

36
2ej

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
ESCUELA DE ADMINISTRACION, CONTABILIDAD Y ECONOMIA



"AUDITORIA DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO Y SU EFECTO EN EL DICTAMEN".

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

SEMINARIO DE INVESTIGACION

Que para obtener el título de:

LICENCIADO EN CONTADURIA

P r e s e n t a :

RICARDO RENDON PIMENTEL



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis 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

	Pag.
INTRODUCCION	
CAPITULO I ASPECTOS GENERALES DE LOS INMUEBLES MAQUINARIA Y EQUIPO	3
A. Concepto	4
B. Concepto y Reglas Aplicables a la Depreciación	5
C. Valuación	7
D. Clasificación y Presentación en los Estados Financieros	30
CAPITULO II AUDITORIA DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO	38
A. Concepto de Auditoría	39
B. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas	40
C. Objetivos en la Revisión de Inmuebles, Maquinaria y Equipo	60
D. Procedimientos de Auditoría Aplicables para la Revisión de Inmuebles, Maquinaria y Equipo	65
CAPITULO III EFECTOS DEL RESULTADO DE LA REVISION DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO EN EL DICTAMEN	85
A. Concepto del Dictamen	86
B. Opinión Limpia	90
C. Salvedades	91
D. Abstención de Opiniones	94

	Pag.
E. Opinión Negativa	95
F. Diferencia Entre Opinión Negativa y Abstención de Opinión . . .	96
CONCLUSIONES	97
BIBLIOGRAFIA	100

INTRODUCCION

El trabajo del Contador Público independiente relacionado con la Auditoría de Estados Financieros, tiene como finalidad, el rendir una opinión respecto de la corrección de dichos Estados Financieros.

Dentro de dichos Estados Financieros está incluido un renglón el cual considero de gran importancia. Este renglón al que hago referencia es el de los inmuebles, maquinaria y equipo, también conocidos como activos fijos tangibles, estos activos tienen el propósito de ser utilizados por la empresa, ya sea para la producción de artículos para su venta o para el uso de la entidad, o para la prestación de servicios. La adquisición de estos bienes denota el propósito de utilizarlos y no de venderlos en el curso normal de las operaciones de la entidad.

Los conceptos que incluyo en este trabajo, son aplicables a las empresas comerciales e industriales, y no incluyo los de las industrias extractivas, empresas de servicios públicos, agrícolas, ganaderas y pesqueras, ni el de las instituciones de crédito, de seguros y organizaciones auxiliares.

Los procedimientos recomendados, si son aplicables a este tipo de industrias anteriormente mencionadas, sin embargo no hago mención específica a los problemas peculiares a este tipo de empresas, por no ser el objetivo de este trabajo.

En este trabajo incluyo los procedimientos de auditoría aplicables a comprobar el costo histórico de adquisición de estos activos y su depreciación, así como también los procedimientos aplicables para la comprobación de cifras actualizadas que reconocen los efectos de la inflación en la información financiera de acuerdo a los lineamientos del boletín B-10 (Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera).

Uno de los principales objetivos de este trabajo es mostrar los efectos del resultado de la revisión, de inmuebles, maquinaria y equipo en la opinión que emite el Contador Público, el cual se conoce con el nombre de Dictamen.

En este trabajo no pretendo tratar el tema en forma exhaustiva, sino únicamente resaltar algunos de los aspectos más importantes que se deben considerar en la Auditoría de inmuebles, maquinaria y equipo.

C A P I T U L O I

ASPECTOS GENERALES DE LOS INMUEBLES, MAQUINARIA
Y EQUIPO

A. CONCEPTO

Los inmuebles, maquinaria y equipo, son bienes tangibles (también conocidos como activo fijo) que tienen por objeto:

1. El uso o usufructo de los mismos, en beneficio de la entidad.
2. La producción de artículos para su venta o para el uso de la propia entidad.
3. La prestación de servicios a la entidad, a su clientela y al público en general.

La adquisición de estos bienes denota el propósito de utilizarlos y no de venderlos en el curso normal de las operaciones de la entidad.

B. CONCEPTO Y REGLAS APLICABLES A LA DEPRECIACION.

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 tienen), entre la vida - útil estimada de la unidad. Por lo tanto, la depreciación contable es un proceso de distribución y no de valuación.

Esta distribución puede hacerse conforme a dos criterios generales: uno basado en tiempo y otro en unidades producidas.

Dentro de cada uno de los criterios generales, -- existen varios métodos alternativos y debe adoptarse el - que se considere más adecuado, según las políticas de la empresa y características del bien.

Conviene recordar que las tasas de depreciación, - establecidas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, no - son siempre las adecuadas para distribuir el total a de- depreciar entre la vida de los activos fijos y que a pesar de aplicar la depreciación acelerada como incentivo fis- cal, contablemente debe calcularse y registrarse la depre- ciación de acuerdo con la vida estimada de dichos activos.

La depreciación debe calcularse sobre bases y métodos consistentes a partir de la fecha en que empiecen a utilizarse los activos fijos, y cargarse a costo y/o gastos.

En el caso de equipos ociosos en período operativo o en los casos en que una empresa exceda considerablemente su período preoperatorio y de instalación, a los que es razonable en empresas similares, la depreciación debe registrarse con cargo a una cuenta de pérdida.

C. VALUACION.

Principio de Valor Histórico Original.- De acuerdo con principios de Contabilidad, las inversiones en inmuebles, maquinaria y equipo deberán valuarse al costo de adquisición, al de construcción o en su caso, a su valor equivalente.

El costo de adquisición incluye el precio neto pagado por los bienes, sobre la base de efectivo o su equivalente, más todos los gastos necesarios para tener el activo en lugar y condiciones que permitan su funcionamiento, tales como los derechos y gastos de importación, fletes, seguros, gastos de instalación, etc.

El costo de construcción incluye los costos directos e indirectos incurridos en la misma, tales como materiales, mano de obra, costo de planeación e ingeniería, gastos de supervisión y administración, impuestos y gastos originados por préstamos obtenidos específicamente para este fin, que se devengan durante el período efectivo de la construcción. Dicho período termina cuando el bien está en condiciones de entrar en servicio, independientemente de la fecha en que sea traspasado a las cuentas de activo fijo en operación.

El procedimiento práctico para la determinación del costo de construcción es el mismo que corresponde a la determinación del costo de mercancías manufacturadas para la venta. El costo directo de los materiales y del trabajo, deben ser identificados específicamente y aplicados a la construcción en proceso. Los costos indirectos o gastos generales pueden ser aplicados al costo de la construcción sobre bases adecuadas.

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

La capitalización de los intereses es permitida en virtud de que el activo no produce ningún beneficio durante el período de construcción e instalación, para cubrir los mismos. En otras palabras, este razonamiento está basado en el principio de obtener una relación más justa entre los costos y los ingresos.

El interés devengado a partir de que el activo esté en condiciones de entrar en servicio, debe cargarse a los gastos y de ninguna manera es justificable su capitalización.

Al comprar o recibir a cambio un lote de activo fijo, sin especificar el precio que corresponde a cada uno de los bienes que incluye, el costo total del lote debe distribuirse entre los diversos bienes en base al valor relativo de cada uno, determinado por avalúo hecho por peritos.

Si los bienes son adquiridos por canje o cambio de otros activos, una medida equitativa del costo de la propiedad adquirida es la cantidad de dinero que habría sido obtenida si los activos entregados a cambio hubieran sido previamente realizados en efectivo; en caso de que tales activos no tuvieran un valor de mercado definido, podría utilizarse como unidad del costo el valor de mercado de las propiedades recibidas en cambio.

Cuando el valor de mercado en el caso del párrafo anterior difiera del valor en libros de la propiedad transferida, se genera una utilidad o una pérdida en la transacción.

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, con el objeto de -

precisar razonablemente los resultados subsecuentes, registrarse en la contabilidad de la entidad, cargándose a la cuenta correspondiente de activo fijo y acreditándose a superavit donado.

Los activos fijos recibidos como aportaciones de capital deberán considerarse a su valor de mercado. Si dicho valor excede al valor nominal de los títulos representativos del capital entregado a cambio, el valor excedente se considera como "superavit pagado"; en el caso de déficit, deberán ajustarse las cuentas de activo fijo correspondiente, y en su caso las de capital exhibido.

Cuando un bien se haya adquirido como cobro a un deudor de la empresa, el costo que debe asignársele es -- aquel que hubiera 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.

Las propiedades adquiridas en moneda extranjera deben registrarse a los tipos de cambio históricos, o sean aquellos vigentes en las fechas en que se hayan adquirido los bienes.

Reglas de Valuación Aplicables a los Conceptos
que Integran el Activo Fijo:

a) Terrenos.- De conformidad con principios de Contabilidad, los terrenos deben valuarse al costo erogado con objeto de adquirir su posesión, consecuentemente incluye el precio de adquisición del terreno, honorarios y gastos notariales. Indeminizaciones o privilegios pagados sobre la propiedad a terceros, comisiones a agentes, impuestos de translación de dominio, honorarios de abogados y gastos de localización, además son incluidos los siguientes costos:

Demoliciones, limpia y desmonte, drenaje, calles, cooperaciones y costos sobre obras de urbanización, reconstrucción en otra parte de propiedades de terceras personas que se encontraban localizadas en el terreno.

b) Edificios.- El costo total de un edificio es el costo de adquisición o de construcción que incluye el de las instalaciones y equipo de carácter permanente. También se consideran dentro del costo, conceptos como: permiso de construcción, honorarios de arquitectos e ingenieros, costo de planeación e ingeniería, gastos legales, -

gastos de supervisión y de administración, etc., incurridos para llevar a cabo la construcción. El período de construcción de un edificio termina cuando el bien está en condiciones de servicio, independientemente de la fecha en que sea traspasado a la cuenta representativa de edificios en operación.

c) Maquinaria y Equipo.- Es importante incluir todos los costos de adquisición o de manufactura, conjuntamente con los costos de transporte y de instalación. Cuando la mano de obra y los gastos de prueba se identifiquen intrínsecamente con la maquinaria y equipo, pueden registrarse como costos de dichos activos.

d) Herramientas.- Las herramientas pueden dividirse en herramientas de máquinas y herramientas de mano.

