

308408



UNIVERSIDAD LATINA

2  
20j

INCORPORADA A LA  
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

LA AUDITORIA DE ESTADOS  
FINANCIEROS

TESIS CON  
FALLA DE ORDEN

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

PARA OBTENER EL TITULO DE ;

LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A :

JORGE LUIS CERVANTES CHAO

MEXICO, D. F.

1992



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.

C O N T E N I D O.

P R O L O G O

No. de Páginas.

CAPITULO PRIMERO

1.- GENERALIDADES _____	1 a la 2
2.- Que es una Auditoría _____	2 a la 4
3.- Tipos de Auditoría _____	4 a la 12
4.- La Auditoría como actividad Profesional _____	13 a la 15
5.- La Auditoría Externa _____	16 a la 19

CAPITULO SEGUNDO

PLANEACION DE LA AUDITORIA

1.- Antecedentes Generales _____	20 a la 23
2.- Obtención de Información _____	23 a la 26
3.- Oportunidad de la Planeación _____	26 a la 27
4.- Programas de Trabajo de Auditoría _____	27 a la 30

CAPITULO TERCERO

EJECUCION DE LA AUDITORIA

1.- Generalidades _____	31 a la 32
2.- Activo _____	32 a la 36
3.- Pasivo _____	36 a la 38
4.- Capital _____	38 a la 40
5.- Resultados _____	40 a la 43
6.- Cuentas de Orden _____	43 a la 44
7.- Reexpresión de los Estados Financieros _____	45 a la 51
8.- Trabajos relativos al cierre de Auditoría y transacciones y eventos subsecuentes _____	52 a la 58

**CAPITULO CUARTO**

No. de Paginas.

**EL DICTAMEN**

- |  |            |
|--|------------|
| 1.- Concepto de Dictamen   | 59 a la 60 |
| 2.- Tipos de Opinión   | 61 a la 68 |
| 3.- El dictamen caso específico                                  | 69 a la 70 |
| 4.- La responsabilidad legal y profesional al emitir el dictamen | 71 a la 72 |

**CONCLUSIONES** 73 a la 74**BIBLIOGRAFIA** 75

## PROLOGO

Sobre la auditoría de estados financieros se ha escrito y hablado profundamente; sin embargo, el presente trabajo tratará de aportar algunos comentarios que pueden apoyar de alguna manera al criterio del estudioso en la materia de la contaduría pública, en el curso de su examen de los estados financieros, y la información adicional que se puede obtener del mismo. -- Pues el trabajo de auditoría como cualquier trabajo profesional no puede realizarse a la aventura, tiene un objetivo principal y definido: Suministrar al propio auditor los elementos de juicio suficientes y competentes para poder externar su -- opinión de una manera objetiva y profesional.

De esta manera, el contenido de este trabajo presenta un compendio de varios autores del campos de la auditoría. Esperando contribuir con el de alguna manera al desarrollo profesional de los estudiantes en la materia.

## CAPITULO PRIMERO

- 1.- GENERALIDADES.
  - 2.- Que es una Auditoría.
  - 3.- Tipos de Auditoría.
  - 4.- La Auditoría como una actividad profesional.
  - 5.- La Auditoría Externa.
- 1.- Generalidades.

Antes de definir lo que se entiende por Auditoría es conveniente manifestar a grandes rasgos lo que es la contabilidad, - sus inicios y la importancia dentro del campo profesional por - considerarla necesaria ya que es la contabilidad la base principal para que pueda existir esta actividad.

Antiguamente, la contabilidad era por demás simple, es lógico pensar que ésta consistía seguramente en relacionar los ingresos y gastos - muy simple a comparación de la utilizada en - nuestros días-, sin que existiera una proyección de los mismos - que nos permitiera como en la actualidad compensaciones del --- Activo contra el Pasivo más el Capital.

La contabilidad, se llevó en esta forma, hasta que hace casi cinco siglos, un hombre de origen Italiano cuyo nombre fué - Luca Paccioli, en un verdadero rasgo genial creó la Ley de la - "partida doble". A partir de esa fecha, la contabilidad empieza a perfilarse dentro de un ámbito de mayor consideración, se va paulatinamente aplicando hasta llegar a ligarse en la actualidad a los sistemas mecanizados por medio de la electrónica - -- Sistema de Registros Unitarios y Sistemas de Computación Electrónica.

La contabilidad, juega el papel más importante dentro de - la vida de los negocios, en virtud de que es ella la que controla cada una de las operaciones que se realizan, reflejando por lo consiguiente la situación que guardan los negocios a una fecha determinada, y sin duda alguna, es la base y fuente para -- que exista una auditoría, ya sea cualquiera su finalidad.

La Auditoría, por lo consiguiente, es una actividad posterior a la actividad de la contabilidad, ya que mientras una es la ejecutora, la otra es la revisora, revisión que tiene por objeto principal verificar su corrección.

La Auditoría, a la vez juega un papel también muy importante dentro del ámbito profesional y de los negocios, -- que hacen que existan en la actualidad una diversidad de definiciones o interpretaciones, pero todas encaminadas a la obtención de la misma objetividad, que es la de informar de la situación real que guarda la contabilidad.

2.- He aquí algunas definiciones de varias autoridades de la materia.-

2.1.- Erick L. Kohler dice que la "Auditoría es una revisión analítica hecha por contadores públicos del control interno y registros de contabilidad de una empresa mercantil u otra unidad económica que preside a la expresión de su opinión acerca de la corrección de los estados financieros".

2.2.- Montgomery La define como el "examen sistemático de los libros y registros de un negocio u otra organización con el fin de determinar o verificar los hechos relativos a sus operaciones financieras y a los resultados de estos para informar sobre los mismos".

2.3.- Beckse.- La Auditoría "Es un examen de los registros de contabilidad con el propósito de establecer si son correctos, y si reflejan completa las transacciones que deban contener".

2.4.- Ernest Coultier Davis. Dice que la Auditoría "Es el examen de los libros y cuentas de negocios, que permiten al auditor formular y presentar los estados financieros en tal forma que:

A.- El balance refleja la verdadera situación financiera del negocio.

B.- El estado de pérdidas y ganancias exprese correctamente el resultado de las operaciones durante el ejercicio que se revisa.

- 2.5.- **Hernando Mancera.** La define como "El examen de los libros de contabilidad, de los registros, documentación y comprobación correspondiente".
- 2.6.- **Fernando Díaz Barroso.** La Auditoría "Es la ciencia del análisis, comprobación y asistencia de las cuentas".
- 2.7.- **Andrés Montero.** La define como "El examen metódico y ordenado de la contabilidad de una empresa, mediante la comprobación de las operaciones registradas y la inventarización de todos aquellos hechos que puedan tener relación con los mismos o fin de determinar su corrección".
- 2.8.- **El Instituto Mexicano de Contadores.** La define como "El examen de los libros de contabilidad, pólizas y otros registros y datos de un organismo público, de instituciones, corporaciones, empresas o personas establecidas en cualquier actividad financiera, con el propósito de determinar la exactitud e inexactitud de los libros y registros y de expresar una opinión, suministrada, usualmente en las formas de un certificado".
- 2.9.- **La Secretaría de la Contraloría General de la Federación** define a la auditoría interna gubernamental "Como una función independiente de apoyo a la función directiva y se orienta básicamente a la verificación, examen y evaluación de las operaciones y sistemas de control de las dependencias y entidades, con el propósito de determinar el grado de cómo se ejecutan y eficiencia con que se están alcanzando los metas y objetivos; vigilando además que el manejo y aplicación de los recursos públicos responda a las políticas dictadas en la materia por el ejecutivo".

Como se puede apreciar en cada una de las definiciones propuestas, todas van enfocadas hacia un objetivo que es la de examinar los libros de contabilidad de la empresa para verificar su corrección.



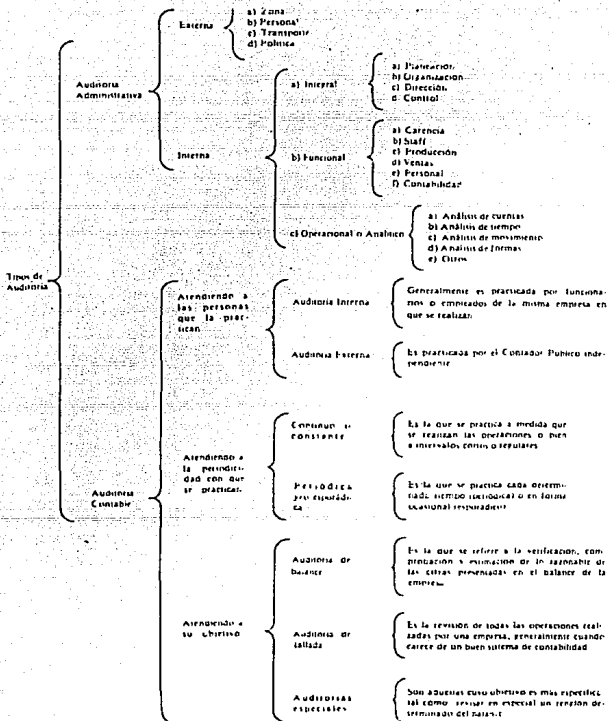
Los propósitos perseguidos por una auditoría, no requiere para su logro de un escrutinio tan extenso y microscópico, lo que requiere es de un examen detenido de los estados y de los registros que los producen, así como un cuidadoso estudio de los procedimientos contables de la empresa, de manera que el auditor pueda expresar una opinión fundamentada acerca de la razonable corrección general de los estados.

La validez de los juicios en materia contable, dependen de la integridad y competencia de quienes los formulan y la adhesión de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En la práctica moderna, los propósitos perseguidos por una auditoría tienen un alcance mucho más amplio que el de descubrir fraudes o defalcaciones o de encontrar errores aritméticos.

### 3.- TIPOS DE AUDITORIA.-

La Auditoría como factor básico para la verificación de la corrección de las operaciones realizadas por la contabilidad, puede ser utilizada dentro del campo profesional y de los negocios, de acuerdo a las políticas establecidas por las empresas en la cual sea necesaria la prestación de sus servicios.



-La Auditoría administrativa.- La cual se define como un examen completo constructivo de la estructura organizativa de una empresa, institución o departamento gubernamental, o de cualquier otra entidad y de sus métodos de control, medios de operación y empleo de recursos humanos y materiales: (William P. Leonard).

que para estudio se divide en:

- A).- Auditoría Externa - La cual es practicada por el Contador Público independiente.
- B).- Auditoría Interna - Que es aplicada por el auditor dependiente de una entidad pública o privada.
- C).- Y pueden ser.

-Auditoría Integral.- Proceso administrativo general de la empresa, considerándola como una unidad a revisar, evaluar y actualizar.

-Auditoría Funcional.- Proceso administrativo, general, de una función (ventas, producción, etc.,) considerándola como la unidad a evaluar.

-Auditoría Operacional.- Proceso administrativo por el que pasa cada operación (facturación, compra, etc.,) considerando cada operación como la unidad a revisar.

-Auditoría Contable. El Instituto Mexicano de Contadores. La define como "El examen de los libros de contabilidad, nóminas y otros registros y datos de un organismo público, de instituciones, empresas o personas establecidas. En cualquier capacidad financiera con el propósito de determinar la exactitud e inexactitud de los libros y registros y de expresar una opinión, suministrados usualmente en las formas de un certificado.

La Auditoría en su forma general se clasifica:

- 3.1.- Por el alcance y finalidad del trabajo a desarrollar.
- 3.2.- A la época o período que abarca.
- 3.3.- A la persona que la realiza.
- 3.4.- A la fecha en que son aplicados los procedimientos de auditoría.

Analizando cada una de esta clasificación, se desprende:

- 3.1.- Tomando como base el alcance y finalidad del trabajo a desarrollar, la auditoría se clasifica.
  - 3.1.1- Auditoría de Balance o Auditoría de Estados -- Financieros.
  - 3.1.2- Auditoría detallada o de movimientos.
  - 3.1.3- Auditoría completa o de movimientos y saldos.
  - 3.1.4- Auditoría especial.
- 3.1.1- Auditoría de Balance o Auditoría de Estados -- Financieros.

Este tipo de auditoría comprende, la revisión de los activos, de los Pasivos y del Capital Líquido, -- incluyendo el Capital Social y Superávit de una negociación.

Para llevar a cabo este clase de auditorías, -- es necesario que el auditor cuente con los elementos debidamente estimados y clasificados con el fin de facilitar su revisión y obtener la verdadera situación financiera de la empresa que audita.

En este tipo de auditoría existen tres puntos esenciales que son necesarios advertir por el auditor antes de proceder a la revisión.

- A.- Cerciorarse de que todo el Activo que aparece en los libros es realidad y que por lo tanto existe.
- B.- Ver si el Balance contiene valores que no figuran en los libros o que en los libros haya valores del Activo que no figuran en el Balance.
- C.- Cerciorarse de que todo el Pasivo que aparece en los libros es real, y que por lo tanto son compromisos ineluctables.

En las auditorías de Balance, es conveniente empezar la revisión por los activos, ya que es en él donde se cometen fraudes. Ahora bien, esa revisión inicial podrá iniciarla dentro del mismo activo de acuerdo a las características de inversión de las empresas, ésto es, si es una empresa comercial deberá empezarla por sus activos circulantes, si por lo contrario la empresa es industrial, la revisión deberá iniciarla por sus activos en donde se reflejan sus más altas inversiones.

La revisión que hace el auditor de estos tipos de auditorías es completa por decir así, ya que en ella abarca desde la primera cuenta del activo circulante hasta la última cuenta del capital contable, incluyendo las cuentas de orden que también forman parte de los estados financieros en virtud de que en un momento determinado podrían modificarlos; tales revisiones las lleva a cabo aplicadas las técnicas y procedimientos que les son necesarios. El ejemplo típico de este tipo de auditoría, es la que lleva a cabo para fines fiscales.

### 3.1.2.- Auditoría Detallada.-

Es la revisión y comprobación por el auditor de todas las operaciones que una empresa tiene registrada en su contabilidad.

La Auditoría Detallada puede llevarla a cabo de dos maneras:

- A).- Auditoría Detallada Continua.- Consiste en que el auditor lleva a cabo las revisiones de las operaciones registradas en la empresa diariamente.
- B).- Auditoría Detallada Periódica.- Este tipo de auditoría consiste en que, el auditor efectúa revisiones de las operaciones de tiempo, es decir: revisiones a cada determinado tiempo. Generalmente estos tipos de auditorías los adapta a ciertas características de la empresa y de la necesidad de información que quiera obtener de ella.

### 3.1.3. Auditoría Completa o de movimiento de Saldos.

Una auditoría completa consiste en que, el auditor revisa todas las cuentas existentes en los estados financieros de la empresa, tal revisión debe realizarse en forma detallada, esto es: la unión de la auditoría de balance y la auditoría detallada.

#### Objetivos de la Auditoría Completa o de Movimientos de Saldos.

	Principales	Precisar la situación económica de la empresa.
Objetivos de la Auditoría	Secundarios	Determinar la productividad del negocio.
		Descubrir y evitar fraudes.
		Descubrir y evitar errores.

Se puede deducir por todo lo antes expuesto, que este tipo de auditoría, es la utilizada por el auditor para poder verificar la corrección de las cuentas y como consecuencia la verdadera situación que guarda la empresa, ya sea comercial o industrial a una fecha determinada.

### 3.1.4.- Auditoría Especial.-

Consiste, en la revisión y comprobación o de un período de operaciones de una empresa.

Estas clases de auditorías generalmente abarcan:

A).- Revisión de una o varias cuentas.

B).- La revisión de un período.

C).- La revisión de ciertas operaciones.

El uso o aplicación de estos tipos de auditorías generalmente las utiliza, cuando de acuerdo con las políticas de la empresa son necesarios:

Como vigilancia al control interno.

Para cerciorarse de que están cumpliendo con los programas establecidos.

Para comprobar fraudes y errores incurridos en el desarrollo de las operaciones.

El alcance va relacionado con el criterio del auditor, así como de los resultados obtenidos una vez aplicados los principios de contabilidad y técnicas de auditoría en cada caso. El alcance nunca podrá pre-determinarlo antes de iniciar su auditoría, aún cuando tenga los procedimientos determinados a seguir, ya que si los resultados obtenidos no son satisfactorios, tendrá que profundizar o en su defecto cambiar por otros procedimientos.

3.2.- A la época o período que abarca, la auditoría se clasifica en :

3.2.1- Auditoría continua o permanente.

3.2.2- Auditoría esporádica o eventual.

3.2.3- Auditoría periódica.

3.2.1- Auditoría continua o permanente.-

Es aquella que como su nombre lo indica, la que el auditor realiza en forma constante o continua antes o después de registradas las operaciones en la empresa.

Esta clase de trabajo es realizado por un auditor interno de la empresa.

3.2.2- Auditoría Esporádica o Eventual.-

Es aquella que efectúa en forma ocasional el auditor de acuerdo a las políticas del negocio.

3.2.3- Auditoría Periódica.-

Es aquella que efectúa el auditor en períodos perfectamente determinados: cada mes, cada tres meses, cada año, etc.

3.3.- Tomando como base a la persona que lo realiza, la auditoría se clasifica en:

3.3.1- Auditoría Interna.

3.3.2- Auditoría Externa.

3.3.1- Auditoría Interna.-

Es aquella que se realiza por una persona dependiente directamente a la empresa.



### 3.3.2.- Auditoría Externa.-

Es aquella que realiza el auditor independiente, -  
pudiendo como consecuencia, emitir su opinión en forma  
totalmente liberal, sin la influencia de persona algu-  
na.

3.4.- Tomando como base la fecha en que son aplicados los -  
procedimientos de auditoría, se clasifican en:

3.4.1.- Auditoría Detallada.

3.4.2.- Auditoría Preliminar.

3.4.3.- Auditoría Final.

3.4.1.- Auditoría Detallada.-

Es la revisión que lleva el auditor tanto del con-  
trol interno como de los procedimientos de contabili-  
dad establecidos en la empresa, con el objeto de pro-  
porcionar sugerencias de apoyo a la administración.

3.4.2.- Auditoría Preliminar.-

Consiste en que el auditor efectúa ciertos traba-  
jos indispensables, con el objeto de adelantar trabajo  
y así poder entregar con tiempo los informes solicita-  
dos por un cliente.

3.4.3.- Auditoría Final.-

Consiste en que el auditor complemente los saldos  
de la auditoría preliminar y los cierres del ejerci-  
cio.

#### 4.- LA AUDITORIA COMO UNA ACTIVIDAD PROFESIONAL.

En el grado de que los principios fundamentales y el manejo de toda actividad industrial y comercial han avanzado, y que sus operaciones financieras se han presentado más complicadas a medida que transcurre el tiempo, los fines que se persiguen con la práctica de la auditoría ha hecho que tenga el auge que carecía.

Anteriormente, se creía que la práctica de la auditoría en la empresa, llevaba como finalidad el descubrir errores y fraudes, en la actualidad tal situación ha pasado a un segundo término, ya que la realización de esta actividad en la mayoría de los casos se debe a planes o programas previamente elaborados por el auditor para arreglos preliminares con el cliente.

