

308908

UNIVERSIDAD PANAMERICANA

**ESCUELA DE CONTADURIA
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

1
24



**LA AUDITORIA DE LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO
EN UNA EMPRESA INDUSTRIAL**

**TRABAJO QUE COMO RESULTADO DEL SEMINARIO DE
INVESTIGACION PRESENTA COMO**

T E S I S

DANIEL BUSTAMANTE HERNANDEZ

PARA OPTAR POR EL TITULO DE LICENCIADO EN CONTADURIA

México, D. F.,

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1991



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 está 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

CAPITULO

I N T R O D U C C I O N.....	1
I ASPECTOS GENERALES DE LA AUDITORIA.	
A. Concepto.....	4
B. Clasificación.....	11
C. Normas de auditoría, concepto y clasificación.....	15
II CARACTERISTICAS DEL ACTIVO FIJO Y SU DEPRECIACION.	
A. Concepto.....	21
B. Principios de Contabilidad aplicables.....	24
C. Clasificación y presentación en el balance general.....	45
III PLANEACION DE LA AUDITORIA.	
A. Planeación.....	49
B. Programa de auditoría.....	64
C. Papeles de trabajo.....	69
IV AUDITORIA DE LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO Y SU DEPRECIACION.	
A. Finalidad y objetivos del examen.....	74
B. Control interno.....	76
C. Procedimientos de auditoría.....	82

V ASPECTO FISCAL.

A. Introducción.....	131
B. Disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	133

VI OPINION DEL CONTADOR PUBLICO.

A. Concepto y contenido.....	153
B. Pronunciamientos relativos al dictamen de estados financieros.....	156
C. Opinión sin salvedades.....	160
D. Otras opiniones distintas a la opinión sin salvedades.....	162
E. Carta de sugerencias derivada de la evaluación del control interno y de la revisión efectuada.....	168

C O N C L U S I O N E S	173
-------------------------------	-----

B I B L I O G R A F I A.....	177
------------------------------	-----

INTRODUCCION

El examen de los activos fijos en una empresa dedicada a la producción, construcción o transformación, resulta ser de gran importancia, debido a los altos volúmenes de inversión que se tienen en este rubro y del impacto tan importante en los resultados de cada ejercicio ocasionado por los gastos de depreciación, mantenimiento, reparación, etc.

Es importante para las empresas tener un control preciso y adecuado de sus adquisiciones, bajas y mejoras de sus propiedades, planta y equipo para hacer de éstas, un activo productivo en el que los gastos y distracciones de efectivo que se realicen, produzcan un beneficio lo suficientemente atractivo como para conservarlo.

El activo fijo es un rubro en el balance general de una Compañía en el que los movimientos no resultan ser tan recurrentes como otras cuentas utilizadas tales como clientes, proveedores, documentos por cobrar, etc. Sin embargo, los desembolsos de efectivo que se efectúan al realizar una operación son tan cuantiosos que las decisiones sobre este rubro requieren de la atención de la alta gerencia y de un estudio exhaustivo sobre la conveniencia de estos activos.

Factores tales como monto a invertir, vida probable, cambio de tecnología, competencia del mercado, calidad, eficiencia, productividad, espacio, etc. forman un papel primordial al analizar la conveniencia de estos activos.

Las decisiones sobre adquisiciones de activos de esta clase, resultan ser generalmente irreversibles ya que los resultados primarios sobre las adquisiciones o compras y construcciones se dan hasta que el activo está completamente instalado y es ya propiedad de la compañía, por lo que se deberá asegurar al mayor grado posible, el éxito del nuevo activo.

Un control descuidado en los activos fijos podrá traer para la compañía un exceso de capacidad instalada al adquirir mayores activos de los que en realidad resultan necesarios para satisfacer el mercado o también en el caso contrario al no adquirir los activos a tiempo, se tendrá una maquinaria anticuada que ocasionará mantenimientos o reparaciones mayores lo cual en todos los casos traerá consigo una disminución de productividad y eficiencia para la empresa.

La inversión en activos fijos generalmente es de larga duración y representa un riesgo para el negocio debido a la incertidumbre en cuanto a su continua utilidad dentro de la empresa, ocasionado por el paso tan acelerado de la tecnología e innovaciones que hacen que los activos de hoy sean improductivos mañana y que las compañías modifiquen sus estimaciones de las vidas probables cada vez con mayor frecuencia.

Tomando en consideración todas estas necesidades de control y eficiencia al manejar las Propiedades, Planta y Equipo, el auditor deberá ir estudiando las características particulares de cada empresa con el objeto de contribuir con sugerencias que ayuden a eficientar las operaciones, adicionalmente de emitir su opinión.

El objetivo de conjuntar en un solo tomo los procedimientos y metodos técnicos que ayuden al auditor a desarrollar el examen de este rubro específico de la auditoría de los estados financieros, se analiza en los seis capitulos de los que consta este trabajo, sin embargo éstos no son suficientes al momento de realizar una auditoría sin un estudio critico, razonado y con sentido comun que debe tener la persona que analiza y tiende a la perfección de su tarea.

CAPITULO I.- ASPECTOS GENERALES DE LA AUDITORIA.

A) CONCEPTO.

Para comenzar este trabajo considero necesario dejar asentado claramente el concepto de auditoria, es decir, su alcance, significado, limitaciones, etc. Muchos autores han escrito sobre esto y he aquí las definiciones, que sobre auditoria han dado algunos Contadores Públicos.

MONTGOMERY dice que la auditoria es: "Un examen sistematico de los libros y registros de un negocio u otra organización, con el fin de determinar o verificar los hechos relativos a las operaciones financieras y los resultados de éstas, para informar sobre los mismos."

Para COULTIER DAVIS la auditoria "Es el examen de los libros y cuentas de un negocio, que permiten al auditor formular y presentar los estados financieros en tal forma que:

- 1) El balance refleje la verdadera situación financiera del negocio.
- 2) El estado de perdidas y ganancias exprese correctamente el resultado de las operaciones durante el ejercicio que se revisa".

Segun Los hermanos MANCERA, La auditoria: "Es el examen de los libros de contabilidad, de los registros, documentación y comprobación correspondientes de una empresa, de un fideicomisario, de una sociedad, de una corporación, de una institución, de una empresa, de una asociación, de una oficina pública, de una copropiedad, de un negocio cualquiera y llevarlo a cabo con el objeto de determinar la exactitud o inexactitud de las cuentas respectivas y de informar y dictaminar acerca de ellos".

El comite especial del Instituto Americano de Contadores determina que auditoria: "Es el examen de los libros de contabilidad, comprobantes y demas registros de un organismo público, institución, corporación, firma o persona, con el objeto de averiguar la corrección o incorrección de los registros y de expresar una opinión sobre los documentos suministrados comunmente en forma de un certificado.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos de México señala que el objetivo de una auditoria es: expresar una opinión profesional independiente, respecto a si los estados financieros presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes. También indica, que la auditoria es un trabajo de naturaleza profesional que implica, el ejercicio de una tecnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública.

Tomando en consideración estas definiciones diría que la auditoría es: "Un examen sistemático de los estados financieros u otra información derivada de los procesos contables de una empresa, con el objeto de dar una opinión sobre si éstos estados presentan en forma razonable la situación financiera, resultados de operación y cambios en la situación financiera en base al efectivo de la compañía, o si la información específica derivada de los procesos contables del cliente es razonable, de conformidad con Principios de Contabilidad generalmente aceptados.

Analizando esta definición diría que:

Es un examen sistemático ya que el trabajo de auditoría cuenta con una metodología, normas mínimas requeridas y obtención de una evidencia necesaria que satisfaga al auditor de la razonabilidad de la información, es decir, es un examen ordenado, planeado y dirigido hacia ciertos objetivos específicos.

Es un examen de estados financieros o cualquier otra información sobre la cual el cliente desee obtener una opinión imparcial e independiente de la razonabilidad de los mismos, es decir el auditor puede efectuar un estudio profundo sobre los estados financieros en su conjunto o sobre algún rubro en particular, sobre algún procedimiento o función que le encomienden.

El objetivo y fin de la auditoría es el de emitir una opinión que normalmente se presenta en forma de un certificado denominado dictamen y resulta ser un paso de gran importancia, ya que casi siempre es el único documento que el cliente y terceras personas observan de su trabajo, esta opinión es la evaluación que hace el auditor sobre si la información que se le presenta es razonable o no, tomando como base las pruebas de los registros de la contabilidad y demás procedimientos de auditoría considerados necesarios en las circunstancias.

Generalmente los auditores en el desarrollo de su trabajo examinan:

- El balance general de un cliente a una o mas fechas.

- El estado de resultados, el estado de cambios en las cuentas de inversión de los accionistas y el estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo por el periodo terminado a la fecha del balance general.

Los usuarios de los estados financieros, como son: inversionistas, acreedores, prestamistas, autoridades, etc., generalmente desean tener una seguridad de que las cifras mostradas en los estados financieros corresponde a la realidad de la entidad y las decisiones que tomen al respecto sean con bases firmes, es por esto que se pide a un Contador independiente que realice el examen de los estados financieros de una compañía.

Es importante aclarar que el trabajo de auditoría se refiere a emitir una opinión sobre estados financieros u otra información derivada de los procesos contables del cliente, hechas por el propio cliente; el auditor no elabora los estados financieros, no origina la información, solo da su opinión sobre ésta, aunque sin embargo, sí puede dar sugerencias para la presentación y elaboración de la información, aunque quienes en última instancia disponen y poseen la responsabilidad sobre ésta son los directores de la compañía.

Un servicio de calidad requiere de un continuo contacto con el cliente durante el año, no solamente mientras una auditoría se encuentra en proceso. Un servicio de calidad requiere también involucrar las habilidades de un especialista en impuestos y de consultoría, para así conjuntamente asesorar y lograr objetivos más amplios y completos.

Cada auditoría se planea y desarrolla bajo la supervisión general del socio encargado; el tamaño, la composición y los niveles de experiencia del equipo deben de ser congruentes con la naturaleza, el tamaño y la complejidad del trabajo. Cada miembro del equipo es asignado solamente a tareas para las que tiene un entrenamiento y experiencia suficientes.

Además del socio encargado, un equipo de auditoría generalmente consiste de un gerente, un encargado y uno o más ayudantes.

El proceso de una auditoría generalmente se desarrolla en cinco etapas como siguen:

1a Etapa.

Se refiere al estudio que hace el Contador con el fin de seleccionar los clientes a aceptar, a retener o a dejar de atender en virtud a las circunstancias prevalecientes, esta etapa es desarrollada por los socios (hablando de un despacho), los cuales tienen contacto con la alta gerencia o dueños de las empresas, con los cuales negocian y determinan los arreglos de una auditoría a saber: el tipo de trabajo a desarrollar, la oportunidad en que se va a elaborar (fecha), los requerimientos del cliente, los honorarios, etc.

2a Etapa.

Es la planeación del trabajo a desarrollar y evaluación de los riesgos: Esta etapa es realizada por el socio, gerente y encargado de la auditoría, aunque para mí sería mejor que se incluyeran también a los ayudantes, los cuales no intervendrían generalmente en forma participativa pero serviría para que todo el equipo se enterara de las circunstancias, objetivos, recursos, etc. con los que se cuenta y se piensa alcanzar. En esta etapa se incluye la realización de procedimientos para identificar y evaluar el riesgo de diferencias materiales en los estados financieros, la identificación y evaluación de los controles que mitigan esos riesgos y el desarrollo de un plan de auditoría que brinde una seguridad razonable de que las diferencias materiales sean detectadas.

3a Etapa.

Corresponde a la realización de las pruebas de auditoría que son desarrolladas en las oficinas del cliente y en el que intervienen diariamente el encargado y los ayudantes, siguiendo las pautas fijadas en la etapa anterior. Durante el desarrollo del trabajo o al término del mismo existen revisiones por parte del gerente y del socio encargado, los cuales sacan puntos pendientes que deberán ser resueltos por el equipo antes de emitir el dictamen correspondiente.

4a Etapa.

Se refiere a la evaluación de los resultados de los procedimientos de auditoría ejecutados, una vez que todos aquellos puntos pendientes han sido aclarados y a la determinación de los cursos de acción apropiados para responder a esos resultados; para la realización de esta etapa se requiere de la participación de todo el equipo de auditoría, aunque el que toma la decisión final es el socio encargado después de escuchar y analizar las circunstancias y características dadas.

5a Etapa.

Esta etapa final comprende la comunicación de los resultados al cliente y otras partes interesadas a través del informe de auditoría, juntas y discusiones e informes sobre cuestiones de control interno.

Esta etapa es de vital importancia en la auditoría ya que este informe al que se le denomina DICTAMEN y el cual estudio más adelante es el único documento que ve el cliente de la auditoría y es por éste que el auditor puede ser juzgado no importando que haya existido un muy buen trabajo en los legajos de auditoría.

Cada fase se basa en las fases anteriores para la recopilación y evaluación de la evidencia de auditoría a efectos de respaldar la opinión sobre los estados financieros.

B) CLASIFICACION

Existen dentro del trabajo de auditoría una gran diversidad de variables y tipos dependiendo de las necesidades de cada cliente.

Las auditorías se pueden clasificar tomando en consideración los siguientes puntos:

- a) El alcance y finalidad del trabajo a desarrollar.
- b) La época o período que abarca.
- c) La persona que la realiza.
- d) La fecha en que son aplicados los procedimientos de auditoría.

a) Tomando como base el alcance y finalidad del trabajo a desarrollar, las auditorías se clasifican en:

- 1.- Auditoría de balance, llamada también de saldos o estados financieros.

- 2.- Auditoría detallada o de movimientos.
- 3.- Auditoría completa o de movimientos y saldos.
- 4.- Auditorías especiales.

La auditoría de balance tiene como finalidad la de emitir una opinión sobre si los saldos finales de los estados financieros de una compañía son correctos, se lleva a cabo mediante pruebas selectivas.

La auditoría detallada o de movimientos: Es aquella en donde se revisan todos los movimientos que se tuvieron en el ejercicio, sin llegar a determinar saldos finales, este tipo de auditoría no es practicada actualmente debido a que es muy tardada y por lo consiguiente muy costosa además de que no determinan saldos finales, lo cual resulta primordial para las personas interesadas en una compañía, tanto internas como externas.

La auditoría completa o de movimientos y saldos, resulta ser una combinación de las dos anteriores en la cual se revisan todos los movimientos que se realizaron, así como también se determinan los saldos finales, esta auditoría tampoco es utilizada en la práctica por los mismos considerandos anteriores.

La auditoría especial es el examen de algún rubro o grupo de cuentas específicas, se desarrolla mediante pruebas selectivas o en forma detallada y generalmente toman el nombre de la cuenta que se revisa (de caja, de inventarios, cuentas por cobrar, etc.).

b) Tomando como base la época o período que abarca, la auditoría se clasifica en:

- 1.-Auditoría continua o permanente
- 2.-Auditoría esporádica o eventual
- 3.-Auditoría periódica

La auditoría continua o permanente es aquella en la que el examen se efectúa ya sea antes de registrarse las operaciones en libros o después, es como su nombre lo indica -permanente- el ejemplo clásico sería la auditoría interna de una cia. en donde se establecen programas y objetivos que se van cumpliendo a todo lo largo del ejercicio.

La auditoría esporádica o eventual es aquella que se efectúa en forma ocasional dentro de la vida de la compañía, dependiendo de las políticas de sus dirigentes.

La auditoría periódica es aquella que se lleva a cabo en períodos de tiempo perfectamente definidos; cada año, cada seis meses, etc.

c) Tomando como base la persona que lleva a cabo la auditoría se clasifica en:

- 1.-Auditoría interna
- 2.-Auditoría externa

La auditoría interna es aquella que es realizada por personal propio de una compañía, este tipo de auditorías es muy importante ya que no solo se limita a expresar una opinión sobre los saldos de los estados financieros si no que profundiza mucho más en todas las áreas, tiende a lograr una mayor eficacia en los procedimientos que se realizan así como también perfeccionar puntos de control interno existentes.

La auditoría externa es aquella que realiza un contador público como profesional independiente en la que expresa de una manera libre una opinión sobre la información que le es presentada, sin influencias de ninguna tipo.

d) Tomando como base la fecha en que son aplicados los procedimientos de auditoría, esta se clasifica en :

- 1.- Auditoría detallada
- 2.- Auditoría preliminar
- 3.- Auditoría final

La auditoría detallada tiene como objetivo efectuar una revisión de los sistemas de control interno y procedimientos de contabilidad establecidos por la compañía para determinar los procedimientos substantivos de auditoría que se van a llevar a cabo en cada rubro a si como su alcance y oportunidad; al término de este trabajo se realiza un memorandum de sugerencias dirigido a la dirección de la empresa con el objeto de que conozca y remedie los procedimientos y controles incompletos, obsoletos o faltantes que puedan producir un error en la elaboración de la información financiera.

La auditoría preliminar es realizada con el fin de ir adelantando trabajo que ya es posible desarrollar antes del cierre del ejercicio con el fin de que no se acumule en demasía el trabajo y se entreguen los informes requeridos por el cliente a tiempo.

La auditoría final es aquella en donde se completa el trabajo ya realizado en la auditoría preliminar en cuanto a alcances especificados y requeridos, analizando practicamente variaciones de importancia dentro de la fecha preliminar y de cierre de ejercicio.

C) NORMAS DE AUDITORIA, CONCEPTO Y CLASIFICACION.

La auditoría como actividad profesional, requiere para su realización de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública, el auditor adquiere responsabilidad no solamente con la persona que contrata sus servicios, sino con diversas personas físicas y morales que utilizan su trabajo para tomar decisiones, como otorgar créditos, declarar dividendos, pagar bonos, firmar contratos, etc.

Es por ésto, que el auditor al prestar sus servicios profesionales, los deberá realizar con un alto nivel de calidad, poniendo todo su empeño y capacidades al recabar, trabajar e interpretar la información presentada ya que la auditoría no es una actividad mecánica si no que requiere de un juicio sólido y maduro para adaptar el examen a las características particulares de cada empresa.

Los principios fundamentales que cada miembro del equipo de auditoría debe mantener son:

1) Integridad y Objetividad: Estos conceptos son básicos para la confianza que los clientes y el público depositan sobre el auditor, y para la que el auditor deposita sobre ellos. No son medibles ni pueden ser precisamente definidos en relación a los distintos tipos de servicios profesionales que se realizan, sin embargo en cada trabajo y en las relaciones con clientes y público es esencial que:

- Ningún miembro del equipo tergiversar hechos deliberadamente.
- Se obtengan conclusiones, se formen opiniones y se hagan recomendaciones imparcialmente, sin importar referencias o consideraciones económicas personales.
- El juicio no esté subordinado a otros. Consecuentemente, no se puede resolver una duda en favor de un cliente, sino solamente si existe un soporte razonable de la posición del cliente.

2) Independencia: La habilidad para actuar con integridad y objetividad es la definición tradicional de la independencia profesional, aunque la independencia en este sentido amplio es esencial en todos los trabajos, es particularmente crítica y sensitiva en trabajos que incluyen informes sobre estados financieros o cualquier otra información de una entidad, o que expresen de cualquier otra manera una opinión o otra forma de aceptación de acuerdo con normas profesionales.

Por esto, es necesario que todos los miembros del equipo de auditoría mantengan una: INDEPENDENCIA DE HECHO, es decir que cada persona debe mantener una actitud mental independiente sobre todos los asuntos relativos al trabajo; esto es, no debe ser partidario ni adversario del cliente sino que debe ser imparcial, y una INDEPENDENCIA DE APARIENCIA en la que ninguno de los miembros del equipo debe tener ningún interés o relación con el cliente o terceras personas que puedan influir sobre nuestra imparcialidad con respecto a ese cliente.

3) Juicio Profesional: La prestación de servicios profesionales y los informes correspondientes requieren de un juicio profesional objetivo, particularmente el del socio del trabajo. El ejercicio del juicio profesional es una responsabilidad seria. Las consecuencias de decisiones profesionales afectan a directores, gerentes, inversores, acreedores y otras entidades o personas que usan y confían en los informes del auditor. Estos usuarios confían en la reputación del auditor para brindar servicios profesionales de calidad; si esta reputación se perdiese en algún momento el auditor no tendría nada, por consiguiente, la existencia del auditor o firma de auditores depende en gran medida de la calidad del juicio profesional de los individuos que desarrollan servicios profesionales e informan sobre ellos.

Aunque la pérdida de reputación es el más severo castigo que una firma pudiese sufrir como resultado de un servicio de baja calidad, los Contadores Públicos son acreedores a sanciones impuestas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Estas sanciones pueden ser la suspensión o cancelación del registro del Contador Público, como se indica en el artículo 57 del reglamento del Código Fiscal de la Federación. La duración de la suspensión dependerá de la falta del Contador pudiendo llegar a ser hasta por tres años. La cancelación del registro se dará en caso de que el Contador Público acumule tres suspensiones o sea declarado culpable por algún delito de carácter fiscal o delito intencional que ameriten pena corporal.

Cabe mencionar aquí que el propósito de la auditoría no es el descubrir fraudes, sino opinar sobre la razonabilidad de las cifras a estudio, por lo que el auditor únicamente será responsable de algún fraude en el caso de haber incumplido con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En virtud de lo anterior, no es posible imponer procedimientos rígidos a desarrollarse en cada empresa como trabajo de auditoría, sin embargo existen fundamentos básicos establecidos en los que el auditor debe guiarse, los cuales son conocidos como "normas de auditoría".

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su libro "normas y procedimientos de auditoría" define las normas de auditoría como "Los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo".

Estas normas pretenden brindar una referencia común a auditores, clientes y terceras personas de:

Las características profesionales y la competencia del auditor, la naturaleza de la auditoría, su objetivo y el significado del informe de auditores.

Las normas de auditoría difieren de los procedimientos de auditoría en que los procedimientos se refieren a las actividades a ser ejecutadas, en tanto que las normas miden la calidad de la ejecución de estas actividades y los objetivos a alcanzar mediante el uso de los procedimientos.

Las normas de auditoría se refieren no solamente a las cualidades profesionales del auditor, sino también al juicio ejercido por él en la realización de la auditoría y en la emisión del informe. Estas normas son generales por naturaleza, mientras que los procedimientos de auditoría son específicos.

Además de la adhesión a las normas de auditoría, existe un número de procedimientos y pruebas que son ampliamente usados por los auditores independientes, sin embargo los procedimientos y pruebas a ser ejecutadas en un trabajo en particular deben ser diseñados y ejecutados considerando las circunstancias específicas de dicho trabajo, como se mencionó anteriormente.

En un medio ambiente en el que la atención del público y el gobierno está enfocada cada vez más a la calidad del trabajo de los auditores, la adhesión a las normas es esencial.

El siguiente cuadro sinoptico corresponde a las normas de auditoría y su clasificación que son aceptadas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos:

N		-Entrenamiento técnico y capacidad profesional
O	* Normas personales	-Cuidado y diligencia profesionales
R		-Independencia
M		
A		
S		
D		-Planeación y supervisión
E	* Normas de ejecución del trabajo	-Estudio y evaluación del control interno
		-Obtención de evidencia suficiente y competente
A		
U		
D		
I		-Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión
T		-El auditor al opinar sobre estados financieros debe observar que:
D		
R		
I		
I		-fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad
A	* Normas de información	-dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes
		-la información presentada en los mismos y en sus notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación

CAPITULO II: CARACTERISTICAS DEL ACTIVO FIJO Y SU DEPRECIACION

A) CONCEPTO: Las propiedades, planta y equipo a las que se les denomina o clasifica como activos fijos son activos tangibles de indole permanente que normalmente no se tienen para la venta. Estos activos son definidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos como: "Bienes tangibles que tienen por objeto a) El uso o usufructo de los mismos en beneficio de la entidad b) La producción de artículos para su venta o para el uso de la propia entidad y c) la prestación de servicios a la entidad, a su clientela o al público en general. La adquisición de estos bienes denota el proposito de utilizarlos y no de venderlos en el curso normal de las operaciones de la entidad".

Los activos de esta clase incluyen : a) Las propiedades que ordinariamente no estan sujetas a depreciación o agotamiento, sino que por el contrario ganan plusvalía con el tiempo tales como el terreno en que esta situada cada planta, b) Las propiedades sujetas a depreciación o amortización tales como los edificios, maquinaria, equipo, mobiliario, mejoras a propiedades arrendadas y c) Las propiedades sujetas a agotamiento, tales como bosques, minas, campos petroliferos, etc. que no se estudiarán en este trabajo dirigido exclusivamente a empresas industriales productoras de bienes y no aquellas dedicadas a la explotación de algún recurso natural agotable.

En lo referente a la depreciación, el mismo Instituto la define como :

"La depreciación es un procedimiento de contabilidad que tiene como fin distribuir de una manera sistemática y razonable el costo de los activos fijos tangibles, menos su valor de desecho (si lo tiene), entre la vida útil estimada de la unidad. Por lo tanto, la depreciación contable es un proceso de distribución y no de valuación".

Sobre esta definición podría hacer las siguientes observaciones.

a) Se busca distribuir el costo del activo durante la vida productiva del mismo, que es teóricamente el período durante el cual genera ingresos, es decir, se busca identificar el costo del activo con el ingreso que genera, apegándose a los principios de contabilidad generalmente aceptados en cuanto a correspondencia en el registro de ingresos y gastos efectuados de una transacción y período determinado.

b) Al reconocer dicho costo en resultados indirectamente se reserva una parte de las ganancias para poder reponer el activo al finalizar su vida útil y continuar con la operación de la empresa, esto debido básicamente a que el cargo a resultados por concepto de depreciación no es una salida de efectivo en el período en que se registra, sino meramente se aparta una cantidad determinada de las utilidades existentes para hacer una especie de ahorro y poder adquirir en el futuro una nueva máquina.

