor externo al revisar los activos fijos de cualquiera empresa es el de determinar que lo que se encuentre registrado dentro de este rubro sea lo correcto, en lo que a importe se refiere y que dichos activos se complementen con una depreciación razonable. Lo anterior se determina con una serie de objetivos particulares que son:

a) La comprobación de que los bienes que se muestran en el estado de situación financiera sean propiedad de la empresa que los presenta.

b) Cerciorarse de que los bienes que se presentan en el activo fijo no tengan limitaciones o gravámenes.

c) La comprobación de que todos los bienes de los cuales la empresa es propietaria se encuentran reflejados en el estado de situación financiera.

d) Verificar que los activos fijos que se presentan en el estado de situación financiera estén registrados al costo de adquisición.

e) Comprobar que las adiciones a las cuentas de activo fijo hayan sido a las que correspondían y que los gastos habidos por mantenimiento y reparación no hayan sido capitalizados.

f) Comprobar que las bajas habidas en este rubro hayan sido contabilizadas en forma correcta, al igual que la cancelación de la depreciación existente si es que la había, de dicho bien.

g) Asegurarse de que la depreciación haya sido calculada de acuerdo con el método más adecuado en las circunstancias y consistente con el ejercicio anterior.

3.2 Estudio y evaluación del control interno

Es de suma importancia para el auditor externo llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno de los activos fijos ya que el mismo permitirá desarrollar la planeación de su trabajo y los alcances que deba de dar al mismo.

Existen varias definiciones de control interno; la que a mi juicio es la más conocida y acertada es la del Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores, reproducida en el Boletín No. 5 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos que dice:

> "EL CONTROL INTERNO COMPRENDE EL PLAN DE ORGANIZACION Y TODOS LOS METODOS Y PROCEDIMIENTOS QUE EN FORMA COORDINADA SE ADOPTAN EN UN NEGOCIO PARA LA PROTECCION DE SUS ACTIVOS, LA OBTENCION DE INFORMACION FINANCIERA CORRECTA Y SEGURA, LA PROMOCION DE EFICIENCIA DE OPERACION Y LA ADHESION A LAS POLITICAS PRESCRITAS POR LA DIRECCION".

La anterior definición nos muestra que los objetivos principales del control interno son básicamente tres:

1) La protección de los activos del negocio.

2) La obtención de información correcta y segura.

3) La promoción de eficiencia de operación.

Como puede verse por lo mencionado anteriormente, el estudio y evaluación del control interno es necesario para efectuar la Auditoría.

También nos muestra lo anterior el porqué de la norma de Auditoría generalmente aceptada que obliga al Auditor a efectuar un "Estudio y Evaluación del Control Interno", pues ésta es la base sobre la que se apoyan los métodos y registros que producen la información financiera que ha de dictaminar.

Existen tres métodos por medio de los cuales el Auditor puede conocer cual es el control interno que existe en la compañía cuyos estados financieros va a dictaminar.

1. Método de Cuestionarios.- Consiste en una serie de preguntas en forma de lista que se preparan de antemano, conteniendo los aspectos básicos del control interno, las cuales serán hechas a un funcionario autorizado en las oficinas del cliente.

2. Método Descriptivo.- Consiste en relacionar en los papeles las diversas características del control interno, clasificadas por actividades, departamentos, funcionarios y empleados o registros de contabilidad que intervienen en el sistema.

3. Método Gráfico.- Consiste en presentar objetivamente la organización del cliente y los procedimientos que tiene en vigor en sus distintos departamentos o actividades; o bien en preparar gráficas combinadas de organización y procedimientos.

De los métodos mencionados con anterioridad, el más usado en México es el de cuestionario ya que permite un gran ahorro de tiempo y reduce la posibilidad de pasar por alto factores importantes por estar preparado de antemano. A veces es necesario combinar los tres métodos anteriores para obtener mejores resultados, claro, dependiendo básicamente del criterio del Auditor.