Así pues, se aprecia en la actualidad que las especialidades que adopta el Contador Público cada vez son más.

- A.- Auditoría Externa.
- B.- Auditoría Interna.
- C.- Consultoría de Impuestos.
- D.- Consultoría en Finanzas.
- E.- Consultoría en Organización.
- F.- Contraloría.
- G.- Contador General.
- H.- Consultoría en Sistemas Electrónicos de Procesos de Datos.
- I.- Comisaría en Asamblea de Accionistas.
- J.- Perito Fiscal o Contable.
- K.- Presupuestos.
- L.- Contabilidad de Costos.
- M.- Investigaciones Especiales., Etc.

La Auditoría como actividad, parte de la Contaduría Pública, teniendo como objeto determinar la situación financiera de la empresa a una fecha determinada y calcular los resultados durante un período determinado y dictaminado.

La actividad que desarrolle la auditoría dentro del campo de la Contaduría Pública es de gran importancia, que una vez dictaminada se utiliza para beneficios de:

- a).- Accionistas y Propietarios.- Para conocer la verdadera situación económica de sus negocios, y que si se trata de accionistas, les resulta muy importante a fin de poder valorar sus acciones para conocer su productividad.
- b).- Directores o Gerentes.- Es de importancia, por ser ellos las personas responsables del buen funcionamiento del negocio y de la situación que guarda para el futuro.
- c).- Autoridades Fiscales.- A fin de conocer los resultados reales obtenidos por las empresas y para determinar en monto de los impuestos que deben pagar.
- d).- Otros.- (Acreedores, Proveedores, público en general), como garantía en sus operaciones que realizan.

Como actividad profesional, la auditoría juega un papel muy importante dentro del campo profesional de la Contaduría Pública, en virtud de que es la única que desarrolla las revisiones para efectos fiscales.

Ventajas de la Auditoría. - En el siguiente cuadro esquemático se puede apreciar las ventajas que presenta al desarrollar la actividad de la auditoría.

Ventajas	Comunes	Conocimiento del valor de un negocio. Seguridad de los resultados. Facilidad para obtener préstamos o refaccionarios. Facilidad para afianzar a los empleados. Facilidad para liquidar los impuestos. Protección de los terceros con quienes se contrae compromisos.
de	a todo negocio	
la	Especiales de las Sociedades.	Sociedad de Personas  Sociedades de Capital  Evita y disminuye las dificultades entre socios  Protección de los accionistas principales de las minorías
Auditoría		

## 5.- LA AUDITORIA EXTERNA.

La Auditoría Externa, es aquella que realiza el Contador Público como Profesionalista independiente.

La práctica de la Auditoría Externa, comprende la -- revisión de libros y registros de contabilidad y la emisión de su correspondiente dictamen para terceros y público en -- general, protegiendo de esta manera los intereses de los -- accionistas de la empresa.

5.1.- Su Objetivo.- El principal objetivo que persigue el -- auditor al llevar a cabo la práctica de la auditoría Externa es, la Dictaminación de los estados financieros per el -- período que abarca su revisión, procurando quedar satisfecho de que los estados financieros revisados representan -- los verdaderos resultados obtenidos por sus operaciones y -- su situación financiera actual, de que las fechas de contabilización son correctas y que el nombre que describen las -- cuentas reflejan la naturaleza de las operaciones, que los estados financieros reflejados son el resultado final de la aplicación de los principios de contabilidad; que las técnicas y procedimientos de auditoría, así como las normas de -- auditoría generalmente aceptadas las haya aplicado uniformemente en relación de los ejercicios anteriores.

5.2.- Su Desarrollo.- Durante el transcurso del desarrollo de la auditoría, el auditor debe tener sumo cuidado al momento de efectuar las revisiones, ya que existen ocasiones en que los programas no son los adecuados.

Cada auditoría presenta circunstancias que originan -- la necesidad de aplicar con diferencias de mayor a menor -- grado los procedimientos de auditoría que deben seguirse, la manera de emplearlos y la extensión en que deba aplicarlos.

Entre los motivos que originan diferencias en los -- procedimientos que sigue pueden citarse:

- a).- Variaciones esenciales en el tipo de operaciones -- que realizan las empresas de diferentes ramos ya sea industriales o comerciales y aún de empresas del mismo ramo de operación.
- b).- Variación entre una Cía., y otra del grado de -- detalle con que deben presentarse los estados -- financieros.

Al efectuar auditorías para clientes nuevos, puede seguir el problema adicional de tener que efectuar una revisión adicional adecuada de las transacciones importantes de años anteriores para determinar la naturaleza y alcance de los procedimientos contables y del control interno de vigor.

Estas circunstancias imposibilitan al auditor establecer procedimientos específicos que pueda aplicar satisfactoriamente en todos los casos. Generalmente opta por algún procedimiento escogido entre varios que aparentemente son igualmente satisfactorios en un caso determinado de acuerdo al propio criterio, con base a la experiencia y en una clara revisión del propósito al llegar a establecer una base firme en la que se sustenta una opinión profesional y firme debidamente fundamentada.

5.3.- Normas que la rigen.- En el proceso de reunir la información en el examen de los estados para poder llegar a una conclusión, el auditor se encuentra dirigido por una conciencia que es el conjunto de recomendaciones que nosotros llamamos "Normas de Auditoría Generalmente aceptadas".

Las Normas de Auditoría en su papel de conciencia, piden al auditor, que planee celosamente su trabajo, que vigile de cerca su ejecución y que reúna el mayor grado de evidencias que las circunstancias le permitan.

Como se sabe, estas Normas no son recomendaciones generales en cuanto a lo que es el objetivo, que no son recetas de cómo practicar una auditoría, sin embargo, existen normas que le sirven de base para determinar la extensión que debe darle a los procedimientos de auditoría que utilice; el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente en la empresa para establecer la confianza que pueda tener.

5.4.- Áreas y Objetivos que abarcan su revisión.- Los Estados Financieros que comprenden las auditorías externas o de estados financieros, son los siguientes:

Principales:

- Balance General.
- Estados de Resultados.
- Estados de Utilidades Acumuladas o Estados de Variación del Capital Contable.
- Estados de Origen y Aplicación de Recursos.

Auxiliares.-

- Estados de Costo de Producción y Ventas.
- Análisis de Gastos o de cuentas Personales.
- Otros.

Los Estados Financieros Principales, son considerados como la información mínima requerida para poder apreciar la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa.

Los Estados Financieros Auxiliares normalmente se preparan para tener información complementaria y analítica -- que usualmente se clasifican utilidades para fines específicos.

Por lo que se refiere a las áreas que abarcan la Auditoría Externa o Auditoría de Estados Financieros, el auditor pedirá realizar su revisión, utilizando los procedimientos de Auditoría que detalla conforme el programa estándar, para cumplir de esta manera con los objetivos que persigue al examinar cada una de ellas.

Los Objetivos que sigue al revisar cada una de -- las áreas de los estados financieros, es de cerciorarse de que:

Activos.-

- A.- Sean propiedad de la empresa.
- B.- Que existan.
- C.- Que no se hayan Omitido.

Pasivos.-

- D.- Se deriven de operaciones normales.
- E.- Sean a cargo de la empresa.
- F.- Que estén todos.

Capital Contable.-

- G.- Capital Social correctamente presentado.
- H.- Superávit de acuerdo con su naturaleza.
- I.- Que el resultado que se muestre por el período examinado sea correcto.

General.-

- J.- Que todas las partidas del balance hayan sido correctamente valuadas y debidamente presentadas según su naturaleza.
- K.- Que el estado de resultados incluya todas las operaciones debidamente presentadas y valuadas.
- L.- Que los Estados Financieros estén completos, en cuanto a la información que proporcionan y que las notas que se acompañan sean claras y precisas.

Adicional.-

Recomendaciones al Control Interno existente.



## CAPITULO SEGUNDO

### PLANEACION DE LA AUDITORIA.

- 1.- Antecedentes Generales.
- 2.- Obtención de Información.
- 3.- Oportunidad de la Planeación.
- 4.- Programas de Trabajo de Auditoría.

#### I.- ANTECEDENTES GENERALES:

La planeación de una auditoría es una de las etapas más importantes del desarrollo de cualquier auditoría. El término "planeación", implica la determinación de una condición de ocurrencia y el diseño de los medios de traducir el presente.

Smith L. Richard.

"Planeación" es la función de elegir los objetivos de la empresa, así como los cursos de acción, programas y procedimientos para conseguirlos.

Koontz H. O'Donnell C.

Existen un gran número de dificultades de las empresas -- las cuales son productos de la falta de planeación, se puede afirmar que los errores son muchos cuando no se ha realizado una planeación y se reducen considerablemente cuando ésta sí se ha realizado correctamente.

Los planes de las empresas son siempre con el objeto de -- obtener resultados benéficos, por lo cual deben ser siempre flexibles, puesto que están sujetos a situaciones económicas y financieras que pueden producir modificaciones a los mismos.

Cuando se ha realizado la planeación, se presentan varias alternativas sobre las cuales se puede efectuar la selección de las más adecuadas para lograr los objetivos de la empresa y de esta forma invariablemente aprovechar las condiciones -- más favorables; tal vez, cuando la administración de una empresa no replica la función de planeación, disminuye el número de alternativas posibles.

Así sucede en la planeación de una Auditoría de estados financieros, debe realizarse por medio de "Programas de Auditoría"; según Holmes, éste programa es el plan detallado del procedimiento de la Auditoría. Y agrega que la imaginación y la iniciativa del auditor debe entrar en juego en todo momento, por cuidadosamente planeado que esté el programa, ya que no pueden preverse todas las situaciones concebibles de cada Auditoría.

Los Hermanos Mancera opinan que es la descripción detallada del trabajo que ha de llevarse a cabo en determinado Auditoría, generalmente el programa se espera por el encargado de dirigir la Auditoría, antes de dar principio a la misma con el objeto de tener una guía de labores tanto para él, como para sus ayudantes, como también para la persona que suscribe el dictamen o para que sirva de guía o base en futuras Auditorías de la empresa.

Según Paton, es la serie de comprobaciones y cotejos que se ha de realizar en cada una de las cuentas y en cada uno de los libros del cliente; supone que es conveniente fijar en el momento de hacer el programa, la cantidad de comprobaciones detalladas que hay que hacer, y tomar las disposiciones necesarias al respecto.

Si el objeto de la Auditoría es llevar a cabo la revisión de las cuentas y registros de una empresa, esta actividad solo podrá ser realizada por el profesional que tenga un amplio conocimiento de la técnica contable, si a esta función de revisión agregamos como conclusión de tener o de expresar una opinión es cuando la actualización del Contador Público llega a adquirir la importancia del trabajo que ha de realizar, en virtud de que su opinión o dictamen será la expresión de lo que el balance y el estado de pérdidas y ganancias reflejan, y que las cuentas que los forman han sido revisadas.

La importancia de su opinión o dictamen radica en que dicha opinión será valerosa para los directivos de la entidad económica, socios, acreedores, terceros interesados en esta entidad, personas que buscan en este dictamen y opinión en que señala la verdadera situación que presenta el balance general y el estado de pérdidas y ganancias, servirá de base para la toma de decisiones, ya sean éstas de carácter financiero o administrativo.

A pesar de la confianza ya depositada en la opinión del auditor, pocos son los lectores ajenos a la profesión de la contaduría pública que comprenden como se llega a formar la opinión expresada.

Debe considerarse que el Contador Público no revisa cada una de las transacciones, por el contrario la mayoría de ellas se basan fundamentalmente en pruebas selectivas que en forma adecuada son elegidas y que agotadas en su totalidad proporcionan un margen de seguridad respecto a la confianza de los estados financieros.

Los estados financieros van a ser elaborados por la administración de la empresa, tomando en cuenta la importancia que reviste la información que de ellos se pueda, obtener para la toma de decisiones en un futuro ya sea próximo o lejano y siendo la administración de la empresa la encargada de elaborar y presentar dichos estados, es factible pensar, que por beneficio propio muestren una situación halagueña.

Ha sido preciso el exponer las definiciones de Auditoría; en el capítulo primero cuyas finalidades de ésta y resaltar la importancia de la opinión o dictamen de estados financieros; para poder comprender con mayor amplitud que la obtención de información tomada de los estados financieros dictaminados, va a servir no solo para obtención de créditos sino también para reflejar la situación financiera que guarda la empresa y éste complementando con el estudio de las técnicas de:

"Entrevistas previas con el cliente".

"La inspección de las instalaciones y observación de las operaciones".

"Investigación de documentos".

"Examen y análisis de estados financieros".

"Auditorías Anteriores".

"Estudio y evaluación del sistema de control interno".

"Oportunidad de la planeación".

"Programas de trabajo".

## 2.- OBTENCION DE INFORMACION:

Tomando como base que existen multitud de métodos para la obtención de los datos y las condiciones de cada empresa, vamos a enunciar los de más frecuente uso y aplicación.

### 2.1.- Entrevistas previas con el cliente:

Este tipo de entrevistas son de carácter indispensable en la contratación de servicios ya que el auditor debe tratar todos aquellos aspectos que son indispensables, aclarar antes de la iniciación del trabajo o sea, por lo menos debe establecer, el objetivo, las condiciones y limitaciones, así mismo conocer a quién se entregará materialmente el dictamen. El auditor debe quedar completamente seguro de que ha tratado los aspectos más importantes para así, evitar en el futuro problemas por mal entendimiento, debiéndose tomar en consideración que todos aquellos acuerdos que se tomen serán ratificados por escrito, elaborando una carta el auditor que presentará a su cliente para que la firme si, esta conforme.

### 2.2.- Inspección de instalaciones y observación de las operaciones:

Una de las formas más fáciles en que podemos darnos cuenta de la programación de la empresa, de la forma en que realiza su control interno es la inspección física de las instalaciones. La observación estará aunada a la técnica anterior, y por medio de ella nos damos cuenta como realizan sus operaciones.

### 2.3.- Investigación o indagación con directores y -

funcionarios:

Las políticas generales de una empresa se manifiestan en la entrevistas que el auditor tenga con los directores o funcionarios, es conveniente que este tipo de entrevistas, no tengan un carácter formal, no obstante si el auditor lo considera así puede solicitar que la información que él considera la condición especial de importancia, le sea entregada por escrito.

2.4.- Inspección de documentos:

El auditor debe inspeccionar los documentos que se relacionen con la situación jurídica de la empresa y a su vez si lo cree conveniente debe acudir previa autorización del cliente con la persona capacitada para dar esta información, que pueden ser abogados del departamento legal de la empresa o en su caso un jurista independiente.

2.5.- Examen y análisis de estados financieros:

De este examen es indiscutible que se obtendrá gran información, principalmente de los estados comparativos ya que estos nos van a permitir detectar los distintos tipos de operaciones de importancia que realizó la empresa la naturaleza de éstas y la frecuencia o importancia de las distintas partidas.

2.6.- Auditorías anteriores:

Representan una gran ayuda para la planeación los papeles de trabajo de las auditorías anteriores tanto si no del mismo auditor como si fueren de otro que con anterioridad hubiese realizado otra auditoría, así mismo podemos mencionar suceder con el archivo permanente y el archivo de papeles corrientes; de la experiencia propia del auditor dependerá como se aprovechen los elementos de información de las auditorías previas.

2.7.- Estudio y evaluación del sistema del control interno:

Es indispensable el estudio y evaluación del control interno de cada empresa para planear adecuadamente la auditoría de estados financieros, la

emisión de opinión de los contadores públicos sobre los estados financieros, el examen de control interno en la base fundamental sobre las que se apoyan la naturaleza, la extensión y la oportunidad de las pruebas de los registros de contabilidad y de todos aquellos procedimientos de Auditoría que se aplican en cada caso.

2.8.- Oportunidad en la planeación:

La Auditoría consta de una serie de fases y la unión de todas esas fases va a integrar la Auditoría general, no es necesario que se planee ésta en su totalidad, sino que con que se tenga planeada una parte suficiente en la que se pueda obtener una idea general, puede empezar a desarrollarse la Auditoría solo de aquellas partes que están bien planeadas. Al realizarse la planeación se debe considerar que ésta no debe ser rígida pues el desarrollo del trabajo pueden aparecer casos imprevistos que hagan variar el plan inicial porque influyen definitivamente en los resultados finales; es conveniente el recomendar flexibilidad en la planeación.

2.9.- Programas de trabajos:

Todos los resultados de la planeación se va a concretizado en un programa de trabajo que estará integrado en circunstancias normales por:

- a).- Programas de trabajo en su sentido estricto.
- b).- Proyecto de papeles de trabajo.
- c).- Selección de personal adecuado para cada tipo de labor.

Este programa de trabajo deberá contener los procedimientos de Auditoría que se van a seguir así como la extensión que se les vaya a dar estos en -

la oportunidad en que se apliquen.

Estos programas pueden ser detallados o generales. -

Los detallados además de determinar los objetivos a seguir van a anunciar en forma pormenorizada la manera en que se va a realizar dicho trabajo para el logro de dichos objetivos, generalmente estos programas son con la finalidad de facilitar el trabajo de los ayudantes que intervengan.

Los generales serán aquellos elaborados para el uso de los jefes de Auditoría, en estos se enuncian en forma genérica las técnicas a utilizarse y el objetivo que se persigue según el caso. Existen otros programas de Auditoría:

a) Estandar

b) Específicos

a).- Los estandar serán aplicados a Auditoría similares, salvo pequeñas variaciones.

b).- Los específicos serán aplicados a Auditoría que por las características propias de la empresa presentan una situación particular.

### 3.- OPORTUNIDAD DE LA PLANEACION:

Uno de los problemas más grandes de la vida actual en los negocios es la necesidad de obtener información veraz y oportuna; los negocios se basan en varias fuentes de información para la toma de decisiones sobre políticas futuras, así como en los resultados de experiencia anteriores; una de esas principales fuentes de información son los estados financieros dictaminados por un Contador Público.

Estos estados financieros son esenciales para un gran número de personas o instituciones, como son las accionistas, los acreedores los bancos - el fisco, los trabajadores, futuros accionistas, etc. y todos requieren que estos muestren la situación financiera de la empresa y el resultado de sus operaciones en forma razonablemente correcta. Así mismo requiere sean presentados a --

tiempo dichos estados, es decir, que no sea demasiado tarde, dadas las circunstancias y hechos que en los negocios pueden cambiar y una acción correctiva no se puede llevar a cabo debido a la falta de bases suficientes o mejor dicho de datos financieros.

Los posibles retardos que se presentan en la entrega de los estados financieros dictaminados pueden originarse en una o varias de las siguientes causas:

- A).- Cooperación eficiente del personal del cliente.
- B).- Falta de información o información defectuosa del cliente o de los libros y registros.
- C).- Evaluación equivocada de problemas y situaciones surgidas en el transcurso del año, que pudieren haber sido resueltas por la compañía y el auditor, y que fueron consideradas sin importancia relativa, cuando en realidad lo tenían.
- D).- Retardos en la entrega de la balanza de comprobación y otros informes.
- E).- Problemas imprevistos de contabilidad un aumento en las pruebas y procedimientos de Auditoría.