Las herramientas de máquina por lo general son herramientas pesadas, cuya duración es prolongada y son relativamente fácil de controlar en forma individual. Atendiendo a estas características, la contabilización y control sobre esta clase de herramientas es la misma que se aplica para la maquinaria y demás equipo, estando sujetas a depreciación de acuerdo con la estipulación de su vida

útil. Dependiendo de la tasa de depreciación que se les aplique, pueden cargarse a la misma cuenta de maquinaria o bien controlarse en una cuenta especial.

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

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

d.1) Método de inventarios físicos.- Las compras de herramientas se cargan a una cuenta especial, sin mantener registros individuales de existencias. Periódicamente, pero por lo menos una vez al año, al fin del ejercicio o fecha cercana, se practican inventarios físicos de las herramientas ajustándose el saldo de la cuenta a los resultados del inventario, cargándose la diferencia a costos o gastos, la valuación del inventario se hace al costo, aplicándose en algunos casos un porcentaje de deducción por uso y desgaste.

d.2) Método de fondo fijo.- Las compras originales se cargan a la cuenta de herramientas. Las reposiciones se cargan a los gastos directamente. El saldo de la cuenta representa en forma aproximada la inversión permanente en herramienta. Debe tenerse cuidado en incrementar o disminuir periódicamente el saldo en relación con las existencias permanentes de herramientas.

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

d.4) Cargar las compras directamente a los costos o gastos, si la inversión en herramientas es de poco valor.- El tratamiento señalado en los incisos del d.1, d.2 es aplicable al llamado equipo de operación de hoteles, restaurantes y empresas similares.

e) Moldes.- La contabilización de la inversión -

en moldes depende básicamente de la utilización y duración de los mismos.

Los moldes que se utilizan permanentemente para trabajos constantes o cuando menos de cierta regularidad, tienen un valor a largo plazo y consecuentemente son parte del activo fijo.

La inversión en esta clase de moldes está sujeta a depreciación de acuerdo con la vida útil que se les estima.

Existen ciertos moldes cuya vida de servicio es muy reducida, utilizándose durante algunos meses únicamente o a lo menos uno o dos años. Existen dos alternativas para la contabilización de esta clase de moldes; cargar las compras directamente a los costos o gastos, o bien mantener el método de fondo fijo que se emplea en el caso de las herramientas. Esta última alternativa, es justificable en los casos en que el monto de la inversión sea considerable.

Algunos moldes o patrones son hechos para trabajos especiales y en tal caso deben cargarse al costo de producción de dicho trabajo. Aunque tal vez sea posible que se repitan los pedidos por los trabajos especiales, una

política conservadora exige que el costo de estos moldes o patrones no se considere como una inversión permanente.

f) Adaptaciones o mejoras.- Las adaptaciones o mejoras de activos fijos son desembolsos que tienen el efecto de aumentar el valor de un activo existente, ya sea porque aumentan su capacidad de servicio, su eficiencia, prolongan su vida útil o ayudan a reducir sus costos de operación futuros. Aquellos desembolsos que reúnan una o varias de las características anteriores, representan adaptaciones o mejoras y consecuentemente deben cargarse al activo fijo. La diferencia esencial entre una adición al activo fijo y una adaptación o mejora es que la adición implica un aumento de cantidad, en tanto que la mejora aumenta solo la calidad del activo.

Es recomendable que el costo de las adaptaciones o mejoras se registre por separado del costo del activo original. Además de que en esta forma se cuenta con una mejor información, el costo de la adaptación o mejora puede estar sujeto a una tasa de depreciación diferente de la que se aplica al costo del activo original.

En algunos casos al efectuar la adaptación o mejora es necesaria la sustitución de partes o piezas ya ---

existentes. En estos casos, el costo de la pieza reemplazada, así como la depreciación acumulada, deben darse de baja de las cuentas correspondientes.

En el caso de locales arrendados, en los cuales se hacen adaptaciones, no es aconsejable depreciar estas -- adaptaciones durante el período de vida útil que se estima al edificio. Una práctica más sana y conservadora consiste en cargar el costo de las adaptaciones a una cuenta especial y amortizarlas durante el período de arrendamiento. Aunque el contrato pueda ser renovado o un nuevo arrendatario beneficiarse de las adaptaciones, no es conveniente depender de estas posibilidades para conservar en el activo fijo por largo tiempo este tipo de adaptaciones sujetas a cambios.

g) Reconstrucciones.- Algunos activos pueden sufrir modificaciones tan completas, que más que adaptaciones o reparaciones, estos cambios representan verdaderas reconstrucciones. Esta situación puede encontrarse principalmente en el caso de edificios y en cierto tipo de máquinas. Es indudable que las reconstrucciones aumentan el valor del activo y por lo tanto, son partidas capitalizables. En el registro de la capitalización de las reconstrucciones deben tomarse en cuenta las siguientes situa--

ciones:

g.1) Si la reconstrucción ha sido prácticamente total, lo indicado es considerar su costo como una nueva unidad del activo, dando de baja la anterior. Si algunas partes de la unidad anterior han sido aprovechadas en la reconstrucción, el valor en libros de las mismas o una estimación, se aumenta al costo de la reconstrucción. Una de las razones importantes para considerar el costo de la reconstrucción como una nueva unidad estriba en el hecho de que la vida de servicio de la unidad reconstruída será considerablemente mayor al remanente de la vida útil estimada en un principio para la unidad original. Si la reconstrucción ha sido parcial, deben en todo caso darse de baja las partes sustituídas. Cuando no sea posible conocer el costo de las partes sustituídas, deberá hacerse una estimación del valor en libros de estas partes.

g.2) Otra consideración de importancia, consiste en ejercer el debido cuidado para evitar reflejar una sobrevaluación en el activo reconstruído.

h) Reparaciones. - Las reparaciones ordinarias no son capitalizables ya que su efecto es el de conservar el

activo en condiciones normales de servicio, y consecuentemente fueron considerados implícitamente al estimar originalmente la vida útil del activo. Sin embargo, existen reparaciones mayores o extraordinarias, que tienen el efecto de prolongar apreciablemente la vida de servicio del activo más allá de la estimada originalmente o de aumentar su productividad. De ser este el caso, se les debe dar el mismo tratamiento contable que a las mejoras de acuerdo con los dos primeros párrafos de las mejoras.

En el caso de cambios considerables del poder adquisitivo de la moneda, que afectan significativamente el valor del costo de los activos fijos, o en el caso de cambios significativos de la paridad monetaria, se atenderá a lo establecido en la circular número veintitrés "Tratamiento Contable de las Fluctuaciones Cambiarias" y al Boletín B-10 "Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera" emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad.

La circular número 23 nos dice que las fluctuaciones cambiarias son las diferencias netas resultantes de los distintos tipos de cambio aplicados al concertar las transacciones en moneda extranjera, al liquidar las mismas y/o al expresar en moneda nacional al cierre del ejer

cicio, los activos monetarios y pasivos en moneda extranjera, para el tratamiento contable de estas fluctuaciones que en resumen nos dice lo siguiente:

1. Se puede capitalizar, como ajuste al costo histórico de los activos no monetarios (dando preferencia a los fijos), aquella porción de las fluctuaciones cambiarias que se identifiquen con estos activos, sea por identificación específica o identificación global, hasta por el valor neto de reposición. También se permite llevar todas las fluctuaciones cambiarias directamente a resultados aunque esta práctica se considera menos recomendable en las circunstancias económicas actuales.

2. Para aquellas entidades que se hayan incorporado al programa de FICORCA (Fideicomiso de Cobertura de Riesgos Cambiarios) creado como una opción para que las empresas cuenten con un mecanismo de protección de los riesgos cambiarios. Se consideran fluctuaciones cambiarias la porción del costo de FICORCA, que corresponda al efecto equivalente al desplazamiento del peso mexicano, ocurrido desde la fecha en que los pasivos en moneda extranjera fueron cubiertos por FICORCA, hasta la fecha de los Estados Financieros, es decir, la diferencia cambiaria -

que hubieran sufrido de no haberse inscrito en el programa de FICORCA... La diferencia entre el costo bruto de FICORCA y la porción asimilada a pérdida cambiaria se cargará a resultados; para los fines anteriores, se considerará el pasivo cubierto por el FICORCA como pasivo en moneda extranjera para efectos de determinar la identificación global.

3. La circular advierte que la identificación global se determina normalmente con base en la porción monetaria en moneda extranjera al cierre del ejercicio. Sin embargo, si las fluctuaciones cambiarias incluyen partidas importantes provenientes de pasivos en moneda extranjera liquidados durante el ejercicio será necesario realizar un mayor análisis para determinar con más precisión el tratamiento contable apropiado.

Estas disposiciones solo son aplicables para los ejercicios que terminen antes del 31 de Diciembre de 1984 siempre y cuando no hayan adoptado los lineamientos del Boletín B-10, ya que éste fue promulgado el 10 de Junio de 1983 y con carácter obligatorio a partir de 1984. Este boletín resuelve en forma integral el tratamiento contable de las fluctuaciones cambiarias, la cobertura de ries

gos cambiarios y otros conceptos afines. A lo que el mencionado boletín, tiene como objetivo establecer las reglas pertinentes relativas a la valuación y presentación de las partidas relevantes contenidas en la Información Financiera, que se ven afectados por la inflación.