Claro que dentro del método más usado o sea el de cuestionario se observa que existen ventajas y desventajas como son:

VENTAJAS:

a) El método se adapta a las características del sistema de control interno establecido en la gran mayoría de las empresas.

b) Su uso representa ahorro de tiempo en las auditorías posteriores, ya que sólo requiere de ser actualizado.

c) Tiene la facultad de ser un recordatorio que evita errores que podrían pasar inadvertidos por el Auditor.

d) Permite la fácil evaluación del sistema permitiendo recomendar o sugerir mejoras al mismo.

DESVENTAJAS:

a) Limita la iniciativa del Auditor.

b) En algunos casos en que las preguntas sugieren las respuestas, el Auditor debe de comprobar la razonabilidad de éstas.

c) No es aplicable a todas las empresas, ya que cuando se formulan para un negocio con características especiales, no pueden ser

utilizados en otros.

A continuación se presenta un ejemplo del método de cuestionario aplicable a las inversiones permanentes:

PROGRAMA PARA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

ACTIVO FIJO

	Comentarios	Hecho por
1. Están adecuadamente analizadas las cuentas de propiedades y equipo por registros auxiliares?		
2. Se compara el saldo de estos registros con los saldos del mayor general cuando menos una vez cada año?		
3. Se toman inventarios físicos del equipo móvil en forma periódica y bajo la supervisión de empleados que no sean los responsables de su custodia física o de llevar los registros de dichas propiedades?		
4. Se reportan a la gerencia las discrepancias importantes entre los inventarios físicos y los registros en libros?		
5. Se hacen investigaciones y avalúos periódicos del activo fijo para fines de aseguramiento?		
6. En lo que se refiere a pequeñas herramientas:		
a. Están controladas físicamente y está la responsabilidad de su custodia definida en forma clara?		
b. Se proporcionan únicamente contra requisición debidamente aprobada?		
7. Aprueba un funcionario o el Consejo de Administración las adquisiciones y ventas de los activos fijos de importancia?		
8. En lo que se refiere a la contabilización de adiciones al activo fijo y gastos de mantenimiento y reparaciones:		

	Comentarios	Hecho por
a. Se cargan todas las adquisiciones inferiores a una cantidad específica a mantenimiento y reparaciones?		
b. Se emiten órdenes escritas y aprobadas para las adquisiciones que excedan de una cantidad específica indicando:		
(1) La naturaleza del trabajo que se va a efectuar?		
(2) El importe total?		
(3) La cantidad que se va a capitalizar o que se va a cargar a mantenimiento y reparaciones?		
(4) El equipo o las instalaciones que se van a desplazar?		
9. Existen procedimientos en vigor que aseguren que se informe al departamento de contabilidad acerca de cualquier activo fijo que se retire, venda o deseche?		
10. Seleccione un número representativo de cargos a las cuentas de activo fijo y efectúe el trabajo siguiente: (Nota: Las cédulas de comprobación de las adiciones deben contener únicamente la información necesaria para identificar el activo. No se deben copiar en nuestras cédulas las especificaciones detalladas que aparecen en las facturas).		
a. Examine la orden que autorice la adquisición o cualquier otra aprobación escrita para asegurarse que ésta cubre la propiedad o el equipo que se ha adquirido, o el trabajo que se ha efectuado.		
b. Examine la factura del vendedor, los títulos o cualquier otro documento que compruebe la adquisición a los costos de mano de obra, gastos indirectos, etc.		
c. Compare el importe total de la adquisición con el monto autorizado y determine si se ha obtenido aprobación adecuada para cualquier cantidad de importancia gastada en exceso.		
d. Asegúrese que la política de la empresa en		

Comentarios	Hecho por

lo que se refiere a la clasificación de erogaciones como activos fijos o gastos de mantenimiento y reparación está de acuerdo con todos los aspectos importantes con principios de contabilidad generalmente aceptados, y aplicados en forma consistente, dentro de las circunstancias.

e. Determine si las adquisiciones o gastos debieron dar por resultado de venta, retiro o desecho de los activos reemplazados, y de ser así observe si se registraron en libros los asientos correspondientes.