En una economía estable estas aseveraciones tienen su lógica, ya que el valor de la moneda se conserva similar durante el tiempo y únicamente es necesario distribuir en forma adecuada, el costo del capital invertido en los activos fijos de acuerdo a su vida productiva, sin embargo en una economía de alta inflación no es posible limitarse a hacer estos esfuerzos ya que al momento en que el activo existente terminara su periodo productivo, no sería posible reemplazarlo por otro de las mismas características con la sola provisión que fue creada, ya que éste costaría substancialmente más que el anterior ocasionado por el aumento de precios provocado por la inflación; debido a esto es necesario aplicar un concepto llamado revaluación que es aplicado a los activos fijos con el fin de que estén valuados a su valor de mercado, estos ajustes de inflación los analizaré más adelante.

Con excepción de los terrenos, todas las facilidades de producción de una industria son activos desgastables, los cuales se deterioran con el tiempo y uso y están sujetos a desaparecer con la aparición de nuevas técnicas y productos, sin embargo la combinación en cada caso de los factores antes mencionados que pueden variar extremadamente de activo a activo llega siempre al mismo resultado, que es, que el capital invertido en los activos se agota en relación a su vida productiva y por lo tanto, el agotamiento de dicho capital constituye en sí un costo de operación inevitable, no existiendo una utilidad correcta mientras este costo no sea reconocido adecuadamente.

B) PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD APLICABLES.

Los principios de contabilidad son reglas prácticas y de uso generalizado que sirven de base a la formulación de la información financiera, estos principios son promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos por lo que se refiere a este país y deben ser seguidos por todos los contadores públicos no importando la rama o sector en la que presten sus servicios.

Los principios de contabilidad dan una base más firme tanto a los contadores que producen la información contable como a los interesados en la misma, reduciendo la discrepancia de criterios que pueden resultar en diferencias sustanciales al analizar las cifras mostradas en los estados financieros.

Estos principios de contabilidad van adaptándose a las características financieras tan variantes en el país con el objeto de presentar unas cifras más acordes a la realidad de la entidad.

En cuanto a las propiedades, planta y equipo los criterios, guías de acción o principios contables son las siguientes:

Normas para la contabilización

- Las propiedades deben reflejarse en los estados financieros de una empresa cuando los beneficios y riesgos significativos del dominio recaen en la empresa, una excepción a este principio son las propiedades que se tienen bajo arrendamiento que no tienen que capitalizarse.

- La empresa deberá tener usualmente el título legal de propiedad, sin embargo, en muchos casos ese título legal lo tendrán otros, aunque el bien deberá reflejarse como un activo de la empresa, v.g. los activos cuyos títulos de propiedad los tienen otros para garantizar obligaciones de la compañía.

Base del costo:

Actualmente se requiere el uso de la base del costo histórico para la contabilización de las propiedades, este principio contable se complementa con lo indicado en el boletín B-10 del cual hablo más adelante.

El costo histórico para las propiedades es el valor razonable de lo que se entrega salvo en el caso de ciertos canjes.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos menciona que: Cuando las propiedades han sido adquiridas sin costo alguno, o a un costo que es inadecuado para expresar su significado económico, deberá asignarse a esas propiedades un valor determinado por avalúo y registrarse en la contabilidad de la entidad cargándose a la cuenta correspondiente de activo fijo y acreditándose a superávit donado, en el caso de que un bien se haya adquirido como cobro a un deudor de la empresa, el costo que debe asignársele es aquel que hubiere tenido que desembolsarse para adquirirlo en el mercado en la misma fecha que se hubiera recibido el bien, cualquier diferencia generará una utilidad o pérdida.

Cuando se adquiere un grupo de activos por una cantidad global, el costo total debe distribuirse a los activos individuales según los valores razonables relativos.

La cantidad que se registre para las propiedades debe incluir todos los costos que se relacionan directamente con su adquisición, incluso los desembolsos hechos para poner la propiedad en condición utilizable por el comprador. Por consiguiente, el costo de la propiedad debe incluir partidas tales como costos de diseño, cargos por transporte y costos de instalación. Los descuentos por pronto pago deben rebajarse del costo del activo.

En el caso de bienes inmuebles, los costos deben incluir las cantidades necesarias para eliminar los gravámenes existentes, los costos iniciales de reconstrucción y los honorarios legales y de otra clase que se hayan pagado.

Si las mejoras hechas a los inmuebles comprados han de ser demolidas, el costo total de los bienes inmuebles debe incluirse en el valor asignado al terreno, así como también los costos de demolición cuando se incurran, de otro modo las mejoras deben contabilizarse separadamente y eliminarse al ser demolidas.

Cuando se construyen propiedades, el costo debe incluir los honorarios de los arquitectos, los costos de excavación, los pagos a contratistas de construcción, los materiales y la mano de obra directos, los permisos y los seguros de la construcción.

Los costos extraordinarios incurridos durante la construcción como serian los causados por incendio u otra catástrofe natural no deben capitalizarse.

Los costos indirectos incurridos durante la construcción deben capitalizarse sin embargo, cuando las actividades de construcción de una compañía son intermitentes es aceptable no capitalizar los costos indirectos; cuando se capitalicen los costos indirectos en estas circunstancias, solamente deben incluirse aquellos costos que pueden atribuirse directamente al trabajo de construcción; los costos normales del periodo que continuarían si se construyeran o no las instalaciones deben excluirse. Cuando la construcción es una actividad continua deben capitalizarse los costos indirectos completos.

Por lo que respecta a los intereses, de modo conceptual deben capitalizarse durante la construcción, aunque con frecuencia se llevan a gastos. Sin embargo debe estimularse la capitalización, especialmente si las construcciones importantes no son frecuentes o si el llevar a gastos tales costos alteraría de modo significativo los resultados de las operaciones.

La capitalización de intereses puede llevar a veces a cifras en libros que excedan del valor recuperable de la propiedad, en tales casos, el importe a que se lleva el activo debe reducirse a dicho valor.

La capitalización de los intereses es permitida en virtud de que el activo no produce ningún beneficio durante el periodo de construcción e instalación, para cubrir los mismos. Es decir se debe considerar otro principio contable, de obtener una relación mas justa entre los costos y los ingresos.

Los intereses sobre adiciones rutinarias a las propiedades no necesitan capitalizarse puesto que los periodos de construcción son relativamente cortos y poca alteración de las utilidades habría de producirse.

Los intereses deben capitalizarse hasta la fecha en que las instalaciones estan disponibles y listas para su uso. Sin embargo, si hay huelgas, faltas de eficiencia u otros hechos que alarguen el periodo de la construcción mas alla de lo originalmente planeado, no deben capitalizarse los intereses aplicables al periodo excesivo.

Costos incurridos durante el tiempo de propiedad

Los costos incurridos durante el tiempo que se poseen las propiedades incluyen adiciones, mejoras, alteraciones rehabilitaciones, sustituciones o reemplazos, reparaciones, etc., en general tales costos deben capitalizarse cuando de modo apreciable extienden la vida útil, aumentan la capacidad o mejoran la eficiencia o la seguridad de los bienes y deben llevarse a gastos cuando no sea así.

En algunos casos la decisión de capitalizar debe basarse en otros aspectos tales como la cuantía del desembolso, la unidad de propiedad que se utiliza o la duración del período que ha de recibir el beneficio. Si por ejemplo una pieza nueva alargará la vida útil de una máquina, podría aún llevarse a gastos si su costo es pequeño, si la pieza antigua se deprecia como parte de la máquina más bien que separadamente o si la pieza tiene una duración corta en comparación con la vida útil de la máquina.

En ningún caso debe capitalizarse un desembolso si la cantidad resultante en libros para la propiedad excediera del valor recuperable.

Como cuestión práctica, muchas compañías adoptan reglas que especifican el costo mínimo que ha de tener una unidad de propiedades para ser capitalizada. Estas reglas son aceptables siempre que el mínimo sea razonable y que cuando fuese necesario se efectuen excepciones para admitir que dichas reglas son simples costumbres. Si por ejemplo una empresa tiene establecido un mínimo de \$100 Para la capitalización y adquiere una silla en \$99 será apropiado llevar el desembolso a gastos, sin embargo si la compañía compra 1000 sillas de una sola vez el desembolso debe capitalizarse. De modo semejante si la propia compañía arma una máquina con 5 piezas que cuestan \$90 cada una, el costo de las piezas debe capitalizarse.

Determinar que desembolsos deben capitalizarse, así como los aspectos de la depreciación y los retiros, depende con frecuencia de la definición hecha por la compañía de las unidades de las propiedades. Una compañía de transporte, por ejemplo podría considerar un autobús completo como una unidad de propiedades o podría considerar como unidades separadas la carrocería, el chasis o el motor.

Las unidades de las propiedades deben ser tan pequeñas como sea practicable, definirse cuidadosamente y aplicarse de manera uniforme. Deben basarse en las características de la empresa y de las propiedades. Por ejemplo, si la compañía de transporte mencionada anteriormente usualmente reemplaza sus autobuses antes de reemplazar los motores o la carrocería, debe usarse el autobús como unidad de propiedades; si los motores y la carrocería usualmente se reemplazan antes de disponerse del autobús, entonces deben ser unidades de propiedades los tres componentes.

Depreciación

Excepto para los activos que no se desgastan tales como el terreno y las colecciones de arte, todas las propiedades deben depreciarse durante la vida útil del activo según una base racional y sistemática sin tener en cuenta las ganancias de la entidad.

La depreciación debe basarse en el costo del activo reducido por su valor residual estimado. El valor residual debe basarse en los niveles de precios vigentes cuando se adquirió el activo. Estos valores deben revisarse periódicamente y modificarse para tomar en cuenta los cambios en las condiciones. En algunos casos, particularmente si la empresa espera disponer de la propiedad antes del final de su vida física, el valor residual puede ser significativo. Una compañía que alquile automóviles a otros por ejemplo, generalmente dispondrá de los vehículos cuando aún tienen un valor considerable.

Las vidas (o las unidades de producción) que se utilizan para calcular la depreciación deben basarse en estimaciones del periodo (o del volumen de producción) para el que los activos prestarán un beneficio económico a la empresa. Estas vidas pueden ser iguales a las vidas físicas de los activos pero con frecuencia son más cortas.

Las vidas estimadas deben basarse en juicios informados; La experiencia histórica de una compañía o una industria, las estimaciones de los fabricantes, las evaluaciones de ingeniería, etc., deben usarse como pautas para las vidas que han de utilizarse.

En la estimación de las vidas, además del deterioro físico motivado por el transcurso del tiempo y el agotamiento, deben considerarse los siguientes elementos.

1. Obsolescencia - Tanto del activo en sí como del producto (o servicio) para cuya producción se utiliza.
2. Relación con otros activos - si se efectúa una adición o una mejora a un edificio sin que se extienda de modo apreciable la vida del edificio, la adición o la mejora debe depreciarse durante la vida restante del edificio.
3. Planes de la empresa - Cuando una compañía tiene planes para trasladar sus instalaciones en un número específico de años, las instalaciones, incluso cualesquiera adiciones o mejoras durante el período intermedio, deben depreciarse en ese período.
4. Elementos y leyes ambientales - La vida de un camino será ordinariamente más corta en un clima frío que en uno más templado, las leyes de protección ambiental pueden requerir el cierre de una planta en una fecha determinada.
5. Uso que se espera - si una máquina se opera durante tres turnos diarios, normalmente debe depreciarse en un período más corto que si se usara solo en un turno diariamente.
6. Políticas de mantenimiento - Un programa inadecuado de mantenimiento puede acortar la vida estimada de un activo, un buen programa de mantenimiento puede alargar la vida de un activo pero no puede extender su vida económica indefinidamente.
7. Otros factores económicos o legales que imponen límites al uso continuado de la propiedad. Los hechos no predecibles tales como los accidentes, la obsolescencia "repentina" y la legislación o regulación gubernamental incierta futura no deben considerarse.

Las vidas restantes de las propiedades deben revisarse periódicamente y modificarse para tomar en cuenta los cambios en las condiciones. Las modificaciones de las vidas estimadas deben contabilizarse en el período corriente y los períodos futuros, pero no retroactivamente.

Métodos de depreciación

Hay dos tipos básicos de métodos de depreciación que son aceptables - El método directo o en línea recta (que se basa en períodos de tiempo o en el uso) y los métodos de depreciación acelerada (carga decreciente). Un método acelerado (v.g., el del saldo decreciente o el de la suma de los dígitos de años), es deseable si la evidencia indica que la disminución en el valor de la propiedad es mayor en los primeros años de su vida y el costo de mantenimiento aumenta significativamente con el transcurso del tiempo, o ambos. Cuando no existen estas causas es más deseable el método directo o en línea recta. Pueden utilizarse métodos distintos para diferentes activos o grupos de activos.

La depreciación que se base en las unidades de producción o en las horas de uso no debe utilizarse cuando es difícil pronosticar las unidades o las horas o si es grande el riesgo de obsolescencia. Cuando se usa esta forma de depreciación, debe darse consideración a la obsolescencia y a los períodos de inactividad, tales como cierres para reparación y mantenimiento, vacaciones y huelgas, hasta el grado en que tales hechos puedan razonablemente predecirse.

No debe proveerse depreciación en los períodos de inactividad. Sin embargo, cuando ocurran accidentes, huelgas prolongadas y otros hechos que no pueden pronosticarse y que producen un período prolongado de inactividad, la depreciación debe proveerse durante el período de cierre basándose en una cuidadosa evaluación de los hechos y circunstancias.

En teoría, la forma más apropiada de calcular la depreciación es dividir cada partida de las propiedades en sus componentes de reemplazo y depreciar cada componente según su vida estimada. Sin embargo, tal enfoque no es práctico o no merece la pena en la mayoría de los casos, aunque cuando los componentes de reemplazo son de importancia en cuanto a su costo y tienen vidas más cortas que la unidad básica, si es preferible proveer la depreciación por componente.

La depreciación debe comenzar cuando la propiedad está disponible y lista para su uso. Si una instalación se construye por etapas, la depreciación de la parte del activo que corresponde a cada etapa debe comenzar cuando este listo para su uso. Para un edificio de nueva construcción que se da en arrendamiento, la depreciación sobre los componentes completados debe comenzar cuando están listos para ser ocupados. A medida que se completan componentes adicionales y están listos para usarse, la depreciación debe comenzar sobre esos costos adicionales, bien que los componentes hayan sido ocupados o no mediante arrendamiento.

Debido a su corta vida y, con frecuencia, su bajo costo y su gran número, es difícil llevar cuenta individualmente y depreciar partidas tales como herramientas, dados o troqueles, plantillas, utensilios, mantelería, etc.

Para estas partidas pueden utilizarse diversas técnicas contables, como las siguientes:

1. Llevar las partidas a gastos al comprarlas - este método es apropiado únicamente cuando los costos totales son relativamente pequeños o las vidas relativamente cortas.
2. Cargar las compras de herramientas en una cuenta de activo especial sin mantener registros individuales. Periódicamente por lo menos una vez al año, al fin del ejercicio realizar un inventario físico de las herramientas ajustando el saldo de esta cuenta, cargando la diferencia de libros contra físico a la cuenta de costo o gasto.
3. Amortizarlas en un período relativamente corto - Este enfoque debe seguirse generalmente cuando las partidas tienen una vida corta, pueden desaparecer o se utilizan para producir un número de productos.
4. Capitalizar un juego completo normal, no depreciar o sólo depreciar parcialmente las partidas capitalizadas y llevar a gastos todos los reemplazos - Este método es apropiado para las partidas sujetas a roturas o desaparición.

Las piezas de repuesto, especialmente las partidas importantes de reemplazo tales como los motores, deben capitalizarse e incluirse en las propiedades. Sin embargo, si su costo en total no es significativo pueden clasificarse, aunque esto es menos preferible, como gastos pagados por adelantado o con los inventarios de suministros para mantenimiento.

Cuando se instalen, las piezas de repuesto deben depreciarse en el más corto tiempo entre su vida estimada o la vida restante del equipo conexo si las piezas que se reemplazan se deprecian separadamente; de lo contrario deben llevarse a gastos.

Las piezas de repuesto que no se tengan en uso deben depreciarse durante la vida restante del equipo conexo cuando las piezas se tienen principalmente para una emergencia o cuando los riesgos de obsolescencia sean de significación.

Arrendamientos y mejoras.

Los arrendamientos y las mejoras a propiedades arrendadas deben amortizarse durante el término restante del arrendamiento o la vida de la propiedad, lo que fuere más corto.

En caso de que en el arrendamiento se pretenda comprar el bien al final del contrato pagando ya una cantidad mínima; deberá registrarse en el balance general el bien (activo) y la obligación de pagarlo (pasivo).

El monto de esta transacción lo determina el Instituto Mexicano de Contadores Públicos tomando como base el importe total de las rentas a pagar excluyendo la partes de las rentas que represente costos de servicio, impuestos sobre arrendamientos y otros costos de operación en caso de que los hubiese y deduciendo también el interes supuesto por el financiamiento de la operación a plazos. En el balance general se presentará el activo dentro del grupo de activo fijo en un renglón por separado. El pasivo se presentará normalmente separando la porción circulante de la porción a largo plazo.

El costo y la depreciación acumulada aplicables a las propiedades vendidas, canjeadas, destruidas, abandonadas o retiradas en cualquier otra forma deben eliminarse de las cuentas y contabilizarse una ganancia o una pérdida en la disposición.

Activos totalmente depreciados.

Como el costo bruto de las propiedades que se muestra en el balance general se supone que incluye todas las propiedades que están en servicio, el costo de los activos totalmente depreciados que continúan en servicio y la depreciación acumulada conexas ordinariamente no deben eliminarse de los libros.

Sin embargo, si los retiros no se registran porque no se mantienen registros detallados de las propiedades, como sucede generalmente con las herramientas pequeñas, dados o troqueles y partidas semejantes, o por otras razones, es aconsejable eliminar de los libros el costo de los activos totalmente depreciados y la depreciación conexas más bien que dejar los importes brutos que aumenten indefinidamente.

Los importes de los activos totalmente depreciados no necesitan exponerse, si se hacen tales exposiciones, no debe darse a entender que la depreciación anterior ha sido excesiva cuando, como sucede con frecuencia, la utilidad de los activos totalmente depreciados puede ser mínima.

El Boletín B-10 "Reconocimientos de los efectos
de la inflación en la información financiera"

Este boletín emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, obliga a reconocer como parte de los estados financieros y la contabilidad de las empresas, los efectos de la inflación y establece los criterios para la actualización.

A este boletín antecede el boletín B-7 el cual fue concebido como parte original de un "proceso evolutivo y experimental", en ese boletín se reconocían los efectos inflacionarios pero únicamente en las notas a los estados financieros y nunca en el cuerpo de los estados financieros básicos.

Después de muchas investigaciones, consultas y discusiones por parte de la comisión de principios de contabilidad, el 10 de junio de 1983 fue promulgado el "Boletín B-10" para entrar en forma opcional a partir de esa fecha y en forma obligatoria a partir de los ejercicios terminados el 31 de diciembre de 1984. En esta versión original, las partidas del balance sujetas a ser actualizadas, se expresaban a pesos de poder adquisitivo de cierre y las del estado de resultados a pesos de poder adquisitivo del promedio del año.

Las partidas a actualizar eran el inventario y el costo de ventas, las propiedades, planta y equipo, la depreciación acumulada y la depreciación del período y el capital contable; además había que determinar: 1) El resultado por tenencia de activos no monetarios, que de ser deudor era aplicado: parte al efecto favorable (hasta eliminarlo) del resultado monetario en el estado de resultados y el excedente al capital contable, en caso de ser acreedor se aplicaba completamente al capital. 2) El costo integral de financiamiento que en épocas de inflación, además de los intereses incluye: el efecto por posición monetaria (REPOMO) y las fluctuaciones cambiarias. Por lo que se refiere al repomo, si durante el período se producía un efecto monetario positivo que excediera la suma algebraica de naturaleza deudora de los intereses, resultado cambiario y el déficit por retención de activos no monetarios, el remanente no obstante constituir un resultado se llevaba directamente al patrimonio.

El 15 de octubre de 1985 fue promulgado el "Primer documento de adecuaciones al Boletín B-10" en el cual se modificaron algunas de las normas contenidas en la versión original de dicho boletín. Este primer documento de adecuaciones fue obligatorio para los estados financieros que concluyeron a partir del 31 de diciembre de 1985.

Las partidas a actualizarse incluían:

En el balance: Todas las partidas no monetarias, incluyendo como tales a las integrantes del capital contable.

En el estado de resultados: Los costos o gastos asociados con los activos no monetarios, y en su caso, los ingresos asociados con pasivos no monetarios.

Con este documento se estableció que el resultado por tenencia de activos no monetarios se llevaría al capital contable independientemente de su naturaleza. El efecto monetario se llevará íntegramente a resultados en caso de ser desfavorable (deudor), pero en el caso de ser acreedor se llevará a resultados hasta por un importe igual al del costo financiero neto (deudor) formado por los intereses y las fluctuaciones cambiarias, el excedente era llevado al capital contable.

En noviembre de 1987 se emitió el "Segundo documento de adecuaciones al Boletín B-10", en el que se emiten con carácter de norma los criterios establecidos en la circular 26 existente. Este segundo documento fue obligatorio a partir de enero de 1988.

Las principales modificaciones en el proceso de actualización que señala este documento fueron que:

El efecto monetario se llevará íntegramente al estado de resultados, no importando que el efecto favorable de éste sea superior a la suma de los intereses y las fluctuaciones cambiarias.

Se indicó también que para propiciar una mejor comparabilidad de los estados financieros con los años anteriores, deberían actualizarse estos últimos por medio de índices a pesos de poder adquisitivo de la fecha de los últimos estados financieros. Esta reexpresión se haría únicamente para fines de presentación y no implicaría modificación alguna en los registros contables.

Para lograr esta mejor comparabilidad se determinó que había que revelar en notas en los estados financieros :

El incremento en el Índice Nacional de Precios al Consumidor asociado a cada fecha de los balances generales y a cada período de los estados de resultados.

Revelar al menos los siguientes rubros a pesos de poder adquisitivo de la fecha de los estados financieros del último ejercicio que se está informando:

-A pesos promedios: Ventas Netas

Utilidad de Operación

Utilidad (Pérdida) neta

-A pesos de cierre: Activos Totales
Capital Contable

Finalmente se ha emitido hasta la fecha un "Tercer documento de adecuaciones al Boletín B-10", el cual busca expresar todos los estados financieros en pesos de un mismo poder adquisitivo. Este documento será obligatorio para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 1990. Con este tercer documento de adecuaciones se quiere lograr una mejor comparabilidad de los estados financieros con el fin de que los análisis que se realizan entre estos sean hechos considerando pesos de un mismo poder adquisitivo.

A este respecto la comisión de principios de contabilidad considera que un estado que cubre los resultados ocurridos a lo largo de un período determinado, no debe expresarse en las monedas de poder adquisitivo variable en que se reflejaron a través de ese período, ya que su combinación en ese estado representa necesariamente un híbrido; acumular en un estado cifras de diferente poder adquisitivo es darle heterogeneidad a su significación, es decir, distorcionarla. El proceso de reexpresar en moneda de capacidad adquisitiva homogénea debe llegar a abarcar todos los estados financieros básicos, independientemente de que se refieran a la posición y estructura financiera, a los resultados de la actuación gerencial e influencia del entorno, a las modificaciones del entorno, a las modificaciones en su patrimonio o a los cambios en la propia posición y estructura financiera en términos de efectivo.

Todos ellos integran un conjunto informativo, afectado por el mismo fenómeno, que ha sido necesario reconocer dentro del cuerpo de la información financiera.

Esto implica que todas y cada una de las partidas que integran los estados financieros deben reexpresarse a pesos de poder adquisitivo de cierre del último ejercicio.

Los métodos permitidos para la actualización de los estados financieros son: El método de "Ajuste por cambios en el índice general de precios" y el método de "Costos específicos."

El primer método implica la actualización del costo histórico de una partida en función del poder adquisitivo actual del peso. El segundo implica la determinación del costo actual de reposición de la partida.

No deberán mezclarse los dos métodos dentro del mismo rubro de los estados financieros, pero podrán utilizarse diferentes métodos para distintos rubros. También deberán aplicarse los dos métodos en forma congruente dentro de un grupo de empresas que se consolidan.

En el caso de empresas que cotizan en la bolsa de valores, la Comisión Nacional de Valores ha autorizado únicamente el uso del método de "Costos Específicos", por lo que para la actualización de las propiedades, planta y equipo requiere de la realización de un avalúo practicado por un perito valuador independiente debidamente registrado.

Igualmente la Ley General de Sociedades Mercantiles señala que, únicamente podrá capitalizarse el superavit por revaluación de activos fijos cuando éste se base en avalúos practicados por valuadores independientes oficialmente reconocidos.

Estos avalúos deberán incluir por lo menos los siguientes datos:

- Valor de reposición nuevo (VRN)
- Valor neto de reposición (VNR)
- Vida útil remanente (VUR)
- Depreciación anual (DA)

Ademas todos los datos deben ser tratados en forma congruente con las políticas de capitalización y las partidas que se incorporan para determinar el monto del avalúo.

Cualquiera que sea el método que se utilice, el registro de la revaluación debe ser igual, ya que los datos basicos son los valores reexpresados de los activos y de su depreciación acumulada; representando la diferencia contra los valores históricos o los previamente actualizados, el superávit a registrar; sin embargo a fin de determinar con exactitud dicho superávit es conveniente calcular primero la depreciación del ejercicio que debe cargarse a resultados.

En esta época de inflación por la que el país ha pasado y está pasando actualmente, el mantener y depreciar activos sobre la base de costo histórico traería los siguientes problemas:

1- La cifra mostrada en el balance general como activo fijo no representaría correctamente el valor actual de los activos, sino que serían cifras sin sentido que no servirían para realizar un análisis de la situación financiera que guarda una empresa a una fecha determinada.

2- La distribución del costo del capital invertido en activos fijos a los resultados de cada ejercicio en base a su vida productiva sería incompleta, ya que se consideran monedas de valor constante.