Las primeras cuatro causas especificadas anteriormente pueden ser hasta cierto punto, evitadas mediante una correcta planeación y políticas de trabajo. La última es difícil de evitar y planear de antemano.

#### 4.- PROGRAMAS DE TRABAJO DE AUDITORIA:

Es un enunciado lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de Auditoría que ha de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar.

Como mencionamos en el inciso anterior el programa de Auditoría incluye:



- a).- El programa de trabajo en sentido estricto.
- b).- El proyecto de papeles de trabajo y.
- c).- El programa de adscripción del personal al trabajo a realizarse.

Aún cuando en un negocio de pequeña magnitud no sea siempre necesario tener un programa de trabajo específico, su importancia es indudable, y pueda afirmarse que el éxito del trabajo del auditor, depende en gran parte de la correcta planeación de este programa.

Los fines principales el programa de Auditoría son:

- A.- Ordenar el trabajo a realizar.
- B.- Evitar omisiones o repeticiones.
- C.- Controlar el tiempo.
- D.- Proporcionar un registro de las fases del trabajo en proceso el realizado y el pendiente de llevar a cabo.
- E.- El fijar la responsabilidad de las labores del auditor y sus ayudantes.
- F.- Ayudar a la elaboración del informe.

Los problemas de Auditoría pueden clasificarse también en:

- a) Predeterminados
  - b) Progresivos
- 4.2.- Se llama programa Predeterminado al previamente establecido, en el cual están incluidos todos los procedimientos de Auditoría aunque se reconozca que no todos tienen aplicación en todas y cada una de sus revisiones.
- 4.3.- Se llama programa Progresivo, a la planeación general de la extensión, carácter y limitaciones de la revisión. Este programa tiene la ventaja de obligar al auditor encargado a ejercitar su juicio para determinar los procedimientos de Auditoría que sean necesarios y la extensión, con que deben aplicarse en el examen particular.

de que se trate:

4.4.- Al elaborar el programa de auditoría es muy importante tomar en consideración las estimaciones de tiempo basándose en lo siguiente:

- A.- Qué clase de trabajo solicita el cliente - y qué clase de informe desea?
- B.- Conocer el negocio del cliente y la cuantía económica.
- C.- Qué procedimientos contables y qué políticas se siguen en la empresa?
- D.- Qué sistema o qué control interno tiene?
- E.- Preparación y experiencia de los ayudantes que intervendrán en la revisión.
- F.- Qué procedimientos serán empleados para la revisión.

4.5.- Las ventajas que tiene la formulación de un programa - de auditoría en cuanto a sus objetivos y procedimientos que podemos señalar:

- A.- Sirve de pauta contra la posibilidad de -- omitir procedimientos.
- B.- Se presente por sí solo para facilitar la división de trabajo.
- C.- Proporciona una secuencia y por lo tanto - ahorra tiempo.
- D.- Facilita la revisión de papeles de Trabajo.
- E.- Proporciona, para utilizarse durante la -- revisión o para referencia posterior, un - registro continuo de los asuntos terminados.
- F.- Sirve de guía para años posteriores. Esto - con sus limitaciones naturales.

- G.- Suministra algunas pruebas en el caso de una disputa acerca del trabajo ejecutado.

4.6.- En consecuencia existen suteres que señalan también sus desventajas y son:

La existencia constante del peligro de que el examen se limite a los procedimientos descritos, siendo otros los indicadores, en el caso de que el control interno internacional sea débil y se descubran errores de su importancia.

Otra desventaja que se puede señalar, es que puede ejecutarse trabajo innecesario en los casos de que el control interno sea suficiente o cuando los errores no son de -- significación en cuanto a su monto e importancia.

En mi opinión, estas desventajas no pueden atribuirse al programa de auditoría, ya que éste ha sido elaborado por el auditor, y los errores de planeación que se muestran en él surgen consecuencia de una información obtenida en forma deficiente.

De igual manera el programa de auditoría no deberá limitar el criterio del personal encargado de llevarlo a su ejecución, personal que deberá estar preparado para aumentar o disminuir el alcance de la revisión y modificar el programa de auditoría con el fin de lograr los objetivos para el cual fué creado.

## CAPITULO TERCERO

### EJECUCION DE LA AUDITORIA.

- 1.- Generalidades.
- 2.- Activo.
- 3.- Pasivo.
- 4.- Capital.
- 5.- Resultados.
- 6.- Cuentas de Orden.
- 7.- Reexpresión de los Estados Financieros.
- 8.- Transacciones y eventos subsecuentes y los trabajos relativos al cierre de auditoría.

1.- El desarrollo de trabajo de auditoría, no es otra cosa -- sino la revisión física de los libros, registros, documen-- tos y observación del Control Interno, etc., de una empre-- sa, mediante programas previamente elaborados.

Antes de iniciar su trabajo, el auditor debe contar con -- todos los elementos necesarios para su desarrollo como son: -- el personal adecuado que lo auxiliará durante el tiempo que -- dure el trabajo, los programas y procedimientos a utilizar -- en cada uno de los rubros contenidos los estados financieros -- así como de los informes necesarios que la empresa tiene la -- obligación de proporcionar, de los materiales y útiles de tra-- bajo necesario, con el fin de cumplir con el trabajo encomen-- dado.

Una vez que el auditor se halla allegado de todos aque-- llos elementos que considerará necesarios para proceder a su re-- visión de su trabajo de auditoría, tomando en consideración -- las técnicas, la extensión y la oportunidad de los procedi-- mientos a utilizar.

Durante el trabajo de auditoría en el momento en que la -- desarrollo, debe efectuarla de tal manera que no extorpezca -- la labor rutinaria de cada uno de los empleados ésta es uno -- de los aspectos principales que trata él como sus ayudantes -- deben cuidar, ya que suelen suceder de que al no poder obte-- ner informaciones suficientes para el desarrollo de su tra--

bajo, se verá en la necesidad de recurrir a las personas indicadas con el objeto de que se le proporcionen o en su defecto le indiquen el lugar necesario para su obtención. El hacer preguntas innecesarias y en momentos importunos en la que el personal de la empresa no se encuentren en ocasiones por razones de trabajo en posibilidades de contestarle, así mismo de tener un allegamiento de confianza con alguno de ellos, traerá como consecuencia entorpecer el funcionamiento de las operaciones contables de la misma, pudiendo argumentar el personal en cualquier momento de que la diferencia en su trabajo acuse los motivos por la auditoría que desarrolla lo verá limitado en su información, en virtud de que por carácter sentimental no haga las observaciones necesarias o de que los procedimientos utilizados no fueron aplicados con la extensión ni con la oportunidad que deberían ser. A fin de cuenta, los resultados tanto para la empresa como para el auditor serían negativos por razones de existir un alto grado de diferencia que fueron pasados por alto por no saber o no querer aplicar las normas de auditoría.

En resumen, el auditor está obligado a desarrollar su trabajo con cuidados y diligencia profesionales.

Por la importancia que tienen en la realización de la auditoría de Estados Financieros, se han establecido tres normas específicas y adicionales al cuidado y diligencia profesionales:

## 2.- Activo.

### Definición.-

El activo de una empresa representa, todos aquellos valores que son propiedad de la negociación, garantizando directa o indirectamente el pasivo de la misma.

### 2.1.- Clasificación.-

El activo como parte integral de Balance General de una empresa, está formado por un grupo de cuentas, las cuales para su presentación se encuentran debidamente clasificadas de acuerdo a la importancia de la actividad que explota la empresa. En la actualidad, la clasificación existente del activo en cualquier empresa se encuentra representada de tal forma que encierra dentro de la clasificación ciertas cuentas que son las que las respaldan:

- a).- Activo Circulante.
- b).- Activo Fijo.
- c).- Cargos Diferidos.

## 2.2.- Objetivos.-

Los objetivos que persigue el auditor al revisar el activo de una empresa, son:

- A).- Que sean propiedades de la empresa.
- B).- Que existan.
- C).- Que no se hayan omitido.

2.3.- Los programas de auditoría, es otro de los aspectos que el auditor debe cuidar al efectuar una auditoría.

Los pasos que debe seguir antes de iniciar la revisión del Activo, es el de preparar los programas necesarios para cada una de las cuentas a revisar, tales programas estarán formados de dos clases:

- A.- Los Cuestionarios de Control Interno.
- B.- Los Programas de Procedimientos de Auditoría.

2.4.- Los primeros los utilizará con el propósito de dar respuesta a preguntas específicas, relacionadas con el Sistema de Control Interno. Las preguntas debe formularlas para que sean contestadas con "SI", Las respuestas contestadas con "NO", le indicarán fallas o puntos débiles y requerirá una explicación más detallada.

Tales cuestionarios, lo utilizará para la revisión del Control Interno y, debe hacerlo de ser posible antes de que desarrolle el trabajo específico de la auditoría.

2.5.- Por lo que respecta a los programas de Procedimientos de Auditoría, el auditor procederá a elaborarlos una vez que haya llevado a cabo la revisión del Control Interno. Tales programas describirán en forma resumida los principales trabajos que deben efectuar, la revisión de cada una de las cuentas.

tas de los estados financieros, así como de la oportunidad - con que debe aplicarlo a fin de que logre los resultados positivos, cumpliendo el objetivo al examinar cada una de ellas.

## 2.6.- Procedimientos de Auditoría.-

Los procedimientos de Auditoría fundamentales para las partidas del activo, son los siguientes:

### 2.6.1.- Confirmación.-

El auditor puede iniciar su trabajo de auditoría -- practicando confirmaciones para conocer la autenticidad de los activos. Es recomendable que inicie su trabajo llevando a cabo la aplicación de este procedimiento, en virtud de que gana tiempo, ya que esta revisión tiene por objeto de que se cerciore de la autenticidad de los activos, operaciones mediante el dicho generalmente por escrito de una persona independiente de la empresa examinada y que se encuentra en condiciones de conocer la naturaleza y situación de la operación y por tanto de informar de una manera válida sobre ella tales como el saldo de los depósitos de dinero en la cuenta bancaria, préstamos bancarios y las responsabilidades contingentes por garantías o endosos informados por el banco de la cantidad que de los clientes deben al negocio en cuenta corriente o en documentos, que informan obteniendo de ellos la declaración del monto de los adeudos. Procedimientos llevados a cabo mediante la circularización de cuentas por cobrar (clientes y documentos por cobrar), confirmaciones bancarias.

### 2.6.2.- Inspección o examen físicos (recuento).-

La aplicación de esta técnica, es con el objeto de que compruebe la existencia del activo representando por el renglón correspondiente de los estados financieros. Obviamente la utilidad principal de esta técnica la aplica a activos tangibles y a otros, tales como valores y evidencias de deudas de los cuales el dueño posee pruebas tangibles de su propiedad. Ejemplo de ellos: Los arcos de caja, examen físico al activo fijo y examen de valores.

### 2.6.3.- Análisis, cálculo, observación e investigación.-

Dentro de la revisión del activo de la empresa, tam-

bién aplica cada una de estas técnicas, de acuerdo a las características de cada una de las cuentas, ya sea investigando por su cuenta de todas aquellas informaciones que son necesarias para su trabajo, observando ciertos hechos y circunstancias, principalmente los relativos a la forma de las operaciones. Asimismo puede cerciorarse de la corrección numérica de las partidas mediante el cálculo independiente de la misma.

Para una mayor apreciación, se señala a grandes rasgos los diversos pasos principales a seguir en la revisión del activo de una empresa por el auditor.

Determinar cual debe ser el Activo según los libros y que sea real, practicando para ello inspecciones y conciliaciones, solicitando confirmaciones de saldos (positivos o negativos, expresando o no nuestro saldo); pidiendo certificaciones y opiniones; verificando cálculos, efectuando arqueos de efectivos y valores; revisando deberes y otras operaciones del ejercicio siguiente, llevando a cabo diversas pruebas selectivas o totales para determinar que los bienes que aparecen en la contabilidad pertenezcan a la empresa, que no están gravados y que se haga constar si lo están, precisar si está todo el activo, si está presente a un valor correcto (ratificando diversas reservas complementarias), eliminando los conceptos que deben ser erogados a cuentas de resultados ver que estén autorizadas las inversiones que contribuyen al Activo y que sean recuperables. Hacer los asientos de corrección que procedan.

2.7.- Aplicando un poco lo anterior, se puede indicar las siguientes fases:

- a).- Definir si las partidas que figuran en el Balance existen y si son poseídas por la empresa o si están gravadas o comprometidas y si dichos gravámenes y compromisos están registrados en contabilidad e informados en el Balance.
- b).- Determinar si hay valores que, poseyendo las características del Activo, no han sido estimados en el Balance, con objeto de ordenar su incorporación, para exactitud de dichos estados.
- c).- Si la valuación asignada a esos valores es razo-



nable desde el punto de vista de técnicas y principios contables, o si se tiene sobrevaluación o infravaluación que afecten los resultados o den lugar a reservas secretas.

- d).- Si hay valores que, figurando en el activo erróneamente de be pasarlos a los gastos, para exactitud, tanto del Balance como del Estado de Pérdidas y Ganancias.
- e).- Examen de las reservas complementarias de activo para que juzquen si son adecuadas, excesivas o insuficiente, para que en su caso proponga el ajuste respectivo.

## 2.8.- Papeles de Trabajo.-

Los papeles de trabajo, por ser la única evidencia con que contará el auditor una vez efectuada su revisión, éstos deberán elaborarlos por cada una de las cuentas revisadas. En los papeles de trabajo deben plasmar todas aquellas pruebas que haya llevado a cabo como planeó y satisfacerse de los resultados los hechos y cifras de los estados financieros, para emitir con los elementos de juicio su opinión.

## 3.- PASIVO.

Es aquel que comprende las obligaciones presentadas provenientes de operaciones o transacciones pasadas, tales como la adquisición de mercancías o servicios, pérdidas o gastos en que se hayan incurrido, o por la obtención de préstamos para el financiamiento de los bienes que constituyen el activo.

3.1.- Clasificación.- Así como el activo que dentro de la contabilidad de una empresa tiene una distribución con el objeto de clasificar cada una de las cuentas de acuerdo a sus características homogéneas, así el pasivo con la misma finalidad tiene una clasificación que en su uso general actual es la siguiente:

- a).- Pasivo a Corto Plazo.
- b).- Pasivo a Largo Plazo.
- c).- Pasivo Diferido (este último denominado créditos diferidos).

### 3.2.- Objetivos.-

Al efectuar las revisiones sobre cada una de las --- cuentas que integran el pasivo de la contabilidad de una em--- presa, el auditor lleva como finalidad de cerciorarse de:

- A.- Que las deudas se hayan derivadas de operacio--- nes normales.
- B.- Que tales deudas o compromisos contraídos sean--- a cargo de la empresa.
- C.- Que las deudas existentes en el pasivo sean to--- das las contraídas.

### 3.3.- Programas de Auditoría.-

También al igual que para las cuentas del activo, - existen dos tipos de programas (cuestionarios de control in--- terno y procedimientos de auditorías), dándoles así mismo - los mismos usos y finalidades al revisar las cuentas del pa--- sivo, tomando en consideración que las recomendaciones su--- geridas serán también las mismas.

#### 3.4.1.- Análisis.-

El uso de esta técnica para la revisión de estas --- cuentas será de primordial importancia, ya que al analizar--- tante su motivos como los saldes de las operaciones realiza--- das, harán efectividad al trabajo desarrollado.

Además de la técnica arriba mencionada en la revi--- sión del pasivo, utilizará las técnicas de investigación, - inspección física, confirmación, cálculo, observación y decla---

ción o certificación. A grandes rasgos deberá utilizar al efectuar los cruces siguientes:

Determinar cual debe ser el número libre, ver si es real si es normal y debido, si no se admitió pasivo alguno por tener con-  
firmaciones de saldos, efectuar conciliaciones pedir certifica-  
ciones, verificaciones de oficio, notas posteriores, rectifi-  
car arques de facturas, estimaciones de monedas extranjeras, -  
reservas de pasivo y de pasivo acumulado, reclasificar operacio-  
nes.

Debe cerciarse de que a la fecha de balance no ---  
hubieron pasivo extra libros ( obligaciones que hubieren sido -  
emitidos en ciertos estados financieros), determinar si fueron -  
estimados de acuerdo a los principios de contabilidad general-  
mente aceptados.

#### 4.- C A P I T A L.

Concepto.- Es aquel que representa la inversión de los accionis-  
tas o socios en una entidad y consiste normalmente en las aporta-  
ciones, más las utilidades retenidas o menos las pérdidas acu-  
muladas, más otro tipo de superávit, en su caso.

4.1.- Clasificación.- Los principales conceptos incluidos en el -  
capital contable son los siguientes:

- Capital Social.
- Ordinario.
- Preferente.
- Superávit de Capital.
- Ganado.
- Pagado.
- Donado.
- Por revaluación.
- Déficit.

#### 4.2.- Objetivos.-

a).- Que el capital social se encuentre correctamente  
presentado.

#### 4.3.- Procedimientos.-

Se elaboran de igual manera y con los mismos finamen-  
tos que se mencionan en los puntos anteriores.

#### 4.4.- Procedimientos.-

El auditor, mediante la revisión de la escritura con-  
tativa se cerciara si está escrita en el Registro Público de Co-  
mercio y de la Propiedad, para que no pierda su formalidad.

Tendrá que verificar la distribución del Capital, que -- consistirá en cerciarse de cuantas personas lo integran como se encuentra representado (en numerario o en especie).

Para efecto de revisión del Capital Social, en la auditoría se debe hacer mención de:

Las características mercantiles y financieras del causante, que consiste en detallar nombre de la empresa, su rama, su capital, sus partes, domicilio, etc.

Tendrá que asegurarse que cada acción se encuentre adecuadamente descrita y que aparezca correctamente en el Balance General.

Si las acciones no tienen valor nominal, tendrá que indicar la cantidad que se haya asignado a cada acción.

Debe cerciarse de que consideren dentro del pasivo a corto plazo todos los dividendos pendientes de pago. El importe del Capital emitido y suscrito lo determina por lo general obteniendo confirmaciones directas del registro público y del corredor, examinado los registros del capital y los talonarios de acciones.

En el caso de que las sociedades hayan adquirido sus propias acciones, por lo general examina éstas o pide confirmación de ellas, y si la empresa lleva su propio registro de acciones, la comprueba con los talones respectivos.

#### 455.- Superávit.-

Existen diversas clases de superávit.

a).- Superávit Estatutario.

b).- Superávit Legal.

c).- Superávit Ganado.

d).- Superávit Donado.

e).- Superávit por Revaluación.

El examen de estas cuentas, el auditor analiza las modificaciones ocurridas, y se cerciora que se apliquen de acuerdo a los principios, haciendo claras y cuidadosas determinaciones entre las partidas que deben cargarse a los resultados del ejercicio, a las utilidades retenidas o al capital pagado.