11. Seleccione de las cuentas de activo fijo, un número representativo de ventas y retiros y efectúe el siguiente trabajo:

a. Examine las autorizaciones para las ventas o retiros.

b. Examine los contratos, las facturas de venta, memorándums, etc., que respalden los ingresos provenientes de las ventas del activo fijo.

c. Asegúrese que tanto en las cuentas de activo fijo como en las de reserva para depreciación se han registrado debidamente las ventas, retiros y abandonos.

12. Confronte contra los auxiliares de activo fijo y contra las cuentas del mayor general cualquier abandono importante que se haya determinado mediante observación, discusión con empleados de la planta, conocimiento de cambios en las operaciones, etc.

13. Revise a base de pruebas selectivas la última relación de saldos del auxiliar de activo fijo de la empresa y compárela contra los saldos en las cuentas de control del mayor general. Si no se ha preparado relación en los últimos doce meses, solicite que se prepare por lo menos de alguna sección como prueba.

14. En lo que se refiere a la depreciación, amortización y agotamiento:

	Comentarios	Hecho por
a. Revise la política en lo que se refiere a estos conceptos, observando que se haya aplicado sobre bases semejantes a las del ejercicio anterior y tome nota de los porcentajes o cuotas usadas.		
F/A b. Compruebe las provisiones anuales por medio de un cálculo global, tomando en consideración las adiciones y retiros del año, y concilie el total con las cantidades cargadas a gastos y a otras cuentas.		
15. Investigue los procedimientos del cliente en lo que se refiere a herramientas pequeñas, para asegurarse que estos procedimientos permiten una protección física adecuada de las herramientas.		
16. Inspeccione físicamente las partidas importantes que se seleccionaron en el punto 10 y, de ser posible, varias otras partidas que aparezcan en los registros auxiliares de activo fijo como existentes y en uso.		
17. Asegúrese que la compañía lleva cuentas de orden para registrar los valores de activo y las reservas acumuladas para efectos de impuestos.		

3.3 Procedimientos aplicables en la revisión

Todo trabajo de Auditoría deberá realizarse siempre con apego a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, dentro de las cuales existe el grupo de las normas relativas a la ejecución del trabajo que se constituyen de los siguientes elementos:

a) Planeación y supervisión.

b) Estudio y evaluación del control interno.

c) Obtención de evidencia suficiente y competente.

Con base en el estudio y evaluación que se haga del sistema

de control interno de la empresa es que se debe de planear el trabajo de revisión de las inversiones permanentes, cuáles y con qué alcance se deben aplicar los procedimientos de auditoría con objeto de poder obtener la evidencia suficiente y competente que sirva de base para la satisfacción de la corrección del renglón de referencia y por tanto más adelante para la emisión de un dictamen. El resultado de la planeación del trabajo de auditoría se condensa por lo general en un programa de trabajo que contiene:

1. La oportunidad, extensión y naturaleza de los procedimientos de auditoría aplicables.
2. El proyecto de los papeles de trabajo a utilizar.
3. Las necesidades de personal para la ejecución del trabajo.

Los programas de trabajo se pueden clasificar en:

Estandar.- Son aquellos que indican procedimientos que se pueden aplicar a varias empresas.

Específicos.- Son aquellos que se preparan concretamente para cada situación en particular.

Para la determinación de los procedimientos aplicables a la revisión de activos fijos es necesario saber cuales son principalmente las operaciones de la empresa con relación a la inversión en este rubro, dichas operaciones se pueden dividir en las siguientes:

1. Adiciones
2. Bajas
3. Depreciación
4. Primeras Auditorías

1. Adiciones.- Existen diversas formas por las que puede existir una adición, éstas son por compra, por aportación de capital, por fusión, por construcciones hechas por la propia compañía, etc.