3- Los precios de venta están sujetos a la inflación y a la presión del mercado que sería a la alza por lo que el cargo por depreciación sobre la base del costo histórico no se identificaría adecuadamente con el ingreso originado, ya que estaría calculado en una moneda de distinto poder adquisitivo.

4- La segregación de utilidades vía depreciación sería insuficiente para poder reponer el activo fijo, ya que su costo de reposición al verse afectado por la inflación sería muy superior al costo histórico.

C) CLASIFICACION Y PRESENTACION EN EL BALANCE GENERAL.

Cuando se presenta un balance general clasificado, las propiedades deben mostrarse como no corrientes, la integración de las propiedades y equipo puede presentarse en el balance general o en nota por separado.

El título "Activo fijo" no se considera ya preferible, más bien debe usarse "Propiedades, planta y equipo" o un título semejante.

Los títulos de las sub-clasificaciones deben ser tan descriptivos como sea posible, por ejemplo, las instalaciones de un mayorista deben describirse como "Almacenes" más bien que como edificios y una aerolínea debe usar "Aviones" más bien que equipo.

La depreciación debe mostrarse como una deducción de las propiedades y titularse "Provisión acumulada para" o "Depreciación acumulada" en vez de usar el término menos deseable "Reservas".

Las propiedades generalmente se clasifican como se indica a continuación:

- 1ro. Terreno: que incluye, mejoras a terrenos, pavimentación, alcantarillado, jardines, etc.
- 2do. Edificios - construcciones utilizadas para la fabricación, almacenaje, oficinas, tiendas, etc.
- 3ro. Maquinaria y equipo - partidas estacionarias ó movibles, tales como máquinas, transportadores, máquinas de oficina y equipo de transporte.
- 4to. Mobiliario y enseres - escritorios, sillas, mostradores de exhibición, etc.
- 5to. Otras clases - herramientas y dados o troqueles, plantillas, envases utilizables de nuevo, loza y servicio de mesa, etc.
- 6to. Construcciones en proceso.

Para lograr una revelación suficiente de los saldos y características de las propiedades, planta y equipo, deberán realizarse las siguientes exposiciones en los estados financieros o en sus notas adjuntas:

1.- La base de los importes con que se llevan las propiedades - generalmente el costo revaluado menos la depreciación acumulada.

2.- El costo de las principales clases de propiedades por su naturaleza o función y la depreciación acumulada, bien en total o por las clasificaciones mas importantes.

3.- El gasto de depreciación del período y una descripción del metodo utilizado y preferiblemente, las vidas usadas para cada clasificación de propiedades.

4.- Si el título legal de propiedad no lo tiene la empresa, una indicación en ese sentido.

5.- Las políticas contables acerca de los gastos indirectos de la construcción, los intereses durante la construcción y otros costos relacionados con la posesión y el importe de los intereses capitalizados.

6.- Gravámenes y prendas, aunque este requisito se cumple en la mayoría de los casos mediante la descripción de la deuda correspondiente ("Pagaré hipotecarios", "obligaciones", etc.), es apropiado en algunas circunstancias indicar los activos específicos (y su valor en libros) dados en prenda o sujetos a gravamen.

7.- Instalaciones inactivas y las propiedades que se tienen para la venta o desarrollo.

8.- Compromisos

9.- Cambios en los métodos de depreciación, vidas, etc. y los efectos de los mismos.

CAPITULO III .- PLANEACION DE LA AUDITORIA.

A .- PLANEACION

La primera norma relativa a la ejecución del trabajo, de las normas y procedimientos de auditoria emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos es como se indica en el capitulo I: la planeación y supervisión del trabajo, la cual indica que el trabajo de auditoria debe ser planeado adecuadamente y, si se usan ayudantes estos deben ser supervisados en forma apropiada.

Planear la auditoria es estudiar y analizar la empresa de la cual se va a opinar sobre sus estados financieros y decidir, previamente cuales son los procedimientos de auditoria que se van a emplear, cual es la extensión que va a darse a esas pruebas, en que oportunidad se van a aplicar y cuales son los papeles de trabajo en que van a registrarse los resultados; forma parte también de la planeación, el decidir que personal y de que experiencia deberá asignarse.

Durante el planeamiento de la auditoria, obtenemos la evidencia inicial de auditoria a efectos de evaluar el riesgo de diferencias materiales en los estados financieros. Luego, diseñamos un plan de auditoria para obtener seguridad razonable de detectar diferencias materiales.

Para que el planeamiento de una auditoría y la evaluación del riesgo sea eficaz y eficiente, debemos concentrar nuestros mayores esfuerzos en las áreas de alto riesgo - partidas de los estados financieros con mayores posibilidades de presentar diferencias materiales. Bajo este enfoque, obtenemos la información necesaria para evaluar el riesgo de diferencias materiales, y seleccionamos los procedimientos de auditoría para evaluar este riesgo. El equipo de auditoría se concentra inicialmente en información clasificada, general, confidencial, que defina las circunstancias de la situación. Sólo se obtiene información adicional sobre riesgos y controles cuando la información inicial no brinda evidencia suficiente para evaluar el riesgo y establecer el alcance de la auditoría. El orden de esta información va desde lo general hacia lo específico.

Este enfoque comienza con un reconocimiento explícito de varios objetivos generales. Esto genera dos niveles de evaluación del riesgo: general y específico. La información del riesgo general podría indicar condiciones que tengan un efecto global (es decir, que afecten a todos o varios de los componentes de los estados financieros). La información del riesgo específico afecta cuentas individuales de los estados financieros. En base a las evaluaciones de los riesgos generales y específicos, el equipo de auditoría diseña un plan de trabajo que brindará una seguridad razonable de detectar diferencias materiales y reducirá así el riesgo de no detección a un nivel considerado aceptable para emitir una opinión.

La evaluación de los riesgos generales comprende la obtención y evaluación de información sobre el cliente, tales como su industria, gestión financiera, productos, "marketing", entorno legal, ambiente general de control y sistemas contables. También incluye la identificación de las expectativas del cliente y un juicio preliminar sobre materialidad. La evaluación de estos aspectos brinda al equipo de auditoría una orientación inicial sobre la posibilidad de diferencias materiales en los estados financieros, así como una indicación de aquellos factores que podrían afectar el negocio en marcha de la entidad.

Esta evaluación tiene un efecto muy importante sobre el enfoque de auditoría planeado, permite establecer pautas generales para el planeamiento de la auditoría y la evaluación del riesgo a nivel de cuentas.

Por ejemplo, si los riesgos generales no son significativos y el ambiente general de control es considerado fuerte, el alcance del trabajo sobre riesgos y controles a nivel de cuentas puede normalmente reducirse. Por el contrario, un alto riesgo global o un débil ambiente general de control debieran llevar al equipo de auditoría a incrementar el alcance del trabajo a nivel de cuentas.

Después de evaluar los riesgos generales, el equipo de auditoría procede a evaluar los riesgos y controles específicos aplicables a cuentas significativas de los estados financieros.

El mismo incluye el análisis de los riesgos y controles generales identificados anteriormente que aumentan o reducen la posibilidad de diferencias materiales, la identificación de otros indicadores de riesgo específico por cuenta y la consideración de controles que mitiguen la posibilidad de ocurrencia de diferencias materiales no detectadas.

El grado de riesgo de auditoría a nivel de cuenta, tanto general como específico, se ve frecuentemente afectado por cambios en factores claves de un período a otro. Estos cambios incluyen variaciones en el entorno del negocio, el ambiente de control, y tendencias y relaciones en los estados financieros. Mientras ciertos factores claves impactarán la evaluación del riesgo por parte del equipo de auditoría independientemente de que exista un cambio o no, los mismos pueden ser particularmente críticos en caso de que sí se haya producido un cambio. Por ejemplo, en un entorno competitivo, el lanzamiento de un nuevo producto por un competidor podría incrementar el riesgo de obsolescencia de inventarios. Otros factores claves sirven generalmente sólo como antecedentes, pero pueden crear un posible riesgo en el caso de un cambio significativo. Por ejemplo, la rotación de personal de contaduría podría incrementar el riesgo de diferencias materiales en los estados financieros. Por lo tanto, se debe hacer hincapié en la identificación de cambios en los factores claves y la evaluación de su efecto en el alcance de la auditoría.

Plan de auditoría.

Después de la evaluación de los riesgos generales y específicos y de los controles relacionados, el equipo de auditoría selecciona los procedimientos de auditoría que responden al riesgo de diferencias materiales no detectadas, y que más eficaz y eficientemente reducen el riesgo a un nivel aceptablemente bajo para permitir una opinión. Existen dos clases generales de procedimientos de auditoría:

- o Pruebas substantivas. Procedimientos realizados para detectar diferencias materiales en los saldos de los estados financieros.
- o Pruebas de los controles. Procedimientos realizados para determinar si las técnicas de control que reducen el riesgo de diferencias materiales han operado eficazmente durante el periodo de auditoría.

En muchas situaciones, podría ser necesaria una combinación de procedimientos para brindar seguridad razonable de detectar diferencias materiales. Cuando las pruebas de los controles y substantivas son igualmente eficaces, el equipo de auditoría selecciona los procedimientos en base a la eficiencia relativa de las alternativas. Generalmente, el enfoque de auditoría más eficaz y eficiente consistirá en una combinación de pruebas de los controles y substantivas.

Conceptos inherentes al planeamiento de la auditoría:

Los siguientes conceptos son inherentes a la fase de planeamiento de la auditoría y evaluación del riesgo:

- 1- Objetivos generales de una auditoría.
- 2- Riesgo de auditoría.
- 3- Materialidad
- 4- Consideración de la estructura de control interno.
- 5- Impacto de un ambiente de Procesamiento Electronico de Datos.

1- Objetivos generales de una auditoría.

El objetivo principal de una auditoría es el de expresar una opinión sobre si los estados financieros se encuentran razonablemente presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Otros objetivos adicionales en una auditoría son:

- a) Eficiencia.
- b) Valor para el cliente.

Cada uno de estos objetivos son aplicables a todos los trabajos de auditoría, aunque el énfasis relativo variará de trabajo en trabajo dependiendo del ambiente de negocios.

Eficiencia

El equipo de auditoría debe seleccionar los procedimientos de auditoría que respondan mas eficientemente a los objetivos generales discutidos anteriormente. La ejecución de una auditoría eficiente implica:

- o La realización de la evaluación del riesgo y planeamiento al principio del trabajo con adecuada participación del socio y el gerente.
- o La selección de una combinación de procedimientos de auditoría, basados en dicha evaluación del riesgo, que reducirán eficientemente el riesgo de diferencias materiales no detectadas a un nivel aceptable.
- o La asignación del trabajo a personas adecuadamente entrenadas y supervisadas, con experiencia y niveles de conocimiento apropiados.

Valor para el cliente.

El brindar un valor adicional como parte integral de los servicios de auditoría y el comunicar eficazmente dicha información a la alta gerencia, directores, etc. son factores claves para crear y mantener una sólida relación con el cliente. Un planeamiento eficaz para brindar mayor valor incluye la identificación de los valores que son importantes para el cliente, y la identificación y comunicación de la información obtenida durante la auditoría y que se relaciona con dichos valores.

El entendimiento del negocio del cliente y de la industria permite al equipo de auditoría obtener, como parte integral del trabajo, información del negocio, financiera y económica que responde a los valores identificados. Sin embargo, en algunas situaciones, el equipo de auditoría puede decidir obtener información adicional que responda a ciertos valores que no son normalmente contemplados.

El equipo de auditoría toma esta decisión en función de las particulares circunstancias y expectativas del cliente.

2- Riesgo de auditoría.

El trabajo de auditoría es un negocio riesgoso. Cada vez que se emite una opinión sin salvedades, existe un riesgo de que el equipo de auditoría (y, en particular, la persona que firma) haya alcanzado una conclusión errónea; es decir que, en realidad, los estados financieros contengan diferencias materiales o el informe sea incorrecto.

El concepto de riesgo de auditoría consiste en una combinación de riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

El riesgo inherente es la susceptibilidad de un saldo de cuenta o de una clase de transacciones a diferencias materiales, independientemente que las técnicas de control interno relacionadas estén operando o no.

Este riesgo es mayor para algunas cuentas que para otras; por ejemplo, los cálculos complejos tienen más posibilidades de estar equivocados que los cálculos simples, el dinero en caja es generalmente más susceptible de robo que los activos fijos, y las cuentas basadas en estimaciones contables implican un mayor riesgo que aquellas basadas en información objetiva. El riesgo inherente se analiza a través de la identificación de riesgos generales y riesgos específicos.

El riesgo de control es el riesgo de que se produzcan diferencias materiales que no serán prevenidas o detectadas y corregidas a tiempo por la estructura de control interno del cliente. Siempre existe debido a las limitaciones existentes en cualquier estructura de control interno. Este riesgo se considera en el análisis del ambiente general de control, del sistema contable y de las técnicas de control.

El riesgo de detección es aquel en el que los procedimientos de auditoría aplicados no detecten una diferencia material. Este depende de la eficacia de las pruebas seleccionadas y diseñadas por el equipo de auditoría, y de su aplicación en la práctica. Siempre existe algún riesgo de detección debido a la naturaleza de pruebas y muestreos de una auditoría. Este se considera en el proceso de identificación de un plan de auditoría eficaz y eficiente.

El grado de riesgo de auditoría que un equipo de auditoría está dispuesto a aceptar requiere un juicio profesional.

El equipo de auditoría considera el riesgo inherente junto con una evaluación del riesgo de control al planear la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a ser aplicados y al evaluar subsecuentemente los resultados de la auditoría.

Si los riesgos inherentes y de control disminuyen, el alcance de los procedimientos de auditoría necesarios para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable puede reducirse.

3- Materialidad.

El concepto de materialidad reconoce que algunos aspectos son más importantes que otros para la razonable presentación de los estados financieros. En los Estados Unidos de Norte America, el Pronunciamiento de Conceptos de Contabilidad Financiera No. 2, "Características Cualitativas de la Información Contable", emitido por la Junta de Normas de Contabilidad ("Financial Accounting Standards Board") define materialidad como "la magnitud de una omisión o diferencia en la información contable que, a la luz de las circunstancias del entorno, hacen probable que el juicio de una persona razonable que confie en dicha información pueda cambiar o verse influenciado por la omisión o diferencia".

La materialidad debe considerarse conjuntamente con el riesgo de auditoría en: (a) la planificación de la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría a ser aplicados, y (b) la evaluación de si los estados financieros tomados en conjunto están presentados razonablemente de acuerdo con principios contables generalmente aceptados. La consideración de la materialidad es un tema de juicio profesional hecho a la luz de las circunstancias que rodean el problema y necesariamente incluye consideraciones cuantitativas y cualitativas.

o Las consideraciones cuantitativas abarcan las expectativas del usuario con respecto a ciertos elementos generales de los estados financieros, tales como el resultado por operaciones corrientes, la ganancia neta y la participación de los accionistas.

El equipo de auditoría debe planear la auditoría para brindar seguridad razonable de detectar errores o irregularidades que sean suficientemente importantes, individualmente o en conjunto, como para tener un efecto cuantitativo material sobre los estados financieros tomados en su conjunto.

o Las consideraciones cualitativas son factores subjetivos que a menudo incluyen elementos específicos de los estados financieros (por ejemplo, cláusulas de cumplimiento de préstamos que especifican niveles de ganancia, capital de trabajo, etc.). Durante la planificación de la auditoría, el equipo de auditoría debe considerar los riesgos adicionales que pueden resultar de ciertos factores cualitativos.

Al evaluar la materialidad de los ajustes de auditoría propuestos luego de finalizar la auditoría, el juicio del equipo de auditoría toma en consideración tanto factores cualitativos como cuantitativos.

Por ejemplo, consideraciones cualitativas pueden llevar al equipo de auditoría a decidir que errores o irregularidades cuantitativamente inmatrimales pueden ser materiales por otras razones. Ejemplos de factores cualitativos a considerar incluyen la tenencia de los resultados, el impacto del cumplimiento de cláusulas de préstamos, si la compañía cotiza sus acciones al público o no, etc.

Al planear la auditoría, el equipo de auditoría debe considerar un juicio preliminar de materialidad a fin de planificar la auditoría para obtener suficiente evidencia que permita hacer una evaluación razonable de los estados financieros al finalizar la auditoría. Debido a que el equipo de auditoría no siempre puede anticipar todos los factores que en definitiva influenciarán esa evaluación, la consideración de materialidad durante la evaluación de los resultados de la auditoría puede diferir de dicho juicio preliminar.

4- Consideración de la estructura de control interno.

El objetivo principal del estudio y evaluación de la estructura de control interno es determinar la eficacia de ésta en la prevención o en la detección y corrección de diferencias materiales en los estados financieros. Esta evaluación servirá como base para determinar su confiabilidad y la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar.

Elementos de la estructura de control interno.

La estructura de control interno de una entidad incluye tres componentes:

o El ambiente general de control.

La gerencia define el ambiente general que establece las actitudes de toda la organización, desarrolla las políticas y procedimientos para un control continuo y eficaz de las operaciones de la entidad.

El ambiente general de control establece el marco de referencia para el funcionamiento apropiado del sistema contable y de las técnicas específicas de control.

Si bien es posible que ciertas técnicas específicas de control funcionen en una compañía que tiene un ambiente general de control pobre, es improbable que dichas técnicas de control sean eficaces a lo largo de todo el período auditado.

o El sistema contable.

El sistema contable, ya sea manual, electrónico o una combinación de ambos, consiste en los procedimientos y documentos establecidos para identificar, reunir, clasificar, analizar, registrar e informar las transacciones de una entidad y para mantener control sobre los activos relacionados. La eficacia de un sistema contable depende de su habilidad para registrar e informar todas las transacciones válidas por los importes correctos y en los períodos contables en los cuales se realizaron.

o Técnicas de control.

Las técnicas de control (también llamadas "controles internos" o "controles") son aquellas técnicas detalladas usadas por la entidad para atenuar los riesgos de diferencias en una o más cuentas de los estados financieros. Las mismas pueden ser controles manuales o a través de un proceso electrónico de datos (PED).

Grado de confianza en la estructura de control interno

Un equipo de auditoría no puede confiar completamente en el sistema de control interno y no realizar pruebas substantivas.

Los elementos de la estructura de control interno tienen limitaciones; la gerencia normalmente los establece y mantiene para brindar certeza razonable, pero no absoluta, de que las diferencias serán prevenidas o detectadas y corregidas considerando la relación de costos y beneficios. Aunque exista un sistema de control interno fuerte, puede haber diferencias no detectadas debido a una variedad de causas: falta de entendimiento, errores de juicio, falta de cuidado, fraude de la gerencia y colusión de empleados. Por ello, el equipo de auditoría confía normalmente tanto en la estructura de control interno como en los resultados de las pruebas substantivas como bases para una opinión sobre los estados financieros.

Por lo contrario, existen solamente pocas auditorías en las cuales el equipo de trabajo no confía en algunos aspectos de la estructura de control interno con el propósito de determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, si bien el equipo de auditoría puede elegir no confiar en técnicas de control, podría confiar en el ambiente general de control para limitar el alcance del trabajo substantivo o para ejecutar porciones del trabajo a fecha preliminar.

Por lo tanto, afirmaciones en los papeles de trabajo sobre que el equipo de auditoría no confía en la estructura de control interno sólo son válidas cuando se apliquen procedimientos sustantivos al cierre del ejercicio y dichos procedimientos abarquen todos o la mayoría de los saldos de los estados financieros auditados.

Los enfoques más comunes en la revisión del sistema de control interno, implican el uso de un cuestionario, la preparación de un memorandum o a través de diagramas que especifican un flujo de transacciones, o una combinación de estas.

5- Impacto de un ambiente de Procesamiento Electrónico de Datos (PED).

Los controles y procedimientos de PED son una parte integral de cada elemento de la estructura de control interno y, por lo tanto, deberían estar sujetos a los mismos requerimientos de revisión mencionados anteriormente. El impacto de PED en cada uno de estos elementos es el siguiente:

a El ambiente general de control.

Los controles generales de PED constituyen el ambiente de control de PED y son aplicables a todos los sistemas de aplicación y actividades de PED. Como ejemplos se tienen los controles sobre el acceso a sistemas en línea y controles sobre cambios a sistemas de aplicación y programas.

Los controles generales de PED son importantes para asegurar que los controles de aplicación de PED operan de una manera conocida y consistente, de acuerdo con las intenciones de la gerencia, durante el periodo cubierto por la auditoría.

El sistema contable.

El procesamiento por computadora es un método común y cada vez más usado en el procesamiento de información contable. El procesamiento por computadora permite a la entidad procesar un amplio volumen de transacciones con rapidez y exactitud. También facilita el resumen y presentación de esta información para respaldar el control de la gerencia sobre las operaciones, el proceso gerencial de toma de decisiones y los informes externos.

o Técnicas de control.

Las técnicas de control pueden incluir controles manuales o controles programados de PED aplicables al procesamiento de transacciones en un sistema de aplicación específico. Ejemplos de estos controles incluyen la validación de los totales de un listado de mayor general, e informes de excepciones.

B.- PROGRAMA DE AUDITORIA.

De acuerdo con lo establecido por la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el programa de auditoría es: "Un enunciado lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar."

En ocasiones se agrega a esto, algunas explicaciones o detalles de información complementaria, tendientes a ilustrar a la persona que va a aplicar los procedimientos de auditoría, sobre características o peculiaridades que debe conocer."

Cuando se practican auditorías a negocios en donde el trabajo puede ser desarrollado por un solo auditor, tal vez un programa formal no sea necesario. En este caso, el trabajo realizado así como su alcance o extensión deben ser detallados en los papeles de trabajo.

En las auditorías de empresas de mayor tamaño y complejidad que constituyen la mayoría de los casos en donde el contador público ejerce su profesión, el programa de auditoría formal es de un gran valor.

Es conveniente formular programas para uso y guía de los contadores públicos que practican auditorías con el objeto de tener un control adecuado de los procedimientos que se necesitan realizar, cuales ya han sido realizados y cuales no y con esto tener la certeza que no se omitirá algún detalle importante del trabajo.

Desde luego que estos programas no pueden substituir a la buena preparación y criterio del contador público, pues los procedimientos que deben seguirse en las revisiones no son siempre los mismos ya que dependerán de las circunstancias particulares de cada negocio.

Sobre esto Montgomery dice lo siguiente;

" Nada puede hacer mas daño a los que se dedican a este estudio que el empleo exclusivo de reglas condensadas de trabajo; todos aquellos que ejercen su profesión ateniendose a programas que han sido formulados por otras personas, son culpables de negligencia si permiten que unas reglas inmutables anulen toda su independencia de criterio." Sin embargo, no hay inconveniente en que se emplee un resumen de los procedimientos que hay que seguir en casi todas las auditorías, siempre que el resumen se base en los principios fundamentales de la auditoría generalmente aceptados y se ponga en practica sobre esa base.

Ningún programa formulado de antemano se podrá aplicar a todos los casos, y los problemas no previstos tendrán que recibir atención especial.

Existen diversas formas y modalidades de los programas de auditoría, pudiendose clasificar:

A) Desde el punto de vista del grado de detalle a que llegan.

1- Programas generales: Son aquellos que se limitan a un enunciado genérico de los procedimientos de auditoría que se deben aplicar, con mención de los objetivos particulares en cada caso.

2- Programas detallados: Son aquellos en los que se describe con mucha minuciosidad, la forma práctica de aplicar los procedimientos de auditoría.

B) Desde el punto de vista de su relación con un trabajo concreto.

1.- Programa estandar: Son aquellos en que se enuncian los procedimientos de auditoria a seguir en casos o situaciones aplicables a un número considerable de empresas o a todas las que forma la mayoría de la clientela de un despacho.

2.- Programas específicos: Son aquellos que se preparan o formulan concretamente para cada situación o empresa en particular.

Cualquiera que sea el programa que use, el auditor siempre debe estar preparado para modificarlo si en el curso de su trabajo lo considera necesario para que la auditoria se desarrolle en tal forma que su resultado le permita expresar su opinión de los estados financieros que examina, sobre bases firmes y suficientes.

VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL PROGRAMA DE AUDITORIA

VENTAJAS.

- 1- Proporciona un plan a seguir con el mínimo de dificultades y confusiones.
- 2- El supervisor encargado de la auditoria puede planear las tareas que habrán de realizar sus ayudantes utilizando al máximo su capacidad.

- 3- Cuando se concluye la auditoría, el programa sirve para verificar que no hubo omisión alguna en los procedimientos.
- 4- Si el encargado de la auditoría es asignado a otro trabajo, su sucesor puede observar rápida y fácilmente lo ya realizado y lo pendiente de hacer.
- 5- Sirve de guía al hacer la planeación de auditorías futuras. En el se anotan las áreas débiles como las fuertes, por lo que se refiere al control interno. El auditor estará en aptitud de aumentar o reducir el programa, previamente a la iniciación de la revisión, con el fin de investigar problemas especiales.
- 6- El programa capacita al auditor para determinar rápida y fácilmente el alcance y efectividad de los procedimientos que empleará en la revisión.
- 7- Si el programa de auditoría es usado con propiedad, se fijará la responsabilidad que corresponde a cada parte de la revisión. Cada auditor deberá poner sus iniciales en el programa que haya realizado.

DESVENTAJAS.

- 1- El programa prefijado inhibe al auditor, pues éste se concreta a desempeñar las tareas señaladas, considerando que no debe hacerse más trabajo.

2- El empleo de un programa de auditoría da como resultado una auditoría corriente y de cajón.

3- Puede ejecutarse trabajo innecesario cuando el control interno sea eficiente, o cuando los errores no sean de importancia en cuanto a su monto.

Estas desventajas desaparecen si se tiene en consideración que los programas deben ser flexibles, es decir, que se puedan modificar a la luz de las circunstancias.

C: PAPELES DE TRABAJO.