Cuando la auditoría la lleva a cabo por primera vez está obligado a comprobar mediante una revisión apropiada de los libros mediante indagaciones, que los saldos provenientes de ejercicios anteriores estén correctamente clasificados.

#### 4.6.- Enfoque del Auditor.-

Es necesario que el auditor deba compenetrarse a fondo de los principios y clasificaciones adoptados por la empresa, para juzgar debidamente la importancia relativa de las diferentes partidas y el grado de extensión que requieren sus pruebas. El alcance de las pruebas también depende de la efectividad del Control Interno. La comprobación debe planearla de tal manera que al efectuar las revisiones le satisfaga.

Respecto de las partidas registradas durante el periodo, el auditor descansa principalmente en los resultados de una revisión cuidadosa de pruebas selectivas, análisis de cuentas y comprobación de las mismas con las de años anteriores.

4.7.- Utilidad.- Resulta de analizar las cuentas deudoras y acreedoras y obtenerla por diferencia.

### 5.- CUENTAS DE RESULTADOS.

5.1.- Definición.- Es un estado de progreso o cambios ocurridos durante un periodo dado.

#### 5.2.- Clasificación.-

La clasificación de las cuentas de resultados generalmente para efectos de revisión de una auditoría, se desprenden las etapas siguientes:

- a).- Ingresos.
- b).- Costos.
- c).- Gastos.

### 5.3.- Objetivos.-

Los objetivos que persigue el auditor al examinar los renglones de cada una de las cuentas de pérdidas y ganancias o cuentas de resultados son:

- a).- Que todas las ventas efectuadas en el ejercicio así como de todos los gastos correspondientes a las mismas hayan sido empleados.
- b).- Que se hayan efectuado las deducciones, rebajas por ventas en ese ejercicio.
- c).- En determinar, que el estado de pérdidas y ganancias muestre en forma razonable todos los resultados que correspondan al período, por transacciones efectivamente realizadas..

### 5.4.- Procedimientos de Auditoría.-

El estado de resultados, es tan importante por lo menos como el balance general por la información relativa a la historia de las utilidades y por la importancia vital para -- los inversionistas.

Por lo que comprende a la revisión de estas cuentas - en una auditoría, presenta uno de los problemas básicos en la contabilidad, que requiere un experimentado criterio que interprete apropiadamente toda información relativa a las operaciones. Debido a la parte más importante que el criterio juega a las decisiones contables y en la selección de los procedimientos específicos que a menudo podrían aplicarse a estas cuentas y que son utilizadas al revisar las cuentas de balance en la que allí se es necesario efectuar revisiones con --- programas previamente elaboradas.

La forma más adecuada en que el auditor debe llevar - a cabo la revisión de estas cuentas, es compenetrándose prime

ramente estudiando a fondo aquellos principios y clasificacio-  
nes adoptadas por la empresa, para poder tener elementos de  
base y determinar las pérdidas más importantes y el grado de  
extensión que requieran sus pruebas, dependiendo de éstas del-  
lándose a extensión a la efectividad del Control Interno.

El auditor a parte de aplicar los procedimientos que con-  
sideró necesarios deberá combinarlos con la información obteni-  
da en otras fases de la auditoría y cerciorarse de esta manera,  
que las operaciones revisadas son las auténticas.

Las revisiones de auditor de estas cuentas, generalmente  
las lleva a cabo mediante pruebas selectivas seleccionadas cui-  
dadosamente con relación a los ejercicios anteriores, es decir:  
comprobando las partidas de mayor cuantía y las de carácter ex-  
traordinarias examinando la documentación que las soportan.

Como se mencionó anteriormente, al decir que los procedi-  
mientos utilizados en la revisión deberá combinarlos con la in-  
formación obtenida en otras fases de la auditoría, esto se refiere a que el auditor ha llevado a cabo su trabajo para  
comprobar la corrección de las cuentas de pérdidas y ganancias  
tales como: ventas con caja y clientes, compras con caja y  
cuentas por pagar y el examen de los inventarios, depreciación,  
amortización de cargos diferidos con costas, etc.

Resumiendo todo lo anterior, la revisión de las cuentas-  
de resultados consiste generalmente en:

Eliminar lo que pueda ser activo o pasivo, examinar con-  
un sentido crítico a las cuentas y conceptos registrados para  
poner de manifiesto irregularidades, investigar los cargos a  
las cuentas acreedoras y créditos a las deudoras, comparacio-  
nes con otros ejercicios, cotejar los ingresos por concepto de  
ventas y otros. Así como sus declaraciones verificar la compro-  
bación de gastos contra ingresos y presupuestos para ver que  
haya correlación entre ellos, determinar retención y otras razo-  
nes, cerciorarse que los resultados pertenezcan al ejercicio  
que se revisa.

Tretándose de una auditoría de balance, no precisará una revisión detallada de todos los ingresos ni de todos los gastos, sino solamente sobre aquellas cuentas o subcuentas que puedan prestarse a malas interpretaciones o errores por parte del personal de la empresa.

La amplitud de las revisiones queda regulada según el caso, y puede extenderla o reducirla de acuerdo con la teoría sobre pruebas selectivas, o con el criterio del auditor.

## 6.- CUENTAS DE ORDEN.

6.1.- Definición.- Son aquellos que se utilizan para registrar en libros, las operaciones que no afectan o modifican el balance mientras las contingencias no se reñen.

6.2.- Clasificación.- La clasificación de estas cuentas generalmente se clasifican por la naturaleza de su saldo pudiendo ser deudoras y acreedoras.

La naturaleza de cada cuenta indican en su saldo las características de las operaciones que se realizan, tales como valores y bienes ajenos, derechos y obligaciones contingentes.- control de emisiones de valores cuyo reembolso se efectúa en efectivo o mediante servicios.- control contable por medio de asientos correlativos.

6.3.- Objetivos.- El objetivo que persigue el auditor al llevar a cabo las revisiones de estas cuentas, es determinar las contingencias que aplican un grado considerable de incertidumbre, que a través de un evento futuro relacionado con ellas, puede modificar la situación de la empresa originando una pérdida o una utilidad.

Dentro de los objetivos principales que el auditor persigue al efectuar su examen de estas cuentas son:

A.- Comprobar que todas las contingencias de importancia, estén mencionadas en los estados financieros con notas en los mismos.

B.- Determinar como consecuencia del estudio de las contingencias, si por la importancia de éstas pue-



de tener la necesidad de emitir el dictamen o abstenerse a dar una opinión.

- 6.4.- Control Interno.- Respecto a este punto, no existen -- procedimientos concretos para su control interno, sino simplemente recomendaciones generales, comunicando a -- las personas encargadas de formular los estados financieros que tome nota de ellas al formular los mismos, -- mediante el registro de cuentas de orden.
- 6.5.- Procedimientos de Auditoría.- Los procedimientos de -- auditoría aplicables a estas cuentas, consistirá en -- revisar las en caso de que hubiesen sido abiertas para su control con el objeto de conocer el monto de ellas. Cuando no existen cuentas de orden, es necesario que -- se percate de como fueron registradas las posibles con -- tingencias dentro de los estados financieros.

Ahora bien, como consecuencia del estudio realiza -- do, si el auditor advierte que existen resultados que no le fueron posibles prever y que en un momento pueden traducirse en pérdidas de importancia para el negocio, puede verse pre -- cisado a emitir un dictamen con salvedad o obtenerse de opi -- nar.

En virtud de lo difícil para que el auditor resul -- te poder determinar las contingencias en el negocio de una -- manera razonable, se justifica considerar como procedimiento recomendable, la obtención de una confirmación o certifica -- do de directores del negocio en el sentido de que todas las -- contingencias que pudieran existir y efectuar a los estados -- financieros, han quedado consignados en notas complementa -- rias de los mismos.

A grandes rasgos la revisión de los cuentas de or -- den consistirá en:

- a).- Ver que indiquen las obligaciones contingentes o sirvan para registrar datos.
- b).- Habrá que preocuparse que el balance general -- cuya finalidad informativa es primordial, ex --hiba los derechos y obligaciones contingentes en la empresa a la fecha.

## 7.- Reexpresión de los Estados Financieros.

Para reflejar adecuadamente los efectos de la inflación se ha considerado que, en una primera etapa, deben actualizarse por lo menos las siguientes renglas, consideradas como altamente significativas a un nivel de generalidad.

**Inventarios y Costes de Ventas.**

**Immuebles, Maquinaria y Equipo, depreciación acumulada y la de depreciación del período.**

**Capital Contable.**

Además debería determinarse:

-El resultado por tenencia de activo no monetario (Cambio en el valor de los activos no monetarios por causas distintas a la inflación).

-El coste integral de financiamiento (Es el coste total de financiamiento el cual, en una época inflacionaria, además de los intereses incluye el efecto por depreciación monetaria, y las fluctuaciones cambiarias).

-Para la actualización de estas partidas, cada entidad, de acuerdo con sus circunstancias, podrá optar por el método de ajustes por cambios en el nivel general de precios o por el de costes específicos.

### 7.1.1.- Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios.

Bajo este método de coste histórico de los inventarios se expresa en pesos de poder adquisitivo a la fecha del Balance mediante el uso de un valor derivado del Índice Nacional de Precios al Consumidor.

### 7.1.2.- Método de actualización de costes específicos (Valores de Reposición) se entiende por valor de reposición el coste en que incurriría la empresa en la fecha del balance, para adquirir o producir un artículo igual al que integra su inventario. Para efectos prácticos este puede determinarse por cualquiera de los siguientes medios.

Cuando estos sean representativos del mercado:

a)- Determinación del valor del inventario aplicando el método de (P.E.P.S.).

b).-Valuación del inventario al precio de la última compra efectua

de en el ejercicio.

- c).-Valuación del inventario al costo estándar cuando este sea representativa.
- d).-Emplear índices específicos para los inventarios, emitidos por una institución reconocida o desarrollados por la propia empresa con base en estudios técnicos.
- e).-Emplear costos de reposición cuando estos sean substancialmente diferentes al precio de la última compra efectuada en el ejercicio.

Hay que tener presente que en importe de los inventarios no debe exceder a su valor de realización.

El Objetivo de actualizar el costo de ventas es relacionar el precio de venta obtenido por el artículo, con el costo que le hubiera correspondido al momento de la misma.

Para actualizarlo, los procedimientos aplicables según el método seguido son:

-Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios.

Bajo este método al uso histórico del costo de ventas se expresa en pesos de poder adquisitivo del promedio del ejercicio, mediante el uso de un factor derivado del Índice Nacional de Precios al Consumidor. Para efectos prácticos esto se logra ajustando el costo de ventas período (anual por ejemplo) mediante la aplicación de un factor derivado del Índice Nacional de Precios al Consumidor a los inventarios iniciales y finales del período así como a las compras durante el mismo, a fin de que se reflejen los precios promedio de dicho período.

Método de actualización de costos específicos (valores de reposición). El valor de reposición se podrá determinar a través de cualquiera de los siguientes enfoques:

- a).-Estimar su valor actualizado mediante la aplicación de un índice específico.
- b).-Aplicar el método de (UEPS). (En el caso de que en el ejercicio se haya ocurrido compras de años anteriores, el método debe ser aplicado también con los ajustes correspondientes).
- c).-Valuación al costo de ventas a costo estándar, cuando estos sean representativos de los costos vigentes al momento de las ventas.

### Presentación.

La actualización del inventario y del costo de ventas debe formar parte de la información contenida de los estados financieros básicos. En el Balance general aparecerá el inventario a su valor actualizado y en el Estado de Resultados el costo de ventas también actualizado.

En los estados financieros o en sus notas se deberá revelar el método y procedimiento seguido para la actualización así como el costo histórico del inventario y del costo de ventas.

En caso de que se haya aplicado PEPS. Para actualizar el inventario, sólo se revelará en las notas el costo original del costo de ventas ya que el método de primeras entradas primeras salidas es un criterio válido para la determinación del costo del inventario.

### 7.2.-Actualización de inmuebles, planta y equipo- Depreciación.

Forma general: Las empresas deberán actualizar sus activos fijos, incorporando dicha actualización con sus efectos, en el cuerpo de los estados financieros básicos, de acuerdo con los lineamientos que se describen a continuación:

#### Valuación.

Método para determinar la actualización. Cada empresa podrá, preservando la imparcialidad y objetividad de la información, financiera, elegir entre los métodos siguientes según que se adapte mejor a sus circunstancias:

- 7.2.1.-Método de ajuste por cambio en el nivel general de precios expresar el costo histórico del activo fijo y su depreciación acumulada a pesar constantes de poder adquisitivo general al cierre del ejercicio, utilizando el Índice Nacional de Precios al Consumidor que Publica el Banco de México.
- 7.2.2.-Método de actualización de costos específicos (Valores de reposición). Se obtiene 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 deméritos) que le permita a la empresa mantener su capacidad operativa. Este se puede determinar:

-Mediante avalúo de un perito independiente.

-Empleando un índice específico que pudiera haberse emitido por

el Banco de México y otra institución de reconocido prestigio.

El avalúo por medio del método, implica la determinación del valor de reposición de los activos fijos mediante un estudio técnico practicado por valúadores independientes de competencia acreditada.

El estudio técnico debe satisfacer, por lo menos, los requisitos que se enumeran a continuación:

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

-Valor neto de reposición. Es la diferencia entre valor de reposición nuevo y deprecia. Provoca principalmente por el uso y obsolescencia.

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

-Valor de desecho, cuando existan elementos suficientes que indiquen su posible existencia;

- a).-Todos los bienes de la misma clase y características comunes -- deben tratarse en forma congruente;
- b).-El cálculo técnico de la actualización no debe producir solamente, cifras globales, sino que debe asignar valores específicos a los distintos bienes en existencia e a los distintos grupos de bienes homogéneos;
- c).-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.

Determinación del monto de la actualización del activo fijo es la diferencia entre su valor actualizado menos su depreciación acumulada.

En períodos subsiguientes al primero en que se actualizó el activo fijo, se deberá tomar como valor en libros el último valor actualizado menos su depreciación acumulada.

Los activos en déusse se valorarán a su valor neto de realización (precio estimado de venta menos gastos en que se incurrirá para venderlo).

Presentación.

En el Balance General se presentarán los valores actualizados de los activos fijos y en el estado de resultados en el monto de la depreciación determinada.

Deberá revelarse aquella información pertinente e indispensable que permita al usuario de los estados financieros contar el significado implicaciones del monto en que aparecen determinadas los activos fijos y la depreciación. Como mínimo se revelará el método de actualización seguida por la empresa, el coste original y su depreciación acumulada al monto de la diferencia entre los montos por depreciación con base en el coste original y sobre base de valores actualizados y el procedimiento de depreciación utilizado. También se deberá revelar el monto de los activos no revelados y las causas por las que se oculta. De existir cambios en las estimaciones de la vida probable de algunos o de la totalidad de bienes sujetos a depreciación, deberá efectuarse un señalamiento específico del cambio y su efecto en la información financiera.

### 7.3.-Actualización del capital contable.

Norma General: Se debe actualizar el capital contable, incorporando dicha actualización en los estados financieros.

Valuación.

Existe diversidad de puntos de vista respecto a la forma en que debe reexpresarse el capital contable; sin embargo, es indiscutible que la manera de actualizar las partidas que integran el activo y el pasivo repercute directa e indirectamente (a través del estado de resultados) sobre el patrimonio.

Concepto de actualización del capital. La actualización del Capital es la cantidad necesaria para mantener la inversión de los accionistas en términos del poder adquisitivo de la moneda, equivalente al de las fechas en que se hicieron las aportaciones y en que las utilidades les fueron retenidas.

La Comisión reitera su postura de que con base en las circunstancias de la economía y de la práctica mexicana, se debe adoptar el concepto de actualización del capital financiero. Este criterio está basado en las siguientes razones:

-El desarrollo de la economía mexicana implica la necesidad de --

que en el futuro la formación del capital de las empresas vaya requiriendo cada vez más del curso del gran público inversionista.

-Este tiene un interés justificado y legítimo, en la salvaguarda del poder adquisitivo personal de sus ahorros y exige la posibilidad de comprar, con vista en ese interés, las distintas alternativas de inversión que se le puedan presentar.

-Al mismo tiempo, el inversionista le interesa dentro de cada empresa, poder captar las ventajas e desventajas que le ofrece la empresa entre mayor o menor utilidad operativa y mayor o menor conservación del poder de compra de su inversión existante.

7.3.1.-Determinación de la actualización del capital. De acuerdo con el concepto de capital adoptado por esta Comisión, en la preparación del Balance general se debe de construir el valor original del capital social de otras aportaciones de los accionistas y de las utilidades retenidas, utilidad del ejercicio y superavit donada, en términos de bases de poder adquisitivo al fin del año, mediante la aplicación de factores derivados del Índice Nacional de Precios al Consumidor. A la diferencia entre el valor histórico y el actualizado del capital contable se le denomina Aporte Iónico del Capital, el cual es un rubro integrante del capital contable.

Para actualizar los saldos iniciales de Capital Social, de Otras aportaciones de los Socios y Utilidades acumuladas, será necesario de calcular o de uno de ellos reemplazar por continuidad de aportaciones y de retención de utilidades, aplicando a cada caso, los correspondientes factores derivados del Índice Nacional de Precios al Consumidor. Por razones prácticas se sugiere no ir más allá de 1954. Se escogió el Índice Nacional de Precios al Consumidor, tanto por considerarse el más representativo desde el punto de vista de los accionistas de la empresa (que son los que deciden entre invertir o consumir), como por el grado de disponibilidad y confiabilidad de dicho índice. Para la actualización en los períodos subsiguientes a los saldos de las partidas mencionadas (incluyéndose actualizaciones previas) se aplicarán factores derivados Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Cálculo de esta Actualización debe hacerse considerando lo siguiente:

a).-Los aumentos de capital hechos con utilidades acumuladas deberán ser actualizados desde la fecha en que se retuvieron las utilidades acumuladas correspondientes, ya que desde esa fecha-

éstas han sido reportadas como parte del capital contable, y por lo tanto es responsabilidad de la administración mantener su poder adquisitivo dentro de la empresa;

- b).--Las pérdidas también deben reexpresarse;
- c).-- No debe incluirse el superávit por revaluación que, de acuerdo con procedimientos anteriores a la vigencia de este boletín, se hubiere capitalizado;
- d).--El monto de la Actualización del Capital, se debe cargar a la cuenta transitoria a que se hace referencia.

#### Presentación.

La Actualización del Capital es parte integrante del capital contable. Se reporta en la información básica.

Debido a la relativa novedad de este concepto, aunada a la relevancia que cobra al quedar incluido en los estados financieros básicos, se deberá relevar en una nota el procedimiento seguido -- para su determinación, así como una breve explicación, objetiva y clara, respecto de su naturaleza.



8.0.- Trabajos relativos al cierre de auditoría y transacciones-- y eventos subsecuentes.

8.1.- Terminación de la auditoría.

8.1.1.- Para dar por concluido el examen de los estados financieros de una empresa y emitir el dictamen relativo, es necesario tener presentes los aspectos básicos de esta etapa de la auditoría que se explican (Boletín F-04).