Deben de revisarse los registros para determinar de los mismos, el número de partidas y su costo, de ser esto posible, el Auditor marcará en dichos auxiliares las partidas a revisar, de no ser posible sería conveniente solicitar al cliente una relación de las adiciones, en caso de que no se pudiera proporcionar, tendría que ser elaborada por el propio Auditor para seleccionar de ahí las partidas a investigar.

POR COMPRA

De edificios.- Deberá de revisarse la documentación original incluyendo el contrato de compra y los pagos hechos, boletas de impuesto predial, actas de asamblea de accionistas, pólizas de seguros, si se presenta el caso de que el precio de compra incluye el valor del terreno sería conveniente se separase del mismo para presentarlos en diferentes cuentas.

De maquinaria, equipos, vehículos y enseres.- Estos deberán de revisarse con base en la inspección de la factura o del título de propiedad de la autorización escrita para la adquisición del pedido y de las notas de gastos y fletes, también verificar físicamente los bienes para poder estar seguro de la existencia de los mismos y determinar la posibilidad de cambio o venta que redituaría a la empresa mejores beneficios.

POR FUSION O APORTACION DE CAPITAL

Deberán de comprobarse mediante la inspección de las escrituras correspondientes y de las actas de asamblea de accionistas y de juntas del consejo de administración en que hayan sido aprobadas y los contratos que se hayan celebrado sobre el particular cuidando desde luego los requisitos legales y fiscales que correspondan.

Claro que las inversiones que de acuerdo con la empresa sean de carácter importante y también al juicio del Auditor, deberán de ser autorizadas por el consejo de administración verificando por lo tanto y como ya se dijo las actas de dicho consejo.

Al mencionar anteriormente que se cuiden los aspectos fiscales de la Fusión me refiero a los que menciona el Artículo 19 Fracción VI, inciso E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual reglamenta la utilidad que se deriva de la enajenación de Bienes del Activo Fijo, muebles e inmuebles, considerando que el causante sea socio o accionista, o sea, se refiere específicamente a la Fusión por incorporación.

También a lo que se refieren los Artículos 22, Fracción IV, y 27, Fracción VIII de la misma ley, los cuales reglamentan las pérdidas y utilidades obtenidas por la empresa antes de la Fusión.

El Artículo 19 de la Ley mencionada nos indica que sí existen utilidades en la transferencia de activos fijos entre el valor en libros y el de venta o traspaso, dicha utilidad tendrá que pagar el impuesto indicado en la tarifa por la Ley, siempre y cuando dicha ganancia no se reinvierta en el año siguiente.

Los Artículos 22 y 27 mencionados anteriormente nos indican que cuando una sociedad adquiera a otra que haya tenido pérdidas éstas no se podrán amortizar con las utilidades de la compañía incorporante, quedando la posibilidad de que si en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes se realiza la misma operación y da ésta utilidades, las pérdidas anteriores se podrán compensar con la utilidad habida en la segunda operación.

Dichos aspectos deben de ser vigilados cuidadosamente por el Contador Público.

POR CONSTRUCCIONES HECHAS POR LA MISMA COMPAÑIA

En este caso deberá verificarse el importe de los materiales incluídos en la construcción contra remisiones, facturas, etc., por lo que se refiere a mano de obra se verificarán selectivamente los cargos por este concepto contra las listas de raya respectivas, y cerciorarse que no se estén cargando los jornales a los gastos de fabricación de la empresa, por último se deben de revisar los contratos celebrados con ingenieros, arquitectos, etc., y verificar el importe de sus honorarios y otros pagos efectuados, como intereses sobre préstamos para construcción, etc.