El auditor emplea papeles de trabajo para facilitar su examen y tener evidencia del trabajo de auditoría realizado. Existen dos tipos generales de legajos de papeles de trabajo:

- 1- Expediente continuo de auditoría o archivo permanente.
- 2- Los legajos de papeles de trabajo corrientes.

El término "papeles de trabajo" se refiere a la documentación de auditoría del año corriente y al archivo permanente. Los papeles de trabajo deben representar una constancia completa y clara de la auditoría, que no requieran explicaciones orales suplementarias.

LOS PAPELES DE TRABAJO DE AUDITORIA SE PREPARAN PARA:

- * Demostrar positivamente que las normas de auditoría fijadas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos fueron observadas.

- * Proporcionar un medio para la organización, control, administración y revisión del trabajo.
- * Proporcionar evidencia del trabajo de auditoría efectuado y las conclusiones alcanzadas.
- * Demostrar que los estados financieros u otros datos sobre los que se informa están de acuerdo con los registros de contabilidad del cliente.
- * Proporcionar el respaldo principal para el informe emitido, incluyendo la manifestación con respecto a la observancia de las normas del trabajo en las oficinas del cliente, implícita en la referencia a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

EXPEDIENTE CONTINUO DE AUDITORIA O ARCHIVO PERMANENTE

Este expediente reúne en un solo lugar todo el material que puede ser de interés continuo para la auditoría de una compañía en varios ejercicios. El contenido de este expediente para un cliente en particular dependerá de las circunstancias singulares de trabajo y de la preferencia de una serie de equipos de auditoría. En la mayoría de los trabajos, los distintos memorandums que se preparan para documentar la fase de planeamiento de la auditoría contendrán la información necesaria acerca del cliente, la estructura de su organización, sus procesos contables y su ambiente general de control, el cual se archiva en este expediente continuo de auditoría.

En algunos casos el equipo de auditoria puede decidir retenir alguna informacion que se espera tenga utilidad continua, como por ejemplo: planes a largo plazo, informes esenciales ejemplo de formas utiles, autorizaciones por parte de autoridades gubernamentales, etc.

Otra informacion que generalmente se guarda en este expediente continuo de auditoria son:

- * Informacion acerca de convenios y contratos significativos en los cuales la entidad es una parte.
- * Analisis continuos cuando ellos no estan incluidos en los papeles de trabajo .
- * Flujoigramas de planeamiento de auditoria a largo plazo, cuando ellos no estan incluidos en los papeles de trabajo.
- * Objetivos a largo plazo para el trabajo.

Los objetivos de este expediente son:

- 1.- Evitar que se realice un mismo trabajo e investigacion durante varios años en auditorias sucesivas.
- 2.- Asegurarnos que los documentos de importancia para la auditoria no se pasarán por alto y pueden encontrarse en un lugar.
- 3.- Proporcionar una base para uniformidad en las pruebas.

LEGAJOS DE PAPELES DE TRABAJO CORRIENTES

Los legajos de papeles de trabajo corrientes tambien reunen en un lugar todos los documentos de interes para la auditoria, pero este interes se limita al trabajo del año corriente.

Independientemente de la forma, los papeles de trabajo del año corriente deberán contener un registro completo de la evidencia examinada por el auditor, la cual será el apoyo de su opinión.

Como tales puede incluir documentos relativos a: la evidencia externa, observaciones físicas, pruebas analíticas e información de los registros del cliente que hayan sido examinados, por lo general los papeles de trabajo también contienen, listados, análisis y programas de auditoría formulados para facilitar el examen del auditor y la evaluación de la evidencia de la auditoría.

Es recomendable que el legajo de los papeles de trabajo sea formulado por grupos con un sistema lógico y ordenado de índices y archivo a fin de facilitar la dirección del examen y proporcionar un rápido acceso a la evidencia examinada por el auditor para apoyar cada cuenta de los estados financieros.

Un legajo de auditoría, por lo general, comprende: (1) los exámenes de los saldos de las cuentas que se relacionan estrechamente y (2) los exámenes de las operaciones que afectan estas cuentas.

Una cedula sumaria se prepara para cada grupo de cuentas que tengan mayor importancia en el balance general y en el estado de resultados, las operaciones por lo general se distribuyen a los grupos de acuerdo con el criterio personal del auditor.

Para relacionar las pruebas del auditor a los estados financieros y a los registros de contabilidad del cliente, las cedulas sumarias forman el punto clave para la planeación de la auditoria por grupos, y es donde se deja evidencia escrita de donde se obtuvieron los datos y como se agrupan para su presentación en los estados financieros.

A medida que comienza el trabajo de auditoria para cada grupo de cuentas, se preparan cedulas analiticas que contengan, la evidencia suficiente y competente para darle al auditor la certeza de que esa información es razonable. Las cedulas analiticas se archivan detras de cada sumaria.

CAPITULO IV .- AUDITORIA DE LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO Y SU DEPRECIACION

A. FINALIDAD Y OBJETIVOS DEL EXAMEN.

En la auditoría de los estados financieros existen objetivos específicos a alcanzar dependiendo del área que se quiera estudiar de los mismos. Para lograr alcanzar los objetivos planeados es necesario tener una plena identificación y conocimiento profundo de estos objetivos ya que de ello dependerá la calidad de la revisión y recomendaciones que el auditor pueda hacer a su cliente.

Estos objetivos específicos son estudiados y emitidos por la Comisión de Normas de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos y deben ser cubiertos por el auditor antes de emitir su opinión.

Los objetivos de auditoría que deberán cumplirse en este renglón son los siguientes:

a) Verificar que los activos registrados en libros se encuentren físicamente en la empresa y estén ya en utilización.

b) Debe comprobarse que los activos registrados y observados sean realmente propiedad de la empresa, mediante el análisis e inspección de la documentación original que lo ampare, ya sea factura, escritura pública, contratos de obra, etc...

c) Analizar, evaluar y verificar la correcta valuación del activo, cerciorandose de que se hayan incluido todos los costos incurridos para tener el activo listo para su utilización. Para comprobar el cumplimiento de las reglas de valuación deben observarse los principios contables citados en el capítulo II.

d) Comprobar que el calculo de la depreciación se efectue de acuerdo a los criterios de la gerencia. Los cuales utilicen metodos aceptados y bases razonables, esto permite tener la certeza de que los costos de los bienes aplicados a resultados es razonable, considerando la vida probable de los mismos en base a estudios técnicos realizados.

e) Comprobar que exista consistencia con respecto a ejercicios anteriores de los métodos de valuación, capitalización y depreciación con el fin que la información presentada pueda ser comparada y analizada, ademas de que cumpla con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

f) Determinar la existencia de algún gravamen sobre las propiedades, planta y equipo, que hayan sido dadas en garantía por algún prestamo hipotecario o cumplimiento de una obligación; en caso de existir algún gravamen debe revelarse adecuadamente ya que esta situación limita su disposición.

g) Comprobar que la presentación y revelación que se efectúe en los estados financieros sea suficiente para su correcta interpretación.

B. CONTROL INTERNO.

Un sistema de controles contables internos se moldea alrededor del sistema de contabilidad y tiene la finalidad de salvaguardar o proteger los activos y mantener registros financieros confiables.

Los objetivos de control son pautas usadas para evaluar cuan eficazmente las técnicas existentes previenen o detectan errores e irregularidades según las transacciones fluyen a través del sistema contable hacia los estados financieros.

Se han identificado diez objetivos de control que son aplicables a los sistemas de contabilidad. Un buen sistema de controles contables internos logra cada uno de ellos.

Los primeros cuatro objetivos de control son conocidos como generales, describen las políticas y procedimientos generales desarrollados por la gerencia para controlar el sistema contable en conjunto. Ellos tratan de la autorización, la clasificación, la verificación, la evaluación y la salvaguarda física.

Los últimos seis objetivos se ocupan de los controles sobre el procesamiento de las transacciones en puntos específicos a medida que las transacciones fluyen a través del sistema de contabilidad, estos se conocen como los objetivos de procesamiento de transacciones y comprenden: El reconocimiento de los hechos económicos, conversión y aceptación, el procesamiento oportuno, procesamiento exacto, base de datos exactas y enlaces exactos entre cuentas y periodos contables.

Estos seis objetivos se utilizan para evaluar las técnicas de control relacionadas con reconocer, procesar e informar transacciones.

El ambiente de control comprende a todos los empleados de una compañía, sin embargo, el papel de la junta directiva al establecer un ambiente adecuado de control no puede dejar de destacarse. El liderazgo al formular y comunicar una atmósfera apropiada de conciencia de control debe provenir de la junta directiva y de la alta gerencia. Ese liderazgo abarca crear una estructura de organización adecuada, utilizar prácticas gerenciales sólidas, establecer responsabilidad por la actuación y requerir adhesión a las normas para un comportamiento moral adecuado, incluyendo el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables.

Las siguientes técnicas de control, usadas por algunos despachos de Contadores Públicos, sirven de guía al estudiar el ambiente de control interno en el área de propiedades, planta y equipo; se listan en forma enunciativa y no limitativa ya que la amplitud y profundidad del estudio del control interno dependerá en todos los casos de: el objetivo del trabajo, de las necesidades y requerimientos del cliente, del ingenio y capacidad de la persona que realiza el estudio, etc.

Técnica de control

A. REGISTROS DE ACTIVOS FIJOS

1. Mantenga la compañía registros auxiliares de activos fijos.

2. Son conciliados los registros auxiliares de de activos fijos con el mayor cada mes.
3. Los ajustes hechos a los registros auxiliares de activos fijos y las cuentas de mayor son aprobados a niveles apropiados por personal de contabilidad.
4. Todos los activos están marbetados con un numero de identificación.
5. Se realiza un conteo fisico periodicamente que es conciliado al registro auxiliar de activo fijo.
6. Tiene la compañía una politica escrita en relación a los procedimientos a seguir para el retiro de los activos de las instalaciones de la compañía.
7. Asegura los controles que los procedimientos para retiro de activos de las instalaciones de la compañía se cumplen.

B. ADICIONES Y RETIROS

1. Cuenta la compañía con un presupuesto de inversion en maquinaria y equipo, aprobado por el consejo de administracion.
2. Son explicadas las variaciones al presupuesto
3. Se ha establecido politica escrita de capitalización que incluya:
 - a) Definición de activos capitalizables
 - b) Limites de capitalización

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

4. Son revisados los activos capitalizados por personal de contabilidad apropiado para asegurar que la política de capitalización se está siguiendo.
5. Son registrados por separado los activos adquiridos a través de arrendamiento financiero para facilitar su control contable y fiscal.
6. Aseguran los controles que las adiciones son registradas oportunamente en los auxiliares de activos fijos.
7. Son aprobadas las ventas y retiros de activos fijos por el nivel administrativo apropiado.
8. Hay controles que aseguren que las ventas o retiros de activos fijos sean dados de baja oportunamente de los registros auxiliares de activos fijos.

C. DEPRECIACION

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

2. Es aprobada la vida probable asignada a los activos a un nivel apropiado de la administración.
3. Se calcula y registra la depreciación en base a los registros auxiliares de activo fijo para cada activo, tanto para efecto contable como fiscal.
4. Los registros auxiliares de activos fijos son conciliados al mayor en cada período contable.
5. Los ajustes a las cuentas de depreciación y registros auxiliares son aprobados por los niveles apropiados del personal de contabilidad.
6. El gasto por depreciación registrado es comparado al gasto presupuestado cada período contable y las variaciones importantes son investigadas.

D. CONSTRUCCION EN PROCESO

1. Cada proyecto de construcción es aprobado por el nivel apropiado de la administración
2. El presupuesto para cada proyecto es establecido y aprobado por el nivel apropiado de la administración.

3. El saldo del proyecto es comprobado contra el presupuesto periodicamente. los sobregiros son investigados por alguien diferente al encargado del proyecto.
4. A cada activo en construcción se le asigna un proyecto por separado.
5. Se mantiene un registro auxiliar de cargos a cada proyecto.
6. Cada mes se concilian con el mayor los totales de los registros auxiliares.
7. Las construcciones en proceso terminadas se transfieren oportunamente a la cuenta de activo correspondiente y a los registros auxiliares.

E. AVALUOS

1. Se definen con anticipación con el valuador los criterios a seguir en el avalúo.
2. Son estos criterios razonables y congruentes en atención a las características de la compañía.
3. Existe una revisión conjunta por parte de contraloría, producción y compras del avalúo, revisando tanto costos de reposición como las vidas utiles asignadas
4. Se compara el avalúo contra los registros auxiliares de activo fijo

5. Se incorporan los valores del avalúo en los registros auxiliares de activo fijo.

Como ya se mencionó anteriormente el estudio y evaluación de los controles contables internos servirá para la determinación de la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas a que los procedimientos de auditoría habrán de limitarse. Igualmente, todo este estudio crítico servirá al auditor para conocer y entender las características particulares con las que opera una empresa, ya que cada compañía tiene sus propios procedimientos, controles y formas de hacer, de pensar y sentir para conseguir el objetivo que se han dispuesto alcanzar.

Por lo tanto al ir analizando estas técnicas que he listado, el auditor deberá poner todo su empeño y experiencia en cuanto a negocios se refiere con el fin de cumplir con el objetivo inicial y poder aún realizar recomendaciones a su cliente que le hagan aumentar su productividad ya que estas últimas son el verdadero valor de un buen trabajo profesional, que distingue a una auditoría.

C) PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

Los procedimientos de auditoría según los define el Instituto Mexicano de Contadores Públicos son, el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión

La naturaleza, alcance y oportunidad que se les va a dar a los procedimientos de auditoría, depende en todos los casos de la decisión del auditor, el cual tomará como base el estudio y evaluación del control interno, las características operativas de la empresa y el objetivo particular del examen.

Existe una gran variedad de procedimientos a utilizar para realizar el examen de una determinada partida u operación, el auditor deberá emplear su creatividad y juicio profesional para diseñar o utilizar el procedimiento que más eficiente su tarea.

Dichos procedimientos deben permitir reducir el nivel del riesgo evaluado a un nivel considerado lo suficientemente bajo como para emitir una opinión sobre los estados financieros.

En otras palabras, estos procedimientos, junto con los otros elementos del plan de auditoría, deben diseñarse para brindar seguridad razonable de detectar diferencias materiales.

No es posible sugerir como podrían reflejarse los controles contables internos existentes y otros factores en programas de auditoría determinados según ciertas condiciones supuestas, sin embargo, los siguientes procedimientos de auditoría por conceptos nos pueden dar una clara visión del trabajo a realizar en este rubro, quedando aclarado que tanto los procedimientos a aplicar como el alcance y oportunidad de los mismos dependen del juicio de cada auditor al analizar los resultados obtenidos del estudio de control interno existente y de las condiciones específicas dadas en una entidad.

Como parte de la evaluación del riesgo general, resulta conveniente considerar la aceptabilidad de las políticas contables manifestadas por el cliente que afectan las propiedades y la depreciación y estar alerta a cambios que pudieran afectar la uniformidad. Un método de hacer esto es incluir una exposición relativamente detallada de las políticas del cliente en el expediente continuo de auditoría y actualizarlas como parte de la auditoría.

Al comenzar el trabajo substantivo de auditoría, se deberán obtener análisis resumidos de las cuentas de propiedades y de depreciación acumulada por el período de auditoría, Sumar verticalmente y horizontalmente los análisis y conciliar las notas y cifras apropiadas con las exposiciones hechas en los estados financieros del período corriente y los períodos de auditoría anteriores. De estos resúmenes hay que identificar, estudiar, investigar y evaluar los siguientes conceptos:

Saldo inicial.

Los saldos iniciales en las cuentas de activo fijo y sus relativas cuentas de depreciación acumulada representan, en el neto, los costos no amortizados de los activos adquiridos en años anteriores, propiedad de la empresa y en uso al principio del período en curso. Debido a que los activos fijos se rotan poco, los saldos en estas cuentas al principio de cualquier año afectan no solamente el estado de resultados del año en curso, sino también el balance general al final de año, y tal vez estados de resultados y balances generales por muchos años subsecuentes.

Por lo tanto, la propiedad de estos saldos es de gran importancia para el auditor.

Los procedimientos de auditoría aplicables a estos saldos iniciales dependen de que si el auditor examinó las cuentas del año anterior. Si es un trabajo de auditoría continuo, la propiedad de las cuentas de activos fijos y sus relativas cuentas pueden ser verificadas haciendo referencia a los papeles de trabajo de años anteriores. Si es una primera auditoría, la evidencia de apoyo tendrá que ser examinada en base a los costos de adquisición y los saldos sin amortizar al principio del año.

En la primera auditoría en una organización el contador deberá presentar un dictamen tan exacto como si hubiese estado examinando los libros de ese cliente durante varios años consecutivos desde que comenzó sus operaciones comerciales. El que sea su primera auditoría de una compañía no disminuye de ninguna manera la responsabilidad del contador para presentar un balance general, un estado de resultados y un estado de flujo de efectivo justos. El auditor debe realizar una cantidad suficiente de trabajo analítico para convencerse de que las cifras son razonables, aun cuando esto signifique un examen de los libros de años anteriores a aquel en que se practica la auditoría.

Los problemas del contador respecto al activo fijo tangible en su primera auditoría en una organización pueden clasificarse como: 1) los que se refieren a la exactitud del valor bruto y 2) los que se refieren a la exactitud y racionalidad del valor neto en libros de cada partida de activo.

La exactitud del valor bruto en libros de cada partida de activo depende de la exactitud de las cifras originales de adquisición, la exactitud de la distinción entre gastos de capital y de operaciones, y el acierto con que se den de baja en libros las partidas de activos fijo tangible de que se ha dispuesto por venta, retiro, o de alguna otra forma.

La exactitud del valor neto en libros depende de la exactitud del valor bruto en libros menos la depreciación cargada y de la exactitud del castigo de las partidas de activo fijo que se han dispuesto por venta u otros métodos.

La determinación de la exactitud en la contabilización de años anteriores del valor neto y bruto en libros de las partidas de activo fijo constituye la responsabilidad básica impuesta al auditor en una primera auditoría.

En estas auditorías el auditor deberá poner especial atención y criterio profesional respecto a la extensión de los análisis que han de hacerse con objeto de comprobar la exactitud de los valores del activo (brutos y netos) en la fecha del balance general corriente. En auditorías subsecuentes se simplifica considerablemente el problema del auditor; debiendo únicamente conciliar el saldo de apertura en el mayor con las cifras en sus papeles de trabajo anteriores, para proceder después con la justificación de las adiciones y deducciones en todas las cuentas de activo fijo durante el año, inspeccionando y verificando convenientemente los comprobantes.

El auditor debe estar seguro de que sus análisis dan por resultado cifras iniciales exactas y que ninguna operación, particularmente las deducciones, se hayan omitido en las cuentas.

Adiciones durante el año.

Por lo general, los procedimientos que rodean la adquisición de los activos fijos son más formalizados que aquellos para la adquisición de otros materiales o servicios. La razón, es que las adquisiciones de activos fijos tienden a ser de suma importancia. Cada adición propuesta requiere de una consideración muy cuidadosa por el nivel adecuado del cuerpo de administradores operativos.

Mientras más substancial es el desembolso, más alto será el nivel de autoridad requerido para su aprobación. No cabe duda que algunas adquisiciones deben de ser aprobadas por el consejo de administración. Por lo general, las proposiciones para las adquisiciones de activo fijo son iniciadas por personas responsables para las necesidades en varios niveles de autoridad. Por ejemplo, un ingeniero de la planta podrá proponer la adquisición de un nuevo torno, el contralor puede proponer la adquisición de un computador, el vicepresidente encargado de la producción podrá proponer la compra de las instalaciones productivas de un proveedor clave, etc.

Un procedimiento común es que cada proposición sea presentada por escrito. Una forma típica para este propósito, se titula "Autorización para Desembolso para Activos Fijos" (AFD).

Esta forma generalmente lleva una descripción completa de la adquisición propuesta, un costo estimado y una evaluación de las proposiciones en forma de una cédula de pago o un análisis de la recuperación de la inversión. La aprobación de la APD por el nivel apropiado de la dirección es la autoridad requerida para la adquisición. En compañías bien dirigidas, estos procedimientos están integrados en un sistema de presupuestos de capital, los cuales proveen la selección de los proyectos más prometedores entre proposiciones alternativas.

Los procedimientos de compra para la adquisición de activos fijos dependen de la naturaleza de cada artículo por comprarse. Por lo general, los artículos estandar son adquiridos por ordenes de compra a través del departamento de compras. Los artículos que no son estandar generalmente requieren de negociaciones especiales que se encuentran evidenciados por un contrato especial. Debido a que se aplican varios procedimientos para cada adición de activo fijo, se facilitará la auditoría si se preparan los papeles de trabajo listando cada adición importante para cada cuenta de activo fijo. Deberán prepararse cedulas que apoyen todos los cargos importantes de cada orden de trabajo. De preferencia estas cedulas deberán prepararse por el personal del cliente.

Autorización y recepción.

Para cada adición, el auditor deberá examinar un APD aprobado por la persona autorizada. Si se requiere la aprobación del consejo, esta deberá verificarse contra las actas del consejo.

El reporte de inspección o terminación debe ser examinado si es aplicable.

Valuación.

La mayoría de los cargos a las cuentas de activo fijo serán hechos de las pólizas de caja y de diario por documentos hipotecarios, distribución de la nómina de la compañía, y salida de materiales. Como una prueba de razonabilidad se revisará el costo de la propiedad adquirida contra los documentos anteriores con los APD. También deberá examinarse, si es aplicable la orden de compra o el contrato. Si hay hipoteca de por medio, deberán examinarse las copias de los documentos y el contrato de préstamo y deberán confirmarse las condiciones de la hipoteca.

Cuando una sola adición contiene varios cargos, el auditor deberá cubrir todos los costos. Considere la adquisición de una pieza grande de equipo. Además del precio de la factura del equipo, el auditor deberá localizar los cargos relativos por flete e instalación y, si es aplicable, el crédito por un descuento en efectivo. Si el cliente se hace cargo de su propia construcción, el auditor deberá encontrar los cargos por materia prima, mano de obra, así como también los costos indirectos de fabricación.

Cuando se adquieren varias propiedades en una compra como lote (por ejemplo, bienes inmuebles) se deberá hacer una aplicación del costo entre las cuentas apropiadas. Deberán examinarse todos los avalúos en apoyo de las aplicaciones realizadas.

Tales activos deberán registrarse al valor de mercado a la fecha de la adquisición. El auditor deberá satisfacerse de que las valuaciones son razonables. La evidencia en relación con este asunto podrá incluir el valor de mercado de los valores, o reportes de valuadores independientes. Si los valores de la propiedad fueron asignados por el cliente sin ninguna evidencia suficiente para apoyar esos valores, el auditor deberá extender suficientemente su investigación para satisfacerse, o deberá emitir su opinión con salvedad o la negará en los estados financieros. Los principios contables sobre la valuación de las propiedades, planta y equipo se analizan a detalle en el capítulo II.

Contabilidad.

Las cuentas control de activo fijo deben estar soportadas por auxiliares mostrando su descripción, valuación, codificación de la localización y costos y datos de la depreciación por cada activo.

Gastos contra cargos capitalizables.

Probablemente el problema más difícil en la contabilidad de los activos fijos es aquel de distinguir entre los cargos capitalizables y los cargos a los gastos, particularmente dentro del área de las reparaciones y mantenimiento. Por ejemplo, la reparación del motor de un camión, no siempre es muy clara si es una reparación ordinaria o extraordinaria. Si a un camión se le cambia una o más veces el motor, pero su vida útil no se alarga, el reemplazo de un motor representaría una reparación ordinaria.

Sin embargo, si el reemplazo del motor representa una mejora sustancial, entonces cuando menos parte del costo del nuevo motor deberá capitalizarse. Respecto a los edificios, los cimientos y las reparaciones del techo, plantean el mismo problema.

El auditor debe considerar cuidadosamente la naturaleza de cada cargo de los activos fijos listados en sus papeles de trabajo y aplicar su mejor juicio en cuanto si los cargos están incluidos en forma adecuada en los activos fijos.

El auditor deberá revisar del mismo modo, los cargos importantes de las cuentas de mantenimiento y reparación. Aquí buscará los cargos a reparaciones que sería preferible llevarlos a las cuentas de activo fijo. Para facilitar la revisión, el auditor deberá preparar (o que su cliente prepare) una lista en cedulas de auditoría de todos los cargos importantes llevados a las cuentas de mantenimiento y reparación. Por lo general los trabajos de reparación se autorizan del mismo modo que los planes para las adiciones de los activos fijos.

El auditor deberá examinar cada cargo importante de reparación mediante el examen de la orden de trabajo necesaria y las relativas pólizas de caja, volantes de materiales expedidos o las pólizas de distribución de la mano de obra. Para propósitos de una futura revisión, sus papeles de trabajo deberán contener una cuidadosa descripción de cada proyecto de reparación.

Otras cuentas que presentan dificultades para distinguirlos si son cargos capitalizables o gastos, son los honorarios profesionales y los gastos varios.

Existencia y propiedad.

Por cada adición importante a los activos fijos, el auditor deberá satisfacerse de que los activos existen y que son propiedad del cliente.

El auditor deberá examinar toda la evidencia comprobatoria relativa a la existencia y propiedad. Tal evidencia incluye las facturas o las notas de venta y los reportes de inspección o de terminación. La evidencia adicional con respecto a las adquisiciones de bienes inmuebles incluyen las escrituras y títulos de propiedad.

No obstante que no se requiere de un procedimiento de auditoría específico, la inspección física por el auditor de nuevos enseres de la planta y equipo, son una excelente evidencia de su existencia y propiedad. Estos procedimientos deberán estar coordinados con la inspección física de los inventarios.

Retiros y ventas durante el año.