Dentro de las partidas relevantes este boletín considera a los inmuebles, maquinaria y equipo y su depreciación altamente significativos para reflejar los efectos de la inflación y que por lo tanto deben actualizarse conforme a los siguientes lineamientos:

Cada empresa podrá, preservando la imparcialidad y objetividad de la información financiera, elegir entre los métodos siguientes, aquél que se adapte mejor a sus circunstancias:

a. Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios.- Expresar el costo histórico del activo fijo y su depreciación acumulada a pesos constantes de poder adquisitivo general al cierre del ejercicio, utilizando el índice nacional de precios al consumidor que publica el Banco de México.

b. Método de actualización de costos específicos

(valores de reposición).- Se entiende por valor de reposición la cantidad de dinero necesaria para adquirir un activo semejante en su estado actual (valor de adquisición más costos incidentales tales como fletes, seguros, instalación, etc., menos demérito) que le permite a la empresa mantener su capacidad operativa. Este se puede determinar:

b.1 Mediante avalúo de un perito independiente.

b.2 Empleando un índice específico que pudiera haberse emitido por el Banco de México u otra institución de reconocido prestigio.

b.1.1 Proporcionar los siguientes datos correspondientes a los distintos bienes:

b.1.1.1 Valor de reposición nuevo.- Es la estimación del costo en que incurrirá la empresa para adquirir en el momento actual un activo nuevo semejante al que está usando, más todos los costos incidentales necesarios (fletes, acarreos, instalación, derechos, etc.) para que estuviera listo para su uso, permitiéndole mantener una capacidad operativa equivalente.

b.1.1.2 Valor neto de reposición.- Es la diferen

cia entre el valor de reposición nuevo y el demérito provocado principalmente por el uso y obsolescencia.

b.1.1.3 Vida útil remanente.- Estimación del período de tiempo en que el activo puede servir a la empresa.

b.1.1.4 Valor de desecho.- Cuando existan elementos suficientes que indiquen su posible existencia.

b.1.2 Todos los bienes de la misma clase y características comunes deben tratarse en forma congruente.

b.1.3 El cálculo técnico de la actualización no debe producir solamente cifras globales, sino que debe asignar valores específicos a los distintos bienes en existencias o a los distintos grupos de bienes homogéneos.

b.1.4 Debe existir congruencia entre las políticas de capitalización para determinar el valor histórico de los activos fijos y las partidas que se incorporan para determinar el monto del avalúo.

En los ejercicios inmediatos siguientes a la actualización mediante valuadores independientes, se podrán

ajustar las cifras derivadas de ese avalúo utilizando índices específicos de precios de los activos fijos de que se trate. Estos índices los podrán proporcionar los propios valuadores. En aquellos casos excepcionales de activos fijos cuyo cambio de valor de reposición sufre una modificación en la misma proporción de los cambios en el nivel general de precios, se podrá emplear el índice nacional de precios al consumidor. Sin embargo, estos ajustes por medio de índices solo se podrán practicar cuando los valores sean representativos de los existentes en el mercado, satisfaciendo la necesidad de que las cifras reportadas en los estados financieros están apegadas lo más que sea posible a la realidad. Cuando sea evidente que las cifras tienden a apartarse de las del mercado, es necesario que se practique un nuevo avalúo.

Excepcionalmente, las empresas podrán determinar por sí mismas, el valor neto de reposición de sus activos fijos cuando dispongan de elementos objetivos y verificables para hacerlo. Esto implica que dentro de la empresa exista personal que posea un conocimiento profundo de los activos a valorar, en lo tocante a su costo, tecnología y estado físico; o bien, que por la naturaleza del activo, se disponga de elementos objetivos, sencillos y prácticos

para la determinación de su valor de reposición. En todo caso se deben satisfacer los requisitos establecidos en los párrafos b.1.1.1 a b.1.1.4.

Aunque se reconoce que en algunos casos específicos y excepcionales, el personal de la propia empresa puede determinar el valor de reposición de algunos de sus activos, se recomienda enfáticamente, que en lo procedente, las empresas se auxiliien de valuadores independientes, ya sea para que directamente realicen el avalúo o para revisar y dictaminar las estimaciones efectuadas por la propia empresa.

Debe tomarse en cuenta a este respecto, que la Ley General de Sociedades Mercantiles establece que el superavit por revaluación de activos fijos solo podrá capitalizarse cuando esté basado en avalúos practicados por valuadores independientes oficialmente reconocidos.

Determinación del monto de la actualización:

Actualización del activo fijo es la diferencia entre su valor actualizado neto y su valor en libros (costos menos depreciación acumulada) al cierre del ejercicio.

En periodos subsecuentes al primero en que se ac--

tualizó el activo fijo, se deberá tomar como valor en libros el último valor actualizado menos su depreciación acumulada.

Los activos en desuso se valuarán a su valor neto de realización (precio estimado de venta menos costos en que incurrirá para venderlos).

Depreciación:

La depreciación del ejercicio deberá basarse tanto en el valor actualizado de los activos como en su vida probable, determinada mediante estimaciones técnicas; para permitir una comparación adecuada, al sistema de depreciación utilizado para valores actualizados y para costos históricos, debe ser congruente, esto es, las tasas, procedimientos y vidas probables serán iguales. La depreciación del costo y la de su complemento por actualización, deben concluir el mismo año.

Para la determinación de la depreciación del periodo se debe tomar como base el valor actualizado a la fecha que mejor permita enfrentar ingresos contra gastos.

No se efectuarán las utilidades de ejercicios anteriores por la actualización de la depreciación acumulada,

aún cuando dicha diferencia lleve implícita corrección de la vida estimada; esta actualización será considerada en la cuenta de la contra-partida de la actualización.

Uno de los problemas que se presentan al reexpresar los activos fijos por el método de ajustes por cambios en el nivel general de precios, es el de activos cuya depreciación acumulada es desproporcionalmente mayor a la cantidad que le correspondería, computada sobre una base realista, de su vida probable. A fin de corregir esta deficiencia, se debe reexpresar el costo original con el índice que corresponda y a la cifra resultante aplicarle la proporción de vida útil consumida con relación a la vida probable reestimada. En esta forma se obtiene el costo y depreciación acumulada, actualizadas.

Contrapartida de la actualización:

Debido a que el monto de la actualización reflejado en los activos fijos es resultante de varios factores cuyo efecto total correspondiente al período sólo se puede determinar al final del mismo, es necesario emplear una cuenta transitoria para acreditar la contrapartida de dicha actualización. Al final del período se saldará, según el caso, contra cada uno de los componentes que lo in

tegran.

Presentación:

En el balance general se representarán los valores actualizados de los activos fijos y en el estado de resultados el monto de la depreciación determinada en los términos de su actualización (tres primeros párrafos).

Deberá revelarse aquella información pertinente e indispensable que permita al usuario de los estados financieros captar el significado implicaciones del monto en que aparecen determinados los activos fijos y la depreciación. Como mínimo se revelará: el método de actualización seguida por la empresa, el costo original y su depreciación acumulada, el monto de la diferencia entre los gastos por depreciación con base en el costo original y sobre base de valores actualizados y el procedimiento de depreciación utilizado. También se deberá revelar el monto de los activos no revaluados y las causas para no hacerla. De existir cambios en las estimaciones de la vida probable de algunos o de la totalidad de bienes sujetos a depreciación, cambio y su efecto en la información financiera.

D. CLASIFICACION Y PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS.

En inmuebles, maquinaria y equipo se incluyen las adquisiciones de bienes físicos que se utilizarán en la producción de bienes y servicios generalmente en un período mayor de un año, su costo se recuperará precisamente a través de los ingresos por la realización de los artículos o productos manufacturados o de los servicios prestados; por consiguiente son comprados sin el propósito de venderlos:

Todos estos activos, con excepción de terrenos, están sujetos a la depreciación o amortización.

La presentación de los activos fijos en el balance general se localiza, después del activo circulante deduciendo del total de activos fijos el importe total de la depreciación acumulada.

La interacción del activo fijo en inmuebles, maquinaria y equipo puede presentarse en el balance general o en nota por separado.

Los grupos de activo fijo al presentarse en los estados financieros se clasifican en:

1. Inversiones no Sujetas a Depreciación.

En este grupo se encuentran los terrenos en virtud de que son inversiones que no sufren ningún demérito y - desgaste y que por el contrario, su valor aumenta con el transcurso del tiempo, debido principalmente a la plusvalía y otros fenómenos económicos.

2. Inversiones Sujetas a Depreciación.

En este grupo se encuentran los edificios, maquinaria y equipo, muebles y enseres, herramienta pesada, vehículos, etc.

a) Las construcciones en proceso se presentan por separado de los edificios terminados y es conveniente se haga mención de la cifra a que ascenderán los proyectos - en proceso. En caso de existir planes aprobados para dichas construcciones, debe indicarse el monto de las inversiones y de los compromisos adquiridos, así como el tiempo en que se planean llevar a cabo. De acuerdo con lo que indica el boletín sobre "contingencias y compromisos", el cual nos indica el concepto de compromiso de la siguiente forma:

"Algunas de las acepciones que nos da el diccionario de la Lengua Española en relación a la palabra compromiso, son las de obligación contraída, palabra dada y fé empeñada."

"Contablemente se ha definido como una obligación evidenciada a través de un contrato u orden de compra firmada con una tercera persona."