2. Bajas.- Los procedimientos aplicables en la revisión de las bajas son principalmente determinar la fecha de adquisición del activo, su costo, depreciación acumulada al momento de la baja y su cancelación, en caso de que ésta haya sido por venta, determinar la utilidad o pérdida obtenida, lo anterior lo puede obtener el Auditor de los auxiliares del activo fijo normalmente si es que existen de no ser así

tendrá que utilizar otros medios como son, el libro diario para la fecha de adquisición y los documentos originales o fuentes, para el costo, calcular la depreciación con base en los años que estuvo el bien en poder de la empresa, en caso de haberse practicado auditorías anteriores se recurriría a los papeles de trabajo los cuales mostrarían todos los datos referentes a la adición.

3. Depreciación.- Es necesario verificar que el procedimiento de depreciación aplicado por la compañía es igual al del ejercicio anterior también será preciso verificar los cálculos de la depreciación y los movimientos de las cuentas de depreciación acumulada, en caso de haber habido cambio en la política de depreciación es necesario determinar el efecto producido por el cambio e indicar si está justificado y hacerlo saber así en una nota a los estados financieros.

4. Primeras Auditorías.- En los casos de primeras auditorías la revisión se debe de extender a ejercicios anteriores, tantos como sean necesarios para que el auditor tenga la certeza y confianza de las cifras; en lo que se refiere a la documentación comprobatoria, a la valuación de los activos, lo razonable de la depreciación y el criterio para considerar los gastos de conservación de los edificios y maquinaria, también es recomendable se visite la planta para que el Auditor se pueda familiarizar y se dé cuenta de la existencia de los bienes, realizando pruebas físicas que le permitan seguridad de la existencia.

3.4 Papeles de trabajo

Estos reflejan los resultados obtenidos por el auditor durante la revisión efectuada y son en consecuencia las bases para normar su criterio respecto a la razonabilidad de los conceptos en ellos incluídos.

Existen dos grupos de papeles de trabajo los cuales se muestran a continuación en el siguiente cuadro:

- Papeles de trabajo
  - Por su uso
    - a. Auditoría en curso
    - b. Auditoría continua (archivo permanente)
  - Por su contenido
    - a. Hojas de trabajo
    - b. Cédulas sumarias
    - c. Cédulas analíticas

A continuación se presentan ejemplos de los papeles de trabajo que se pueden utilizar en la revisión del activo fijo, los cuales se identifican bajo los siguientes índices:

Cédula sumaria	1
Análisis de adiciones	1-1
Análisis de bajos	1-2

NOMBRE DE LA COMPAÑIA
AUDITORIA AL _____
INVERSIONES PERMANENTES Y DEPRECIACION
SUMARIA

CONCEPTO	SALDOS INICIALES	ADICIONES	BAJAS
INVERSIONES PERMANENTES	A	B	C
DEPRECIACION	A	B	C

DE DONDE:

A = CRUCE CONTRA PAPELES DE TRABAJO DE LA AUDITORIA ANTERIOR.

B = CRUCE DE ADICIONES CONTRA CEDULA ANALITICA.

C = CRUCE DE BAJAS CONTRA CEDULA ANALITICA

LOS SALDOS FINALES SERAN LOS QUE ARROJAN LOS LIBROS DE CONTABILIDAD.

LOS SALDOS SEGUN AUDITORIA SERAN LOS USADOS PARA PRESENTARLOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS.

NORMALMENTE EN LA CEDULA SOBRA EL ESPACIO SUFICIENTE PARA VERIFICAR LOS INCREMENTOS

Y DEPRECIACION

INDICE 1
PREPARO
FECHA
REVISO

BAJAS	SALDOS FINALES	AJUSTE Y/O RECLASIFICACIONES DEBE	HABER	SALDOS SEGUN AUDITORIA
C				
C				

DE LA DEPRECIACION LOS CUALES DEBEN DE CRUZARSE CON LOS PAPELES DE TRABAJO EN QUE SE ANALIZARON LAS CUENTAS DE RESULTADOS A LAS QUE AFECTAN.