8.1.2.- Enfoca las diversas fases del trabajo de auditoría que -- normalmente caracterizan su terminación y que, en general, no se refieren a cuentas o renglones individuales de los estados financieros, sino más bien al conjunto de ellos y a la auditoría como un todo.

8.1.3.- Objetivo.

Establecer los procedimientos mínimos que debe aplicar el auditor para dar por terminada su revisión de los estados financieros.

8.1.4.- Procedimientos recomendados.

Ol. Cerciorarse de que se ha efectuado la evaluación del control interno y se ha dado cumplimiento a todos los puntos de los programas de trabajo.

8.1.5.- Los programas de trabajo establecen la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría, lo que se determina con base en el resultado de la evaluación del control interno, por lo que es indispensable verificar el cumplimiento de los programas.

8.1.6.- Revisar las operaciones y eventos subsecuentes hasta la fecha del dictamen.

8.1.7.- Obtener una declaración de la administración de la empresa fundamentalmente sobre: (1) hechos o situaciones que no se encuentren reflejados en los registros o documentación de la empresa y la afecten; (2) situaciones especiales que, aunque estén registradas, requieran ratificación; y (3) reconocimiento de su responsabilidad por la corrección de la información financiera proporcionada para el examen.

8.1.8.- Esta carta de declaraciones deberá llevar como fecha aquella en que se termine el trabajo y coincidirá con la del dictamen. Esto tiene por objeto delimitar la responsabilidad del auditor hasta la fecha.

- 8.1.9.- La carta de declaraciones es indispensable para respaldar algunas de las conclusiones del trabajo de auditoría ya que en algunos casos, como en la auditoría de pasivo, es difícil aplicar procedimientos alternativos. En los casos en que el auditor no logra obtener esta carta de declaraciones, estará ante una limitación al alcance de su trabajo y por tanto, debe aplicar su juicio para concluir si debe abstenerse de emitir una opinión o emitirla con salvedades.
- 8.1.10.- En cada caso, el auditor debe precisar qué datos conviene que incluya la carta de declaraciones, siendo recomendable abstenerse de aplicar esta técnica para obtener conclusiones que se puedan alcanzar por observación, cálculo, verificación, etc., de los datos y registros de la empresa.
- 8.1.11.- Obtener una carta del secretario del consejo o funcionario equivalente, en la que declare que todas las actas de las juntas del consejo y de las asambleas de accionistas celebradas hasta la fecha del dictamen, se encuentran asentadas en los libros respectivos.
- 8.1.12.- Con esta carta y mediante la inspección de los citados libros de actas, el auditor se asegurará de que las actas que ha examinado, son todas las que existen y que concuerdan con los acuerdos tomados por el consejo de administración y los accionistas.
- 8.1.13.- Cerciorarse de que los estados financieros que se dictaminen, coincidan con los saldos finales que aparezcan en los registros contables. Si existen reclasificaciones sugeridas por el auditor, éstas deberán ser aprobadas por el cliente.
- 8.1.14.- Es indispensable comprobar que se tienen todas las conclusiones en los papeles de trabajo y éstos sean congruentes con los procedimientos de auditoría aplicados, ya que se requieren las conclusiones para emitir una opinión en conjunto. Esta comprobación implica asegurarse que se han recibido las confirmaciones de todos los bancos, instituciones de crédito y otras de importancia.

8.1.15.- El expediente continuo de auditoría, también llamado archivo permanentemente, contiene los papeles de trabajo de uso o vigencia para más de un ejercicio. Estos papeles son parte de los de cada auditoría y si se conservan por separado es solamente para facilitar su consulta.

8.1.16.- El auditor debe formarse un juicio sobre la presentación de los estados financieros en conjunto. Para lograr la adecuada representación de ese juicio, es de suma importancia el orden apropiado, la clasificación y la explicación, tanto de las cuentas como de los conceptos, para darles el significado adecuado. Con este objeto, deben celebrarse pláticas finales del auditor de los funcionarios y sus notas, así como para dar a conocer el tipo de opinión que se va a emitir.

## 8.2.- Examen de contingencias y compromisos.

8.2.1.- Debido a que la existencia de situaciones que originen contingencias o compromisos pueden tener efectos en las cifras que muestran los estados financieros o en la interpretación que hagan los usuarios de los mismos, es importante que el auditor se mantenga alerta durante la realización de su trabajo y aplique determinados procedimientos de auditoría para detectarles y se asegure que se les aplica el tratamiento contable adecuado en las circunstancias.

### 8.2.2.- Objetivos.

Los objetivos de los procedimientos de auditoría en este renglón son los siguientes:

8.2.3.- Comprobar que todas las contingencias y compromisos de importancia estén incluidos en los estados financieros mencionados en notas o los mismos.

8.2.4.- Verificar que se hayan hecho en la contabilidad las provisiones adecuadas necesarias, cuando se pueda estimar razonablemente el monto de las contingencias en las que se prevea un resultado adverso.

8.2.5.- Dado que en la mayoría de los casos no se hacen provisiones en libros para las contingencias ni se registran los compromisos existentes, el auditor tiene que asegurarse que las situaciones que les dan origen sean adecuadamente reveladas.

8.2.6.- Por otra parte, en aquellos casos en los que sí se hacen provisiones en la contabilidad, es recomendable que el hecho que les da origen y en la forma en que fue estimada o calculada la provisión, se revelen en los estados financieros o notas para que el lector pueda juzgar e interpretar lo adecuado de las mismas.

### 8.3.- Eventos subsecuentes.

8.3.1.- Existen varios períodos durante los cuales el auditor independiente lleva a cabo el examen de estados financieros -- con el propósito fundamental de emitir su opinión profesional sobre ellos. Dichos períodos son determinados en función del tipo de compromiso contraído y de las seguridades que ofrezca el sistema de control interno establecido. Por lo general, una buena parte de su revisión la realiza antes de la fecha de los estados financieros sujetos al examen y otra, no menos importante, la lleva a cabo con posterioridad a esa fecha.

8.3.2.- Estos diferentes períodos del trabajo de auditoría de estados financieros pueden ser identificados en las siguientes formas:

a).- Período previo o preliminar, que es aquel en el cual el auditor lleva a cabo principalmente las pruebas -- que le permitan evaluar la efectividad del sistema de control interno, a las que también se les denomina -- pruebas de cumplimiento; y por ende, determinar el -- alcance y el tipo de pruebas que llevará a cabo para obtener la evidencia necesaria en relación a las cifras que muestran los estados financieros que pretenden dictaminar.

b).- Período final, que es aquel en el cual el auditor realiza fundamentalmente sus pruebas de sustancia, o sea aquellas mediante las cuales obtiene el complemento -- de la evidencia en relación a las cifras y hechos que reflejan los estados financieros objeto de su examen.

8.3.3.- En este período final del trabajo de auditoría existen -- otras etapas posteriores a la fecha de los estados financieros objeto de examen, que en conjunto se identifican como el período subsecuente y las cuales se describen más -- adelante.

**8.3.4.- Alcance y limitaciones.**

El examen de eventos o transacciones ocurridos dentro de la etapa posterior a la fecha de los estados financieros, su tratamiento y las revelaciones correspondientes a que dan lugar. Lo comprende aquellos hechos o situaciones que ya existían en la fecha de los estados financieros y que el contador público conoce con posterioridad a la emisión de su dictamen.

**8.3.5.- Objetivos.**

Los objetivos particulares en los procedimientos de auditoría en este relación son los siguientes:

A.- Conocer los eventos o transacciones que puedan afectar de manera importante a los estados financieros y que acontezcan en alguno de los períodos siguientes:

1.- De la fecha de los estados financieros a la fecha del dictamen que normalmente es la misma en que el auditor se retira de las oficinas del cliente;

2.- De la fecha del dictamen a la fecha en que lo entreguen al cliente;

3.- De la fecha del dictamen a la fecha en que, debido a propósitos diversos, se le solicite emitir nuevamente su opinión.

B.- Evaluar si se trata de un evento que requiere ajuste o únicamente revelación.

**8.3.6.- Las características del evento subsecuente deben ser analizadas por el auditor para determinar si requiere que su efecto monetario se incorpore en los estados financieros a través de ajustes o solamente hacer la revelación correspondiente por medio de una nota a los estados financieros.**

**8.3.7.- Como ejemplo de eventos subsecuentes que requieren ajuste existen los siguientes:**

a).- Una pérdida importante por la incobrabilidad del saldo de un cliente como resultado del deterioro de su situación financiera que origina su quiebra en fecha posterior a la del balance general;

- b).- La resolución de un litigio en contra de la empresa - por un monto superior al pasivo registrado en los libros;
- c).- Baja de valor en los inventarios, inversiones u otros activos;
- d).- Devoluciones importantes sobre ventas registradas en el ejercicio auditado.

8.3.8.- Ejemplos de eventos subsecuentes que únicamente requieren revelación son:

- a).- Movimientos en el capital contable originado por modificaciones al capital social, pago de dividendos, etc.;
- b).- Contratación de pasivos de importancia, adicionales a los existentes a la fecha del balance;
- c).- Daños de importancia a los activos a la compañía originados por suministro.

8.3.9.- Si el impacto de evento subsecuente que requiere revelación es de considerable importancia, puede ser necesario que el auditor incluya en su dictamen un párrafo aclaratorio referido al evento subsecuente para dirigir la atención del lector a los efectos e implicaciones del mismo.

8.3.10.- Examen de actas de asambleas de accionistas, de juntas de consejo de administración y de comités administrativos y de operación, celebradas en el período subsecuente.

8.3.11.- Comparación de los estados financieros emitidos en el período subsecuente, con los dictámenes, obtenidos explicaciones y examinado la documentación relativa a variaciones revelantes.

8.3.12.- Investigación con los funcionarios de la empresa sobre la existencia de eventos subsecuentes.

Entrevistas con los funcionarios principales de la compañía proporcionan al auditor elementos importantes para descubrir eventos subsecuentes. Estas entrevistas tienen por objeto conocer aspectos tales como:

- a).- La situación que guarda el pasivo contingente y los compromisos existentes a la fecha de las entrevistas;
- b).- La existencia de algún cambio importante en el capital social o en el pasivo a largo plazo;
- c).- Cambios de importancia en la situación de las partidas que muestran los estados financieros examinados, como pueden ser la recuperación de una cuenta por cobrar importante cancelada anteriormente o la quiebra de un cliente cuya cuenta sólo estaba cubierta parcialmente por la estimación para cuentas de cobro dudoso, etc.;
- d).- Cambios de importancia en la operación de la compañía, como es el caso de una disminución considerable en el capital de trabajo o la suspensión de una parte importante de su actividad productiva.

- 8.3.13.- Confirmación de los asesores legales de la empresa con respecto a riesgos y juicios conocidos en el período subsecuente.
- 8.3.14.- Declaración del cliente sobre la existencia o ausencia de eventos subsecuentes que sean de su conocimiento.
- 8.3.15.- Cuando se requiere emitir nuevamente la opinión, se aplicarán todos los procedimientos mencionados a menos que se trate de copias adicionales del dictamen original y el auditor no tenga conocimiento de un evento que le afecta.
- 8.3.16.- El dictamen para fines fiscales, debido a sus propósitos, se considera como una copia adicional del dictamen original.

## CAPITULO CUARTO.

### EL DICTAMEN.

- 1.- Concepto de Dictamen.
- 2.- Tipos de Opinión.
- 3.- El Dictamen caso Especifico.
- 4.- La responsabilidad Legal y Profesional al emitir el Dictamen.

1.- Concepto de Dictamen.- El dictamen contendrá, ya sea una expresión con respecto a los estados financieros, tomados en conjunto, o una aseveración en el sentido de que no puede expresarse una opinión. Cuando no se pueda expresar una opinión en general, deben indicarse las razones. En todos los casos en que el nombre de auditor esté relacionado con estados financieros, el dictamen debe contener una indicación clara y concisa de la naturaleza del examen del auditor, si la hay, y el grado de responsabilidad que está sufriendo.

La comisión de procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos dice que el dictamen es el resultado del trabajo del Auditor, y la opinión que como consecuencia de el se ha formado se presenta generalmente en un documento cuya parte principal es la expresión de la opinión profesional concreta y sistemática.

Es la opinión expresada de un Contador Público independiente de haber examinado los estados financieros.

A quien interesa el dictamen.- El mundo de los negocios -- reclama cada vez con mayor urgencia al Contador Público -- por los servicios que presta y de los cuales uno de los más importantes es la auditoría de estados financieros.

El dictamen del Auditor.- Es de gran utilidad en el medio-privado (Industria, Banca y Comercio), en lo oficial ----



(Secretaría de Hacienda y Crédito Público, comisión nacional - de valores), entre el público en general, los fines a los que se aplica son, entre otros los siguientes:

- e).- Como base para obtener o conocer crédito.
- b).- Como parte integrante de una moderna y científica administración de los negocios.
- c).- Como base del estudio previo que debe efectuar un inversionista.
- d).- Como base para determinar el valor de compra - o venta de un negocio.
- e).- Para el registro de acciones, bonos, obligaciones, en la bolsa de valores.
- f).- En la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sirve de base para la revisión y clasificación de las declaraciones de los impuestos contribuyentes. En este caso se estiman convenientes aclarar que el Contador Público no dictamina acerca de las declaraciones, si no que, su opinión profesional sigue refiriéndose a los estados financieros de su cliente. (Código Fiscal de la Federación Art.64).
- g).- Aprobación de tarifas de servicios Públicos. Esta diversidad de fines para los que se utiliza el dictamen del Contador Público independiente, ha conducido a un reconocimiento más amplio y al otorgamiento de una calidad cada vez más profesional, a la tarea que desempeña la Contaduría Pública.

## 2.- TIPOS DE OPINIÓN.

### 2.1.- Opinión sin Salvedades.

Una opinión sin salvedades indicando que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, el resultado de las operaciones, y los cambios en la situación financiera, puede expresarse solamente cuando el auditor independiente se ha formado la opinión, sobre la base de un examen hecho de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, de que dicha presentación se conforma con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre una base uniforme, y que incluyen todas las revelaciones informativas necesarias para hacer que los estados financieros no induzcan a error.

#### 2.1.1.- Informe Certo.

Generalmente, la forma certa de dictamen del auditor se emplea en relación con los estados financieros básicos. La forma certa usual de dictamen consiste en una exposición del trabajo ejecutado, encerrado en un párrafo inicial e en "alcrance", y en una exposición de las conclusiones del auditor independiente, en un párrafo final a la opinión.

2.1.2.- Debido a la importancia que tiene la opinión del auditor independiente para el público inversionista y el que otorga crédito, y de la responsabilidad que conlleva el expresarla, es importante una uniformidad razonable en la forma de expresar su opinión, tanto para el auditor como para aquellos que confían en sus conclusiones.

2.1.3.- Se recomienda el siguiente modelo de dictamen certo del auditor independiente:

2.1.4.- El dictamen debe dirigirse al cliente, o al Consejo de Administración o a los accionistas del cliente, sea ellos quienes hicieron la contratación o si se prefiere destinarlo a ellos. Cuando la designación del auditor es hecha por los consejeros y es aprobada por los accionistas el dictamen puede dirigirse a ambos.

### 2.2.- Opinión con Salvedades.

2.2.1.- Cuando el auditor independiente piensa emitir una opinión con salvedades debe modificarse el párrafo de la opinión de la forma certa estándar del dictamen, a fin de que quede ---

clara la naturaleza de las salvedades. Debe referirse específicamente al objeto de la salvedad y debe dar una explicación clara de las razones para fundar la salvedad y su efecto en la situación financiera, en el resultado de las operaciones y en los cambios en la situación financiera, si pueden determinarse razonablemente. El hacer referencia en el párrafo de la opinión a una nota en los estados financieros o a un párrafo intermedio en el dictamen en donde se describan las circunstancias, es un método aceptable de aclarar la naturaleza de la salvedad. Sin embargo, por lo general una salvedad basada en el alcance del examen debe ser tratada totalmente en el dictamen del auditor independiente. Cuando una salvedad sea tan importante que impida la expresión de una opinión con respecto a lo razonable de los estados financieros tomados en conjunto, se requiere, ya sea una abstención de opinión o una opinión negativa.

2.2.2.- Se recomienda el uso de frases que incluyan ya sea "excepción" o "excepción" en opiniones con salvedades sobre estados financieros. Sin embargo, en algunos casos, cuando es incierto el resultado de un ajuste, puede ser conveniente la frase "sujetos a". Frases tales como "con la explicación anterior", generalmente no son claras, e no tienen la fuerza suficiente para apoyar una salvedad, y no deben usarse para limitar una opinión.

2.2.3.- Cualesquiera frases que modifiquen la opinión en el párrafo (u oración) de la forma corta estándar, deben considerarse de que algún modo limiten la opinión, sin embargo el hacer referencia al dictamen de otros auditores independientes con una base en la cual se apoya en parte la opinión, no debe interpretarse como una salvedad a la opinión, sino más bien como una indicación de la delimitación de la responsabilidad asumida en el desempeño del trabajo.

### 2.3.- Opinión Negativa.

2.3.1.- Una opinión negativa es una opinión en el sentido de que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera, el resultado de las operaciones, o los cambios en la situación financiera, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

2.3.2.- Se requiere de una opinión negativa en cualquier dictamen en el que los excepciones, en cuanto a la presentación razonable, son tan importantes, que, según el criterio del auditor independiente, no se justifican una opinión con salvedades. - En esas condiciones, no se considera apropiada una abstención de opinión, ya que el auditor independiente tiene información suficiente para formarse una opinión de que los estados financieros no están presentados razonablemente. Siempre que un auditor independiente emita una opinión adversa, debe dar a conocer todas las razones que le obligan a emitirla, generalmente en un párrafo intermedio de su dictamen en el que describe las circunstancias.

#### 2.4.- Abstención de Opinión.

2.4.1.- Cuando el auditor independiente no ha obtenido evidencia suficiente competente para formarse una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, el debe declarar en su dictamen que está imposibilitado para expresar una opinión sobre dichos estados. La necesidad de abstenerse de opinar puede originarse, ya sea por limitaciones serias en el alcance de su examen, o por la presencia de incertidumbres poco usuales con respecto al importe de una partida, o la posible existencia de una cuestión que afecte de modo importante la situación financiera o el resultado de las operaciones, ocasionadas que el auditor independiente no está capacitado para formarse una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto.

2.4.2.- Con respecto a limitaciones importantes en el alcance el auditor puede relatar los procedimientos que siguió (en cuyo caso no debe usarse la forma corta estándar de párrafo del alcance o los procedimientos omitidos. En cualquier caso, debe asentar claramente que el alcance del examen no fue adecuado para justificar la expresión de una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto.