La divulgación del monto y la naturaleza de los -- compromisos a través de los estados financieros o sus notas, debe considerarse como necesaria en los siguientes -- casos:

- a.1) Cuando representen adiciones importantes a -- los activos fijos.
- a.2) Cuando el monto de los servicios o bienes -- contratados exceden sustancialmente las necesidades inmediatas de la compañía o lo que se considere como normal -- dentro del ritmo de las operaciones propias de la empresa.
- a.3) Cuando el precio de mercado de los artículos amparados por contratos de compra a futuro, haya bajado -- considerablemente antes de la recepción de los mismos, si

existen compromisos en firme no sujetos a cancelación e inevitables para compra futura de artículos cuyo precio de mercado haya bajado considerablemente antes de la recepción de los mismos, debe estimarse la pérdida neta en la misma forma que si se tratara de inventarios en existencia y si ésta es importante, deberá reconocerse contablemente en el período cuando se conozca, presentándose por separado en el estado de resultados. No será necesario reconocer esta pérdida, cuando a su vez se tengan contratos en firme para la venta de estos artículos, que aseguren la continuidad de las ventas sin variaciones importantes en los precios.

a.4) Cuando sean obligaciones, contractuales como serían las siguientes:

a.4.1) Compromisos de compra o venta a futuro en un período fluctuante e inestable.

a.4.2) Garantías otorgadas sobre nuevos productos en los que no se tenga experiencia alguna para el cálculo de una estimación apropiada.

a.4.3) Compromisos para adquisición de activos fijos.

b) En el caso de los intereses por financiamiento devengados durante el período de construcción e instalación del activo fijo, se hayan cargados al costo del mismo, el monto de dichos intereses capitalizados, deberá mencionarse a través de una nota a los estados financieros mientras subsiste esta práctica.

c) El método y las tasas de depreciación aplicados a los principales grupos de activo fijo, deben mencionarse en los estados financieros asimismo debe mencionarse el importe de la depreciación del año.

d) En el caso de activos fijos totalmente depreciados que siguen en operación, deberá continuarse presentando en el balance general su valor de costo y por separado su depreciación acumulada.

e) Cuando la capacidad no utilizada en la planta sea significativa, debe indicarse a través de las notas a los estados financieros, señalando la razón de la sobreinversión existente y los planes futuros de la compañía para eliminar esa improductividad. Los activos ociosos o abandonados deben presentarse en renglón especial.

f) En el caso de que los activos fijos tengan grávámenes o restricciones de cualquier naturaleza, estos hechos deberán indicarse a través de una nota a los estados financieros.

g) En el caso de activos fijos tomados en arrendamiento los estados financieros deberán contener la información siguiente:

g.1) En cuanto a arrendamientos que conceden el -derecho a utilizar los activos a cambio del pago de rentas, y en los cuales no es presumible que el arrendatario vaya adquiriendo un derecho sobre la propiedad del bien -rentado, los estados financieros del arrendatario deben -considerar el efecto que los compromisos del arrendamien-to pueden tener sobre la situación financiera y los resultados de operación, tanto del año actual como de los futuros. Consecuentemente, en las notas a los estados finan-cieros se indicarán los montos anuales de las rentas ti-pos o clases de activos fijos, el período de arrendamien-to así como cualquier otra obligación o garantía en caso de que existiese, u otra información adicional que fuese de importancia.

g.2) Por lo que respecta a los arrendamientos que en esencia equivalen a una compra a plazos, los pagos de renta representan un modo para el financiamiento de dicha compra, siendo la naturaleza de la operación la adquisición del bien con la obligación inherente de pagar por él. La naturaleza de estos contratos es tal que el activo y el correspondiente pasivo deben mostrarse en el balance general distinguiendo este tipo de arrendamiento de los mencionados en el párrafo g.1.

Los casos de arrendamiento que en realidad representan adquisiciones a plazos, deben ser registrados como compras. El bien (activo) y la obligación de pagarlo (pasivo), deben registrarse en el balance general. El monto de esta transacción se determinan tomando como base el importe total de las rentas a pagar, excluyendo la parte de las rentas que represente costos de servicios, impuestos sobre arrendamientos y otros costos de operación, en caso de que los hubiese, y deduciendo también el interés 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 que puede denominarse maquinaria adquirida por arrendamiento o un título semejante.

El pasivo se presentará normalmente, separando la porción circulante de la porción a largo plazo. Una nota a los estados financieros puede ser necesaria para informar sobre las cláusulas importantes de la operación. El activo deberá depreciarse con base a su vida útil.

C A P I T U L O I I

AUDITORIA DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO

A. CONCEPTO DE AUDITORIA.

Tenemos varios autores que han aportado conceptos afines a la labor que profesionalmente lleva a cabo el Contador Público, entre ellos encontramos la siguiente:

Según Erick L. Kohler en su libro titulado "Auditoría, Introducción a la Práctica de la Contaduría Pública", define a ésta de la siguiente manera:

"Auditoría es un revisión analítica hecha por un Contador Público, del control interno y registros de contabilidad de una empresa mercantil u otra unidad económica, que precede a la expresión de su opinión acerca de la corrección de los Estados Financieros".

Analizando lo anteriormente enunciado, podemos apreciar que la auditoría es una revisión encaminada a la "emisión" de una opinión.

Ahora bien, al llevar a cabo la revisión, el Contador Público debe utilizar determinados procedimientos, encaminados precisamente a obtener un resultado que le permite emitir o negar su opinión. De lo anterior podemos derivar que la Auditoría es la aplicación de un conjunto de procedimientos cuyo objetivo primordial es obtener elemen

tos de juicio suficientes, para que con base en ellos el Contador Público pueda emitir su opinión sobre la situación financiera que dichos estados presentan.

B. NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS.

Son 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.

Clasificación de las Normas de Auditoría:

- a) Normas Personales
- b) Normas de Ejecución del Trabajo
- c) Normas de Información

a) Normas Personales.

Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias en el carácter profesional de la auditoría impone un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas, antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría; siendo dichas cualidades las siguientes:

a.1) Entrenamiento técnico y capacidad profesional.

El trabajo de auditoría, cuya finalidad es la de -
rendir una opinión profesional independiente, debe ser de
sempañado por personas que, teniendo título profesional -
legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento -
técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

a.2) Cuidado y diligencia profesionales.

El auditor está obligado a ejercitar cuidado y di-
ligencia razonables, en la realización de su examen y en
la preparación de su dictamen o informe.

a.3) Independencia.

El auditor está obligado a mantener una actitud de
independencia mental en todos los asuntos relativos a su
trabajo profesional.

b) Normas de Ejecución del Trabajo.

Al tratar las normas personales, se señaló que el
auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y

diligencia; aún cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, existen ciertos elementos básicos fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

b.1) Planeación y supervisión.

El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma adecuada.

b.2) Estudio y evaluación del control interno.

El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del Control Interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría; debido a la importancia que lleva implícita el estudio y evaluación del control interno, trataré de profundizar en el tema.

b.2.1) Definición y objetivos del Control Interno.

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

De aquí se desprende que los objetivos del control interno son cuatro:

- 1o. La protección de los activos de la empresa.
- 2o. La obtención de información financiera veraz y con fiable.
- 3o. La promoción de eficiencia de operación del negocio, y
- 4o. Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

Al cumplimiento de los dos primeros objetivos anteriormente mencionados se le conoce con el nombre de "Control Interno Contable", en cambio, los otros dos objetivos se refieren al "Control Interno Administrativo".

El Control Interno Contable comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que se refieren a la protección de los activos, y a la contabilidad de los registros financieros; consecuentemente están diseñados para suministrar seguridad razonable de que:

1. Las operaciones se realizan de acuerdo con autorizaciones generales o específicas de la administración.

2. Las operaciones se registran:

2.1 Para permitir la preparación de estados financieros, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados o cualquier otro criterio aplicable a dichos estados.

2.2 Para mantener datos relativos a la custodia de los activos.

3. El acceso a los activos solo se permite de acuerdo con autorizaciones de la administración.

4. Los datos registrados relativos a la custodia de los activos, son comparados con los activos existentes durante intervalos razonables y se toman las medidas apropiadas con respecto a cualquier diferencia.

b.2.2) Elementos del Control Interno.

Los elementos del control interno pueden agruparse en cuatro clasificaciones:

b.2.2.1) ORGANIZACION. Los elementos del control interno en que interviene la organización son:

- Dirección. Que asuma la responsabilidad de la política general de la empresa y de las decisiones tomadas en su desarrollo.
- Coordinación. Que adapte las obligaciones y necesidades de las partes integrantes de la empresa, a un todo homogéneo y armónico, que prevea los conflictos propios de invasión de funciones o interpretaciones contrarias a las asignaciones de autoridad.
- División de labores. Que defina claramente la independencia de las funciones de operación, custodia y registro.
- Asignación de responsabilidades. Que establezca con claridad los nombramientos dentro de la empresa, su jerarquía y delegue facultades de autorización congruentes con las responsabilidades asigna-

das.

b.2.2.2) PROCEDIMIENTOS. La existencia de control interno no se demuestra solo con una adecuada organización, pues es necesario que sus principios se apliquen en la práctica, mediante procedimientos que garanticen la solidez de la organización.

- Planeación y sistematización. Es deseable encontrar en uso un instructivo general, o una serie de instructivos sobre funciones de dirección y coordinación; la división de labores, el sistema de autorizaciones y fijación de responsabilidades.
- Registros y formas. Un buen sistema de control interno debe procurar procedimientos adecuados para el registro completo y correcto de activos, pasivos, productos y gastos.
- Informes. Desde el punto de vista de la vigilancia sobre las actividades de la empresa y sobre el personal encargado de realizarlas, el elemento más importante de control es la información interna. En este sentido, desde luego, no basta la preparación periódica de informes internos, sino su estudio cuidadoso por personas con capacidad para juz-

garlos y autoridad suficiente para tomar decisiones y corregir deficiencias.

b.2.2.3) PERSONAL. Por sólida que sea la organización de la empresa y adecuados los procedimientos implantados, el sistema de control interno, no puede cumplir su objetivo si las actividades diarias de la empresa no están continuamente en manos del personal idóneo.

- Entrenamiento. Mientras mejores programas de entrenamiento se encuentren en vigor, más apto será el personal encargado de los diversos aspectos del negocio.
- Eficiencia. Después del entrenamiento, la eficiencia dependerá del juicio personal aplicado a cada actividad.
- Moralidad. Es obvio que la moral del personal es una de las columnas sobre las que descansa la estructura del control interno. Los requisitos de admisión y el constante interés de los directivos por el comportamiento del personal son, en efecto, ayudas importantes al control.
- Retribución. Es indudable que un personal retri-

bufo adecuadamente, se presta mejor a realizar los propósitos de la empresa con entusiasmo y concentra mayor atención en cumplir con eficiencia, que en hacer planes para desfalcarse el negocio.

b.2.2.4) SUPERVISION. Como ha quedado dicho, no es únicamente necesario el diseño de una buena organización, sino también la vigilancia constante para que el personal desarrolle los procedimientos a su cargo de acuerdo con los planes de la organización. La supervisión se ejerce en diferentes niveles, por diferentes funcionarios y empleados, y en formas directa e indirecta.