LOS AJUSTES QUE NORMALMENTE SE PUEDEN PRESENTAR SON POR CORRECCION A ERRORES DE INTERPRETACION DE POLITICAS DE CAPITALIZACION DE GASTOS, CAMBIOS DE POLITICAS DE DEPRECIACION EXCESO O DEFECTOS EN EL CALCULO DE LA DEPRECIACION.

LA RECLASIFICACION PUEDE TENER LUGAR PRINCIPALMENTE CON LOS CASOS EN QUE LA COMPAÑIA TENGA AGRUPADOS VARIOS CONCEPTOS COMPONENTES TANTO DEL ACTIVO COMO DE SU DEPRECIACION EXISTENTE Y SEA NECESARIA SU SEPARACION PARA EFECTOS DE SU PRESENTACION

NOMBRE DE LA COMPAÑIA
AUDITORIA AL _____
MAQUINARIA Y EQUIPO
ADICIONES

INDICE 1-1
PREPARO
FECHA
REVISO

REFERENCIA		DESCRIPCION	PROVEEDOR		IMPORTE	
NUMERO	FECHA		NOMBRE	R.F.C.	PARCIAL	TOTAL
					$	$
						$
						"X"

EN DONDE "X" INDICA EL CRUCE CONTRA LA CEDULA SUMARIA.

NOMBRE DE LA COMPAÑIA
AUDITORIA AL _____
INVERSIONES PERMANENTES
BAJAS

REFERENCIA		VENDIDO A:	FECHA DE ADQUISICION	FECHA DE VENTA	COSTO	DEPRECIACION ACUMULADA	VA
NUMERO	FECHA						
					"Y"	"Y"	

DE DONDE: "Y" ES EL CRUCE CONTRA LA CEDULA SUMARIA

LAS CIFRAS OBTENIDAS COMO UTILIDAD O PERDIDA EN LA VENTA DEBERAN CRUZARSE CON LOS PAPELES DE TRABAJO QUE CONTENGAN EL ANALISIS DE LAS CUENTAS DE RESULTADOS RESPECTIVAS.

INDICE 1-2
PREPARO
FECHA
REVISO

FECHA DE VENTA	COSTO	DEPRECIACION ACUMULADA	VALOR EN LIBROS	PRECIO DE VENTA	UTILIDAD	PERDIDA	OBSERVACIONES
	"Y"	"Y"					

LA CEDULA SUMARIA

UTILIDAD O PERDIDA
RSE CON LOS PAPELES
L ANALISIS DE LAS
PECTIVAS.

3.5 Clasificación para efectos de su presentación en el estado de situación financiera.

El activo fijo se presenta generalmente en el estado de situación financiera después de otros activos aunque esto no es una regla, ya que algunas empresas industriales lo presentan en primer término. Los grupos del activo fijo deben de aparecer separados en el estado de situación financiera y no combinar las cuentas de control de dicho activo, ya que esto no tendría significado; en algunas ocasiones los estados financieros publicados pueden tener la justificación de no permitir a la competencia darse cuenta de datos analíticos del activo, o cuando son presentados los estados financieros a los administradores y no interese a éstos de acuerdo con sus fines, el valor actual de los activos en forma individual, a continuación se presenta un ejemplo de lo anterior:

ACTIVO FIJO

	TERRENOS		$ X
	EDIFICIOS	$ X	
	MAQUINARIA Y EQUIPO	X	
	EQUIPO DE TRANSPORTE	X	
	MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA	X	
		X X	
Menos:	DEPRECIACION ACUMULADA	X	X
			$ X X

Ahora bien, podría presentarse bajo un mismo rubro pero ha do mención de su análisis en una nota al estado de situación finan ra, por ejemplo:

Propiedad, Planta y Equipo (Nota 1)	$ X X
Menos:	
Depreciación acumulada	X
	$ X

COMPAÑIA "Z", S. A.
NOTA A LOS ESTADOS FINANCIEROS AL
31 DE DICIEMBRE DE 1971.