La mayoría de las empresas parecen tener excelentes controles para las adiciones de los activos fijos, pero por lo general, controles deficientes para su custodia y venta. Los procedimientos especializados para asegurar que cada operación de retiro se registre adecuadamente, son difíciles de aplicar. También muchas compañías no emplean las autorizaciones formales para retiros y no requieren de la práctica de inventarios físicos de activos fijos. En estas situaciones, para registrar estas operaciones por retiros, el contralor se ve forzado a confiar la notificación informal y seguirla.

Por ejemplo, cada APD para una adición o compra de activos fijos indica un retiro en potencia y al seguirla puede revelar una operación de retiro. También las operaciones de retiro pueden llamar la atención del contralor por el importe de los descuentos en las facturas de los proveedores o por los ingresos del valor de desecho de los mismo. Algunas veces se le informa al contralor de los retiros mediante memorandums escritos de los custodios responsables. De cualquier modo, muy a menudo tales comunicaciones se hacen en forma verbal, si no es que todas.

En cualquier caso, el auditor examinará cada retiro de importancia registrado. Para facilitar su examen, preparará (o de preferencia que el personal del cliente prepare) una cédula de los retiros de cada cuenta de activo fijo. Por cada activo retirado la cédula deberá mostrar el costo; la depreciación acumulada, el valor de desecho y la utilidad o pérdida en el retiro.

Por cada retiro, el auditor deberá (1) examinar alguna forma de autorización escrita u obtener una explicación verbal e (2) investigar lo adecuado del valor de desecho.

La autorización escrita puede ser una autorización formal de retiro, un memorandum informal, o la referencia al activo retirado en una APD aprobada para la adquisición de un nuevo activo.

Debe investigarse lo adecuado del valor de desecho mediante la referencia de los calculos en autorizaciones escritas o mediante la discusión con los funcionarios y empleados responsables en la empresa del cliente.

Debe cotejarse el valor de desecho con (1) los ingresos de caja, (2) en las cuentas por cobrar, (3) en las facturas de los proveedores, o notas de venta en cuanto a los bienes dados a cambio, o (4) en el inventario de partes como piezas de repuesto.

Deberá cotejarse cada retiro con el mayor auxiliar, el costo, la depreciación acumulada y verificarse el calculo de la utilidad o pérdida en los retiros y el total deberá cotejarse contra la cuenta adecuada de gastos o productos.

La mayor seguridad para el auditor de que se han registrado todas las operaciones por retiros es un sistema de control contable sobre las unidades de los activos fijos por medio de inventarios periódicos tomados bajo la supervisión del contralor.

Registro del avalúo.

Por lo que respecta a la verificación de adecuado registro del costo del activo indicado en el avalúo, el auditor de una u otra manera deberá:

1- Revisar físicamente el certificado proporcionado por el valuador de la compañía del cual se obtendrá una copia y se tendrá en los papeles de auditoría con el cual se verificará:

- a) Que el saldo bruto contable del activo corresponde a la cantidad indicada en el avalúo como "Valor de Reposición Nuevo (VRN)".
- b) Que el aumento en el avalúo con respecto al avalúo del ejercicio anterior sea razonable (No considerando obviamente las bajas y adiciones del ejercicio);

tomando de referencia la inflación y/o características específicas de la maquinaria u otros activos pertenecientes a la compañía; en el caso de que exista una variación con la cual el auditor no este convencido, deberá planear una junta con el valuador y discutir los factores que influenciaron para la determinación del valor del activo. Si continúa el auditor sin convenserse de lo razonable del avalúo, deberá platicar con la compañía sobre la necesidad de un segundo avalúo. En caso de una negativa de la compañía sobre la elaboración de otro avalúo, el auditor deberá evaluar dicha situación para la emisión de su opinión.

2- Pedir a la compañía la poliza del año de revaluación de sus activos, verificando que las cantidades por las que se revalúan los activos sean realmente la diferencia entre lo indicado en el avalúo (VRN) y la cifra bruta que se tenía registrada en contabilidad; igualmente se deberá cuidar que las cuentas de capital a acreditar sean las correctas.

Relacion de las operaciones de adiciones y retiros con los cambios en otras cuentas.

Hay un número de cuentas con cambios los cuales deberían estar relacionados con las adiciones y retiros de activos fijos. Deberá hacerse la referencia cruzada de las adiciones y retiros con las pólizas de seguros contra incendios y la extencion de la cobertura contra las adiciones y retiros de los activos fijos.

La ausencia de los relativos asientos pueden revelar la falla en el registro de las adiciones y retiros de los activos fijos o los cambios en la cobertura del seguro. Aunque el estudio de correlación pudiera no provocar un problema contable, el auditor puede estar en disposición de rendir un servicio valioso a su cliente mostrandole, por ejemplo, de que existe una falla en la cobertura del seguro por no haber reducido de la póliza los retiros importantes.

También podrá existir correlación entre las adiciones y retiros de los activos fijos y los pagos de los impuestos sobre la propiedad. Esto es particularmente cierto para impuestos sobre bienes inmuebles puesto que los recibos de impuestos incluyen las descripciones del bien involucrado. Deben compararse año con año las liquidaciones de las propiedades y los cambios importantes deben cruzarse contra los habidos en las cuentas del activo fijo.

Las escrituras de emisión de bonos o los contratos de préstamo describirán las propiedades hipotecadas. La referencia a las propiedades hipotecadas en los nuevos contratos de préstamo, o en las escrituras de emisión de bonos, o en las reformas a los anteriores contratos deberán verificarse en forma cruzada contra las adiciones y retiros de los activos fijos.

El auditor siempre deberá estar alerta en las correlaciones que pudiera existir con la información desarrollada en los diferentes grupos de su examen.

DEPRECIACION.

Deberá reconocerse el consumo de los activos fijos mediante la aplicación del costo de los activos a los resultados por periodos contables en una forma lógica y conciente. Esta es la función de la depreciación.

En relación con la depreciación, el auditor tiene dos problemas principales: 1) Deberá evaluar las bases de aplicación (método y vida útil) y 2) Deberá verificar los cambios del año en curso.

Registro del avalúo.

Las cuentas contables de depreciación por tipo de activo deberán tener un saldo final idéntico al importe que resulte de la diferencia entre el "Valor de Reposición Nuevo (VRN) y el valor neto de reposición (VNR), que resulta ser la depreciación acumulada (No considerando nuevas adiciones). El auditor verificará la póliza contable referente al registro del aumento de la depreciación por concepto del avalúo, cerciorandose que el cargo a las cuentas de capital se realice correctamente.

Determinación de la depreciación en resultados.

La determinación de la razonabilidad del importe en resultados por concepto de depreciación es un punto que el auditor debe evaluar concienzudamente y que resulta ser un concepto en donde surgen frecuentemente ajustes por parte del auditor.

Para comprobar el importe de la depreciación proveniente del costo histórico del activo, basta observar la aplicación de las tasas de depreciación aceptadas por la gerencia, que regularmente son las mismas que indica la Ley del Impuesto sobre la Renta, al costo histórico de adquisición de los activos.

En este paso es necesario verificar la consistencia de métodos y tasas aplicables sobre los activos con respecto a años anteriores, con el objeto de comprobar la consistencia entre métodos. Por este importe se deberá observar el correcto registro contable y la adecuada aplicación a las cuentas pertinentes tanto de resultados como de balance.

El método para la determinación de la depreciación por concepto de revaluación depende de varias circunstancias como son: fecha de cierre del ejercicio y fecha del avalúo, si el avalúo considera todas las adiciones y retiros del ejercicio o no, etc.

Hasta el año de 1989 la depreciación contable en resultados se obtenía en forma general obteniendo un promedio de la depreciación anual (DA) indicada en el avalúo del presente ejercicio, con la del avalúo del año anterior. Sin embargo con las modificaciones del tercer documento de adecuaciones al Boletín B-10, en el cual se busca expresar todos los estados financieros en moneda de un mismo poder adquisitivo, la afectación a los resultados por concepto de depreciación será la cifra indicada en el avalúo del ejercicio como depreciación anual (DA) sin promediarla.

Por este segundo componente de la depreciación por revaluación que también debe llevarse a resultados, se deberá observar la póliza correspondiente en el que se afectarán los resultados con crédito a las cuentas de capital pertinentes.

Si existen debilidades en los controles contables internos que afectan las cuentas de propiedades y las conexas, deben ampliarse la naturaleza y extensión de los procedimientos substantivos programados. Por ejemplo, si existen debilidades en la distribución de los cargos entre los proyectos capitalizables o entre las cuentas de mantenimiento y las de propiedades, un equipo de auditoría pudiera inspeccionar las formas y documentos vitales que justifican una muestra representativa de los cargos a los proyectos y las cuentas.

Existen casos en el que algún cliente o personas interesadas requieren un examen por parte del auditor sobre alguna cuenta o cuentas específicas de los activos fijos, ya sea por motivo de alguna compra, cumplimiento de algún contrato, solvencia del cliente, etc. En estos casos el examen especial deberá seguramente ser más específico, detallista y completo para cumplir con las exigencias específicas.

Tomando en consideración tales situaciones, los siguientes programas de auditoría podrán servir como guía para la realización de estos trabajos, aunque igualmente podrían ser de ayuda en el desarrollo de la auditoría de estados financieros.

PROGRAMA DE AUDITORIA DE LOS TERRENOS.

- 1.- Preparese una relación de la cuenta de terrenos
- 2.- Examínese los títulos de propiedad
- 3.- Determinese la base de valuación del terreno
- 4.- Justifíquense los cargos y abonos de esta cuenta.
- 5.- Determinese si hay gravámenes e impuestos
- 6.- Verifíquese los ingresos del terreno y sus costos de mantenimiento.

A Continuación detallo las actividades que se realizan en cada punto del programa.

1.- Preparación de una relación de la cuenta de terrenos.

En un examen inicial, debe haber en los papeles de trabajo del auditor un análisis de la cuenta de terrenos desde que comenzaron las operaciones del empresa en caso de que esto sea posible y razonable. En caso de que no sea posible comenzar desde la apertura del negocio para analizar la cuenta de terrenos, y suponiendo que la auditoría se practica sobre un año de operaciones debe revisarse la cuenta de terrenos por varios años pasados, debiendo investigar las adiciones y deducciones considerables.

Deberán prepararse notas para el archivo permanente relacionadas con los métodos de adquisición, con extractos de los títulos de propiedad, de las pólizas de garantía del título, de los comprobantes de la autorización de compra, de los informes del avalúo, ratificaciones de derecho de propiedad, fechas de registro, anotaciones sobre hipotecas y su cancelación, y planos del terreno o terrenos.

En una auditoría subsecuente la relación de terrenos contendrá el saldo a principio de año, y los cambios que hayan tenido lugar durante el periodo que se examina que aumenten o disminuyan el valor del terreno.

2.- Examen de los títulos de propiedad. El objetivo que persigue el auditor es determinar la propiedad del terreno y su valor justo. Los terrenos tienen una peculiaridad consistente que su título de propiedad se transfiere normalmente por escritura pública, que se registra en el registro público de la propiedad para proteger el derecho de propiedad; la mayoría de las otras partidas de activo se transfieren mediante una venta ordinaria, sin ningún registro público que evidencie la cesión del título de propiedad. El contador debe cerciorarse de que la propiedad real quede registrada a nombre de su cliente, naturalmente cuando su cliente sea el propietario. En una primera auditoría, el auditor deberá solicitar y obtener una ratificación de propiedad del abogado de su cliente o de la compañía fiadora del título. En vez de solicitar una ratificación de propiedad podrían examinarse las escrituras y las pólizas de fianza; igualmente podrán examinarse las boletas de impuestos extendidas a cargo del propietario pues podrán servir como evidencia de propiedad. Después de haber determinado la propiedad del terreno en una primera auditoría, el proceso no necesita repetirse en las futuras, a menos que se adquieran nuevos terrenos.

Normalmente el auditor no examina los registros públicos de la propiedad; esta es una de las obligaciones que corresponde al abogado.

Si el auditor hubiera de examinar el registro público (registro de hipotecas, de gravámenes y fallos e impuestos) probablemente no obtendría evidencia más concluyente que la que obtendría de un abogado.

De su examen de los títulos de propiedad y de la ratificación del abogado de la compañía, el auditor deberá obtener informes pertinentes para su archivo permanente que comprenderá lo siguiente: una descripción de las propiedades; su ubicación; su tamaño; la fecha de transferencia al cliente y el nombre del propietario anterior; datos registrados en título de propiedad como fecha, libro de registro y número de página; y el dictamen del abogado sobre la revisión del título.

Si existe también una póliza de propiedad, debe cotejarse con la escritura u otros documentos con objeto de determinar si los datos en ellos concuerdan entre sí.

3.- Determinación de la base de valuación del terreno. Es preferible llevar al costo los terrenos si se adquirieron por compra. El contador deberá examinar el contrato original de compra siempre que pueda obtenerlo. Si puede obtenerlos, deberá examinar los acuerdos del consejo de directores autorizando la compra y los cheques pagados. Copias extractadas de estos datos y documentos deben formar parte del archivo permanente. Podrá suceder que no pueda disponer de ninguno de estos datos en virtud de los años transcurridos, en cuyo caso el contador debe cerciorarse de que a través de los años la cifra en que se ha contabilizado el valor ha sido siempre la misma.

En caso de que un terreno haya sido adquirido originalmente por compra en un precio extraordinariamente inferior al precio actual de reposición como sucede normalmente en la actualidad, deberá registrarse una nueva valorización mas elevada del terreno de acuerdo a los lineamientos del Boletín B-10. En este caso, el contador deberá examinar el informe del avalúo y quedar convencido acerca de sus características; examínese el libro de actas del consejo de directores para cerciorarse que a sido aceptado el avalúo, examínese la cuenta de reserva de capital acreditada al contabilizar el avalúo y examínese la disposición que se a dado, en su caso, a esta cuenta.

4.- Justificación de los cargos y abonos en la cuenta de terrenos. Los cargos y abonos a la cuenta de terrenos debe justificarse consultando los documentos originales como contratos, facturas, escrituras y autorizaciones de los accionistas, consejos de directores u otros organismos apropiados como fuente de cargos y abonos.

5.- Determinación de gravámenes e impuestos. Una fase importante de la verificación del derecho de propiedad particularmente en una auditoría inicial es la determinación de la existencia o ausencia de hipotecas, impuestos atrasados, fallos condenatorios y otros gravámenes. La existencia de estos gravámenes debe anotarse en las ratificaciones recibidas del abogado o la compañía afianzadora de títulos de propiedad. En caso de que existan gravámenes deben aparecer como pasivo y no deben deducirse del valor del terreno.

Sucedee ocasionalmente que una escritura esta a nombre del propietario del terreno, que no es el cliente del auditor. En estos casos este último debe mencionar el hecho en su informe.

6.- Verificación de los ingresos del terreno y sus costos de manenimiento. Cuando los terrenos producen ingresos, el auditor deberá examinar los convenios y pormenores en que se basan los ingresos debiendo preparar las notas correspondientes para sus papeles de trabajo. Los asientos de entrada deben cotejarse con las cuentas en el mayor y el resumen en estas últimas debe correlacionarse con los datos obtenidos en los convenios.

PROGRAMA DE AUDITORIA PARA LOS EDIFICIOS.

Se ofrece el siguiente programa de auditoría para los edificios, descrito de manera enunciativa y no limitativa.

- 1.- Preparense relaciones de la cuenta o cuentas de Edificio.
- 2.- Justifiquense y hagase una lista de los cargos y abonos.
- 3.- Determinese si el Edificio está a nombre del cliente.
- 4.- Determinense los gravámenes.
- 5.- Investigue la autorización para los aumentos y desminuciones en los ávalúos.
- 6.- Preparense relaciones de depreciación.
- 7.- Verifiquese las tasas, calculos y reservas de depreciación
- 8.- Investiguense si la cobertura de seguros es adecuada.
- 9.- Averiguense si la contabilización de pérdidas y ganancias es justa
- 10.- Verifiquense los ingresos y gastos del Edificio.

Los procedimientos que han de seguirse en el programa de auditoría de edificios se explican brevemente a continuación:

1. Preparación de relaciones de la cuenta o cuentas de edificio. Al practicar una segunda auditoría, deberán prepararse papeles de trabajo mostrando las adiciones y deducciones del período corriente. Podrá prepararse un papel de trabajo por separado para cada edificio, o bien podrá usarse un papel de trabajo para todos los edificios extendiendo horizontalmente en la hoja los datos acerca de las adiciones y deducciones.

Los papeles de trabajo en una primera auditoría deberán contener, además del análisis acostumbrado que se prepara en una segunda auditoría, los siguientes datos: copias de extractos de autorización para comprar, construir y disponer de los edificios; verificación del título de propiedad; si ha sido comprado verificación del costo; si ha sido construido, verificación de que el costo fue bien calculado; pagarés sobre ordenes de compra y comprobantes relacionados con la compra o construcción; un dictamen sobre el acierto en las distinciones hechas entre gastos capitalizables y gastos de operación; un análisis del costo de las adiciones y mejoras; notas sobre el examen de las boletas de impuesto prediales para averiguar que están pagados; computaciones de pérdidas y ganancias en los estados de resultados y en las declaraciones para el pago de impuestos federales sobre la renta cuando se vendieron los edificios o se dispuso de ellos en otra forma, y computaciones para determinar la exactitud de la amortización anual, en caso de que los edificios hayan sido construidos en terrenos alquilados.

2. Justificación y relación de los cargos y abonos. Deberán verificarse los pagos relacionados con la adquisición de edificios y los gastos hechos en éstos durante el período que se examina. La aprobación de la exactitud de los cargos y créditos debe de hacerse de acuerdo con los principios contables aplicables a la determinación del costo justo. Cuando el precio de compra o los costos de construcción han excedido la cifra autorizada por el consejo de directores u otro organismo, deberá obtenerse aprobación del costo excedente.

En una primera auditoría, el auditor podrá desear revisar los libros de años anteriores con el objeto de fijar el costo de los edificios; en este caso, verificará las autorizaciones para la compra o construcción de los edificios, examinará las estimaciones de los arquitectos, las ordenes de compra y los contratos; y los pagos por la compra o construcción deberán verificarse abarcando el número de años precedentes necesarios para fijar el costo justo. En caso de que, en una primera auditoría, el examen se limite a un año, deberá aparecer una declaración en este sentido en el informe de auditoría; además, el auditor podrá revisar los cargos y abonos de ejercicios anteriores, aun cuando los informes del contador anterior sean satisfactorios.

El contador debe examinar las cuentas de gastos de años anteriores para determinar la exactitud y racionalidad de las distinciones hechas entre gastos capitalizables y de operación. Cuando se trate de reparaciones ordinarias y extraordinarias, debe investigarse si cuando se hicieron se esperaba que aumentarían la vida originalmente estimada.

En caso de que una compañía este construyendo sus propias plantas o tenga un contrato de construcción con trabajos en procesos al final del periodo contable, el auditor debe cerciorarse de que los costos de construcción no esten incluidos en los inventarios, sino que esten contabilizados como activo fijo o aparezcan separadamente como "adelantos sobre contratos de construcción de activo fijo". Este último tratamiento es preferible a causa de la no productividad presente del trabajo de la construcción en proceso. Todas las obligaciones contraídas por trabajos de construcción terminados y no pagados deben mostrarse; un examen de las facturas deberá determinar este punto, juntamente con un examen de los contratos existentes.

EJEMPLO: supongase que el precio de un edificio asciende a \$500,000, que se han terminado y pagado trabajos que importan \$200,000, y que \$100,000 en trabajos terminados no se han pagado; en este caso, la cifra de \$200,000 deberá aparecer como "adelantos sobre contratos". En caso de que se haya facturado la cantidad de \$100,000, los adelantos deben mostrarse en un importe de \$300,000 y la obligación sobre éstos en \$100,000.

Si una compañía usa un edificio alquilado, deberá examinarse el contrato de arrendamiento, primordialmente con el objeto de averiguar si las mejoras se amortizan durante la vida del contrato de arrendamiento o de la vida de la mejora. Se examina también el contrato de arrendamiento para que el auditor se familiarice con las cláusulas de cancelación y su efecto sobre el valor en libros de las mejoras hechas en la propiedad.

Muchos edificios de oficinas, tiendas de departamentos, tiendas especiales y hoteles estan contruidos en terrenos alquilados. La mayoría de las compañías industriales son propietarias del terreno y edificios de sus fabricas.

3. Determinese si el edificio está a nombre del cliente.

Como en el caso de los terrenos, el auditor debe examinar los libros de su cliente y obtener otra evidencia para determinar la propiedad de los edificios. Podrán solicitarse ratificaciones, y podrá ser necesario examinar el registro público de la propiedad.

El examen deberá concluir cuando se obtenga pruebas de que no hay hipotecas no registradas o gravámenes por impuestos pendientes ni por contribuciones por nuevos avalúos no pagadas. Los edificios propios que se usen para otros fines ajenos a la negociacion deben aparecer como inversiones u otro activo en el balance general.

4. Determinación de los gravámenes. Deben investigarse los libros y obtener pruebas para determinar la cuantia de los gravámenes sobre los edificios, que deben mostrarse como pasivo y no como reducciones del valor en libros de los edificios.

5. Investigación de la autorización para los aumentos y disminuciones en los avalúos. El auditor debe examinar los informes de avalúo, acuerdos del consejo de directores respecto al avalúo, y el método de tratar la depreciación sobre los avalúos, tanto para fines contables como fiscales.

Como se mencionó anteriormente y para que el saldo de los activos fijos esté acorde con principios de contabilidad generalmente aceptados se deberán incluir en los mismos los importes del avalúo, la valuación deberá representar la cifra bruta del avalúo menos la reserva acumulada para depreciación basada en el avalúo. El auditor debe determinar que el cargo anual por depreciación haya sido manejado acertadamente.

Los cargos por depreciación deben basarse en la cifra del avalúo con objeto de computar las utilidades líquidas sobre una base uniforme de acuerdo con la presentación de las partidas de activo relacionadas en el balance general.

Para la fijación de impuestos federales sobre la renta, se permite únicamente que el costo pueda recobrarse por medio de cargos de depreciación del activo fijo.

6. Preparación de relaciones de depreciación. Con referencia a la provisión anual para depreciación y la reserva total para depreciación, el auditor es responsable de que tanto la provisión anual como la reserva total se establezcan de acuerdo con principios aceptados, uniformemente aplicados; que la provisión anual este acertadamente computada y que la base usada en la computación sea justa.

La relación de depreciación podrá prepararse por separado, o podrá colocarse en el mismo papel de trabajo usado para hacer la lista de las partidas de activo correspondientes.

7. Verificación de las tasas, calculos y reservas para depreciación. El auditor debe estar familiarizado con las diversas tasas de depreciación y con todos los métodos para computarla, de manera que esté adecuadamente preparado para determinar los cargos por gastos de depreciación, y los cargos y abonos a las cuentas de reservas. El auditor debe aconsejar el establecimiento de reservas para depreciación para todas las partidas de activo tangible o para cada grupo de partidas de activo relacionadas, para evitar que se acrediten directamente a las cuentas de activo. Debe verificar los cargos anuales, con objeto de determinar la exactitud de las computaciones de su cliente, y debe cerciorarse de que los métodos de depreciación se siguen uniformemente. Las cantidades contabilizadas de depreciación deben estar de acuerdo con las practicas aceptadas aplicables a las partidas de activo en particular que se ven afectadas. Deberán revisarse los valores netos en libros considerando la condición general del activo. Deberá determinar el auditor, con el mayor acierto posible, que la vida estimada de la partida de activo se haya calculado acertadamente y que los valores de rescate sean razonables.

Las tasas deben ser suficientemente altas para cubrir la obsolescencia y la insuficiencia. El auditor deberá entonces determinar que los asientos por las cifras de depreciación se hacen con acierto y a las cuentas apropiadas. Debe determinarse que la depreciación se base en el costo justo.

El auditor no debe dudar en discutir las cifras de depreciación o los métodos empleados con su cliente, especialmente si opina que no son adecuados para reflejar la situación razonablemente. Si opina que la depreciación está considerablemente sobrestimada o subestimada, debe indicar claramente su opinión en su informe. Deberá insistir en que el método sea práctico y acertado, que proporcione depreciación suficiente y que se aplique depreciación sobre una planta ociosa. Ocasionalmente, la depreciación y el agotamiento -para fines fiscales- difieren de la depreciación en libros; así debe ser si ambas son justas para sus fines respectivos.

El auditor debe cerciorarse de que la depreciación contabilizada en cualquier año es aplicable a ese y no a otros años anteriores. El uso de una tasa general de depreciación para todo el activo es inaceptable en la práctica; cada partida de activo o grupo relacionado de partidas de activo deberá tener su propia cuenta, tasa de depreciación y reserva. El auditor debe verificar los cálculos y analizar las cuentas para cerciorarse de su exactitud. El prorrateo adecuado de los gastos de depreciación debe hacerse entre las divisiones de fabricación, ventas y administración de una empresa.

La depreciación sobre el activo completamente depreciado no debe continuar apareciendo como un gasto; si se han ajustado las reservas porque la depreciación anterior era demasiado amplia, la reducción en la reserva se transfiere a utilidades pendientes de aplicación o a pérdidas y ganancias presentes como partida extraordinaria no recurrente, y se continúa la depreciación.

Deben verificarse todos los asientos hechos durante el ejercicio social presente en cada cuenta de reserva para depreciación. Si se trata de una segunda auditoría, el contador debe de determinar que los saldos en libros a principio de año concuerden con los saldos en sus papeles de trabajo del año anterior; debe verificar también los asientos del año en curso. Cuando se trate de una auditoría que se practica por primera vez, podrá ser necesario analizar las cuentas desde que comenzó a operar la empresa, con objeto de determinar la exactitud de los saldos, o cuando menos desde tan atrás como sea necesario para determinar la exactitud del saldo total de la cuenta. La aprobación por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público de las declaraciones presentadas para el pago de impuestos federales sobre la renta en años pasados servirá como guía para juzgar si ha sido razonable la pasada depreciación anual en el nivel superior. Igualmente, en una primera auditoría, deberán revisarse todas las cifras más grandes.