Una buena planeación y sistematización de procedimientos y un buen diseño de registros, formas e informes permite la supervisión casi automática de los diversos aspectos del control interno.

En negocios de mayor importancia, la supervisión del control interno amerita un auditor interno o un departamento de auditoría interna que actúe como vigilante constante del cumplimiento de la empresa, con los otros elementos de control: organización, procedimientos y personal. Así, la función de auditoría interna que vigila la existencia constante del control interno, es, a su vez,

un elemento muy importante del mismo control interno. -- Cuando no es posible sostener un departamento de auditoría permanente, un buen plan de organización asignará a algunos funcionarios las atribuciones más importantes de la auditoría interna, para que efectúen reconocimientos periódicos del sistema de control del negocio.

La responsabilidad del auditor al efectuar el estudio del control interno, se refiere al análisis y comprensión del plan de organización y de los métodos y registros que producen la información financiera que ha de dictaminar.

El estudio del control interno que debe realizar el Contador Público como base para su posterior evaluación, incluye, además del conocimiento y comprensión de los procedimientos y métodos establecidos, un grado razonable de seguridad de que éstos están siendo utilizados y de que están operando en la forma en que está planeado. Estas dos fases del estudio del control interno se refieren a la revisión del sistema y a las pruebas de cumplimiento.

La revisión del sistema es básicamente un proceso de obtención de información acerca de la organización y los procedimientos establecidos. Generalmente, se satisfia

ce mediante entrevistas con empleados y funcionarios de la empresa auditada, así como con el examen de manuales de procedimientos, descripciones de puestos, gráficas de flujo, etc. Con el fin de tener una certeza razonable de la adecuada comprensión de la información obtenida, es recomendable rastrear uno o varios de los diferentes tipos de operaciones que realiza la empresa, observando su flujo a través del sistema. En esta etapa, una vez examinando y comprendido el sistema, generalmente se está en aptitud de emitir una evaluación preliminar asumiendo un resultado satisfactorio de las pruebas de cumplimiento que se comentan en seguida.

El propósito de las pruebas de cumplimiento, según se mencionó, es proporcionar al auditor seguridad razonable de que los procedimientos contables de control están siendo aplicados como está previsto.

Estas pruebas son necesarias si se va a confiar en los procedimientos establecidos por la empresa, pues en base a ellos, se va a determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas directas a los saldos de las cuentas de los estados financieros, también llamadas "pruebas sustantivas".

Los resultados obtenidos de la aplicación de las pruebas de cumplimiento, junto con los que arrojan las pruebas sustantivas, proporcionarán al auditor la evidencia necesaria para emitir su dictamen.

Al evaluar el control interno, el auditor deberá determinar sus deficiencias, clasificarlas en cuanto a su gravedad y posibles repercusiones, y establecer el alcance de su trabajo en relación a las condiciones encontradas. Si las fallas de control interno son graves, y el auditor no logra suplir esa limitación de una manera práctica, deberá abstenerse de opinar sobre los estados financieros.

El estudio y evaluación del control interno deberán hacerse cada año, como parte fundamental de la planeación de la auditoría. No obstante lo anterior, es factible variar el énfasis en algunas áreas, procurando adoptar una base rotativa.

El objetivo del examen del control interno es evaluarlo a fin de determinar la confianza que puede el auditor depositar en cada fase y actividad del negocio para precisar la naturaleza, alcance y oportunidad que debe dar a sus pruebas de auditoría.

El hecho de que el control interno existente le sirva de base al auditor para fijar los alcances de su trabajo, no quiere decir que esté de acuerdo con él, únicamente se adapta a ese control y debe consignar sus comentarios sobre las deficiencias encontradas en carta a la gerencia.

Al consignar por escrito el estudio del control interno, es indispensable como evidencia de que el auditor cumplió con la norma de auditoría que lo obliga a examinar el control interno; como explicación del por qué dio diferentes extensiones a sus pruebas de auditoría, escogió determinados procedimientos y la oportunidad en que fueron aplicados.

Existen tres métodos principales para registrar el examen del control interno en los papeles de trabajo.

1.- Método descriptivo.- Por el cual se relacionan en los papeles las diversas características del control interno, clasificadas por actividades, departamentos, funcionarios y empleados o registros de contabilidad que intervienen en el sistema.

2.- Método de Cuestionarios.- En el que se plan--

tean las cuestiones que usualmente constituyen los aspectos básicos del control interno. Estos temas se desarrollan de antemano en forma de listas de preguntas que posteriormente se contestan en las oficinas del negocio en presencia de las medidas de control realmente en vigor.

Un modelo de cuestionario para el que están sujetos el estudio y evaluación del control interno de los Inmuebles, Maquinaria y Equipo, sería el siguiente:

a) ¿Se necesita autorización y aprobación de un funcionario para iniciar una compra que deberá cargarse a inmuebles, maquinaria y/o equipo?. Explique la política al respecto en cuanto a las partidas menores que se capitalizan importes mínimos que requieren aprobación, distinción entre reparaciones, reemplazos, renovaciones y mejoras, tratamiento que se da a fletes, otros costos, etc.

b) ¿Existen órdenes de trabajo que sirvan de base para la correcta contabilización de las partidas que se capitalizan?

c) ¿Se presentan informes a la gerencia a intervalos regulares, mostrando para cada proyecto importante el

total de gasto autorizado, total gastado hasta la fecha, costo total estimado, total gastado en exceso, etc.?

d) ¿Se requieren autorizaciones suplementarias para gastos en exceso?

e) ¿Existen registros analíticos que muestran el valor de cada unidad de la planta?

f) ¿Forman parte de la contabilidad general dichos registros?

g) ¿Se verifica periódicamente la exactitud de estos registros mediante una inspección física?

g) ¿Existen registros de inmuebles, maquinaria y equipo en existencia que no figuran en los libros, tales como bienes totalmente depreciados todavía en uso, equipo obsoleto y equipo parado?

i) ¿Se necesita autorización para disponer de los inmuebles, maquinaria y/o equipo?

j) ¿Recibe el departamento de contabilidad copias

de esas autorizaciones?

k) ¿Existe alguna persona en el departamento de contabilidad que realiza las siguientes funciones:

1. Revisar autorizaciones para ver si cubren reemplazos totales o parciales.
2. Verificar que las partidas reemplazadas sean eliminadas de los libros.

l) ¿Se muestra el valor de rescate en todas las órdenes de retiro? En caso de venta, se verifica posteriormente el efectivo recibido? ¿Por quién?

m) ¿Existe un procedimiento por el cual se informa sobre los detalles de las unidades vendidas, descartadas o abandonadas? Descríbalo.

n) ¿Se reciben informes periódicos señalando bienes obsoletos, bienes que necesitan reparación o bienes no utilizables? ¿Se controlan en cuentas especiales?

o) ¿Existe un procedimiento para suspender la depreciación de los bienes depreciados totalmente?

p) ¿Se computan debidamente las ganancias o pérdidas en todas las disposiciones de los inmuebles, maquinaria y equipo? Describa las excepciones.

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

El primer método descrito es generalmente práctico para negocios pequeños.

El método más usual es el de cuestionarios. El auditor, con base a su criterio, debe elegir los métodos de seguir para obtener los mejores resultados del examen, y dejar las constancias más claras del trabajo hecho, a base de combinarlos en la medida en que lo considere adecuado.

b.3) Obtención de evidencia suficiente y competente.

Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una ba-

se objetiva para su opinión.

c) Normas de Información.

El resultado final del trabajo del auditor, es su dictamen o informe; mediante él, pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor es, en lo que va a reposar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fé a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa.

Por último, es principalmente a través del informe o dictamen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte de dicho trabajo que queda a su alcance.

Esa importancia que el informe o el dictamen tienen para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a descansar en él, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente.

A esas normas las clasificamos como normas de dic-

tamen e información y son las que se exponen a continuación:

c.1) Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.

En todos los casos en que el nombre de un Contador Público quede asociado con estados o información financiera, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ella o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

c.2) Bases de opinión sobre estados financieros.

El auditor, al opinar sobre estados financieros debe observar que: la presentación de la situación financiera y los resultados de sus operaciones que se hacen a través de los estados financieros no es una presentación arbitraria ya que la experiencia y el desarrollo de la contabilidad hace que para que un estado financiero se consi

dere correcto deben haber sido formulados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados.

c.2.1) Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes. El auditor debe declarar que los principios de contabilidad han sido observados y aplicados consistentemente en relación con el período precedente al que se revisa.

c.2.2) La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación. Excepto que se señale lo contrario, el dictamen será aseveración de que las declaraciones informativas van incluidas en los estados financieros y son razonablemente adecuadas.

Por lo tanto, en caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en qué consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

C. OBJETIVOS EN LA REVISION DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO.

Los objetivos de la revisión los clasificaré en dos partes, las cuales son las siguientes:

1. Objetivos que se persiguen para la comprobación del costo histórico de adquisición de los inmuebles, maquinaria y equipo y su depreciación, los cuales serían los siguientes:

a) Comprobar que existan y estén en uso.

En virtud de que normalmente el importe de estas inversiones es de consideración, debe haber seguridad de que los bienes existan y estén en uso.

b) Verificar que sean propiedad de la empresa.

La comprobación física no es suficiente, debe complementarse con la inspección de la documentación que la ampare (escrituras públicas, contratos de obra, contratos de compra-venta, facturas, contratos de arrendamiento financiero, etc.).

c) Verificar su correcta valuación.