Nota 1 .- El análisis de propiedades, planta y equipo se presenta en el siguiente cuadro:

TERRENOS		$ X
EDIFICIOS	$ X	
MAQUINARIA Y EQUIPO	X	
EQUIPO DE TRANSPORTE	X	
MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA	X	
	$ X X	
Menos:		
DEPRECIACION ACUMULADA	X	X
		$ X X

Considerando que las formas anteriores no quedan muy claras para los lectores de los estados financieros que no estén conectados o familiarizados con la empresa, sería conveniente que se presentara cada renglón del activo fijo con su depreciación correspondiente que lógicamente aparecerá como una deducción y mostrará en forma analítica el valor actual de cada uno de los activos, por ejemplo:

ACTIVO FIJO

	TERRENOS		$ X
	EDIFICIOS	$ X	
Menos:	DEPRECIACION ACUMULADA DE EDIFICIOS	X	X
	MAQUINARIA Y EQUIPO	$ X	
Menos:	DEPRECIACION ACUMULADA DE MAQUINARIA Y EQUIPO	X	X
	EQUIPO DE TRANSPORTE	$ X	
Menos:	DEPRECIACION ACUMULADA DE EQUIPO DE TRANSPORTE	X	X
	MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA	$ X	
Menos:	DEPRECIACION ACUMULADA DE MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA	X	X
			$ X X

Cuando algunas de las partidas del activo fijo se encuentren sujetas a gravámenes o limitaciones en general, éstas deben de expresarse en el cuerpo del estado de situación financiera o en una nota al mismo.

3.6 Notas aclaratorias

Las notas aclaratorias a los estados financieros son de la empresa, claro que elaboradas a petición del Auditor, el cual las sugiere para mostrar en forma clara, operaciones que no estén comprendidas en los estados financieros.

En relación con el activo fijo, las notas podrían surgir por ejemplo cuando éstos tuvieran un gravamen o limitación el cual no po-

dría estar presentado en el renglón del activo fijo y en un momento dado la empresa podría perder dicho activo por no liberarlo del gravamen; es por eso que el Auditor sugiere las notas para mostrar cuál es la situación de la empresa para que él, al firmar los estados financieros de la misma respecto a su razonabilidad, firma que puede ser usada para conseguir nuevos créditos o accionistas, quede excluído de cualquier contingencia. En caso de no hacer mención el auditor, a este tipo de contingencias, estaría mostrando una situación irreal, ya que como se dijo anteriormente si la empresa no liberase sus activos del gravamen los perdería y haría que los nuevos acreedores y accionistas que confiaron en la dictaminación del auditor externo perdieran su inversión.

Es por lo anterior que las notas a los estados financieros y en especial en el renglón del activo fijo que es el principal generalmente dentro del estado de situación financiera deben de formularse de existir las situaciones mencionadas con anterioridad.

3.7 Salvedades

Según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, salvedad es un "razonamiento o advertencia que se emplea como excusa, descarga, limitación o cortapisa de lo que se va a decir o hacer".

Lo anterior nos da la pauta para comprender porqué en el aspecto contable se define a salvedad como "una limitación a las afirmaciones del dictamen".

Como es sabido el dictamen se divide en dos partes o párrafos, que son el del alcance y el de la opinión, los cuales están comprendidos por afirmaciones y en caso de existir alguna violación a éstas, es cuando se produce la salvedad.

Las salvedades se clasifican en:

a) Salvedades al párrafo del alcance.

b) Salvedades al párrafo de la opinión.

c) Salvedades a los principios de contabilidad.