Deberán investigarse cuidadosamente los cargos a las cuentas de reserva para depreciación para determinar sus razones y conveniencia. Los únicos cargos a las cuentas de reserva que deben aparecer son: a) los cargos por reparaciones y reposiciones extraordinarias que aumentan la vida del activo; b) cargos por partidas de activo vendidas o de las que se ha dispuesto de otra manera, en una cifra igual a la reserva acumulada de la partida de activo y el asiento de contrapartida.

En relación con el retiro del activo fijo, el auditor debe determinar también que se retire la partida de activo de la cuenta de activo en la totalidad de su costo (o de su valor de avalúo, en caso de que se use este). Todas las pérdidas o ganancias al disponer de las partidas de activo deben contabilizarse y asignarse a la cuenta apropiada.

El auditor debe siempre obtener una idea de la importancia de los trabajos de reparación y reposición y de mantenimiento ejecutados en relación con el activo fijo. Algunas compañías son descuidadas respecto a los trabajos de mantenimiento, mientras que otras mantienen todo el equipo fijo en excelentes condiciones operativas .

Ejemplo. Dos compañías podrán usar 10 por ciento como tasa de depreciación sobre maquinaria. Si la Compañía A no conserva su maquinaria en buen estado, el 10 por ciento podrá ser una cifra demasiado baja; mientras que si la Compañía B conserva todo su activo fijo en buenas condiciones de operación, 10 por ciento podrá ser demasiado elevado. La depreciación debe ajustarse siempre a cada caso individual, sin tomar en cuenta la necesaria unificación de tasas para fines fiscales y otros.

8. Investiguese si la cobertura de seguros es adecuada. Debe examinar las pólizas de seguros en vigor sobre los edificios el auditor, con objeto de determinar si la protección es adecuada. En caso de pérdida por accidente, el auditor debe concionarse de que la contabilidad haya indicado exactamente las pérdidas.

La pérdida líquida en definitiva deberá, naturalmente, mostrarse en su importe neto después que se hicieron los ajustes de seguros. Cuando se destruye un edificio, bien sea intencionalmente o por accidente, debe cerrarse completamente la cuenta de edificio y todas las otras cuentas relacionadas con él.

9. Averigüese si la contabilización de pérdidas y ganancias es justa. La ganancia o la pérdida en la venta de un edificio o de cualquier otro activo fijo es la diferencia entre la cantidad recibida y el valor en libros del activo vendido.

El auditor deberá justificar los asientos correspondientes a las ventas para determinar si están hechos de acuerdo con principios y prácticas aceptados. Una ganancia podrá deberse a exceso de depreciación basada en el costo o a un alza en el precio en el mercado de una partida de activo.

La determinación de la ganancia se hace normalmente cuando se practica la auditoría sobre el activo fijo. El producto de la venta se investiga en el libro de ingresos. La ganancia está sujeta al pago de impuestos federales. Deben examinarse todos los contratos existentes o autorizaciones de los directores relacionados con la venta, así como también todos los pagarés o hipotecas aceptados en pago.

10. Verificación de los ingresos y gastos del edificio. Cuando los edificios o parte de ellos producen ingresos en rentas, el auditor, haciendo pruebas razonables, debe verificar estos ingresos y los gastos incurridos para obtenerlos.

Bien sea que se use o no un agente, deberán examinarse los contratos de arrendamiento y otros convenios similares juntamente con el estado de rentas. Las cifras que aparecen en los contratos de arrendamiento deberán totalizarse anualmente y cotejarse con el total de los ingresos contabilizados por concepto de rentas. En caso necesario, el auditor podrá solicitar ratificaciones de las rentas, dirigiéndose a los inquilinos, así como también ratificaciones de las rentas atrasadas.

La auditoría de los gastos relacionados con los edificios alquilados deberá seguir el mismo procedimiento que el examen de cualquier otro gasto, haciendo un examen suficiente por cada tipo de gastos para cerciorarse de la exactitud de los resultados.

MAQUINARIA, EQUIPO Y OTROS ACTIVOS FIJOS .

En virtud de que los procedimientos de auditoría son similares para maquinaria y equipo, grandes herramientas, mobiliario y equipo de reparto, se tratan todas estas subcuentas o grupos en un solo programa de auditoría, con comentarios específicos en caso necesario sobre alguno de ellos.

Las observaciones hechas en la sección anterior en cuanto a la determinación de una base original para la fijación del costo a los edificios se aplican igualmente a las partidas de activo tratadas en esta sección. Los procedimientos de depreciación aplicados en la sección anterior para los edificios son igualmente aplicables a otras partidas de activo fijo y no se repiten aquí.

En una auditoría inicial de la maquinaria y de otro equipo el primer paso será hacer una visita a la fábrica con objeto de conocer los nombres y funciones de la maquinaria y equipo. Si existe una lista de maquinaria, o si es posible llevar los libros auxiliares de registro de maquinaria al hacer la visita a la fábrica, debe cotejarse con ellos la maquinaria, con objeto de familiarizarse con ésta y verificar las entradas en los libros.

Durante un examen de las adquisiciones de maquinaria en periodos pasados, el contador debe determinar cuidadosamente la forma en que se ha dispuesto de gastos como costos de transporte de las maquinas adquiridas, costos de insatlación, gastos de reinstalación, y el costo de construcción de maquinaria para uso de la compañía. El objeto de esta parte de la auditoría es el de cerciorarse de que únicamente las partidas que deben de capitalizarse aparecen en las cuentas y que en éstas están asentados todos los cargos que deben capitalizarse. Las deducciones hechas a las cuentas en periodos pasados deben probarse hasta el punto de que el auditor quede satisfactoriamente convencido de que fueron justas; si cualquiera de estos créditos no lo fue, el contador deberá preparar los ajustes necesarios.

Los métodos de depreciación deben ser uniformes de un año a otro. Podrá juzgarse la suficiencia en general de las provisiones anuales pasadas, revisando las ganancias o pérdidas al disponer del equipo y retirarlo.

Al revisar las reservas para depreciación, habrá que tener en cuenta que los cargos a las reservas deberán aparecer únicamente por correcciones, ventas, retiros o algún ajuste extraordinario.

PROGRAMA DE AUDITORIA PARA MAQUINARIA, EQUIPO, GRANDES HERRAMIENTAS, EQUIPO DE OFICINA, EQUIPO DE REPARTO Y OTROS ACTIVOS FIJOS.

Descrito en forma enunciativa y no limitativa un programa de auditoría de estos conceptos podría ser el siguiente:

1. Formulese un estado por cada cuenta
 2. Justifiquense y preparese un estado de los cargos y abonos
 3. Examinense las cuentas de gastos relacionadas.
 4. Examinense los datos sobre obligaciones relacionadas con el activo fijo.
 5. Preparense relaciones de depreciación.
 6. Verifiquense las tasas de depreciación, los calculos y reservas
 7. Investiguese y hagase una lista de los seguros y la suficiencia de cobertura.
 8. Compruebese que se contabilizan adecuadamente las pérdidas o ganancias en la venta.
1. Estados de cuenta. Deberán obtenerse según el alcance determinado por el auditor un analisis de las cuentas de activo en donde se detalle el tipo de activo, montos de adquisición en el ejercicio, motivos de la adquisición, autorización, etc., con el fin de realizar una evaluación con un detalle suficiente.

2. Justificación y formulación de un estado de los cargos y abonos. Los mayores auxiliares de maquinaria, mobiliario, equipo y otros bienes muebles deberán reconciliarse con sus respectivas cuentas de control. Deberán revisarse las cuentas de los mayores auxiliares para comprobar que están bien llevados.

Las autorizaciones para la adquisición de activo fijo, las ordenes de compra y las facturas de los vendedores deberán examinarse y justificarse consultando los libros de entrada, cotejandolas con las cuentas de activo fijo o viceversa. Esto es necesario para comprobar que los cargos son justos. Normalmente, el criterio para juzgar si es apropiado un cargo a una cuenta de activo fijo (por la adquisición de una partida de activo fijo) se basa en que su vida en servicio sea mayor de un año.

El costo justo de una partida de activo fijo es su precio neto en factura, mas gastos de transporte, costos de instalación y otras erogaciones necesarias para colocarla en condiciones de uso.

Al verificar el costo de una partida de activo fijo y justificar los cargos a la cuenta de activo fijo, los datos fundamentales podrán estar compuestos de lo siguiente:

- a) Una requisición interna para nuevo equipo.
- b) La aprobación del consejo de directores, de un comite, o de una persona autorizado.
- c) Una orden de compra o un contrato para el vendedor.

- d) Un cheque pagado, por parte o el total del importe. Si el cheque pagado no cubre el importe total, el auditor debe determinar la forma en que se han hecho los pagos restantes.
- e) Talones de flete, si este es por cuenta del comprador.
- f) Ordenes de trabajo para: 1) costos de instalación, 2) activo fijo construido para uso del cliente y 3) mejoras y reposiciones de partes importantes.
- g) Asientos en el diario contabilizando la adquisición.
- h) Asientos en el diario general para contabilizar avalúos, transferencias, etc.

En caso de que el cliente fabrique activo fijo para su uso propio, el auditor debe verificar los cargos a la cuenta de activo por materiales, mano de obra, gastos directos de fábrica y gastos generales de fábrica prorrateados sobre la orden de trabajo. Ocasionalmente se incurren respecto a la maquinaria de fábrica costos de reinstalación y por cambio en el lugar que ocupa. Considerando que los costos originales de instalación ya se han capitalizado, la capitalización de estos nuevos costos no sería justa, pues el activo no ha aumentado en valor como capital, aun cuando podrá haber aumentado su productividad y utilidad general. Los costos de reinstalación y nueva distribución a) podrán cargarse a las operaciones corrientes, si el gasto no constituye una carga indebida sobre el periodo corriente, o b) podrán contabilizarse como un cargo diferido de las operaciones, que se amortizará sobre un periodo que no exceda de aquel que beneficia.

Quando un avalúo ocasiona un cargo al activo fijo, el auditor debe examinarlo y convencerse y exigir un informe competente de avalúo. Todos los asientos de credito deberán justificarse completamente consultando comprobantes originales desde los diarios hasta las cuentas de activo fijo. Debe haber asientos acreditando las ventas, cambios, retiros, devoluciones y bonificaciones recibidas por partidas defectuosas que no se devuelven al vendedor.

Al justificar las ventas de partidas de activo fijo debe poderse consultar fácilmente la evidencia que autoriza la venta, las copias de factura, el recibo de efectivo, los asientos en el diario para dar salida a todo el costo original de la partida de activo vendida y toda la reserva correspondiente para depreciación.

Al justificar los cambios de partidas de activo fijo, debe haber evidencia disponible de la autorización para efectuar el cambio, copias de la factura o convenio, recibo o desembolso de efectivo por una diferencia neta, y todos los asientos de ajuste necesarios en el diario.

Quando se devuelven partidas de activo fijo a un vendedor, los asientos en el diario deben estar apoyados en correspondencia y notas de credito. Si se han cargado a la cuenta de activo fijo costos de transporte, instalación y otros costos de preparación correspondientes a la partida devuelta, deberá darse salida a estos cargos, cargándolos a gastos y preparando notas de cargo.

Si se conceden bonificaciones después de que una partida de activo fijo se haya cargado a la cuenta, el auditor deberá investigar para comprobar que las bonificaciones se han acreditado a la cuenta apropiada de activo fijo y no a gastos.

3- Examen o análisis de las cuentas de gastos relacionadas. Un examen de las cuentas de reparaciones y mantenimiento revelará con mayor frecuencia la inclusión de gastos capitalizables, que un examen de las cuentas de activo fijo revelará la inclusión de cargos por gastos. Deberán analizarse los asientos en las cuentas de reparaciones y mantenimiento, pues una partida de consideración en la cuenta podrá obedecer a varias partidas pequeñas en los libros de entrada, totalizados y asentados al final de mes.

Nunca deberán cargarse a reparaciones y mantenimiento las adquisiciones de partidas de activo, aun cuando sean muy pequeñas. A las cuentas de reparaciones y mantenimiento se pueden cargar las reposiciones necesarias de partes para conservar la partida de activo en condiciones de operación eficiente. Los cargos a las cuentas de reparación y mantenimiento que debieran capitalizarse son habitualmente el resultado de un deseo de reducir los ingresos con fines de tributación o para informes a los accionistas. Estos cargos no están permitidos.

Las mejoras no son gastos, sino que se capitalizan añadiendo el costo neto de la mejora al costo de la partida de activo. Las mejoras hacen que la partida de activo sea más valiosa que antes que se hicieran.

Naturalmente, habrá forzosamente diferencias de opinión acerca del aumento en valor o la falta de aumento de valor en la partida de activo. La línea de demarcación entre reparaciones ordinarias, reparaciones extraordinarias y mejoras no es fácil de hallar; el auditor debe usar ponderadamente su criterio personal en cada caso.

No siempre es fácil practicar una auditoría de las reparaciones ordinarias y extraordinarias, alteraciones y mejoras. Algunas compañías llevan a cabo trabajos uniformes de mantenimiento y contratan otra parte con elementos externos. En este último caso no se presentan dificultades, puesto que los gastos están apoyados habitualmente en comprobantes aprobados al hacer los pagos. Cuando el personal interno hace las reparaciones, las cifras de costos podrán no ser adecuadas. El costo de las reparaciones y mejoras podrá estar compuesto de mano de obra, materiales y - en algunos casos - gastos indirectos; cada uno de los elementos de costo debe verificarse antes de que el auditor pueda estar seguro de que es justo el cargo a gastos o a capital. Si para cada reparación o mejora se prepara una orden de trabajo que comprenda los tres elementos de costo, se facilita considerablemente la labor tanto de auditor como de su cliente para fijar la cifra justa de costo y de distribución apropiada. Los trabajos de reparación no deben absorber costos indirectos de fábrica; podrá permitirse que las mejoras absorban costos indirectos de fábrica en la medida que éstos aumenten en razón del trabajo ocasionado por la ejecución de la mejora.

Ciertas compañías establecen reservas para la nivelación de los gastos de mantenimiento, cargando a una cuenta de gastos una cantidad anual igual. Cuando se hacen alteraciones, reparaciones y reposiciones ordinarias de partes, el costo no se carga a gastos, sino a una de estas reservas. Las erogaciones en cualquier año no alcanzarán en realidad, en la mayoría de los casos, la cifra de la reserva fijada; la teoría se apoya en que este método nivela los costos de mantenimiento, conservando los costos de producción uniformes de un año a otro.

4- Examen de los datos sobre obligaciones relacionadas con el activo fijo. Examinando las facturas y obteniendo ratificaciones, el auditor debe determinar que se han contabilizado todas las obligaciones relacionadas con la construcción de todas las partidas de activo fijo terminadas al finalizar el periodo y que las cantidades se cargan a las cuentas apropiadas de activo fijo.

Los compromisos de compra pendientes al terminar el periodo referentes a adquisiciones de activo fijo deben aparecer en una relación. Debe indicarse en el informe de auditoría el total de los compromisos pendientes si su cifra es importante y si en el siguiente periodo contable se necesitará una cantidad importante de activo circulante.

Cuando se ha comprado a plazos maquinaria costosa, el auditor deberá examinar el contrato de venta u otros documentos para determinar las condiciones de pago y de título de propiedad.

De acuerdo con un método común de adquisición, el comprador paga una cantidad inicial y firma varias letras o pagarés por el saldo pendiente, venciendo los documentos en periodos estipulados. Probablemente los documentos están garantizados con una hipoteca sobre el efecto adquirido. En este caso, el título de propiedad de la maquinaria ha sido adjudicado al comprador. En otros, no se le será adjudicado hasta que el equipo haya sido completamente pagado.

En cualquier caso el equipo deberá cargarse a la cuenta apropiada de activo en su precio neto de compra. Los cargos iniciales de financiamiento y los intereses cargados anticipadamente sobre los documentos por pagar no deberán cargarse a la cuenta de activo, sino a gastos o a gastos pagados por anticipado. Deberá establecerse una obligación por el total del saldo por pagar.

Deberá computarse la depreciación de las partidas de activo compradas a plazo sobre el costo total y no sobre la parte pagada del contrato. Si los pagos se hacen bajo un contrato de alquiler con opción a compra a elección del arrendatario, deberán seguirse los lineamientos específicos de valuación dictados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos que fueron analizados en el capítulo II.

5- Preparación de relaciones de depreciación. Estas relaciones podrán prepararse por separado, o bien en los mismos papeles de trabajo que la partida o grupo de activo relacionado.

6- Verificación de las tasas de depreciación, los cálculos y las reservas. Los objetivos que persigue el auditor al examinar las tasas, cálculos y reservas son los siguientes:

- a) Cerciorarse de la suficiencia de las reservas para depreciación.
- b) Determinar la exactitud de los cálculos y de las adiciones anuales a las reservas.
- c) Determinar la uniformidad de aplicación de los métodos de depreciación de acuerdo con los principios aceptados en contabilidad.
- d) Determinar que cuando las partidas de activo se vendieron, cambiaron o desecharon, se contabilizaron en las cuentas de reservas y las correspondientes de activo.

En caso de que el activo se haya revaluado durante el periodo, el auditor debe verificar los asientos de revaluación, determinar qué personas competentes hicieron los avalúos y verificar los cargos y abonos en las cuentas de reserva para depreciación.

Actualmente, una compañía puede usar diferentes métodos de depreciación para diferentes partidas de activo adquiridas en fechas diferentes. El auditor debe revisar los métodos empleados por su cliente para determinar la depreciación del periodo inicial y el empleado para los periodos siguientes, con objeto de estar seguro de su uniformidad y de las ventajas o desventajas en cuanto al pago de impuestos. Basándose en todos equitativos aprobados, el auditor deberá verificar o hacer una prueba de los cálculos de las cantidades cargadas a gastos.

Una inspección de la maquinaria y equipo, equipo de reparto y muebles y enseres frecuentemente coloca al auditor en mucho mejor situación para poder juzgar si la reserva para depreciación es adecuada, que si conociera únicamente los libros de contabilidad.

7- Investigación y relación de los seguros, la suficiencia de cobertura. El auditor debe determinar la cantidad y suficiencia de protección de seguros sobre el activo fijo. En caso de que la protección parezca inadecuada, deberá discutir el caso con su cliente y tal vez mencionarla en su informe de auditoría.

Cuando el cliente no tiene título de propiedad sobre algunas partidas de activo (equipo alquilado, contratos de compras a plazo, etc.) el auditor debe cerciorarse de que se cumple con los requisitos fijados en los contratos y en el arrendamiento en cuanto se refieren a la protección de seguros.

8- Compruebase de que se contabilizan adecuadamente las pérdidas o ganancias en la venta. El auditor debe verificar las deducciones hechas en las cuentas de activo fijo durante el período que examina, y debe estar seguro de que todos los asientos relacionados con las deducciones están bien hechos.

La inspección que hace el auditor en la planta y su examen de las pólizas de seguros le podrán ayudar a descubrir estos casos. Los recibos por los pagos de las ventas importantes deberán cotejarse con los libros de caja. Deberán verificarse también los cargos a la cuenta de control de reserva para depreciación para averiguar si las cuentas auxiliares de reservas se redujeron consecuentemente.

Comentarios sobre situaciones especiales.

Activos fijos completamente depreciados.

Cuando los créditos en la cuenta de reserva para depreciación alcanzan una suma igual al costo u otra base de esa partida de activo, no debe contabilizarse nuevas depreciaciones para esa partida, aún cuando continúe en uso, pues el costo total se ha asignado a gastos. Si se continúa usando la partida de activo, está permitido (pero no es necesario) ajustar la reserva para depreciación y las utilidades de periodos pasados, basándose en que la estimación original de vida era incorrecta. Una vez que la reserva para depreciación se haya ajustado así, podrá continuar contabilizándose la depreciación a la tasa corregida sobre el resto de la vida estimada.

Comentarios especiales sobre muebles y enseres.

Muchas partidas de muebles y enseres no tienen valor de rescate o de desecho, particularmente las estanterías y divisiones erigidas en propiedades alquiladas. El auditor debe cerciorarse de que estas partidas se han capitalizado debidamente y se deprecian adecuadamente.

Comentarios especiales sobre pequeñas herramientas.

Al examinar las cuentas de herramientas perecedoras, el contador deberá comprobar que las herramientas (con una vida útil de más de un año) no se cargan a gastos al adquirirlas.

Ha habido una tendencia a hacer fuertes inversiones en herramientas en los años lucrativos cargándolas a gastos al adquirirlas, para absorberlas materialmente después en los años siguientes. El contador deberá averiguar si se ha levantado un inventario anual de herramientas, valorizándolo y contabilizándolo en la cuenta de activo. En caso afirmativo, la auditoría prosigue de la misma manera que para cualquier inventario, probando las partidas materiales y sus valores y verificando las multiplicaciones y sumas.

Con frecuencia es difícil la verificación de las herramientas pequeñas y perecederas, usualmente herramientas de mano como taladros y pulidoras, limas, etc., portátiles. El auditor debe tratar de convencer a su cliente sobre la conveniencia de inventariar anualmente las herramientas pequeñas y perecederas y establecer, basándose en este inventario, una cuenta de pequeñas herramientas en el mayor contabilizándolas al costo original menos una amortización adecuada. De esta manera, el período a partir del último inventario absorbe el valor en libros de todas las herramientas rotas, perdidas y usadas, así como también el aumento o disminución en el valor de las que hay en existencia.

En caso de que las compras de herramientas sean de poca importancia y se hayan cargado a una cuenta de gastos al adquirirlas y su importe anual haya sido bastante uniforme y que la supresión de un inventario de herramientas no tenga efecto de significación sobre el activo o los ingresos, no habrá objeción importante a que se continúe esta costumbre, siempre que se siga uniformemente de un año a otro.

Si no se sigue el método de inventario para contabilizar las herramientas, y si no se cargan a gastos al adquirirlas, podrá llevarse una reserva para depreciación; éste es un asunto que depende de los métodos seguidos por la compañía, sin embargo cuando existe una reserva para depreciación, el auditor deberá analizarla para convencerse de que el saldo de la cuenta es razonable y apropiados los cargos y los créditos.

Comentarios especiales sobre envases devolutivos.

Los envases devolutivos constituyen activo fijo, y el procedimiento aplicable de auditoría no varía en forma significativa del aplicable a cualquiera otra partida de activo fijo. Sin embargo, los envases devolutivos están sujetos a una depreciación rápida, mal trato y, frecuentemente, no devolución.

En ciertas empresas los envases devolutivos cargados a los clientes representan una inversión considerable. El auditor debe obtener pruebas satisfactorias de que el valor de los envases no está sobrestimado en los libros de su cliente y que se ha hecho una provisión adecuada para desgaste, roturas y falta de devolución normales. La prueba aplicable a la cantidad y valuación de los envases diferirá en cada tipo de empresa en que se practique auditoría; normalmente, el número de envases cargados a la clientela será mayor que el número en existencia, excluyendo la cantidad en reserva.

Comúnmente se exige un depósito a la clientela para cubrir la devolución de los envases costosos.

Los envases en general podrán cargarse a la clientela al costo o a más del costo. El auditor debe determinar que el depósito es justo y que se ha tratado como pasivo. El importe total de los envases menos depreciación debe mostrarse como activo; no es aceptable mostrar solamente los envases en existencia en el inventario y, al mismo tiempo, mostrar los envases prestados como parte de las cuentas por cobrar. Los ingresos por concepto de depósitos de garantía de los envases pueden incluirse como parte de las existencias en efectivo disponibles en general para uso de la compañía, o podrán contabilizarse en un fondo por separado. En los casos en que se considera que el envase no será devuelto, deberá acreditarse la cuenta de Inventario de envases y cargarse la cuenta de pasivo que se acreditó cuando se envió el envase al cliente y se recibió su depósito. Si se cargó al comprador un precio mayor del costo del envase, se obtendrá una ganancia si no lo regresa. El auditor deberá comenzar con el inventario de envases en la fecha en que principió el período contable y, suponiendo que sus cifras son exactas como resultado de la auditoría anterior, sumar todos los envases comprados y restar todos los que se han dado de baja en libros por no haber sido devueltos; la cifra resultante será la de envases en existencia en la fecha de la auditoría. Esta cifra deberá verificarse contando los envases en existencia y sumando todos los cargados a la clientela.

CAPITULO V .- ASPECTO FISCAL

A - INTRODUCCION.

Conjuntamente con el estudio de la razonabilidad de las cifras contables que sobre el activo y depreciación se realiza en la auditoria de los estados financieros, el auditor analizará los conceptos, interpretaciones y procedimientos utilizados por su cliente para determinar las cifras que integrarán su conciliación contable-fiscal que servirá para la determinación de su resultado fiscal y por lo tanto para la determinación del impuesto a pagar en el ejercicio.

En terminos fiscales, las cuentas de activo fijo aportan (al igual que contablemente), conceptos e importes que resultan ser una parte importante que integra los resultados de una compañía. La depreciación anual, ingresos por utilidad en venta de un activo y el impuesto al activo de las empresas, son ejemplos de estos conceptos.

Durante los ultimos años se han dados muchos cambios en materia tributaria en el país, con los cuales se limitan o promueven ciertos sectores y se crean o derogan ciertos articulos. Para la realización de este trabajo se concideran las reglamentaciones y criterios del legislador conocidas hasta 1990.

Con todas estas modificaciones tan radicales, el legislador ha tratado que las disposiciones contenidas en la ley logren:

1- Fortalecer ingresos y propiciar el crecimiento económico del país. Para lograr este primer objetivo se amplió el número de contribuyentes en el régimen general, eliminando las "Bases especiales de tributación" y también se disminuyó la tasa de impuestos con objeto de tener una mayor competitividad internacional.