2.4.3.- Siempre que el auditor independiente se abstenga de opinar, debe dar todas las razones esenciales para hacerlo así. Por ejemplo cuando se abstiene de dar una opinión porque el alcance del examen no fue adecuado también debe expresar cualesquiera reservas o excepciones que pueda tener con respecto a lo razonable de la presentación de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

## 2.5.- Opinión Parcial.

2.5.1.- Una opinión parcial difiere de una opinión con salvedades. En una opinión con salvedades, el auditor expresa su opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, al mismo tiempo que indica claramente la salvedad que, a su criterio, no impide la opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto. En el caso de una opinión parcial, el auditor ha llegado a la conclusión de que debe abstenerse de expresar su opinión a bien de que debe expresar una opinión negativa sobre los estados tomados en conjunto; no obstante, cree que las circunstancias, incluyendo el alcance de su examen, justifican su expresión de una opinión que se limita a ciertas partidas de los estados financieros sobre las que ha podido satisfacerse.

2.5.2.- El auditor independiente puede emitir una opinión parcialmente cuando, a su juicio, el alcance de su examen y los resultados del mismo lo justifican y se abstiene de una abstención de opinión o de una opinión negativa con respecto a los estados financieros tomados en conjunto. No obstante, no debe emitirse ni los rubros de estados financieros de los que está satisfecho ser, en conjunto poco importantes. Asimismo, la opinión parcial no debe parecer a parecer contradecir la abstención de opinión u opinión negativa; lo contrario puede originar una presunción incorrecta en cuanto a la posición del auditor con respecto a los estados financieros tomados en conjunto. Aunque quedan cumplidas las condiciones expresadas en este párrafo, no es obligatorio emitir una opinión parcial. Para decidir si la emitirá o no, el auditor debe tomar en cuenta todas las circunstancias, inclusive si, a su juicio, la opinión parcial resultará de utilidad en algún sentido.

### Alcance del Examen.

2.5.3.- El auditor debe reconocer que la expresión de una opinión parcial con respecto a rubros específicos incluidos en los estados financieros, requiere generalmente un examen más extenso de dichos rubros que el que habitualmente se requiere para expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto. Tres factores básicos incluyen en la suficiencia y competencia de la evidencia necesaria para respaldar una opinión parcial sobre rubros específicos de los estados financieros.

- a).- Las restricciones al alcance impuesta por el cliente limitan la libertad del auditor para seleccionar procedimientos y examinar evidencias.
- b).- Muchos rubros de los estados financieros están interrelacionados entre sí.
- c).- El límite de la importancia relativa para los rubros de los estados financieros considerados individualmente, es generalmente menor que para las mismas rubros considerados como competentes de los estados financieros tomados en conjunto.

2.5.4.-- No debe expresarse una opinión parcial si, como resultados de restricciones impuestas por el cliente (tales como el no permitir examinar un número suficiente de subsidiarias de una compañía matriz, el no permitir la observación de la toma física del inventario, etc), el auditor no puede examinar elementos de juicio respaldantes de rubros de los estados financieros, o no puede aplicar procedimientos de auditoría que a su juicio serían necesarios para respaldar una opinión, con o sin salvedades sobre los estados financieros considerados en conjunto. Existen excepciones a esta prohibición general sólo en las circunstancias especiales que a continuación se mencionan.

- a).- El dictamen sobre los estados financieros del cliente se destina únicamente para información interna de la gerencia de la compañía; el auditor especifica en su dictamen que su distribución tendrá una restricción, y la índole y origen de las limitaciones impuestas a su trabajo quedan claramente descritas.
- b).- El dictamen se emite con motivo de un acuerdo entre un posible comprador y el vendedor de un negocio; -- las partes están de acuerdo con las limitaciones impuestas al trabajo del auditor; el auditor describe en su dictamen la índole y origen de dichas limitaciones y especifica que la distribución del informe quedará restringida a los interesados en cuestión,

En tales circunstancias especiales, los lectores tendrían normalmente pleno conocimiento de la índole e importancia de la limitación al alcance y sería improbable que interpretaran mal la abstención de opinión y la opinión parcial.

- 2.5.5.- Muchos rubros de los estados financieros están interrelacionados, por ejemplo, ventas y cuentas por cobrar, inventarios y cuentas por pagar y activos fijos y depreciación. Una opinión parcial sobre renglones específicos puede expresarse solamente después de que el auditor se haya satisfecho en cuanto a que las reservas, limitaciones o insuficiencias de evidencia que lo impiden la expresión de una opinión con respecto a los rubros que serán excluidos de la opinión parcial no afectan sustancialmente, directa o indirectamente, a los rubros sobre los cuales opina.
- 2.5.6.- Para fines de dictaminar sobre renglones individuales de los estados financieros, el límite de la importancia relativa es generalmente menor puesto que, en lugar de medirse con respecto a los estados considerados en conjunto, los renglones individuales se consideran por sí solos, representando por consiguiente una base más reducida. Por lo tanto, el auditor debe normalmente extender sus procedimientos de auditoría debido a estas consideraciones con respecto a la importancia relativa.

#### Expresión de una Opinión Parcial.

- 2.5.7.- Una opinión parcial debe expresarse cuidadosamente en términos que no contradigan ni invaliden la abstención de opinión o la opinión adversa con respecto a los estados financieros tomados en conjunto. La opinión parcial debe indicar claramente que no se tiene la intención de opinar sobre la situación financiera, recalcando de las operaciones o cambios en la situación financiera. El informe debe identificar las cuentas específicas cubiertas por la opinión parcial, tales como "efectivo, cuentas por cobrar y valores". En algunos casos, cuando son pocas las cuentas no cubiertas por la opinión parcial, puede lograrse una correcta identificación haciendo referencia a las cuentas excluidas, por ejemplo, "Activos, excepto cuentas por cobrar". El uso de frases generales para identificar los renglones sobre los que se expresa una opinión, tales como "en todos los otros aspectos", podrían inducir a los usuarios del informe a creer que la opinión es aplicable a otros renglones además de que aquéllos sobre los que se pretende opinar, y, consecuentemente, debe evitarse el uso de tales frases.

2.5.8.- Cuando el auditor expresa una opinión parcial, la interrelación de las cuentas afectadas debe ser considerada cuidadosamente. Por ejemplo, cuando existe una abstención de opinión sobre los estados financieros porque el auditor no ha podido satisfacerse en cuanto a la valuación de los inventarios, sería igualmente impropio para el auditor expresar una opinión parcial sobre los "cuentas excepto los inventarios". Hacerlo así, sería extender su opinión a rubros afines con respecto a los cuales no ha obtenido la satisfacción necesario; por ejemplo: coste de ventas, utilidad bruta, utilidad antes del impuesto sobre la renta, impuestos sobre la renta, utilidad neta, impuesto sobre la renta por pagar y utilidades acumuladas.

2.5.9.- La opinión parcial deberá también, evitar toda implicación de que las cuentas sobre las cuales se expresa una opinión presentan "situación financiera", resultados de las operaciones", y "cambios en la situación financiera" en la sección de la opinión parcial del dictamen.

2.5.10.- Si se considera apropiado emitir una opinión parcial, ésta debe seguir inmediatamente a la obtención de opinión o la opinión adversa que cubre los estados financieros. La opinión parcial debe expresarse en el párrafo en el que aparece la abstención de opinión adversa, o en un párrafo adicional. El dictamen siguiente es un ejemplo de la redacción que puede utilizarse en una opinión parcial. No debe deducirse del ejemplo que, en caso de incertidumbre como la indicada, se requiere necesariamente una abstención de opinión; se presume más bien que en este caso el auditor llegó a la conclusión de que las circunstancias no justificaban una opinión con salvedades.

(Párrafo del Alcance-Redacción Estándar)

(Párrafo intermedio)

Los costos diferidos de desarrollo por \$... corresponden al desarrollo de programas de computadoras y a películas y libros educativos. La recuperación de dichos costos depende del éxito de tales proyectos y de la capacidad de la Compañía para vender los productos relativos a dichos programas en el futuro. (Véase nota X a los estados financieros). Asimismo, como se indica en la nota Y, la Compañía ha sido demandada en un juicio en el que los demandantes reclaman daños por \$... y la Compañía ha iniciado una con-



trademanda per \$... en relación con el mismo asunto. El -- resultado final del litigio es incierto.

(Párrafo de la Opinión)

Debido al posible efecto sustancial de la incertidumbre descritas en el párrafo precedente sobre la situación financiera, los resultados de las operaciones, y los cambios en la situación financiera, no expresamos una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto. En nuestra opinión, sin embargo, los siguientes renglones y los cambios que le son aplicables incluidos en los estados financieros adjuntos están presentados razonablemente al 31 de diciembre de 19..., y por el año que terminó en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados uniformemente en relación con el año anterior efectivo, cuentas por cobrar al cliente, inventarios, edificios y equipo, documentos por pagar a bancos, cuentas por pagar, adeudos a largo plazo, capital social, ventas, gastos generales, de venta y administración, e intereses pagados.

### 3.- CASO ESPECIFICO.

#### 3.1.- El caso McKesson and Robbins.

El fraude descubierto en las cuentas de la empresa McKesson and Robbins en los Estados Unidos de Norte América en diciembre de 1938 está ligado de manera importante con la historia de nuestra profesión en virtud de que como resultado de su descubrimiento y de las investigaciones posteriores, tanto en el terreno penal como en el de las aprehensiones por la comisión de valores y cambios, --- prácticamente se enjuicio la profesión en conjunto, derivándose finalmente de ello una serie de medidas que modificarán substancialmente los procedimientos de Auditoría usados en esa época.

La magnitud del fraude, la forma en que fue realizado y el desarrollo de la investigación hicieron que los hechos tuvieran amplia publicidad en los años de 1938 y 1939.

He aquí breve descripción de sus antecedentes:

Como resultado de una denuncia de alteraciones y falsedades en la contabilidad de la empresa McKesson and Robbins de la comisión de valores y cambios ordenó una investigación sobre los estados financieros, que dictaminados por conocida firma de contadores públicos, iban siendo presentados tanto a la propia comisión, como a la bolsa de valores de Nueva York donde las acciones de dicha compañía se encontraban registradas.

Los últimos estados financieros presentados, correspondientes al ejercicio de 1937, mostraban activos totales por cerca de noventa millones de dólares, de los cuales, de acuerdo con las investigaciones realizadas en su totalidad en los renglones de inventario y cuentas por cobrar a clientes y derivados, también en su totalidad, las falsas operaciones realizadas por la compañía en su división de productos químicos en la ciudad de Bridgeport, Connecticut.

Las ventas ficticias registradas en el año de 1937 ascendían a más de 18'000 de dólares por medio de las cuales se habían determinado una falsa utilidad de ventas de casi 2' de dólares.

La compañía aparentemente compró mercancías a 5 falsos proveedores Canadienses, los cuales la embarcaban directamente a los clientes de McKesson. Tales clientes aunque realmente existentes, nunca habían operado con la empresa.

El sistema discreto se vino usando con algunas variantes - por varios años, aunque en pequeña escala, seguramente con el propósito de inflar las ventas y las utilidades a la vez que se usaba el dinero de la compañía en otros negocios en el año de 1937 la falsedad tomó proporciones escandalosas, pues como ya se dijo se contabilizaron ventas ficticias por más de 18'000 de dólares.

Posteriormente el síndico nombrado judicialmente determinó que las ventas de efectivo relacionadas con las operaciones ficticias habían ascendido a casi 25' de dólares, de los cuales la mayor parte, con excepción de unos 3' habían reintegrado a la compañía por concepto de cobranza de las supuestas ventas.

La S.E.C. (Comisión de Valores y Cambios) inició de inmediato investigaciones con objeto de determinar.

- 3.1.1.- El carácter y alcance de la Auditoría realizada por el Contador Público que Dictaminó.
- 3.1.2.- Si dicha Auditoría había sido practicada de acuerdo con las normas y procedimientos generalmente aceptados.
- 3.1.3.- Si tales normas y procedimientos eran adecuados para garantizar razonablemente la veracidad de los Estados Financieros.

Esta investigación ha sido la más exhaustiva y penetrante llevada a cabo por una dependencia oficial con respecto a una auditoría practicada por una firma de Contadores Públicos y con respecto a la práctica de la profesión en general.

Como consecuencia del caso Mc. Kesson, la securities and Exchange Commission declaró que el dictamen de Auditoría (El de 1934) era defectuoso en virtud de que el no se declaraba si el examen se había practicado de acuerdo con normas de Auditoría generalmente aceptadas aplicables en las circunstancias, y si algunas precedimientos habían sido emitidos aún cuando fueran considerados necesarios por el Auditor.

4.- La Responsabilidad Legal y Profesional al emitir el Dictamen.

4.1.- En nuestras Leyes se observa claramente la responsabilidad que recae al Contador Público en el desempeño de su profesión y específicamente en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. El cual establece plenamente las disposiciones legales que le facultan para poder dictaminar, asimismo de las sanciones a las que está dispuesto.

4.2.1.- El objetivo de un examen ordinario de los estados financieros por parte de un auditor independiente, es la expresión de una opinión sobre la razonabilidad con la que se presenten la situación financiera, resultados de las operaciones y cambios en la situación financiera de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. El informe del auditor es el medio por el que él expresa su opinión, si las circunstancias lo requieren se abstiene de opinar. En cualquier caso, dira si su examen ha sido hecho de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. De acuerdo con estas normas se requiere que declare si, en su opinión, los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, y si esos principios se han aplicado uniformemente en la preparación de los estados financieros del período actual en relación con los del período precedente.

Diferencia entre las responsabilidades del Auditor y de la Gerencia.

4.2.2- La gerencia tiene la responsabilidad de adoptar políticas contables claras, de mantener un sistema de cuentas adecuado y efectivo para la salvaguarda de los activos, y de establecer un sistema de control interno que, entre otras cosas, ayude a asegurar la elaboración de estados financieros correctos. Las transacciones que deben reflejarse en las cuentas y en los estados financieros son cuestiones del conocimiento directo de la gerencia y que dan bajo su control. El conocimiento que el auditor tiene de esas transacciones, se limita al que adquiere por medio de su examen. Por consiguiente, la exactitud de las declaraciones que se hagan por medio de los estados financieros son responsabilidad implícita e integral de la gerencia. El auditor independiente puede hacer suge--

rencias en cuanto a la forma y al contenido de los estados financieros, o puede prepararlos, total o parcialmente, basado en las cuentas y registros de la empresa. Sin embargo, su responsabilidad respecto a los estados que ha examinado, se limita a expresar su opinión sobre ellos. Los estados financieros siguen siendo declaraciones de la gerencia.

#### **QUALIDADES PROFESIONALES.**

- 4.2.3.- Las cualidades profesionales que se requieren de un auditor independiente son las de una persona con la educación y experiencia necesaria para actuar como tal. No incluyen los atributos de una persona entrenada o calificada para actuar en el campo de otra profesión u ocupación. Por ejemplo, cuando el auditor independiente observa la toma física de un inventario, no pretende actuar como valúder o como un experto en materiales. Por analogía, aun cuando el auditor independiente tiene conocimientos generales con respecto a cuestiones relacionadas con las leyes mercantiles, no tiene el propósito de actuar en los términos propios de un abogado, y puede apropiadamente apoyarse en opiniones de abogados en todas las cuestiones legales.
- 4.2.4.- En cumplimiento con las normas de auditoría generalmente aceptadas, el auditor independiente debe usar su criterio para determinar cuáles procedimientos de auditoría son necesarios, de acuerdo con las circunstancias, para tener una base razonable para soportar su opinión. Se requiere que su juicio sea el que corresponde a un profesional capaz.
- 4.2.5.- El descubrimiento de la existencia de un fraude posterior a la fecha que abarcó el examen del auditor independiente, no indica en si negligencia de su parte. No es un asegurador o garantizador; si su examen se llevó a cabo con la habilidad y cuidado profesional suficientes, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, ha cumplido con todas las obligaciones implícitas en su compromiso.

#### **Responsabilidad con la Profesión.**

- 4.2.6- El auditor independiente tiene también una responsabilidad con su profesión, la responsabilidad de cumplir con las normas aceptadas por sus compañeros en ejercicio de profesión. Reconociendo la importancia de tal cumplimiento. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha adaptado, como parte de su código de ética profesional, reglas que apoyan las normas y que proporcionan la base para hacerlas obligatorias.

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

### Tipos de Auditoría.

La Auditoría para este efecto se clasifica en: Auditoría Administrativa la cual se define como un examen completo y constructivo de la estructura organizativa de una empresa, institución o departamento gubernamental, o de cualquier otra entidad y de sus métodos de control, medios de operación y empleo de los recursos humanos y materiales. (Williard P. Leonard).

Que para su estudio se divide en:

- A).- Auditoría Externa - La cual es practicada por el Contador Público independiente.
- B).- Auditoría Interna - Que es aplicada por el auditor dependiente de una entidad pública o privada.
- C).- Y pueden ser.

A.B.1).- Auditoría Integral.- Proceso administrativo general de la empresa, considerándola como la unidad a revisar, evaluar y actualizar.

A.B.2).- Auditoría Funcional.- Proceso administrativo, general de una función (ventas, producción, etc.,) considerándola como la unidad a evaluar.

A.B.3).- Auditoría Operacional.- Proceso administrativo por el que pasa cada operación (facturación, compra, etc.,) considerando cada operación como la unidad a revisar.

**Auditoría Certable.** El Instituto Mexicano de Contadores. La define como "El examen de los libros de contabilidad, polizas y otros registros y datos de un organismo público, de instituciones, corporaciones, empresas o personas establecidas. En cualquier especialidad financiera con el propósito de determinar la exactitud e inexactitud de los libros y registros y de expresar una opinión, suministrados, usualmente en las formas de un certificado.

## PLANEACION DE LA AUDITORIA.

La planeación es la función de elegir los objetivos - de la empresa así como los cursos de acción, programas y procedimientos.

Para llevar a cabo el proceso de la planeación el Contador Público tendrá que hacer uso de las técnicas de Auditoría así como las normas de las mismas.

## EJECUCION DE LA AUDITORIA.

La ejecución de la Auditoría es más que nada llevar a cabo el examen de los Estados Financieros, analizando los -- cuentas del Balance General, Estados de Resultados, Estados de Utilidades acumuladas o Estados de Variación del Capital Contable, Estado de Origen y aplicación de recursos. Otros siguen de los lineamientos establecidos por los procedimientos de los programas en la materia.

## EL DICTAMEN.

El dictamen es el resultado del trabajo del Auditor y la opinión que como consecuencia de el se ha formado se presenta generalmente en un documento cuya parte principal es la expresión de la opinión profesional concreta y sistemática.

## TIPOS DE OPINION.

Opiniones sin Salvedades.

Opinión con Salvedades.

Opinión Negativa.

Abstención de Opinión y

Opinión Parcial.

Responsabilidad con la Profesión.- El auditor independiente -- tiene también una responsabilidad con su profesión, la responsabilidad de cumplir con las normas aceptadas por sus compañeros en ejercicio de profesión. Reconociendo la importancia de tal cumplimiento, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha adoptado, como parte de su código de ética profesional, reglas que apoyen las normas y que proporcionan la base para hacerlas obligatorias.