Hablando ya en lo que se refiere al activo fijo, se podría decir que las salvedades en este renglón se pueden producir por mencionar algunos ejemplos por:

a) Que los importes del activo fijo sean falsos y desvirtúen la razonabilidad de las cifras del estado de situación financiera.

b) Variar las bases de depreciación de un año a otro lo que ocasiona que no se hayan aplicado los principios de contabilidad igual a los del año anterior.

c) Etc.

Es factor importante para presentar una salvedad el cuantificarla y determinar su importancia en relación con los saldos del estado de situación financiera.

CONCLUSIONES

1. El contador público independiente que quiera emitir un dictamen deberá de basarse en los lineamientos técnicos que ha fijado la profesión para conveniencia del mismo, y para proporcionar a los lectores del informe corto una mayor seguridad de las cifras que aparezcan en el mismo.

2. Es de recomendar que el auditor externo tenga el cuidado necesario para verificar que el registro contable de las inversiones permanentes en la empresa se basen en las reglas establecidas por la profesión, para evitar cualquier confusión que redundaría en perjuicio de la propia empresa.

3. Es necesario que las empresas presenten sus inversiones permanentes valuadas al costo de adquisición de construcción o en su caso a su valor equivalente en los estados financieros. Por lo que es conveniente que el auditor externo durante su revisión vigile esta política para evitar que se violen los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y se falseen las cifras del estado de situación financiera.

4. Las inversiones permanentes como ya se mencionó, son las que sufren impactos mayores cuando se sucede un cambio en el poder adquisitivo de la moneda lo que origina que se sucedan las revaluaciones en este rubro, por lo que el auditor externo debe de vigilar que

las mismas se realicen como lo indican las reglas de presentación, las cuales se basan en principios de contabilidad, e indican claramente la forma como se debe de presentar la revaluación y los datos que deba de contener la misma.

5. El método para calcular la depreciación de las inversiones permanentes debe de adoptarse después de que se hayan tomado en cuenta las circunstancias especiales en cada caso con el fin de lograr que los cargos por depreciación sean lo más apegados a la realidad, y una vez determinado es conveniente no variarlo a menos de que existan cambios en la situación tan importantes que lo justifiquen. Por lo que el contador público independiente debe de vigilar que el procedimiento no sea cambiado y si así fuera, éste tiene la obligación de hacerlo saber en el balance general, y en una nota adjunta mostrar su repercusión financiera.

6. En el caso de que el método que se adopte para la depreciación no sea el que autoriza la Ley del Impuesto sobre la Renta, las diferencias entre el método adoptado y el que exige la ley deberán de controlarse mediante el uso de cuentas de orden con el objeto de poder cumplir con lo dispuesto en la ley y poder reflejar en sus registros el importe de la depreciación que se considera correcta.

7. Es conveniente que el contador público independiente vigile la presentación de las inversiones permanentes en el estado de situación financiera para que éstas se presenten en forma correcta y ordenada no permitiendo que exista alguna confusión.

8. Es necesario que para los efectos de la auditoría de las

inversiones permanentes el auditor externo haga uso de los objetivos particulares que le permiten tener la certeza de que lo que se encuentra en este rubro sea razonablemente correcto, claro que los mismos vendrán derivados de una correcta planeación que redundará en un programa de trabajo que incluya los procedimientos necesarios para su revisión.

BIBLIOGRAFIA

Alejandro Prieto, C.P.T.

Sistemas de Contabilidad. Segunda edición. Editorial Banca y Comercio, S. A.

Alejandro Prieto, C.P.T.

Contabilidad Superior. Edición 1964. Editorial Banca y Comercio, S. A.

Arthur W. Holmes.

Auditoría, Principios y Procedimientos. Tomo I. Edición 1957. Uteha.

Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletines del número 1 al 5 y el 11.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Algunas consideraciones sobre la intervención del Contador Público en la función financiera de las empresas. Tesis Profesional. Guillermo Milán Gutiérrez. México, D. F. 1970. Ciudad Universitaria. U.N.A.M.

Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletines 2 y 3.