Verificar que hayan sido registrados al costo y que la empresa haya adoptado un método de depreciación adecuado. Es indispensable observar el cumplimiento de las reglas de valuación señaladas en el capítulo primero, inciso C.

d) Comprobar que el cómputo de la depreciación se haya hecho de acuerdo con métodos aceptados y bases razonables.

Esta comprobación permite verificar que exista una aplicación razonable del costo de los bienes a los resultados de operación, tomando como base la vida probable de los activos de acuerdo con estudios técnicos.

e) Comprobar que haya consistencia en el método de valuación y el cálculo de la depreciación.

Para que la información financiera sea comparable con otros ejercicios, debe comprobarse la aplicación consistente de los métodos de capitalización y valuación seleccionados así como el cálculo de la depreciación.

f) Determinar los gravámenes que existan.

Los inmuebles, maquinaria y equipo, pueden estar otorgados en garantía de préstamos hipotecarios y otros, situación que deberá determinarse y revelarse adecuadamente ya que limitan su disposición.

g) Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

En virtud de que este rubro involucra activos de distinta naturaleza y que normalmente constituyen una de las partidas más importantes en el balance, es necesario que el auditor verifique su revelación adecuada en los estados financieros o en sus notas conforme quedó indicado en el capítulo I, inciso D.

2. Objetivos que se persiguen para la comprobación de las cifras actualizadas que reconocen los efectos de la inflación en la información financiera de acuerdo a los lineamientos del Boletín B-10, (reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera) del cual se habló en el Capítulo I.

a) Comprobar la correcta aplicación del método de

actualización seleccionado por la empresa.

Es importante que el auditor evalúe si el método seleccionado por su cliente, dentro de las características particulares de la empresa producirá información ape- gada a la realidad en el contexto del criterio prudencial.

b) Cerciorarse que la actualización de la informa- ción financiera incluya todos los rubros sustancialmente afectados por los efectos de la inflación y que los méto- dos sean uniformes y se haya aplicado en forma integral.

Lo anterior es con el propósito de asegurar que no se ha realizado una discriminación selectiva que cause - parcialidad, por lo que se deberá verificar que los méto- dos elegidos correspondan a un conjunto de criterios y po- líticas debidamente armonizados entre sí y que se hayan - adoptado en forma integral, es decir, que se hayan consi- derado todos sus efectos, tanto los favorables como los - desfavorables.

Por lo que se refiere a empresas que consoliden - sus estados financieros y/o valúen sus inversiones por el método de participación, el auditor deberá:

c) Cerciorarse de que exista consistencia en la -

aplicación de los métodos de actualización.

d) Comprobar la adecuada determinación y presentación de las cifras consolidadas actualizadas y la revelación de los métodos y bases utilizadas para cuantificar los efectos de la inflación en la información financiera.

El auditor debe comprobar que los efectos de la inflación han sido correctamente determinados e incorporados a los estados financieros básicos y que se han efectuado las revelaciones pertinentes tales como: método seguido, criterios de cuantificación, significado e implicación de ciertos conceptos, costos históricos, etc.

D. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES PARA LA REVISION DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO.

Los procedimientos de auditoría 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.

Estos procedimientos al igual que los objetivos los clasificaré en dos:

1. Procedimientos de auditoría aplicables a comprobar el costo histórico de adquisición de los inmuebles maquinaria y equipo y su depreciación.

a) Examen de la documentación, escritura o título de propiedad y la autorización que amparen las adquisiciones y comprobación del cumplimiento con las reglas que distinguen las adiciones de los gastos de conservación y reparación.

Las adquisiciones de inmuebles, maquinaria y equipo se originan generalmente por compra directa, por donación, por fusión, por aportaciones de capital o bien, por

aportaciones de capital o bien, por construcciones o instalaciones efectuadas por la propia compañía.

La revisión de los documentos debe abarcar la autorización escrita para la adquisición, la inspección de la factura original o título de propiedad y de los demás conceptos que integran el costo del activo. En el caso de importaciones se revisarán el pedimento aduanal y las notas de gastos y fletes correspondientes.

Por lo que se refiere a terrenos y edificios adquiridos, el auditor deberá remitirse a las escrituras, boletas de impuesto predial, actas de asambleas de accionis--tas y de juntas de consejo de administración, así como la correspondencia relacionada con la adquisición de estos -bienes, para comprobar la propiedad de los mismos.

El auditor no es responsable de comprobar la validez legal de los títulos que amparan la propiedad. Sin embargo, deberá cerciorarse de su autenticidad mediante los procedimientos descritos en los párrafos precedentes. Adicionalmente en los casos en que se considere necesario, -tratándose de inmuebles deberá recurrir al registro público de la propiedad para constatar su inscripción así como para conocer los gravámenes que pudiesen existir.

Las adquisiciones de bienes por fusiones o por aportaciones de capital deben ser comprobados mediante la inspección de las escrituras correspondientes, de las actas de asambleas de accionistas o de consejo de administración, en que se hayan aprobado, de contratos que se hayan celebrado sobre el particular y mediante la apreciación de la base de valuación efectuada, cuidando desde luego que se hayan satisfecho los requisitos legales y fiscales que correspondan.

En el caso de construcciones o instalaciones realizadas por la empresa, se revisarán los conceptos de los órdenes de construcción con el objeto de juzgar si los cargos son adecuados, los procedimientos de auditoría aplicables en estos casos estarán orientados a:

a.1) Comprobar las adquisiciones de los materiales utilizados en la construcción.

Esta comprobación puede hacerse en combinación con la revisión de inventarios.

a.2) Comprobar los cargos por mano de obra.

Este procedimiento podrá hacerse en combinación

con la revisión de nóminas.

a.3) Comprobar la adecuada asignación de los gastos indirectos.

a.4) Comprobar la aplicación de otros costos incrridos, como puede ser el caso de los intereses capitalizados durante el período de construcción.

a.5) Comparar las erogaciones reales con las aprobadas y discutir y obtener, de los funcionarios de la empresa las aclaraciones sobre las diferencias importantes.

En relación a los procedimientos delineados anteriormente el auditor deberá cerciorarse que no se hayan capitalizado erogaciones que deban considerarse como gastos de conservación y reparación de conformidad con lo expuesto en el Capítulo I.

b) Al examinar las adquisiciones investigar si -- presentan reposiciones y comprobar que los bienes sustituidos fueron dados de baja. Con base a las adiciones analizadas, investigué si éstas corresponden a reposiciones en cuyo caso se procederá a verificar que las bajas rela-

tivas estén apropiadamente contabilizadas.

Al hacer la inspección a la planta se deben tener presentes las partidas que según registros han sido dadas de baja, para comprobar que efectivamente no existen, o tomar nota de que el estado en que se encuentran ya no permite su aprovechamiento, además de que el auditor se cerciore de los criterios de valuación de los activos ven
dibles.

c) Inspección física para comprobar que los bienes adquiridos existan y estén en uso.

La inspección física deberá abarcar las adquisiciones nuevas, así como las de años anteriores, cerciorándose que están en uso para los fines de la empresa. También el auditor debe investigar algunas unidades para hacer una comprobación cruzada de que el costo correspondiente ha sido contabilizado.

d) Revisar que las partidas en proceso se encuentren aún inconclusas y no estén siendo utilizadas.

Es aconsejable hacer una inspección de las obras o instalaciones con el objeto de verificar que las mismas

efectivamente se encuentren en proceso y que no se están utilizando aunque sea parcialmente.

e) Comprobar que la utilidad o pérdida resultante de ventas o retiros de activos, haya sido correctamente registrada y se haya cancelado la depreciación acumulada correspondiente.

La comprobación implica el examinar la autorización de la baja y su precio autorizado de venta así como los cálculos de la depreciación para determinar la utilidad o pérdida resultante, vigilando que tanto el costo como la depreciación estén canceladas correctamente.

A fin de cerciorarse que todas las bajas de activo fijo estén registradas, es aconsejable investigar con el personal adecuado de la empresa, sobre posibles movimientos importantes que físicamente hayan ocurrido en el activo fijo para verificar que se hayan registrado.

f) Comprobar que si se efectúan recuentos periódicos de los bienes de activo, las bajas detectadas hayan sido ajustadas.

Esta comprobación se obtiene mediante la revisión

de los papeles de trabajo preparados por la empresa.

g) Comprobar que las cuentas de herramientas y moldes se han manejado de acuerdo con políticas contables adecuadas.

El auditor deberá cerciorarse de que las políticas contables que aplique la empresa sean razonables y consistentes de conformidad con las prácticas de contabilidad a este respecto se mencionan en el capítulo I.

h) Revisar los cálculos de la depreciación, su correcto registro y el movimiento de las cuentas respectivas.

Dependiendo del método de depreciación que use la empresa, deberá comprobarse su cálculo, normalmente procederá a efectuar cálculos globales (partiendo de saldos iniciales de los activos, saldos finales, promedio de saldos, unidades producidas, etc.).

En caso de que no sea posible efectuar cálculos globales, podrá verificarse la depreciación mediante pruebas selectivas de los cálculos individuales en los registros de las empresas.

Por lo que se refiere al movimiento en las cuentas en que se registra la depreciación acumulada, se deberá comprobar que los cargos corresponden a partidas dadas de baja, las cuales debieron ser comprobadas a través de la revisión de bajas.

En cuanto a los créditos, éstos deberán coincidir con los cargos a resultados y deberá investigar cualquier crédito adicional que no corresponda al movimiento de la depreciación del ejercicio.

Se debe tener especial cuidado en excluir las partidas totalmente depreciadas.

i) Revisar que los métodos de valuación y depreciación hayan sido aplicados consistentemente.

El auditor deberá cerciorarse de la aplicación consistentemente en los métodos de valuación de los activos y en el cómputo de la depreciación, mediante la investigación de los métodos adoptados en el año anterior.

j) Revisar los cargos a resultados por mantenimiento para comprobar que no incluyan partidas de activo, las cuales debieran capitalizarse.

k) Comprobar que los bienes estén adecuadamente protegidos y asegurados.