2- Simplificación fiscal. Esto se pretende obtener uniformando los pagos de las empresas mediante la utilización de una sola forma en la cual se enteren los pagos mensuales del impuesto sobre la renta, el impuesto al activo y el impuesto al valor agregado, los cuales se podrán hacer a través del sistema bancario. Adicionalmente en materia de impuesto sobre la renta se simplifican varios procedimientos, como: permitir la total deducción de las inversiones y gastos de automoviles y motocicletas que hasta 1989 tenía un tope establecido.

3- Ampliación de bases gravables. Se han establecido ciertas limitaciones a las deducciones, además del cambio ya comentado de eliminar "Bases especiales de tributación" y la mayoría de "Contribuyentes menores", pero como complemento a esta medida se ha disminuido la tasa impositiva por lo que se fomenta la competitividad de las empresas nacionales a nivel internacional.

4- Control y fiscalización. Este es quizá el objetivo más importante que el legislador a buscado con las reformas que se han venido dando, para lograr su proposito ha establecido medidas de control como:

Apartir de 1990 todas las empresas cerrarán su ejercicio social el 31 de diciembre, todos los cheques mayores a dos salarios mínimos mensuales deberán hacerse con cheque nominativo para abono en cuenta (no podrá ser negociado), se crea un elemento de corresponsabilidad a las empresas en la vigilancia de sus clientes y proveedores, por lo que al momento de hacer una compra se tiene la obligación de cersionarse de que los datos generales y fiscales del proveedor son correctos; los mismos datos (excepto el R.F.C.) se deberán verificar al realizar una venta, so pena de hacerse acreedor a una multa del 20% de la factura emitida (con excepción en ventas al público).

En los siguientes comentarios a las disposiciones fiscales me referiré unicamente a los lineamientos establecidos por la ley del impuesto sobre la renta, por lo que para no ser reiterativo le llamaré unicamente con el termino de " la ley ".

B- DISPOSICIONES APLICABLES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Depreciación fiscal.

Para efectos fiscales el legislador no ha dejado que sea el criterio prudencial de los contribuyentes el que determine el método de depreciación a utilizar, sino que ha establecido una serie de reglas a las que se debe sujetar el contribuyente para determinar esta importante deducción.

El método que ha elegido el legislador para computar la depreciación fiscal, es el metodo de linea recta que se basa en una estimación de la vida probable de los bienes.

Aunque la ley no define con este nombre el método que se utiliza, pero ello se deriva de lo dispuesto en el primer párrafo del Art. 41 en el que se señala lo siguiente:

"Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación en cada ejercicio de los porcentajes máximos autorizados por esta ley al monto original de la inversión, con las limitaciones en deducciones, que en su caso, establezca esta ley".

Las inversiones que están sujetas a depreciación se mencionan en el primer párrafo del artículo 42 de la Ley, que señala lo siguiente:

"Para los efectos de esta ley se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, cuyo concepto se señala a continuación".

"Activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de actividades empresariales y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente y no con la finalidad de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones."

En el segundo párrafo del artículo 41 de la ley se establece cual es o debe ser, el monto de la inversión sujeta a depreciación. Al respecto se señala lo siguiente :

"El monto original de la inversión comprende además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación a excepción del impuesto al valor agregado así como las erogaciones por concepto de derechos, fletes, transportes, acarreos, seguro contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales".

Como podemos ver, este concepto, es también muy similar al que se adapta para efectos contables.

El legislador en esta definición señala expresamente el que el impuesto al valor agregado no forma parte del costo del activo si no que éste se acreditará contra el impuesto al valor agregado que causen sus operaciones con terceros.

En el caso de que el contribuyente fabrique su propio activo, la ley no define como deberá determinarse el costo de fabricación, no obstante, las definiciones incluidas en la ley han seguido siempre o han sido inspiradas por la práctica contable, por lo cual para este efecto deberán seguirse los procedimientos señalados en el capítulo II de este trabajo.

En el caso de bienes adquiridos, por una fusión de empresas, deberá observarse la regla que se establece en la fracción IV del art.46 de la ley que señala lo siguiente:

"La deducción de las inversiones se sujetará a las reglas siguientes:

En el caso de bienes adquiridos por fusión, los valores sujetos a deducción no deberán ser superiores a los valores pendientes de deducir en la sociedad fusionada.

Esta fracción debe ser interpretada de modo en que el costo original del bien se mantenga al igual que la depreciación que se haya devengado hasta el momento de la fusión; esto es que si un bien que tiene un costo original de \$1,000,000.00 y se deprecia al 10% y al momento de la fusión se lleven 4 años; la compañía fusionante deberá seguir depreciando el 10% sobre el \$1,000,000.00 es decir que seguirá depreciando durante seis años. Esta especificación se hace en virtud a que la cia. fusionante no debe tomar el valor neto del activo, es decir, su costo original menos su depreciación y sobre este saldo seguir depreciando un 10% ya que en este caso se terminaría de depreciar el bien en 14 años y no en 10 años como debería de ser.

Existen algunos casos de adquisición de activos que no son contemplados por la ley, por lo que no existe disposición expresa en cuanto a como determinar el costo de los bienes adquiridos tal es el caso de la adquisición por permuta o por donación.

En el caso de la permuta, considerando las disposiciones en cuanto a los ingresos acumulables de las sociedades, el valor original que se asigne a un bien recibido a cambio será el valor de mercado del bien que el contribuyente entregue.

Considerando que el contribuyente hubiera vendido el bien, hubiera obtenido una cantidad equivalente al valor de mercado del bien, y esa misma cantidad es la que se habría entregado a la contraparte para adquirir el bien objeto de nuestro interés.

En el caso de que el bien, se hubiere recibido como un donativo, al costo de adquisición del bien recibido, será equivalente al ingreso acumulable que la donación produzca y en este caso ese ingreso acumulable será equivalente al valor de mercado que tenga el bien recibido por donación.

En cuanto a las reparaciones y adaptaciones, estas deben considerarse como conceptos depreciables, según se indica en el artículo 46 fracción 1, que señala lo siguiente:

"La deducción de las inversiones se sujetará a las reglas siguientes:

I. Las reparaciones así como las adaptaciones a las instalaciones se considerarán inversiones siempre que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo"

El art. 45 del reglamento de la ley, define lo que por adaptación a mejora debe entenderse, señalando:

"Para los efectos de la fracción 1 del artículo 46 de la Ley, se considerarán como reparaciones o adaptaciones que implican adiciones o mejoras al activo fijo, las que aumenten su productividad, su vida útil o permiten darle al activo de que se trate un uso diferente al que originalmente se le venía dando"

Existen otros gastos que se realizan para que el bien no se desmejore es decir gastos de mantenimiento para que el bien siga funcionando, los cuales no deben sujetarse a depreciación esto está considerado en el segundo párrafo del artículo 45 de la ley que señala:

"En ningún caso se consideraran inversiones los gastos por concepto de conservación, mantenimiento y reparación, que se eroguen con el objeto de mantener el bien de que se trate en condiciones de operación"

En cuanto a las tasas de depreciación fiscal, la ley determina tasas máximas de depreciación, aunque el contribuyente puede optar por aplicar tasas menores a las señaladas. Los porcentajes máximos autorizados por la autoridad, están especificados por tipo de bien en el artículo 44 de la ley. En el artículo 45 de la ley aparecen los porcentajes a aplicarse a la maquinaria y equipo de acuerdo a la actividad a que se dedique el contribuyente.

En el caso de que el contribuyente desarrolle más de una actividad, deberá atender a lo indicado en el último párrafo del artículo 45 transcrito:

"En caso de que el contribuyente se dedique a dos o más actividades de las señaladas, aplicará el porcentaje que le corresponde a la actividad en la que hubiera obtenido más ingresos en el ejercicio inmediato anterior"

En el caso de reparaciones y adaptaciones la Ley no precisa la forma en que deben depreciarse, tan solo señala que si deben depreciarse. Sin embargo, como estas son una nueva inversión debe depreciarse como tal y al mismo porcentaje del bien que se trate.

Es decir que si la adición de un bien que se deprecia en 5 años se realiza en el cuarto año de vida del bien, la adición no podrá depreciarse en los 2 años que le quedan al activo de depreciación. Sino que deberá, irse depreciado el 20% cada año durante los 5 siguientes años.

El contribuyente podrá aplicar tasas de depreciación menores a los establecidos por la ley y cualquier cambio, sin exceder el máximo autorizado, podrá realizarse observando las disposiciones indicadas en la ley y su reglamento. El artículo 41 de la ley especifica que:

"El contribuyente podrá aplicar porcentajes menores a los autorizados por esta Ley. En este caso el porcentaje elegido será obligatorio y podrá cambiarse, sin exceder del máximo autorizado. Tratándose del segundo y posteriores cambios deberán transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio, cuando el cambio se quiera realizar antes de que transcurran se deberá cumplir con los requisitos que establezca el reglamento de esta Ley."

Por lo que respecta al reglamento el artículo 43 indica que:

"Cuando no hubieran transcurrido cinco años como mínimo desde el último cambio, podrá cambiarse nuevamente por una sola vez, siempre que se dé alguno de los supuestos establecidos en el artículo 11 de este reglamento o bien, cuando el contribuyente no haya incurrido en pérdida fiscal en el ejercicio en el cual efectúa el cambio o en cualquiera de los últimos tres anteriores a este.

Por su parte el artículo 11 reglamentario al que alude la disposición transcrita, contiene los siguientes supuestos:

I. Cuando fusione a otra sociedad.

II. Cuando los socios enajenen acciones o partes sociales que representen cuando menos un 25% del capital social del contribuyente.

III. Cuando reuniendo los requisitos de sociedad controlada, la controladora ejercite la opción a que se refiere el artículo 57 A de la ley, o bien, cuando se incorpore o desincorpore como sociedad controlada.

La opción del artículo 57-A de la ley, citada en el párrafo precedente, se refiere a la consolidación fiscal que una empresa controladora puede ejercer con el fin de presentar un resultado fiscal conjunto de todas las empresas que controla, siguiendo ciertos procedimientos especiales que se detallan en este mismo artículo.

En el caso de las mejoras a locales arrendados, las cuales queden a beneficio del propietario del bien y al término de la vigencia del contrato no se hubieren depreciado completamente, se podrá deducir fiscalmente el valor por redimir en la declaración del ejercicio respectivo.

A partir de 1990 se eliminó la limitación a la deducción de la depreciación o renta de automóviles y motocicletas, razón por la que procede en consecuencia la deducción total de sus gastos. Los deducción parcial de inversiones y gastos quedó restringido sólo a aviones.

Desde el punto de vista fiscal y según se detalla en el artículo 41, las inversiones empezarán a deducirse, a elección del contribuyente a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente. En caso de que se haga con posterioridad a estas fechas se va perdiendo el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos, calculadas aplicando los porcentos máximos autorizados por esta ley. Otro punto a considerar es que solo se podrá calcularse depreciación de los activos por los meses completos de uso durante el ejercicio. Adicionalmente, la fracción VII del artículo 41 indica que "Los contribuyentes ajustarán la deducción determinada en los términos de los párrafos primero y sexto de este artículo, multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del período en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción.

Cuando sea impar el número de meses comprendidos en el período en el que el bien haya sido utilizado en el ejercicio, se considerará como último mes de la primera mitad de dicho período el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del período." De esta forma el legislador reconoce el fenómeno inflacionario del país y admite la actualización de los activos fijos con el propósito fundamental de que el importe por depreciación a deducir en el ejercicio cuente con el mismo poder adquisitivo que los demás conceptos que integran el resultado fiscal. Por esto la depreciación por revaluación de los activos fijos por concepto de B-10 únicamente resultará útil para efectos contables o financieros y nunca fiscalmente, por lo que el auditor deberá verificar esta situación en su revisión.

Cuando un contribuyente enajena bienes que forman parte de su activo fijo se puede generar una ganancia acumulable o una pérdida deducible. Esto en virtud de lo que señala la fracc. V del art. 17 de la ley que dice:

"Para los efectos de este título se consideraron ingresos acumulables además de los señalados en otros artículos de esta ley, los siguientes:"

"V. La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos y terrenos..."

Y el sexto párrafo del artículo 41 de la Ley señala que:

"Cuando el contribuyente enajene los bienes o cuando estos dejen de ser útiles para obtener los ingresos deducirá en el ejercicio en que esto ocurra la parte aún no deducida..."

En forma general para determinar la utilidad o pérdida fiscal en la enajenación de bienes de activo fijo, se restará al ingreso obtenido el monto original de la inversión, el cual se podrá ajustar multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en que se realizó la adquisición hasta el último mes de la primera mitad del período en el que el bien haya sido utilizado.

Para efectos del cálculo de la participación a los trabajadores en la utilidades (PTU), deberán considerarse al determinar la utilidad o pérdida en la venta de activo fijo únicamente importes históricos sin ninguna actualización.

Otro concepto singular es la determinación de la ganancia o pérdida cuando se enajena un terreno, en este caso los lineamientos a seguir se encuentran en el artículo 18 de la ley que indica que: "Para determinar la ganancia por la enajenación de terrenos, los contribuyentes restarán del ingreso obtenido por su enajenación el monto original de la inversión, el cual se podrá ajustar multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en que se realizó la adquisición hasta el mes inmediato anterior a aquel en que se realice la enajenación."

Al realizar la revisión sobre las bajas de activo fijo en el ejercicio, el auditor deberá cerciorarse de que el precio de venta del bien no sea inferior al valor de mercado, ya que las autoridades podrían en tal caso estimar el ingreso y se tendrían que pagar los impuestos correspondientes sobre esa estimación.

En el caso de que se pierda o destruya un activo por caso fortuito o fuerza mayor, se atenderá a lo indicado en el artículo 47 de la ley, que indica que:

"La pérdida a deducir en el ejercicio será igual a la cantidad pendiente de deducir a la fecha en que se sufra." y que la cantidad que se recupere, se acumulará igualmente en el mismo ejercicio.

Aunque existe la ventaja de que:

"Cuando el contribuyente reinvierta la cantidad recuperada en la adquisición de bienes de naturaleza análoga a los que perdió, o bien para redimir pasivos por la adquisición de dichos bienes, únicamente acumulará la parte de la cantidad recuperada no reinvertida o no utilizada para redimir pasivos. La cantidad reinvertida que provenga de la recuperación sólo podrá deducirse mediante la aplicación del porcentaje autorizado por esta ley sobre el monto original de la inversión del bien que se perdió y hasta por la cantidad que de este monto estaba pendiente de deducirse a la fecha de sufrir la pérdida.

Si el contribuyente invierte cantidades adicionales a las recuperadas, considerará a éstas como una inversión diferente. La reinversión a que se refiere este precepto, deberá efectuarse en el ejercicio en que se obtenga la recuperación o en los dos siguientes, a elección del contribuyente. En el caso de que las cantidades recuperadas no se reinviertan en el último ejercicio en el que se pudieron haberse reinvertido, se acumularán a los demás ingresos obtenidos en ese ejercicio.

Depreciación acelerada.

Los contribuyentes podrán deducir de manera inmediata sus inversiones en activo fijo aplicando los porcentajes indicados en el artículo 51 de la ley al monto original de la inversión cuando así convenga a sus intereses. Quedando en el entendido que la cantidad que quede pendiente de deducir ya no podrá hacerse deducible fiscalmente en ningún caso.

Estos porcentajes son dados por el legislador con el fin de promover la inversión en determinada clase de activo o rama de la industria.

Esta deducción inmediata se aplicará únicamente a bienes nuevos que adquiera el contribuyente; la ley señala en el artículo 51 que: "Para los efectos de este artículo se consideran bienes nuevos los que se utilizan por primera vez en México..."

Desde el año de 1990 se incorporaron a la ley las siguientes disposiciones:

- a) Se eliminó la posibilidad de que se pueda ejercer la opción tratándose de automóviles, camiones de carga, tractocamiones, remolques, autobuses y aviones (excepto los de fumigación).
- b) Se incorporó al texto de la ley una disposición para eliminar esta opción cuando las inversiones se realicen en las áreas metropolitanas y de influencia del Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey.

Adicionalmente se especifica en la ley que en el caso de enajenación de los bienes en los que se haya ejercido la opción del artículo 51, considerarán como ganancia, el total de ingresos percibidos por la misma. La fracción III del artículo 51-A complementa lo anterior indicando que:

"Cuando los bienes se enajenen, se pierdan o dejen de ser útiles, se podrá efectuar una deducción, además de la prevista en el artículo anterior, por la cantidad que resulte de aplicar al monto original de la inversión ajustado con el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del período en el que se haya efectuado la deducción señalada en el artículo 51 de esta ley, los porcentos que resulten conforme al número de años transcurridos desde que se efectuó la deducción del artículo 51 de la ley citada y el porcentaje de deducción inmediata aplicado al bien de que se trate, conforme a la tabla contenida en este artículo."

Arrendamiento financiero.

En el caso de que una compañía realice una adquisición de activo mediante arrendamiento financiero, deberá considerar como monto original de su inversión, la cantidad que resulte de aplicarle al total de pagos convenidos para el término forzoso inicial del contrato el porcentaje que le corresponda conforme la tabla del artículo 48 de la ley, según el número de años del plazo inicial forzoso del contrato y la tasa aplicable al primer año o al promedio de dicho año cuando la tasa sea variable.

El saldo del contrato de arrendamiento financiero (pagos convenidos menos monto original de la inversión) deberá deducirse en anualidades iguales durante el plazo inicial del contrato. Si el contrato concluye con anticipación al plazo pactado, se deducirá en el ejercicio el total de pagos efectuados no deducidos.

Cuando en este arrendamiento se prorrogue el plazo del contrato o se opte por transferir la propiedad mediante el pago de una cantidad determinada, se considerará esta opción como complemento del monto original de la inversión y por lo tanto se deducirá en partes iguales dicha cantidad, en el número de años que falten para terminar de deducir el monto original de la inversión.

Si el propietario llegara a vender el bien a un tercero y se obtuviera participación en la enajenación, se deducirá en el ejercicio el total de pagos efectuados menos las cantidades ya deducidas y la participación recibida en la enajenación.

Documentación fiscal.

Los bienes del activo fijo deben en todos los casos estar amparados con documentación original que reúna los requisitos fiscales exigidos por el legislador en el artículo 24 de la ley, como sigue: Las facturas o documentación soporte deberán comprobar la identidad y domicilio de quien los expide, así como de quien adquirió el bien de que se trate, el pago deberá hacerse mediante cheque nominativo "para abono en cuenta" cuando la cantidad exceda 2 veces el salario mínimo mensual.

Se pide tambien que exista un correcto registro en la contabilidad, que se hayan cumplido con las obligaciones de la ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros, se proporcione la clave del Registro Federal de Contribuyentes en la documentación comprobatoria y se haya trasladado en forma expresa y por separado el impuesto al valor agregado. En caso de compras de importación se deberá comprobar que se cumplieron los requisitos legales para su importación y sólo se aceptará como importe de dichas compras el que haya sido declarado con motivo de la importación.

El Impuesto al activo. (IMPAC)

El 1 de enero de 1989 entró en vigor el Impuesto al activo (IMPAC), que grava el promedio de activos, menos ciertos pasivos a una tasa del 2%.

Este impuesto desde su inicio fue acreditable contra el Impuesto Sobre la Renta (ISR) y apartir de 1990 resulta al contrario, osea, el ISR se paga primero y despues se acredita éste contra el IMPAC. A decir de las autoridades este impuesto es de caracter complementario al ISR.

Al igual que en el ISR, apartir de 1990 se amplió substancialmente el número de sujetos obligados al pago del IMPAC, es decir, que todos aquellos que tenían una base especial de tributación o eran considerados como causantes menores y que ahora calcularán su ISR con el procedimiento general, igual lo tendrán que hacer y calcular su IMPAC respectivo.

En forma general, la determinación del "Valor del activo" se calcula como sigue:

Promedio anual de las cuentas de activos financieros, tales como:

- Bancos
- Cuentas y documentos por cobrar (excepto pagos provisionales, saldos a favor de contribuciones y estímulos fiscales por aplicar así como cuentas a cargo de socios o accionistas residentes en el extranjero.
- Inversiones en títulos de crédito (sin considerar acciones, excepto por las que se refieran a "acciones de sociedades de inversión de renta fija" que si se deben considerar).

MAS:

Promedio anual de :

- Inventarios
- Activos fijos
- Gastos y cargos diferidos
- Terrenos

MEÑOS:

Promedio anual de:

- Deudas en moneda nacional con empresas residentes en México, excluyendo las que se tengan con el sistema financiero.

A continuación señalare las disposiciones del IMPAC vigentes hasta la fecha, en cuanto a terrenos y activos fijos se refiere:

Para determinar el valor del terreno, base para el impuesto al activo, se actualizará el costo original, según el número de años transcurridos desde que se adquirió hasta el año por el que se paga el impuesto, aplicando la tabla de ajuste que cada año publica el congreso de la unión para tal efecto.

En el caso de ejercicios irregulares (los cuales dejarán de existir fiscalmente apartir del cierre de 1971) el resultado obtenido según el parrafo anterior, se dividirá entre doce y se multiplicará por el número de meses que tenga el ejercicio por el cual se determina el impuesto.

Según los lineamientos actuales del IMPAC se considerarán los terrenos para efectos del pago de este impuesto desde el momento de su adquisición y no como anteriormente hasta que integraran parte del saldo inicial del ejercicio, como ocurre con los demas activos fijos.

Por lo que se refiere a la determinación del promedio anual de los activos fijos, se seguirán los siguientes pasos:

Se actualizará el saldo por deducir en el Impuesto Sobre la Renta al inicio del ejercicio aplicando el factor de actualización de la fecha de adquisición hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina el impuesto.

Una vez actualizado el valor de cada bien, se restará la mitad de la depreciación o amortización deducida para efectos de Impuesto Sobre la Renta en el ejercicio, dividiendo el resultado entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en los que el bien haya sido utilizado en el ejercicio por el cual se determina el impuesto.

Respecto a las altas o adiciones a este tipo de activos efectuadas en el ejercicio, no formarán parte para el cálculo de la base del impuesto, sino que se incluirán en el saldo inicial del siguiente ejercicio.

Apartir de 1990 se han ignorado para efectos de la actualización las bajas o enagenaciones de activo fijo, las cuales en 1989 se actualizaban del mes de adquisición a la mitad del período de utilización en el ejercicio. En cambio ahora se actualizan en todos los casos del mes de adquisición a la mitad el ejercicio, como si se hubiera utilizado el bien durante todo el ejercicio.

Para aquellos bienes del activo fijo en que se ejerza la opción de tomar la deducción inmediata para efectos del Impuesto Sobre la Renta, se deberá considerar para efectos del IMPAC el valor del activo como si no se hubiera optado por esa deducción, aplicando los porcentos normales a que se refiere el ISR.

En caso de que algún contribuyente aplique tasas menores a las que establece la ley del ISR, podrá para efectos del cálculo del IMPAC recalcular su depreciación utilizando los porcentos máximos indicados en los artículos 44 y 45 de esa misma ley.

En el artículo 6-A del reglamento del impuesto al activo señala que: " Los contribuyentes podrán no incluir en el valor de su activo el que corresponda los bienes que se utilicen exclusivamente en actividades deportivas, cuando dicha utilización sea hecha sin finalidades de lucro o únicamente por sus socios o miembros, así como los que se empleen en la enseñanza, cuando quién la imparta cuente con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación ".

Por último señalaré que se incorporó en ley la opción de pagar este impuesto, considerando como activos y deudas, en lugar de los que tengan en el ejercicio por el que se determine el impuesto, los que tenían en el penúltimo ejercicio inmediato anterior, actualizando esas cifras en los terminos del artículo 3 de la Ley del Impuesto al Activo; dicha opción deberá evaluarse con el fin de tomar la alternativa que más beneficio traiga a las compañías.

CAPITULO. VI OPINION DEL CONTADOR PUBLICO

A) CONCEPTO Y CONTENIDO.

Todo examen de estados financieros culmina en un informe escrito. Representando el producto final del examen del auditor, este informe contiene sus descubrimientos o su opinión profesional, concerniente a la información de los estados financieros del cliente.

El dictamen del auditor lo define el Instituto Mexicano de Contadores Públicos como: "un documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente.

Mientras que los estados financieros en si mismos son responsabilidad de la compañía, el informe del auditor al que generalmente se le denomina dictamen del auditor, es responsabilidad única del auditor.

El dictamen, por lo general va dirigido a la compañía que se auditó, a su consejo de administración, a sus accionistas o a una combinación de los tres.

El dictamen es un documento sumamente importante dentro del proceso de una auditoría, por lo que hay que redactarlo con el mayor cuidado y consideración. El informe es la única parte del trabajo del auditor que ve el público, y es probable que por este informe se juzgue la competencia del contador público y del mismo derive su responsabilidad legal.

Al rendir un dictamen en un informe de auditoría, el auditor se compromete no solo con la empresa auditada sino con un sin número de personas que utilizan su informe para tomar una serie de desiciones relacionadas con los estados financieros que se auditan.

Estas personas al analizar los estados financieros que son auditados tienen un grado mas de confianza y certeza de que la información contenida en los mismos, indica la situación real de la compañía, debido a que se reconoce la pericia en contabilidad y auditoría de la persona que realiza la revisión.

El informe de auditoría por lo general contiene dos parrafos, el primer parrafo describe lo que el auditor ha hecho y se refiere a la sección del alcance del informe. El segundo parrafo establece los descubrimientos del auditor como un resultado de lo que hizo y se refiere a la sección de la opinión del informe o dictamen. Algunas veces este informe se presenta en un solo párrafo, lo cual no es muy recurrido, si no que generalmente se prefiere el dictamen llamado tradicional. La redacción de este informe es bastante exacta y ha sido adoptado por lo común del mismo por los contadores públicos. En vista de cada frase del informe ha sido cuidadosamente analizada e interpretada, el empleo de la redacción exacta sirve para proteger tanto al auditor como al público. Su significado es claro para todos los miembros de la profesión y del público en general. Obviamente tal exactitud de comunicación sería imposible, si la redacción del informe fuera modificado por cada auditor, aún el uso de sinónimos podría crear confusión.