## BIBLIOGRAFIA.

- 1.- Auditoría de Operaciones. Editorial I.E.E.S.A.  
G.P. Salvador Obieta López y  
C.P. José H. Castillo Rodríguez.
- 2.- Compilación Fiscal 1969; Defiscal Editores.
- 3.- Curso de Administración Moderna. Keentz y O'Donnell.  
Lite Ediciones Olivaria, S.A.
- 4.- Declaraciones sobre Normas de Auditoría I.M.C.P.
- 5.- Diccionario para Contadores  
Kehler Editorial Utech.
- 6.- El Análisis Financiero en la Auditoría de Estados Financieros.  
C.P. César A. Martelo D. E.C.A.S.A.
- 7.- Las Finanzas en la Empresa  
Joaquín A. Merano Fernández.
- 8.- La Auditoría Administrativa.  
José Antonio Fernández Arenas  
Diana.
- 9.- Métodos y Procedimientos de Auditoría,  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- 10.- Planificación de la Auditoría Externa e Interna.  
C.F. Héctor Sánchez S. E.C.A.S.A.
- 11.- Principios de Administración. George R. Terry  
C.E.L.S.A.
- 12.- Principios de Certabilidad generalmente aceptados.  
I.M.C.P.
- 13.- Procedimientos de Auditoría, Charles Lawrence.  
Herrero Hnos.



en el momento de su venta se determinó en la cantidad de \$ 1,613.75, cifra que representa un incremento de \$ 313.75 en relación con el costo histórico.

d).- Los resultados de los avalúos que se practicaron al 31 de diciembre de -- 1984 y 1985 son los que a continuación se indican:

<u>ACTIVO</u>	<u>VALOR DE REPOSICIÓN</u>		<u>DEPRECIACIÓN</u>	
	1984	1985	1984	1985
Terrano	\$ 825.00	\$ 1,075.00		
Edificio	1,800.00	2,340.00	\$ 295.00	\$ 430.00
Maquinaria y equipo	3,085.00	4,940.00	1,040.00	1,770.00
Equipo de reparto	<u>310.00</u>	<u>560.00</u>	<u>65.00</u>	<u>120.00</u>
Total	\$ 6,020.00	\$ 8,915.00	\$ 1,400.00	\$ 2,320.00

Para desarrollar este caso de actualización por medio del método de costos específicos se efectuarán los siguientes ajustes:

- Actualización de la información financiera al 31 de diciembre de 1984
- Actualización de inmuebles, planta y equipo, así como su depreciación del -- año de 1985
- Actualización de los inventarios y costo de ventas del año de 1985
- Integración de la actualización al 31 de diciembre de 1985

El empleo de este método implica necesariamente haber actualizado la información financiera por el método de cambios en el nivel general de precios, la actualización se complementa cuando comparamos los resultados obtenidos en los dos métodos considerando las diferencias que pudieran existir.

RESULTADO POR TENENCIA DE ACTIVOS NO MONETARIOS

Las diferencias entre las actualizaciones por los dos métodos originan un nuevo concepto que se denomina " resultado por tenencia de activos no monetarios " - ( RETANM ) que se define como el cambio en el valor de los activos no monetarios -

por causas distintas a la inflación. A continuación se mencionan los principales rubros de cuentas que generalmente muestran cifras diferentes:

- Inventarios
- Activos fijos ( costo original y depreciación acumulada )
- Costo de ventas
- Depreciación del periodo

Las diferencias positivas o negativas que se originan por la comparación de los valores específicos obtenidos de la aplicación del método por cambios en el nivel -- general de precios, integran el resultado por tenencia de activos no monetarios.

REGLA GENERAL

- Comparar los valores de reposición o de avalúo con los valores reexpresados - con índices de precios
- Adicionar o restar a los valores reexpresados con índices de precios, las diferencias que resulten.

ACTUALIZACION DE LA INFORMACION FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 1984, CIERRE DEL EJERCICIO ANTERIOR.

Se actualizarán las partidas no monetarias al cierre del ejercicio 1984, estas cifras servirán de punto de partida para la actualización de la información financiera del año de 1985, con base en la aplicación del boletín 8-10.

<u>CONCEPTO</u>	<u>VALOR HISTORICO</u>	<u>NIVEL GENERAL DE PRECIOS</u>	<u>VALOR DE REPOSTACION</u>	<u>DIFERENCIA</u>
Inventarios	\$ 330.00	342.87	\$ 520.00	\$ 177.13
Inmuebles, maquinaria y equipo:				
Terreno	100.00	638.10	825.00	186.90
Edificio	310.00	1,275.50	1,800.00	524.50
Maquinaria y equipo	650.00	2,897.80	3,085.00	187.20
Equipo de reparto	123.00	147.84	310.00	162.16
	\$ <u>1,413.00</u>	\$ <u>4,959.24</u>	\$ <u>6,020.00</u>	\$ <u>1,060.76</u>

Depreciación acumulada:

Edificio	\$ 43.50	\$ 210.78	\$ 295.00	(\$ 76.22)
Maquinaria y equipo	195.00	1,024.71	1,040.00	( 15.29)
Equipo de reparto	<u>24.50</u>	<u>29.44</u>	<u>65.00</u>	<u>( 35.56)</u>
	\$ 263.00	\$ 1,272.93	\$ 1,400.00	(\$ 127.07)

Las diferencias entre el valor de reposición y el valor indizado representan la utilidad o pérdida por retención de activos no monetarios y su importe forma parte del capital contable. El resultado por tenencia de activos no monetarios quedaría de la siguiente forma:

Inventarios	\$ 177.13
Inmuebles, maquinaria y equipo	\$ 1060.76
Depreciación acumulada	<u>127.07</u> <u>933.69</u>
	\$ 1,110.82

Para complementar los asientos 1 y 2 se formularán los siguientes:

<u>ASIENTO No. 14</u>	<u>DEBITO</u>	<u>CREDITO</u>
Inventarios	\$ 177.13	
Inmuebles, maquinaria y equipo	1,060.76	
Depreciación acumulada		\$ 127.07
Resultado por tenencia de activos no monetarios		1,110.82

Para incorporar en los registros contables el complemento del asiento número 1 que actualiza las cifras iniciales al 31 de diciembre de 1964.

<u>ASIENTO No. 15</u>	<u>DEBITO</u>	<u>CREDITO</u>
Costo de ventas	\$ 177.13	
Inventarios		\$ 177.13

Para reconocer en el costo de ventas el incremento en el valor de los inventarios - complemento del asiento número 2.

ACTUALIZACION DE INMUEBLES PLANTA Y EQUIPO ASI COMO SU DEPRECIACION

Para actualizar los activos fijos como son los inmuebles, la planta y el equipo por medio del método de costos específicos, es necesario conocer el valor de reposición de los mismos, para tal efecto deberá practicarse una valuación de activos por partes independientes a la empresa o empleando un índice específico que emite el Banco de México, al avalúo contendrá los siguientes datos:

- Valor de reposición (nuevo)
- Valor neto de reposición
- Vida Útil permanente
- Valor de deshecho

Será necesario considerar las cifras proporcionadas en la información complementaria como a continuación se indica:

<u>INVERSION</u>	<u>VALOR HISTORICO</u>	<u>NIVEL GENERAL DE PRECIOS</u>	<u>VALOR DE REPOSICION</u>	<u>DIFERENCIA</u>	<u>1984</u>	<u>1985</u>
Terreno	100.00	1044.56	1075.00	30.44	186.90	(156.46)
Edificio	360.00	2150.39	2340.00	189.61	524.50	(334.09)
Maquinaria y equipo	700.00	4806.09	4940.00	133.91	187.20	( 53.29)
Equipo reperto	<u>240.00</u>	<u>308.65</u>	<u>560.00</u>	<u>171.35</u>	<u>162.16</u>	<u>9.19</u>
	\$1400.00	\$8389.69	\$8915.00	\$525.31	\$1060.76	\$(535.45)

El importe de \$ 535.45 representa la pérdida por retención de activos no monetarios que se produce en 1985 y deberá registrarse como a continuación se establece:

<u>ASIENTO No. 15</u>	<u>DEBITO</u>	<u>CREDITO</u>
Resultado por tenencia de activos no monetarios	\$ 535.45	
Inmuebles, maquinaria y equipo		\$ 535.45
Actualización de la inversión de inmuebles, maquinaria y equipo al 31 de diciembre de diciembre de 1985, con base en el método de costos específicos.		

ACTUALIZACION DE LA DEPRECIACION

Para calcular la depreciación del ejercicio, en primer lugar, se obtendrá un promedio de la inversión ( valor de reposición ) el cual se calcula de la siguiente manera:

<u>AVALUOS</u>	<u>EDIFICIO</u>	<u>MAQUINARIA Y EQUIPO</u>	<u>EQUIPO DE REPARTO</u>	<u>TOTAL</u>
Al inicio de año	\$ 1800.00	\$ 3,085.00	\$ 310.00	\$ 5195.00
Al final del año	2290.00	4890.00	442.50	7622.50
Suma	<u>4090.00</u>	<u>7975.00</u>	<u>752.50</u>	<u>12817.50</u>
Promedio	2045.00	3987.50	376.25	6408.75

Más:

Compras del año que reflejan el promedio de los costos de reposición

	<u>50.00</u>	<u>50.00</u>	<u>117.50</u>	<u>217.50</u>
Base	2095.00	4037.50	493.75	6626.25
Tasa de depreciación	5%	10%	20%	
Depreciación	\$104.75	\$403.75	\$98.75	\$607.25

Se observará que el avalúo practicado al final del año se le restaron las adquisiciones de activos fijos que se hicieron en el año de 1985, ya que éstos reflejan el promedio de los costos de reposición y por eso no participan en el promedio de la inversión, sino que deben agregarse a éste.

El ajuste por las diferencias de depreciación del año entre las cifras que se determinan por los dos métodos se obtiene de la siguiente forma:

	<u>VALORES HISTÓRICOS</u>	<u>NIVEL GRAL DE PRECIOS</u>	<u>VALOR DE REPOSICION</u>	<u>DIFERENCIA</u>
Edificio:				
Gastos de admo	16.00	137.25	104.75	( 32.50)
Maquinaria y equipo:				
Costo de venta	70.00	617.24	403.75	( 213.53)
Equipo de reparto:				
Gastos de venta	<u>48.00</u>	<u>85.98</u>	<u>98.75</u>	<u>12.77</u>
	\$136.00	\$840.51	\$607.25	\$( 233.26)

En el asiento número 5 se ajustó la diferencia de \$ 704.51 que resulta de restar a 840.51 la cantidad de 136.00, por lo que únicamente se ajustará la diferencia de 233.26 entre el valor de reposición y el valor en base a índices. Esta diferencia disminuye el RETANM del año de 1985 por ser menor la depreciación correspondiente al método de costos específicos.

<u>ASIENTO No. 17</u>	<u>DEBITO</u>	<u>CREDITO</u>
Gastos de venta	\$ 12.77	
RETANM	233.26	
Gastos de administración		\$ 32.50
Costo de ventas		213.53

Complemento del asiento número 4 para registrar la depreciación del año de 1985 calculada sobre valores de reposición.

El cálculo de la depreciación acumulada sobre la base del valor de reposición se efectúa de la siguiente forma:

<u>DEP. ACUMULADA</u>	<u>NIVEL GRAL PRECIOS</u>	<u>VALOR DE REPOSICION</u>	<u>DIFERENCIA</u>	<u>1984</u>	<u>1985</u>
Edificio	529.43	430.00	99.43	( 76.22)	175.65
Maquinaria y equipo	2447.83	1770.00	677.83	( 15.29)	693.12
Equipo reparto	<u>155.48</u>	<u>120.00</u>	<u>35.48</u>	<u>( 35.56)</u>	<u>71.04</u>
	\$3132.74	\$2320.00	\$812.74	(\$127.07)	\$939.81

La cantidad de \$ 939.81 representa la diferencia de la depreciación que afecta al año de 1985, siendo necesario formular el siguiente ajuste para registrarla:

<u>ASIENTO No. 18</u>	<u>DEBITO</u>	<u>CREDITO</u>
Depreciación acumulada de :		
Inmuebles, maquinaria y equipo	\$ 939.81	
Resultado por tenencia de activos no monetarios		\$ 939.81
Actualización de la depreciación acumulada al 31 de diciembre de 1985.		

ACTUALIZACION DEL INVENTARIO Y EL COSTO DE VENTA

Se actualizarán los valores del inventario al final del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 1985 y el costo de venta a cifras promedio del ejercicio, a través del método de costos específicos.

El boletín B-10 nos señala que debe entenderse por método de actualización de costos específicos o valores de reposición aplicables a inventarios, " el costo que se incurriría en la fecha del balance para adquirir o producir un artículo - igual al que integra a sus inventarios ". La actualización del costo de venta tiene como objetivo relacionar el precio de venta obtenido por el artículo con el costo - que le hubiera correspondido al momento de la misma.

En la actualización del inventario y el costo de ventas debe de existir congruencia, en el caso de la valuación del inventario a PEPS éste queda actualizado - pero no el costo de ventas. Al determinar el costo de ventas con UEPS éste queda -- actualizado, pero no el inventario, en estos casos deberá actualizarse el concepto que no quedó actualizado.

ACTUALIZACION DEL INVENTARIO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1985

De acuerdo con la información complementaria tenemos los siguientes datos:

- El costo de reposición del inventario al 31 de diciembre de 1985 es igual a \$ 690.00, por lo que el ajuste correspondiente se determina como a continuación se indica:

Inventario valuado a nivel general de precios	\$ 476.55
Inventario valuado a costo de reposición	<u>690.00</u>
Diferencia	\$ 213.50

<u>ASIENTO No. 19</u>	<u>DEBITO</u>	<u>CREDITO</u>
Inventarios	\$ 213.50	
RETARIM		\$ 213.50

Complemento del asiento número 6 para registrar la actualización de los inventarios el 31 de diciembre de 1985.

ACTUALIZACION DEL COSTO DE VENTAS AL PROMEDIO DEL AÑO DE 1985

La actualización del costo de ventas deberá efectuarse considerando el costo de reposición promedio del año, por lo tanto, los inventarios iniciales y finales del ejercicio deberán ser valuados a costos de reposición el 30 de junio de 1985 para homogeneizar un precio promedio del ejercicio.

De acuerdo con la información complementaria, tenemos los siguientes datos:

	<u>VALORES HISTORICOS</u>	<u>NIVEL GRAL DE PRECIOS</u>	<u>VALORES REPOSICION</u>	<u>DIFERENCIA</u>
Inventario inicial	330.00	449.04	410.00	( 39.84)
Compras netas	520.00	520.00	520.00	
Gastos de fabricación:				
Depreciación	70.00	617.28	403.75	( 213.53)
Gastos varios	830.00	830.00	830.00	
Inventario final	<u>450.00</u>	<u>331.85</u>	<u>550.00</u>	<u>160.15</u>
Costo de ventas	\$1300.00	\$2035.27	\$1613.75	( \$421.52)

El costo de ventas a valor de reposición es inferior en la cantidad de \$ 421.52 al costo de ventas valuado a través del método de índices, el ajuste complementario es el siguiente:

Diferencia de menos en el costo de ventas ( 421.52)

Más:

Diferencia por depreciación del año de -  
1985 calculada sobre valor de reposición 213.53

Ajuste No. 17 ( 207.99)

Menos:

Reconocimiento del incremento en el valor  
de los inventarios iniciales (ajuste 15) ( 177.13)

(\$385.12)

ASIENTO No. 20

RETANH

DEBITO

\$ 385.12

CREDITO

\$ 385.12

Para registrar el complemento de la actualización del costo de ventas por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 1985.



INTEGRACION DE LA ACTUALIZACION AL 31 DE DICIEMBRE DE 1985

El siguiente paso es agrupar y sumar las actualizaciones de los conceptos no monetarios y los ajustes del método de costos específicos, con la finalidad de formular los estados financieros actualizados. Una vez actualizada la información financiera a través del método de ajustes por cumulos en el nivel general de precios, deberá complementarse considerando las diferencias que pudieran existir entre la valuación de los dos métodos.

Los conceptos no monetarios que pueden valorarse a costos de reposición son los siguientes:

- Inventarios
- Costo de ventas
- Activos fijos

A continuación se presentan los valores de reposición y los valores que resultaron después de haber actualizado la información :

VALORES AL 31 DE DICIEMBRE DE 1985

	<u>NIVEL GRAL DE PRECIOS</u>	<u>VALORES DE REPOSICION</u>	<u>INVENTARIOS Y COSTO DE VENTA</u>	<u>INMUEBLES MAQUINARIA Y EQUIPO</u>
Inmuebles, maquinaria y equipo	8,389.69	8,915.00		525.31
Depreciación	(3,132.74)	(2,320.00)		812.74
<u>Más:</u>				1,338.05
Ajuste 17 a la depreciación del año sobre valores de reposición				(233.26)
Inventarios	476.55	690.00	213.53	
Costo de ventas:				
Costo total	2,035.27	1,613.75		
<u>Menos:</u>				
Depreciación	617.28	403.75		
Costo de ventas	1,417.99	1,210.00	(207.99)	
RETANM			\$ 5.54	\$1,104.79

En resumen, el resultado por tenencia de activos no monetarios se integra con los siguientes conceptos:

Inventarios	\$	213.53
Inmuebles, maquinaria y equipo		1,104.79
Costo de ventas		( 207.99)
		<hr/>
RETAIN	\$	1,110.53
		<hr/> <hr/>

A continuación se muestran los esquemas de mayor que agrupan los ajustes formulados en este caso práctico de actualización de estados financieros.