Al revisar los seguros contratados y la cobertura correspondiente, el auditor debe comprobar que la empresa está asesorada adecuadamente por profesionales independientes.

l) Investigación de gravámenes y restricciones a la disponibilidad de los activos.

Esta investigación está relacionada con los procedimientos de auditoría aplicables a otras áreas como son: las confirmaciones bancarias, la revisión de contratos, el examen de pasivos, el examen de actas de consejo, etc. El auditor deberá verificar la revelación adecuada de los gravámenes y restricciones existentes.

m) Comprobar la adecuada presentación y revelación de los estados financieros, de acuerdo como se indica en el capítulo I.

En los casos de una primera auditoría, el auditor debe extender su revisión a ejercicios anteriores, en cuanto al examen de la documentación comprobatoria, méto-

dos de valuación y depreciación, inspección física y criterios o políticas de capitalización.

Cuando los estudios financieros de un año o años anteriores hayan sido examinados por otro auditor, se deberá dar consideración al grado en que pueda descansar en los papeles de trabajo de otro auditor.

2. Procedimientos de Auditoría aplicables para comprobar las cifras actualizadas de inmuebles, maquinaria y equipo que reconocen los efectos de la inflación en la información financiera de acuerdo a los lineamientos del Boletín B-10.

2.1 Procedimientos generales.

a) Estudio y evaluación del control interno.

Documentar el estudio y evaluación del control interno establecido para efecto de la actualización de la información financiera y llevar a cabo las pruebas de cumplimiento aplicables en las circunstancias, para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría sustantivos.

b) Estudio general de la estructura financiera.

Identificar las áreas importantes y cambios significativos o transacciones inusitadas, incluyendo la consistencia en la aplicación de ciertas pruebas preliminares sobre la información actualizada consistentes en el estudio y comparación de datos; entre las que se incluyen al menos, las siguientes:

- Comparar cifras actualizadas con las del año anterior, tomando como referencia los índices de inflación de periodos, devaluaciones, cifras históricas, etc., para juzgar si las tendencias son razonables.

- Estudiar el comportamiento de la relación entre activos y pasivos monetarios y su efecto en el resultado por posición monetaria y efectuar comparaciones de las cifras actualizadas con información disponible de empresas similares.

- Juzgar los análisis de razones financieras determinados con cifras actualizadas, para identificar (con base en el conocimiento del negocio) variaciones y tendencias no esperadas, así como la ausencia de aquéllas que podrían esperarse; estas situaciones y otros elementos inusitados

que se observen, deberán ser aclarados por la administración.

c) Verificación de cálculos.

Verificar que los cálculos aritméticos sean correctos.

d) Verificación de autorizaciones y registro.

Comprobar la existencia de autorización apropiada y documentada respecto del método y políticas usadas para la actualización de cifras. Asimismo, verificar que todos los efectos de la actualización de cifras estén registrados en los libros, por separado de las históricas, para poder revelar en notas esta información.

e) Declaraciones de la administración.

Obtener de la administración dentro de la carta de representación, las declaraciones básicas de los términos de la actualización de cifras.

2.2 Procedimientos aplicables cuando se utiliza el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios.

a) Utilización de índices.

Verificar que el índice nacional de precios al consumidor utilizado por la empresa esté publicado por el Banco de México y esté aplicado en atención a las fechas de adquisición, construcción o producción de activos, de aportaciones de capital y a los períodos de generación de los resultados de operación.

b) Antigüedad y contenido de los saldos al valor histórico original.

Verificar que los valores a los cuales se aplicó el índice corresponden al costo histórico original y a su fecha original de adquisición, verificando el adecuado tratamiento contable de las fluctuaciones cambiarias capitalizadas; que las bajas de activo fijo se hayan aplicado correctamente a los años en que se adquirieron incluyendo el efecto en la depreciación acumulada.

c) Valuación.

En el caso de inmuebles, maquinaria y equipo en desuso determinar que se hayan valuado a su valor neto de realización.

- En las circunstancias de cada empresa y con base en la importancia relativa, deberá evaluarse si procede la actualización de activos fijos en proceso de construcción instalación o en tránsito, así como aquellos que existan y no estén registrados (bienes hechos por la empresa).

d) Depreciación.

Comprobar que el cargo a resultados por la depreciación del período corresponde al costo del activo fijo promedio actualizado, cuidando que se hayan enfrentado adecuadamente ingresos y costos.

- Verificar que para obtener la depreciación acumulada actualizada; primero: se haya reexpresado el costo original del activo fijo con el índice que le corresponde y que, segundo: la depreciación acumulada se haya determinado con base en la vida probable reestimada (siempre y cuando sea razonable) de los bienes, sin afectar resultados de ejercicios anteriores.

2.3 Procedimientos aplicables cuando se utiliza el método de actualización de costos específicos.

MINISTERIO DE LA TRIBUTACION

a) Avalúos de inmuebles, maquinaria y equipo practicados por peritos independientes.

- Satisfacerse de la independencia, capacidad técnica y, en su caso, registro ante autoridad competente del perito valuador.

- Familiarizarse con los métodos y supuestos (bases técnicas) empleados por el perito valuador para evaluar - si el informe proporciona el valor de reposición de los - bienes del activo fijo, su vida útil (pasada y futura) y el valor de desecho de los mismos.

- Asegurarse de que el avalúo está documentado en un informe emitido por el partido y de que la empresa cuente con un resumen de los métodos y supuestos empleados, así como del trabajo desarrollado, mediante el examen de la - documentación (análisis, detalles, etc.) que el perito en - trega a la empresa como constancia del trabajo que desa- - rrolló, la cual deberá estar suscrita formalmente. En los casos en que se considere procedente, se podrán consultar los papeles de trabajo.

Verificar que el cálculo técnico de la revaluación asigne valores específicos a los distintos bienes en exis

tencia o a los distintos grupos de bienes homogéneos, actualizando el costo y la depreciación acumulada de cada uno de ellos, cerciorándose de que el valuador emitió su informe con base en avalúo detallado de los bienes que componen el activo fijo y de que no se efectuó únicamente una estimación en forma global.

- Comprobar que existe congruencia entre las políticas de capitalización para determinar el valor histórico de los activos fijos y las partidas que se incorporan para determinar el monto del avalúo.

- Asimismo, se deberá comprobar que el avalúo incluyó solamente aquellos activos que se encuentran contabilizados dentro del renglón de inmuebles, maquinaria y equipo.

- Comparar los registros del activo fijo al costo, con la relación detallada del avalúo, de tal manera que proporcione elementos para concluir si los valores actualizados incluyen todos los bienes del activo fijo.

- Comprobar si los bienes de características similares tienen actualizado su valor bajo el mismo criterio.

- Comprobar que de acuerdo con la vida transcurrida

de los activos a la fecha del avalúo, más la vida útil -- remanente, el importe de la depreciación acumulada según el avalúo, es congruente y que consecuentemente el valor neto de los activos (valor de reposición menos su depreciación acumulada), es razonable.

- Solicitar a la administración que proporcione información de los bienes en desuso y asegurarse de que se incluyan a su valor neto de realización.

- Comprobar que el avalúo que se está tomando como base para la reexpresión de valores, sea reciente. Cuando sea evidente que las cifras del avalúo tienden a apartarse de las de reposición, será necesario solicitar a la em presa, que practique un nuevo avalúo.

- Verificar, en los casos de actualización de ava -- lúos de ejercicios anteriores, la razonabilidad de las ba ses y de los índices utilizados.

b) Actualización de inmuebles, maquinaria y equipo con índices específicos de precios.

- En los casos que el avalúo se actualice mediante índices específicos de precios, el auditor deberá cerciorarse de que los valores sean representativos de los de -

reposición.

c) Actualización de inmuebles, maquinaria y equipo mediante avalúos practicados por el personal de la empresa.

- En los casos excepcionales de que las empresas -- efectúen sus avalúos, el auditor deberá comprobar.

- Que existan elementos objetivos y verificables para soportar la razonabilidad de las cifras de su estudio.

- Que exista personal que posea un conocimiento profundo de los activos a revaluar en lo tocante a su costo, tecnología y estado físico, o bien que por su naturaleza se disponga de elementos objetivos y prácticos para determinar su valor de reposición.

- En términos generales, observar los procedimientos anotados en los casos de avalúos practicados por perito independiente y que la empresa tenga por escrito (o declare al auditor) las razones técnicas por las cuales se sigue este excepcional procedimiento.

d) Depreciación.

- Comprobar que para la determinación de la deprecia

ción del período se tomó como base el valor actualizado a la fecha que mejor permita enfrentar ingresos contra gastos. Asimismo, se deberá considerar que la actualización de la depreciación acumulada (al principio del ejercicio) no debe afectar los resultados de ejercicios anteriores.

2.4 Actualización Inicial.

a) Saldos iniciales.

Comprobar que cuando los estados financieros sean actualizados por primera vez, siguiendo los lineamientos del boletín B-10, los saldos al inicio del período, que será la base para iniciar la actualización de cifra, y de que se hayan actualizado correctamente los saldos iniciales, tanto de activos como los de las utilidades acumuladas y déficit considerando el efecto que tiene la capitalización de superávit por revaluaciones, dividendos pagados, fluctuaciones cambiarias capitalizables, etc.

b) Comprobar que la cifra actualizada se presente en el balance y que en las notas se revele el método de actualización utilizado, el costo original de los bienes, en su caso, el monto de los activos no actualizados y las causas para no hacerlo.

c) Depreciación.

Comprobar que en el balance general se muestre la depreciación acumulada actualizada y en el estado de resultados el monto de la depreciación actualizada del período y verificar que en las notas a los estados financieros se revele:

1. El método seguido para la actualización.
2. La depreciación acumulada sobre el costo original y la diferencia entre la depreciación del ejercicio calculada con base en costo original y la calculada sobre valores actualizados; y
3. Comprobar asimismo, que se informe la vida útil de los bienes y cambios en sus estimaciones.

d) Verificar que se hagan las revelaciones adecuadas en caso de cambios en los métodos de actualización y que se haya determinado y revelado, de ser posible, el efecto cuantificado del cambio.