Diferentes palabras tienen diferentes significados en diversas circunstancias. Palabras sustituidas pueden conducir al lector a creer que el alcance y opinión fueron diferentes a lo normal.

De vez en cuando el examen o el resultado del mismo puede ser menos que satisfactorio, dado el caso el auditor puede modificar la forma del informe a fin de expresar y especificar las características y condiciones que existen en la empresa y que obligaron al auditor a no expresar una opinión limpia o sin salvedades.

Cualquiera que sea el caso es importante señalar claramente que los estados financieros y sus notas son responsabilidad directa y exclusiva de la entidad. Por otra parte, como el dictamen sobre estados financieros es responsabilidad directa del auditor, éste debe dejar claro el grado de responsabilidad, que esta asumiendo al firmar dicho documento.

Para que el auditor pueda emitir su informe en forma objetiva y profesional, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos indica que se debe reunir los elementos de juicio suficientes que le permitan obtener con certeza razonable la convicción de :

- 1.- La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejan.
- 2.- Que son adecuados los criterios, sistemas y métodos usados para captar y reflejar en la contabilidad y en los estados financieros dichos hechos y fenómenos.

- 3.- Que los estados financieros están de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

B) PRONUNCIAMIENTOS RELATIVOS AL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS.

1.- OBLIGACION DEL CONTADOR PUBLICO DE EMITIR UN DICTAMEN.

Quando un contador público realice un trabajo de auditoría debe en cualquier caso emitir su opinión sobre los estados financieros estudiados, tomando como base el trabajo realizado.

En los casos de que exista alguna razón de importancia por los cuales el auditor no puede expresar su opinión o que su opinión resulte negativa deberá mencionar estas razones en su informe.

2.- REDACCION Y FIRMA DEL DICTAMEN

El auditor deberá tener especial esmero en la redacción del dictamen ya que un error en el mismo deterioraría su imagen profesional; así mismo debe dejar especificado con su nombre y firma la responsabilidad que asume con el dictamen.

3.- FECHA DE DICTAMEN

Por lo general la fecha del dictamen, debe ser la misma en el que el auditor termina su revisión, es decir el último día en que el auditor permanece en las instalaciones de la compañía.

4.- DICTAMEN CUANDO SE PRESENTAN ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS.

El auditor en este caso debe definir exactamente la responsabilidad con respecto a su opinión.

Esto es, que si el auditor no examinó los estados financieros del año anterior, deberá mencionar este punto claramente, así mismo, si el año anterior existió alguna salvedad u opinión negativa deberá expresarse esto en su opinión, acentuándolo si la deficiencia sigue existiendo.

5.- DICTAMEN CUANDO HAYA AJUSTES A RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cuando exista esta situación el auditor deberá mencionar y dar toda clase de explicaciones y revelaciones para ayudar a los lectores a interpretar esos cambios, principalmente a aquellos que tomaron decisiones sobre los estados anteriores. Cuando estos ajustes afecten los principios de contabilidad y sus reglas de valuación, deberá mencionarse este hecho en el dictamen. Si los estados financieros no se presentan comparativos y los ajustes hechos en forma retroactiva no aparecen, el auditor deberá expresar la salvedad correspondiente en su dictamen.

6.- AUDITORIAS INICIALES.

Se pueden dar tres casos, que son: empresas que están en su primer ejercicio, empresas cuyos estados financieros nunca han sido auditados, empresas en la que sus estados financieros han sido examinados hasta el año anterior por otro auditor.

En el primer caso deberá especificarse que la compañía esta en su primer ejercicio, así como omitir en el párrafo de la opinión la frase relativa a la aplicación consistente de los principios de contabilidad.

En el caso de que los estados financieros de la empresa nunca hayan sido auditados deberán realizarse los procedimientos de auditoría adicionales que el contador considere necesarios con el fin de tener elementos de juicio suficientes para opinar sobre las cifras sujetas a estudio y definir su responsabilidad en caso de que se presenten estados financieros comparativos.

Cuando los estados financieros del año anterior hayan sido examinados por otro auditor, deberá hacerse la mención de ese hecho en su dictamen, así como el tipo de opinión expresada.

Otro puntos a considerar en la redacción del dictamen están las siguientes:

Cuando se dictaminen empresas que se encuentran en etapa preoperativa, se debe especificar en el párrafo de la opinión del dictamen dicha situación.

En el caso de que existan eventos importantes que ocurran con posterioridad a la fecha del dictamen, se deberá:

- a) En caso de que el auditor no haya entregado el dictamen a la compañía podrá usar dos alternativas:

1- Utilizar dos o más fechas, dejando la fecha original de terminación de la auditoría y mencionando la nueva fecha referida exclusivamente al evento subsecuente sobre el que se responsabiliza el auditor, no siendo sobre el total de operaciones efectuadas a esa fecha.

2- Cambiar la fecha del dictamen a la del evento subsecuente, en este caso el auditor se responsabiliza por todos los hechos ocurridos hasta la nueva fecha.

b) En caso de que se le pida al auditor emitir nuevamente su dictamen y este tenga conocimiento de eventos importantes ocurridos después del informe, deberá hacer la mención al primer dictamen y explicar los eventos subsecuentes que originan cambios fechando el nuevo dictamen de acuerdo al inciso anterior.

c) Cuando el auditor ya haya entregado los dictámenes y conozca hechos o situaciones que existían a esa fecha y que de haber sido conocidos por él, habrían modificado su dictamen, deberá notificar estos hechos a la compañía para que se de aviso a personas que estén utilizando el dictamen relativo y suspendan su uso hasta que puedan ser revisados y emitidos nuevamente.

d) Si la compañía se rehusa a notificar a las personas correspondientes de los hechos que el auditor pretende que se sepan, deberá dirigirse por escrito al consejo de administración de la compañía y hacer lo necesario para que no se tomen decisiones basadas en los estados financieros y dictamen originales.

C) OPINION SIN SALVEDADES.

El auditor emite un dictamen "limpio" o sin salvedades cuando no tiene reserva alguna sobre los estados financieros. Es aceptado entre todos los contadores la redacción estandar del informe sin salvedades.

Este tipo de informe consta de dos párrafos como se mencionó anteriormente. El primer párrafo es conocido como párrafo del alcance y da información en relación con la extensión y el carácter del examen del auditor. En el segundo, o párrafo de la opinión, los auditores presentan específicamente su opinión sobre los estados financieros.

La redacción estandar del dictamen es la siguiente:

PRIMER PÁRRAFO

He examinado el balance general de la Cia. X, S.A., al 31 de diciembre de 1990, y los resultados de sus operaciones, de variaciones en el capital contable y cambio en la situación financiera en base a efectivo que le son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que considero necesarios en las circunstancias.

SEGUNDO PARRAFO

En mi opinión los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la Cia. X al 31 de diciembre de 1990, y los resultados de sus operaciones, variaciones en su capital contable y cambios en su situación financiera en base a efectivo por el año que terminó en esa fecha, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes.

Este tipo de informe identifica en su primera frase los estados financieros que el auditor ha examinado. Al hacerlo el auditor señala que los estados fueron preparados por la administración de la compañía, aunque el auditor puede dar puntos de vista o asesoría en la preparación de los estados; la compañía es responsable sobre el contenido de estos estados. Después el auditor asegura que su examen fue practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y que se realizaron todos los procedimientos que se consideraron necesarios, tomando en cuenta las circunstancias específicas y particulares de la empresa.

La referencia a las normas de auditoría generalmente aceptadas da al lector interesado la información concerniente a las cualidades personales del auditor, como son la independencia y cuidado al realizar la función de auditoría, información respecto al tipo y calidad del trabajo desarrollado, seguridad de que las revelaciones son adecuadas y que la opinión del auditor cumple con los criterios aceptados.

En el parrafo de la opinion el auditor declara que los estados financieros presentan razonablemente la informacion, que los estados financieros se adhieren a los principios de contabilidad generalmente aceptados y que estos se han aplicado de manera consistente .

Existe otra informacion que por lo general se considera como implicita en el informe del auditor y es que:

- 1- La auditoria se basa en pruebas selectivas de los registros contables y no en una verificacion completa.
- 2- No se tomaron en cuenta errores sin importancia.
- 3- El control interno es suficiente para que el auditor confie en la informacion contable.
- 4- Los estados financieros estan de acuerdo con los libros y registros de la compania.

D) OTRAS OPINIONES DISTINTAS A LA OPINION SIN SALVEDADES.

Existen algunos casos en que el auditor no esta en condiciones de emitir una opinion sin salvedades sobre los estados financieros de un cliente y estas circunstancias se encuentran fuera del control del cliente, por lo que el auditor debera modificar la redaccion del informe con el objeto de que se expongan con claridad estas circunstancias.

Las opiniones distintas a la opinion sin salvedades son:

- a) Opinion con salvedades.
- b) Negacion de opinion.
- c) Abstencion de opinion.

Una característica distintiva de estos tipos de opiniones es la inclusión de uno o más párrafos en el cuerpo del dictamen en donde se especifican claramente las circunstancias que llevaron al auditor a dar una opinión de este tipo, la redacción de este párrafo debe ser clara y suficiente para que el lector pueda entender y evaluar el problema existente.

a) La opinión con salvedades

Cuando se tienen ciertas reservas en algunas cuentas específicas de los estados financieros y las cuentas en duda son tan importantes que la información en los estados sea sin sentido o debido a la incertidumbre llegara a ser sin sentido, debe expresarse una opinión con salvedades.

En estos dictámenes, deben incluir las frases: excepto por, con la excepción de, o sujeta a, en el párrafo de la opinión, según corresponda.

El auditor debe poner especial cuidado en las circunstancias que le hacen emitir un dictamen con salvedades ya que estas pudieran afectar de una manera tan decisiva a los estados financieros que contradigan su opinión sobre la razonabilidad de estos, tomados en su conjunto.

Entre las condiciones que hacen necesario que el auditor emita una una opinión con salvedades se encuentran las siguientes:

1- INCONSISTENCIA: Esta se presenta cuando la compañía ha sido inconsistente en la aplicación de los principios contables y existe un efecto importante sobre los estados financieros.

Esta salvedad difiere de las demas ya que en las otras salvedades se exponen las resevas que tiene el auditor sobre la corrección del contenido de ciertas cuentas mientras que en la salvedad por inconsistencia el auditor llama la atención hacia un cambio en el metodo de presentación o valuación.

En los activos fijos podría darse el caso de inconsistencia en cuanto a un cambio en el metodo de depreciación (caso que no es negativo en todas la circunstancias), ya sea de linea recta a unidades de producción, etc.

Un ejemplo de dictamen con salvedad por inconsistencia sería:

PRIMER PARRAFO

He examinado el balance general de la Cia X, S.A. al... en las circunstancias.

PARRAFO INTERMEDIO

Como se describe en la nota 4 a los estados financieros la compañía cambió el método de depreciación de los activos fijos al utilizar en este ejercicio el método de unidades producidas en lugar del de linea recta que venia aplicando con anterioridad.

Este cambio afectó la utilidad del ejercicio disminuyendola en la cantidad de \$... despues de considerar el efecto d. impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades.

PARRAFO DE LA OPINION

En mi opinión los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X S.A. el..... y el resultado de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior, excepto por el cambio, con el cual estoy de acuerdo, derivado de la utilización de un método diferente de depreciación de activos fijos que se describe en el párrafo anterior.

2.- VIOLACION DE PRINCIPIOS CONTABLES: Esta resulta por que el cliente emplea principios contables que no son de aceptación general. Por lo que respecta al activo fijo, una salvedad en este sentido sería el no revaluar los activos, es decir no aplicar los lineamientos establecidos por el boletín B-10.

3.- REVELACION INADECUADA: Este es un caso especial de violación de principios contables al cual se le pone especial énfasis para insistir en los procedimientos apropiados de presentación de información. La presentación correcta de información debe ser incluida en los estados financieros o en sus notas, en caso contrario el auditor deberá presentar un dictamen con salvedades. En el caso de los activos fijos deberán realizarse las exposiciones especificadas en el capítulo II, en la sección de clasificación y presentación en el balance general de estos activos.

4.- LIMITACION DEL ALCANCE: Si el auditor está imposibilitado en llevar a cabo todos los procedimientos de auditoria que él considera necesarios en las circunstancias puede ser conveniente, dependiendo de la importancia, presentar un dictamen con salvedades. En el caso de los activos fijos podría ser el que, el auditor no pudo cerciorarse físicamente de alguna adición importante, o que no se tenga al día los registros auxiliares del activo, etc.

5.- CONTINGENCIA O INCERTIDUMBRE IMPORTANTE: este caso se da cuando existen situaciones cuyos resultados no se pueden predecir razonablemente.

Dado es el caso de los juicios, renegociaciones de contratos, apelaciones fiscales, etc., en algunas ocasiones se pueden presentar dudas acerca de la continua existencia de la entidad. En estas ocasiones es apropiado presentar un dictamen con salvedades y se utilizaría la expresión sujeta a. Podría ser que en los activos fijos, estos eran garantías de un contrato sobre algún préstamo que no se ha cumplido en su totalidad, y se tiene un juicio sobre éste caso del cual no ha habido resolución al término del ejercicio por parte de las autoridades.

b) Negación de opinión (opinión negativa).

Quando se conoce el efecto de una excepción y el importe es tan substancial que produce interpretaciones sin sentido de las cifras en los estados financieros, el auditor deberá expresar una opinión negativa sobre los estados financieros evaluados en su conjunto.

En el caso de los activos fijos podrá darse el caso de que la compañía haya cargado a "reparaciones y mantenimiento" (resultados), una cantidad fuerte la cual claramente debería cargarse a la cuenta de activo fijo y se rehusa a considerar este punto en sus estados financieros.

Entre las condiciones, que llevan a una opinión negativa se incluyen las siguientes:

- 1.- Violación de principios contables.
- 2.- Revelación inadecuada.

Estas condiciones también se consideran en un dictamen con salvedades. La importancia de los efectos sobre los estados financieros determina si estas condiciones llevan a un dictamen con salvedades o a un dictamen negativo.

c) Abstención de opinión.

Cuando las excepciones son tan importantes que las cifras remanentes en los estados financieros podrían, en el caso de un resultado desfavorable de un asunto incierto, llegar a no tener sentido, el auditor debe abstenerse de opinar.

Una abstención de opinión podría darse por cualquiera de las siguientes razones:

- 1.- Alcance de la revisión: Cuando el auditor se vió imposibilitado en forma clara e importante a obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente para apoyar su opinión.

2.- Cuando el sistema de control interno del negocio del cliente puede haber sido tan débil que existen serias dudas en cuanto a la evidencia competente examinada en la auditoría.

3.- Pueden existir asuntos pendientes o incertidumbres inusitadas, cuyo resultado tendría efectos significativos sobre la información en los estados financieros.

Una abstención de opinión deberá incluir una declaración clara de todas las razones que se tuvieron o necesitaron para abstenerse de opinar.

E) CARTA DE SUGERENCIAS DERIVADA DE LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO Y DE LA REVISION EFECTUADA SOBRE LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

La carta de sugerencias es un informe en el que el auditor da a conocer a la administración de la compañía, los puntos que sobre control interno y el sistema existente de contabilidad, resultan débiles o deficientes dentro de las operaciones de la empresa y se han observado durante la revisión de las distintas áreas en la auditoría.

La carta de sugerencias resulta ser un instrumento muy valioso y apreciado por la dirección de la compañía, ya que le ayuda a detectar puntos débiles que tal vez por el trato diario o por el poco tiempo disponible no puedan apreciar.

Ayuda al administrador a dirigir bajo el principio de las excepciones, teniendo las deficiencias encontradas por el auditor y creando, desarrollando o inovando nuevos sistemas que le den un mejor control, una mejor información, un mejor desarrollo operativo, etc.

Estos comentarios que beneficiarán el desarrollo de la empresa, ayuda también a mejorar las relaciones entre el cliente y el auditor, ya que la compañía puede obtener beneficios cuantiosos al corregir o instalar ciertos procedimientos, planes o políticas sugeridas por el auditor como resultado de su revisión.

Para poder desarrollar una carta de sugerencias con puntos especialmente importantes o trascendentes, el auditor tiene que involucrarse a fondo en todos los procedimientos, giro del negocio, calidad de los ejecutivos, historia de la empresa, productos, competencia, análisis financieros, operativos, de control interno, etc. Deberá tener pláticas con los directivos y personal del cliente que le ayuden a obtener la mayor información posible. En ocasiones en pláticas con los empleados u operarios se obtienen detalles de causas de improductividad importantes que son conocidas y realizadas por estas personas que operan diariamente en la empresa y que no son conocidas por nunca comentarlas o porque no son oídos por los dirigentes de la compañía, y el auditor podrá comentarlos y sugerir acciones que corrijen esas irregularidades.

La forma de esta carta es opcional y depende de las características de la empresa o políticas del auditor para la redacción de este informe. Dentro del activo fijo se debe tener especial cuidado ya sea desde el punto de vista contable como del fiscal, y no se debe descuidar ninguno.

Algunos puntos a considerar para incluirse en un informe de este tipo serán los siguientes:

1- La compañía debe tener y conservar actualizado, registros individuales por cada activo fijo adquirido, en el que se incluya su costo histórico, revaluado, depreciación histórica, revaluada, método de depreciación, tasa y cualquier otra característica particular del activo en cuestión.

Se deberá hacer un estudio sobre cada activo fijo en el momento de su compra, en el que se evalúen características propias del activo, operaciones a desarrollar, vida útil que va a tener, etc., con el propósito de que financieramente se apliquen a resultados las porciones reales de cada activo.

3- Se deberá tener un procedimiento especificado por escrito, que indique los pasos a seguir para realizar una compra de activo fijo, límites de autorizaciones de directivos, formas u ordenes de compra y especificaciones adicionales que se juzquen convenientes.

4- Se deberán tener políticas por escrito acerca de los pasos a seguir cuando se quiere dar de baja un activo, tal como: autorizaciones, determinación de precios, clasificación y registro contable, etc.

5- Se deberá tener una política por escrito, que señale los límites de capitalización, y que defina en forma clara, cuales erogaciones serán consideradas como gasto y cuales aumentarán la vida del activo y la forma en que se depreciarán.

6- Deberán definirse las unidades en que se registrará y depreciará cada activo, según las características de cada compañía.

7- Deberá existir un estudio que evalúe el método más conveniente para depreciar los activos y ser conciente y responsable del mismo.

8- Se deberá tener un control sobre la depreciación fiscal de cada activo, considerando activos depreciados aceleradamente, tasas fiscales, activos totalmente depreciados, meses de utilización, etc.

9- Se deberá realizar un estudio y evaluar la razonabilidad por parte de la gerencia de los valores y consideraciones incluidas en el avalúo con el fin de que se registren importes que nos den una información real y comparable con las cifras de ejercicios anteriores.

10- Todos aquellos puntos que sobre control interno y procedimientos contables se puedan identificar, basándose en todas las pruebas y comentarios que se realicen.

Es importante que antes de entregar este informe, se comenten los puntos encontrados con ejecutivo responsable con el fin de no incluir puntos que posiblemente si se tengan contemplados y cubiertos adecuadamente por la compañía.

Después de comentarlo, se redactará y firmara por el auditor y se entregará al cliente para la resolución que el juzgue conveniente.

En auditorías posteriores se deberá dar seguimiento a los puntos reportados con el fin de comprobar que la deficiencia ha sido superada o que se sigue realizando.

CONCLUSIONES .

1- El estudio crítico de auditoría sobre las propiedades, planta y equipo en una empresa industrial, comprende y requiere una serie de conocimientos técnicos específicos que fueron analizados desde lo general a lo particular en los seis capítulos anteriores, cada compañía tendrá sus métodos, procedimientos o formas de ejecutar y obtener la información, sin embargo todas ellas, deberán cumplir con las normas específicas de la profesión y leyes vigentes en el país.

2- La creatividad tanto del personal de la compañía como por parte del equipo de auditoría, consistirá en acoplar las circunstancias específicas de la empresa con las normas y disposiciones que más beneficio traigan para la organización.

3- Regularmente el área de propiedades, planta y equipo dentro de la auditoría es realizada por el ayudante de más experiencia que integre el equipo, ya que los importes manejados en esta área en caso de resultar erróneos afectarían de manera substancial los estados financieros, adicionalmente los conceptos y opciones con que pueden tratarse estos activos requieren de un juicio y capacidad profesionales más desarrollados.

4- Al examinar el activo fijo, el auditor no debe confiar que por tratar con costos fijos las decisiones de contabilización e información tomadas por una compañía al momento en que se incurrió en tales costos debe permanecer sin cambio en períodos subsiguientes.

Por lo contrario, la aceptabilidad de las tasas y metodos de depreciación deben evaluarse de nuevo cada año, la identificación de planta y equipo inactivo o sin operar es un objetivo recurrente de auditoría con el que se pueden hacer importantes sugerencias a la alta dirección.

5- El desarrollo de una auditoría, desde la etapa de concertación del trabajo con el cliente hasta la entrega del informe o implementación practica de las sugerencias propuestas, abarcando la planeación del trabajo e integración de un equipo, desarrollo de procedimientos y evaluación de los mismos, estudio de los controles y de la dirección, obtención de evidencia suficiente y de razonabilidad en los juicios, etc., deberán ser analizadas en cada paso y en cada compañía poniendo la experiencia profesional de todos los miembros del equipo de auditores y la ventaja de un criterio externo a la compañía que ayuda en todos los casos a detectar deficiencias con mayor facilidad que una persona interna que no cuenta posiblemente con tiempo disponible para evaluar el sistema existente.

6- Para el adecuado desarrollo de una auditoría, la ayuda por parte del personal de la compañía es primordial al proporcionar la información, documentos, conceptos, políticas y métodos particulares de acción que el auditor deberá sintetizar y comprender para poder interpretar la información que pretende estudiar, por lo tanto, el resultado satisfactorio del estudio de las propiedades, planta y equipo dependerá tanto de la capacidad y creatividad del equipo de auditoría como del conocimiento y control de los documentos a auditar por parte de la compañía.

7- Las compañías deberán conjuntar en esta area, personal con el talento para presupuestar, analizar, evaluar, financiar, controlar, mantener y manejar satisfactoriamente de manera física, financiera e informativa, todas las inversiones y gastos referidos a estos activos.

8- Cualquier deficiencia encontrada durante el desarrollo de la auditoría por parte de cualquier miembro del equipo de auditores, deberá ser comentada y evaluada tanto por el mismo equipo como con el personal de la compañía, con el proposito de darle solución o en dado caso comentarlo en el dictamen.

9- La amplitud del objetivo en una auditoría depende en todos los casos de la creatividad e ingenio del auditor, abarcando:

Desde el punto de vista contable, comprobará que la compañía se apegue a los principios contables que rigen en México y que las cifras y procedimientos empleados por la compañía son razonables e indican la situación real que vive la empresa a una fecha determinada.

Fiscalmente, tendrá que revisar y evaluar los importes que integran el resultado fiscal, con el fin de comprobar que cumplen con las disposiciones dadas por el legislador, y que por estos importes la compañía a recurrido a las mejores opciones que otorga la ley con el fin de obtener los beneficios que ésta concede.

Financiera y estructuralmente, se podrán discutir las condiciones existentes para la empresa en cuanto a fuentes y aplicaciones autorizadas de efectivo se refiera, que definan la capacidad de la compañía para hacer frente a obligaciones o aprovechar oportunidades especiales, igualmente evaluar la estructura con la que se cuenta para atender a su clientela y hacer frente a la competencia del mercado.

El auditor podrá también dar su opinión, en caso de requerirse, acerca de la preparación y competencia de los directivos que manejan las empresas; en algunas ocasiones estas opiniones son decisivas para el futuro de una persona en la organización por lo que se deberá juzgar con el mayor cuidado y objetividad posibles.

10- Otro punto en el que se tendrá que poner a prueba toda la experiencia, creatividad y talento del auditor es al analizar y evaluar los sistemas operativos de la empresa, de los cuales el auditor puede proponer y lograr con sus sugerencias una mayor productividad. En fin, el auditor podrá involucrarse en todas aquellas áreas con que cuenta un negocio, ayudando con su ingenio y preparación a que las operaciones se realicen cada vez con mayor eficiencia.

11- Es necesario recordar que ningunas normas o procedimientos generalmente aceptados, serán suficientes para el desarrollo de una auditoría, sin un estudio crítico, razonado y con sentido común que debe tener la persona que analiza y tiende a la perfección de su tarea.

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

- | | |
|---|---|
| 1 AUDITORIA | J.W. COCK
G.M. WINKLE

Ed. INTERAMERICANA |
| 2 AUDITORIA | R.L. GRINAKE
BEN B. BARR

COMPANIA EDITORIAL CONTINENTAL S. A. |
| 3 NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA | INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS
COMISION DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA |
| 4 ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO POR OBJETIVOS Y CICLO DE TRANSACCIONES | INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS
COMISION DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA |
| 5 AUDITORIA | ARTHUR HOLMES
TOMO I |
| 6 PROGRAMAS DE AUDITORIA | FRANCISCO JAVIER SANCHEZ ALARCON |
| 7 OBJETIVOS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA | ARTHUR ANDERSEN
VOLUMEN I, II, IV |
| 8 EL PROCESO DE AUDITORIA PARA DESARROLLAR PROGRAMAS DE AUDITORIA | PRICE WATERHOUSE
VOLUMEN VI |
| 9 ESTUDIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA | ENRIQUE CALVO NICOLAS
ENRIQUE VARGAS AGUILAR |
| 10 PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS | INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS
COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD |
| 11 ESTUDIO SOBRE LA DEPRECIACION DE ACTIVOS FIJOS - TANGIBLES REVALUADOS | ASOCIACION MEXICANA DE VALUADORES DE EMPRESAS |
| 12 APLICACION PRACTICA DEL BOLETIN R-10 | INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS
ALFONSO PEREZ REGUERA
MARTINEZ DE ESCOBAR |