SUMARIZACION DE LOS ASIENTOS DE AJUSTE

Inventarios

(1)	12.87	12.67	(2)
(6)	26.55	177.13	(15)
(14)	177.13		
(19)	213.53		
	<u>430.08</u>	<u>190.00</u>	
	240.08		

Inmuebles, maquinaria y equipo

(1)	3776.24	535.46	(16)
(3)	3212.95		
(14)	1060.76		
	<u>8049.95</u>	<u>535.46</u>	
	7514.50		

Depreciación acumulada

(18)	939.81	1009.93	(1)
		1019.30	(4)
		704.51	(5)
		127.07	(14)
	<u>939.81</u>	<u>2060.81</u>	
		1921.00	

RETANOS

(16)	535.45	1110.82	(14)
(17)	233.26	939.81	(18)
(20)	385.12	213.53	(19)
	<u>1153.83</u>	<u>2264.16</u>	
		1110.33	

Costo de ventas

(2)	12.87	213.53	(17)
(5)	547.28	385.12	(20)
(7)	175.12		
(15)	177.13		
	<u>912.40</u>	<u>598.65</u>	
	313.75		

Gastos de venta

(5)	37.98		
(17)	12.77		
	<u>50.75</u>		

Gastos de administración

(5)	119.25	32.50	(17)
	<u>86.75</u>		

Efecto monetario acumulado

		554.17	(1)
--	--	--------	-----

SUMARIZACION DE LOS ASIENTOS DE AJUSTE

Corrección por reexpresión

(4)	1019.30	3212.95	(3)
(8)	1461.90	26.55	(6)
(9)	61.46	175.42	(7)
(10)	174.29	119.66	(12)
(11)	353.00		
(13)	464.33		
	<u>3534.28</u>	<u>3534.28</u>	

Actualización del capital contable

(12)	119.66	2225.01	(1)
		1461.90	(8)
		61.46	(9)
		174.29	(10)
		353.00	(11)
	<u>119.66</u>	<u>4275.66</u>	
		4156.00	

Efecto monetario del ejercicio

464.33 (13)

COMERCIAL MANUFACTURERA S.A.  
HOJA DE TRABAJO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1985.  
(CIFRAS EN MILLONES DE PESOS)

	<u>SALDOS</u>	<u>AJUSTES</u>		<u>SALDOS REEXP.</u>
		<u>DE JE</u>	<u>HABER</u>	
<u>BALANCE GENERAL</u>				
<u>ACTIVO:</u>				
Efectivo en caja y bancos	150.00			150.00
Cuentas y documentos por cobrar	350.00			350.00
Inventarios	450.00	240.08		690.08
Inmuebles, maquinaria, equipo	1400.00	7514.50		8914.50
Depreciación acumulada	<u>400.00</u>		1921.00	<u>(2321.00)</u>
	1950.00			7783.58
<u>PASIVO:</u>				
Pasivo circulante	450.00			450.00
Préstamos bancarios	<u>500.00</u>			<u>500.00</u>
	950.00			950.00
<u>CAPITAL CUNTABLE:</u>				
Capital social	500.00			500.00
Reserva legal	40.00			40.00
Utilidades acumuladas	460.00	451.25	464.33	473.04
Resultado acumulado posición m			554.17	554.17
Actualización del capital			4156.00	4156.00
Retorno			1110.33	<u>1110.33</u>
	<u>1000.00</u>			<u>6033.56</u>
	1950.00			7783.58
<u>ESTADO DE RESULTADOS</u>				
Ventas netas	2010.00			2010.00
Costo de ventas	1300.00	313.75		1613.75
Gastos de venta	300.00	50.75		350.75
Gastos de administración	250.00	86.75		336.75
Intereses	150.00			150.00
Resultado monetario			464.33	464.33
Provisión para ISH y PTU	<u>400.00</u>			<u>400.00</u>
Utilidad (pérdida) neta	410.00			423.08

INTEGRACION DE LAS UTILIDADES ACUMULADAS

- Utilidad (pérdida) histórica del ejercicio	\$ 410.00
- Utilidades retenidas de años anteriores	<u>50.00</u>
	\$ 460.00
Menos:	
Ajustes por reexpresión:	
( 451.25 - 464.33 )	<u>(13.08)</u>
Utilidad (déficit) acumulado reexpresado el 31-12-85	\$ 473.08

Como podemos observar la utilidad histórica de \$ 410.00 se convierte en una utilidad reexpresada de \$ 423.08 y el saldo de la utilidad acumulada se integra - de la siguiente forma:

- Utilidad acumulada de años anteriores	\$ 50.00
- Utilidad del ejercicio reexpresada	<u>423.08</u>
- Utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 1985	\$ 473.08

Para efectos de información financiera, los resultados de la actualización - deberán presentarse en un concepto denominado " Exceso o inaficiencia en la actualización del capital ", que en este caso se resume así:

- Resultado por posición monetaria	\$ 554.17
- Resultado por tenencia de activos no monetarios	<u>1110.33</u>
- Exceso en la actualización del capital	\$ <u>1664.50</u>

### 3.- PRINCIPALES ADECUACIONES AL BOLETIN 8-10

#### PRINCIPAL ADECUACION

El boletín 8-10 se promulgó en el mes de junio de 1983 y su vigencia se inició en forma obligatoria a partir de los ejercicios terminados en el mes de diciembre de 1984.

En el año de 1985 se inició un proceso de investigación solicitando opiniones a examinadores, preparadores y usuarios de la información financiera, en relación a las normas contenidas en el boletín, con la finalidad de adecuar y ajustar dichas normas a las situaciones que se presentaban en la aplicación práctica del documento.

El resultado de la investigación efectuada originó que la Comisión de principios de Contabilidad considerara básico y necesario incorporar algunas normas y lineamientos para el mejor funcionamiento del boletín, las cuales a continuación se mencionan:

- Partidas que deben actualizarse
- Metodología de la actualización
- Activos no monetarios
- Capital contable
- Efecto monetario
- Resultado por tenencia de activos no monetarios
- Estado de resultados
- Estados financieros consolidados
- Revelación

#### PARTIDAS QUE DEBEN ACTUALIZARSE

Se consideró necesario actualizar las siguientes partidas:

- En el balance general todas las partidas no monetarias, incluyendo las del capital contable
- En el estado de resultados todos los gastos y costos asociados con los activos no monetarios y los ingresos asociados con los pasivos no monetarios.

Inicialmente en el boletín se consideraba que deberían actualizarse únicamente: el inventario, costo de ventas, activos fijos, la depreciación acumulada y del periodo de los activos así como el capital contable.

#### METODOLOGIA DE LA ACTUALIZACION

La actualización de los estados financieros por el método de costos específicos se limita únicamente a ser aplicable a los rubros de inventarios y activos fijos tangibles, así como los costos y gastos asociados con dichos rubros.

En relación a las subsidiarias no consolidadas y asociadas previstas en el boletín B-8, deberán presentarse valuadas por el método de participación, determinado con base en los estados financieros actualizados de las subsidiarias y asociadas, adoptando la metodología utilizada por la entidad tenedora. Las partidas no monetarias restantes se actualizarán por el método de cambios en el nivel general de precios.

#### ACTIVOS NO MONETARIOS

En el caso de que los valores actualizados de los activos fijos tangibles (sea cual sea el método que se utilice) sean mayores a su valor de uso, es conveniente ajustarlos a dicho valor. Si existieran activos fijos tangibles que en un futuro inmediato se proyecte venderlos o deshacerse de ellos, los importes que se presenten no deberán exceder al valor de realización.

Si se aplica el método de actualización por cambios en el nivel general de precios para actualizar los activos no monetarios y dentro del costo de los activos se incluyen fluctuaciones cambiarias, la actualización se hará sobre el valor histórico original, segregando y no indexando las fluctuaciones cambiarias.

#### CAPITAL CONTABLE

El primer documento de adecuaciones establece que deberán actualizarse todas las reñones del capital contable, incluyendo los que surgen como consecuencia de la aplicación del boletín B-10, independientemente de que su naturaleza sea deudo-



ra o acreedora, con excepción de los siguientes conceptos:

- Superávit por revaluación, al actualizar los saldos iniciales en el primer periodo de aplicación del decreto
- Capital social preferente, que sea sujeto a amortizarse en efectivo a un importe fijo predeterminado, convirtiéndose en partida monetaria, considerándose como un pasivo.

Cuando la actualización del capital contable del periodo sea negativa o deudora, el importe de dicha actualización se destinará a reducir el efecto monetario favorable de ese periodo.

Por lo que se refiere a los conceptos patrimoniales que se deriven por la aplicación del B-10, deberán presentarse en el capital contable de acuerdo a las siguientes clasificaciones:

- Actualización de las aportaciones de los accionistas.- Sea cual sea su origen (incluyendo las utilidades capitalizadas y en su caso el superávit por revaluación) del superávit donado y de los resultados acumulados: que es el complemento necesario para expresar en unidades monetarias de poder adquisitivo general a la fecha del balance, los saldos de capital social, de otras aportaciones incluidas en el capital social y de los resultados acumulados expresados en unidades monetarias originales
- Exceso o insuficiencia en la actualización del capital.- Se integra sumando los saldos actualizados de los renglones de: efecto monetario patrimonial y el resultado por tenencia de activos no monetarios.

Los conceptos mencionados pueden incorporarse al renglón del capital social -- siendo el monto máximo capitalizable el equivalente al importe neto (acreedor) que resulta de la suma algebraica de dichos rubros.

#### EFFECTO MONETARIO

El efecto monetario favorable del periodo afectará los resultados por un im--

parte igual al del costo financiero neto, integrado por los intereses y las fluctuaciones cambiarias, al excedente en caso de que lo hubiera se llevará al capital contable; si el efecto monetario fuera desfavorable, se seguirá cargando a resultados, sea cual sea su importe.

El efecto monetario que se aplique a los resultados del periodo se cuantificará en unidades monetarias promedio, siendo la suma algebraica de los efectos monetarios mensuales que se determinen al aplicar las posiciones monetarias al principio de cada mes, las tasas de inflación de los meses respectivos.

Las partidas no monetarias que por alguna razón no se actualizan se considerarán partidas monetarias para fines de la determinación del efecto monetario.

#### RESULTADO POR TENENCIA DE ACTIVOS NO MONETARIOS

El resultado por tenencia de activos no monetarios deberá aplicarse al capital contable, sea cual sea su naturaleza.

#### ESTADO DE RESULTADOS

Por lo que se refiere al estado de resultados, el primer documento de adecuaciones nos indica que el resultado neto del periodo deberá actualizarse como parte de los conceptos integrantes del capital contable, al incorporarse al balance general.

#### ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

Al aplicar el boletín B-10 en la preparación de estados financieros consolidados se observarán los siguientes lineamientos:

- El capital contable que se actualiza es el de la entidad tenedora, el cual se presenta en el balance consolidado
- El efecto monetario se determinará con base en la posición monetaria consolidada, el importe que se obtenga deberá ser igual o aproximado al que resulte de la suma algebraica de los efectos monetarios de las entidades consolidantes, antes de su aplicación al costo integral de financiamiento en -

dichas entidades.

- El costo integral de financiamiento debe determinarse con base en las cifras consolidadas del periodo en sus diferentes componentes: fluctuaciones cambiarias, efectos monetarios, intereses, segregando en su caso la porción que corresponde al interés minoritario de las subsidiarias en el efecto monetario patrimonial.

#### REVELACION

En la actualización de estados financieros, se deberá efectuar una síntesis de los efectos producidos, incluyendo como mínimo los conceptos siguientes:

- Actualización de activos y pasivos no monetarios, así como de sus costos y gastos e ingresos asociados
- Actualización del capital contable
- Efecto monetario

Esta revelación se efectuará por medio de notas complementarias a los estados financieros, en el caso de la actualización del capital social y de los resultados acumulados, se desglosará cada renglón con la finalidad de apreciar el importe de cada concepto. Si existiera alguna inconsistencia derivada de la aplicación de estas disposiciones con los ejercicios anteriores, afectando la comparabilidad de los estados financieros, se recomienda revelar en forma apropiada los efectos de la inconsistencia producida.

#### SEGUNDA ADECUACION

Con la finalidad de adaptar las disposiciones vigentes en el boletín 8-10 y en el primer documento de adecuaciones promulgado el 16 de octubre de 1985, la Comisión de Principios de Contabilidad continuó durante los años de 1986 y 1987 su labor de investigación sobre los aspectos relativos al fenómeno inflacionario y su repercusión en la información financiera.

Como resultado de tal investigación, en el mes de noviembre de 1987, se emi--

tió el segundo documento de adecuaciones al boletín B-10 al cual cubre los siguientes aspectos:

- Tratamiento del efecto monetario favorable
- Comparabilidad con los estados financieros de periodos anteriores

#### TRATAMIENTO DEL EFECTO MONETARIO FAVORABLE

Se establece que el efecto monetario favorable deberá aplicarse íntegramente a los resultados del periodo, sea cual sea su importe; lo que definitivamente modifica a lo dispuesto en el primer documento de adecuaciones que establecía que el efecto monetario favorable se llevaría a resultados hasta por un importe igual al costo financiero neto.

#### COMPARABILIDAD CON LOS ESTADOS FINANCIEROS DE PERIODOS ANTERIORES

Para que los estados financieros sean de utilidad deberán ser comparables entre sí, para eliminar el impacto de la inflación sobre la comparabilidad de los estados financieros que incluyen cifras de ejercicios anteriores, se deberán expresar dichas cifras a pesos de poder adquisitivo de la fecha de los estados financieros del último periodo; esta reexpresión únicamente deberá utilizarse para fines de presentación, sin modificar los registros contables correspondientes a los estados financieros que se comparan.

Para tener una mejor apreciación de la comparabilidad, el segundo documento de adecuaciones establece que deberá revelarse en notas complementarias a los estados financieros, los siguientes conceptos:

- El incremento en el índice general de precios al consumidor relacionándolo con las fechas de los estados financieros que se comparan
- Revelar por lo menos los siguientes rubros a pesos de poder adquisitivo de la fecha de los estados financieros del último ejercicio:
  - A pesos promedio: Ventas netas, utilidad de operación, utilidad o pérdida neta.
  - A pesos de cierre: Activos totales, capital contable.

Se considera conveniente que todos los estados financieros que se comparen -- se encuentren reexpresados en pesos del poder adquisitivo del cierre del último -- ejercicio a comparar.

En lo que se refiere al costo histórico original, el segundo documento de -- adecuaciones al boletín 8-10 establece que las entidades que lo consideren perti-- nente eliminen la revelación del costo histórico de las partidas no monetarias.

### TERCERA ADECUACION

Continuando con el proceso de investigación para la adecuación de las normas vigentes en el boletín 810 y las disposiciones establecidas en el primer y segun-- do documento de adecuaciones, la Comisión de Principios de Contabilidad en el año de 1989 emite un tercer documento de adecuaciones, el cual comprende los siguien-- tes aspectos:

- Expresión de los estados financieros en pesos de un mismo poder adquisiti-- vo
- Presentación de los conceptos del capital contable en el balance general
- Comparabilidad de los estados financieros en el tiempo

### EXPRESION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS EN PESOS DE UN MISMO PODER ADQUISITIVO

Todos los estados financieros deberán expresarse en moneda de un mismo poder-- adquisitivo, por lo que todas y cada una de las partidas que los integran se --- reexpresarán a pesos de poder adquisitivo de cierre del último ejercicio.

La regla anterior será aplicable independientemente de que las partidas espe-- cificas de que se trate estén originalmente expresadas a valor histórico, valor-- de reemplazo o actualizadas por índices generales de precios. En el caso del es-- tado de resultados este documento establece que las partidas se reexpresarán rela-- cionando el índice general de precios al consumidor relativo al final del mes, -- con el índice al final del periodo, por lo que dichas partidas deberán estar ex-- presadas en pesos de poder adquisitivo del mes de referencia.

Por lo que se refiere al estado de variaciones en el capital contable, en primer lugar se convertirán los saldos iniciales a pesos de poder adquisitivo de la fecha del último balance, relacionando al índice general de precios al consumidor a la fecha del balance general final, con el índice de la fecha del balance inicial.

Después de haber determinado las diferentes variaciones entre los saldos de los dos balances actualizados a pesos de cierre del último ejercicio, se analizarán en función de los conceptos del capital contable que reflejen cambios durante el ejercicio.

#### PRESENTACION DE LOS CONCEPTOS DEL CAPITAL CONTABLE EN EL BALANCE GENERAL

El tercer documento de adecuaciones también establece que la actualización del capital contable se deberá distribuir entre las distintas partidas que lo integran, adicionando al valor nominal el importe de la actualización y en los casos que sea necesario revelar el valor nominal, deberá revelarse.

#### COMPARABILIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS A TRAVES DEL TIEMPO

Se considera pertinente que cuando se presenten estados financieros comparativos, deberán expresarse en pesos de poder adquisitivo del cierre del último ejercicio informado, omitiendo informaciones parciales en notas complementarias.

Además, este tercer documento establece que no es necesario presentar información en pesos nominales, para evitar confusiones, así mismo en el cuerpo de los estados financieros y en notas a los mismos se deberá indicar que la información está expresada en pesos de poder adquisitivo a determinada fecha.

Las normas y disposiciones que establece el tercer documento de adecuaciones entran en vigor a partir del primero de enero de 1990, recomendando a las entidades que lo consideren conveniente, su inmediata aplicación.

## CONCLUSIONES

Debemos considerar que los tiempos cambian, que constantemente es necesario revisar y analizar la evolución de la economía de un país en un periodo determinado. Como consecuencia de los cambios que se presentan dentro de la economía, toda entidad está obligada a actualizar periódicamente sus políticas y sus sistemas internos de operación y administración, entre otros.

Los sistemas de contabilidad de una entidad deberán adecuarse a las necesidades de la misma, al mismo tiempo que deben cumplir con la finalidad básica de proporcionar información correcta y oportuna para la toma de decisiones de los accionistas y administradores de la misma entidad.

Para poder dar confiabilidad a la información financiera que se emite como resultado de las operaciones realizadas en un periodo determinado, esta información deberá acercarse al máximo a la realidad de los hechos. Para ello es necesario revisar y analizar tal información y detectar oportunamente las deficiencias que pudieran existir en la aplicación de las políticas y los sistemas establecidos y aún en la misma información, con el propósito de corregir cuando se considere necesario las desviaciones que se presenten.

También es muy importante considerar aspectos externos a la entidad que provocan alteraciones en la información financiera, como es el caso de la inflación tan de moda actualmente; al actualizar la información representa evaluar la situación financiera de una entidad en cifras reales, por lo que a medida que los estados financieros se presentan con cifras actualizadas, las decisiones que se consideren pertinentes darán mayores beneficios y coadyuvarán a la optimización de los resultados.

El análisis financiero como se mencionó en el contenido del presente trabajo de investigación está enfocado a proporcionar suficientes elementos de juicio

sobre los cuales los accionistas, socios, propietarios, administradores y responsables de una entidad, así como los diferentes usuarios de la información financiera, puedan tener una visión lo suficientemente clara de lo que está ocurriendo en la entidad, considerando que las cifras que integran los estados financieros no pueden explicar por sí solos los eventos o hechos realizados.

La toma de decisiones es fundamental para el desarrollo de una entidad, por lo tanto debe efectuarse sobre bases firmes, conociendo perfectamente las repercusiones que una decisión pueda derivar, es por ello que el análisis financiero - coadyuva a la interpretación de la información que se presenta en los estados financieros, por medio del análisis y la actualización, las cifras que los integran adquieren una mayor significación, independientemente del valor de las mismas.

Quiero recalcar que los resultados que se obtienen al final de un periodo -- demuestran la eficiencia o ineficiencia en la administración de una empresa y por lo tanto, a medida que sean optimizados los resultados, reflejarán el esfuerzo de los responsables en administrarla.



BIBLIOGRAFIA

KIESO E DONALD  
CONTABILIDAD MODERNA  
EDICIONES CIENCIA Y TECNICA

VIVES ANTONIO  
EVALUACION FINANCIERA DE LAS EMPRESAS  
EDITORIAL TRILLAS

ZANORANO GARCIA ENRIQUE  
ACTUALIZACION DE ESTADOS FINANCIEROS  
I.H.E.F.

PERDOMO MORENO ABRAHAM  
ANALISIS E INTERPRETACION DE ESTADOS FINANCIEROS  
E.C.A.S.A.

MACIAS PINEDA ROBERTO  
EL ANALISIS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS  
E.C.A.S.A.

DEL RIO GONZALEZ CRISTOBAL  
TECNICA PRESUPUESTAL  
E.C.A.S.A.

BOLETIN 8-10

ADECUACIONES AL BOLETIN 8-10