C A P I T U L O I I I

E F E C T O S D E L R E S U L T A D O D E L A R E V I S I O N D E I N M U E B L E S ,
MAQUINARIA Y EQUIPO EN EL DICTAMEN

A. CONCEPTO DE DICTAMEN.

El trabajo del Contador Público, independiente relacionado con la auditoría de estados financieros, tiene como finalidad, el rendir una opinión con respecto a la corrección de su trabajo, debe concluir si presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa auditada y en caso contrario, debe mencionarlo en su opinión.

Dicha opinión, culminación del trabajo del Contador Público, recibe el nombre de Dictamen, el cual es el conjunto de afirmaciones que tiene su origen en las normas de información las cuales quedaron expuestas en el capítulo II inciso B.

El Dictamen tradicionalmente cuenta con dos párrafos:

- a) Párrafo de alcance o descriptivo de examen.
- b) Párrafo de la opinión o de conclusión del examen.

En consideración a que hay estudios muy detallados en relación a cada una de las afirmaciones contenidas en el párrafo del dictamen, no considero necesario profundizar en estos aspectos, sino simplemente transcribir los

dos párrafos con el objeto de utilizarlos al hablar de los puntos restantes de este inicio.

En el primer párrafo. El Contador Público da una breve explicación del trabajo realizado y del grado de responsabilidad que asume con respecto al mismo y está compuesto de tres afirmaciones básicas.

Primero: Haber examinado los estados financieros directos en el propio párrafo.

Segundo: Que tal examen fue practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Tercero: Que el Contador Público examinó y utilizó los procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias.

Este primer párrafo dice como sigue:

"He examinado el Balance General de la Cía. X, al _____ de _____ de 19____, y los estados de resultados y de utilidades acumuladas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha.

Mi examen fue practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia,

incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias".

En el segundo párrafo. Al igual que el anterior, está formulado por tres afirmaciones básicas que son:

Primero: Que en opinión del Contador Público, la presentación de la situación financiera y los resultados de las operaciones son razonables.

Al emplear en su dictamen la expresión presentan razonablemente, el Contador Público quiere indicar:

1. Que la revisión efectuada no fue total.
2. Que la revisión efectuado no es infalible.
3. Que la revisión efectuada es suficiente para emitir una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto.

Segundo: De acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Tercero: La consistencia en la aplicación de dichos principios.

Este segundo párrafo versa como sigue:

"En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan, presentan razonablemente la posición financiera de la Cía. X, al ____ de _____ de 19____, y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior".

B. OPINION LIMPIA.

Cuando el Contador Público expresa su opinión sobre los estados financieros en los términos de los dos párrafos del dictamen anteriormente anotados, obviamente nos da a entender que su trabajo se desarrolló sin ninguna limitación.

Que todas las áreas de los estados financieros por él revisadas, están de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y que las bases de aplicación de esos principios, son semejantes a las utilizadas en el año anterior.

En estos casos es cuando la opinión que sobre los estados financieros expresa el Contador Público, recibe el nombre de opinión limpia.

C. SALVEDADES.

Las afirmaciones básicas de los dos párrafos del dictamen, pueden sufrir restricciones porque la ejecución de los resultados del trabajo del auditor no hayan sido satisfactorios.

En esos casos y siempre que tales excepciones, limitaciones o aclaraciones no sean tan importantes como para afectar sustancialmente los estados financieros tomados en conjunto, el auditor puede salvar su opinión en alguna o algunas de las afirmaciones antes mencionadas, indicando en qué consiste la excepción, a cual afirmación del dictamen afecta y cual es la trascendencia dentro del cuadro general de los estados financieros.

Tales excepciones a las afirmaciones del Contador Público en su opinión, se conocen con el nombre de salvedades.

Las salvedades las podemos clasificar en:

- a) Salvedades al alcance
- b) Salvedades a la opinión.

Estas salvedades nacen cuando hay evasión de proce

dimientos necesarios al juicio del Contador Público, ocasionadas por las circunstancias (materiales, control interno o deseos de los clientes). No puede haber salvedades al control interno, un mal control interno origina - que el Contador Público emplee sus procedimientos para su plir esas fallas pero, por circunstancias de hecho materiales o físicas originadas por aquél, el auditor no puede aplicar los procedimientos que considere mencionar en dichas circunstancias y tendrá que dar una salvedad (cuyo origen es el control interno deficiente), al alcance de - sus procedimientos la cual dependiendo de su importancia, podrá o no trascender a la opinión pero nunca será una - salvedad de control interno.

La omisión de Procedimientos puede ser:

1. Omisión de procedimientos "obligatorios", sin aplicación de procedimientos supletorios o con aplicación insatisfactoria de ellos.

2. Omisión de procedimientos "obligatorios", pero con aplicación de procedimientos supletorios que satisfacen al Contador Público.

3. Omisión de procedimientos "no obligatorios" -

originalmente programados por el Contador Público, por otros que lo hayan satisfecho.

b) Salvedad a la opinión.

1. Son provocados por salvedades al alcance (casos b y d de Salvedades al Alcance).

2. Son provocados por incumplimiento parcial de la empresa de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

3. Por la existencia de contingencia de importancia tal, que al convertirse en realidad, afectan substancialmente la Situación Financiera de la Empresa.

4. Por la aplicación inconsciente de los Principios de Contabilidad en relación al Ejercicio precedente:

Pasando de una base aceptable a otra aceptable.

Pasando de una base inaceptable a otra aceptable.

Pasando de una base aceptable a otra inaceptable.

Pasando de una base inaceptable a otra inaceptable.

D. ABSTENCION DE OPINION.

Respecto a la abstención de opinión, sólo recordaremos que su origen está en que el auditor en vista de las circunstancias, no puede dictaminar por no haber podido comprobar cifras de los Estados Financieros. La abstención de Opinión es solo para las Salvedades de Alcance y se produce cuando la importancia relativa del o de los renglones examinados a satisfacción del Auditor, es en su opinión, lo suficientemente grande o cuantiosa que produce "vacíos" en la Situación Financiera y/o en los Resultados que impiden una interpretación adecuada.

E. OPINION NEGATIVA.

Una opinión negativa se origina cuando el Contador Público, después de haber revisado todos los renglones de los Estados Financieros, encuentre que la compañía no cuenta con los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y/o con su consistencia.

La Opinión Negativa es solo para la Salvedad de Opinión y se produce cuando la importancia relativa del o de los renglones deficientes de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y/o de su aplicación consistente es, en opinión del Contador Público, lo suficientemente cuantioso y que producen áreas negativas en la interpretación de los Estados Financieros.

F. DIFERENCIA ENTRE LA OPINION NEGATIVA Y LA ABSTEN-
CION DE OPINION.

La diferencia entre la Opinión Negativa y la Abstención de Opinión, consiste en que la primera, el Contador Público examina el Estado Financiero de la Compañía - auditada a satisfacción llegando a la conclusión de que - no presenta razonablemente la situación Financiera y los Resultados.

La segunda, el Contador Público no puede examinar a satisfacción, alguna o algunas áreas significativas en los Estados Financieros que, por su importancia, no le - permiten formarse un juicio acerca de la razonabilidad de los Estados Financieros, por lo que no puede dar su opi-
nión.

CONCLUSIONES

1. La importancia de los inmuebles, maquinaria y equipo, es determinante dentro de los estados financieros debido principalmente a su monto así como a la diversidad de las partidas que integran estos activos.

2. El objetivo de adquirir estos bienes denota el propósito de utilizarlos y no de venderlos.

3. El cuidado de estos activos, actualmente es preponderante ya que forman usualmente uno de los activos de mayor importancia dentro de las empresas y cualquier deficiencia en su valuación las afecta seriamente en los resultados de sus operaciones.

4. Debido al sinnúmero de personas interesadas en los estados financieros, éstos deberán estar presentados de la forma más clara posible. La integración del activo fijo en inmuebles, maquinaria y equipo, puede presentarse en el balance general o en notas por separado.

5. La importancia de actualizar las cifras de in-

muebles, maquinaria y equipo conforme a los lineamientos del boletín B-10 (Reconocimiento a los efectos de la inflación en la información financiera) Este boletín tiene como objetivo establecer las reglas pertinentes relativas a la valuación y presentación de las partidas relevantes contenidas en la información financiera, que se ven afectadas por la inflación.

6. El auditor no podrá emitir su opinión sobre los estados financieros "De acuerdo a normas de auditoría generalmente aceptadas", sin haber efectuado el estudio y evaluación del control interno, el cual lo llevará a determinar el alcance y oportunidad de sus pruebas, las deficiencias encontradas en el control interno durante el trabajo. El auditor deberá sugerir las modificaciones necesarias para modificarlo.

7. Dependiendo de las circunstancias y el grado de oportunidad, el auditor deberá determinar los procedimientos de auditoría aplicables a la revisión.

8. El trabajo del Contador Público independiente, relacionado con la auditoría de estados financieros, tiene como finalidad, el rendir una opinión con respecto a

la corrección de dichos estados, lo anterior significa -
que como resultado de su trabajo, debe concluir si presenu-
tan razonablemente la situación financiera y los resultao-
dos de las operaciones de la empresa auditada y en caso -
contrario debe mencionarlo en su opinión. Dicha opinión,
culminación del trabajo del Contador Público recibe el -
nombre de Dictamen.

BIBLIOGRAFIA

"Normas y Procedimientos de Auditoría" Boletines
Instituto Mexicano de Contadores Públicos

"Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" Boletines.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Auditoría. Introducción a la Práctica de la Contaduría Pública.

Erick L. Kohler

Ed. Diana.

1970

Revista Contaduría Pública

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.