



UNIVERSIDAD LA SALLE

ESCUELA DE CONTADURIA Y
ADMINISTRACION
INCORPORADA A LA U.N.A.M.

LA AUDITORIA, LOS HECHOS POSTERIO-
RES Y LOS ESTADOS FINANCIEROS
PROFORMA

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A N

ANGEL GARCIA VAZQUEZ

LAURA MARGARITA DE LA GARZA CARRANZA

PROFESOR C.P. MANUEL RIOS BLANDO

MEXICO, D. F.

1993

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

| | Pág. |
|--|------|
| INTRODUCCION | 1 |
| METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION | 4 |
| CAPITULO I Auditoría de Estados Financieros | |
| 1.1. Concepto de Auditoría | 5 |
| 1.2. Utilidad de los Estados Financieros Auditados | 7 |
| 1.2.1. Propietarios, Accionistas, Asociados y Participantes Directos en la Estructura Patrimonial del Organismo | 8 |
| 1.2.2. Administradores | 9 |
| 1.2.3. Acreedores | 9 |
| 1.2.4. Público Inversionista | 10 |
| 1.2.5. Autoridades Gubernamentales | 11 |
| 1.2.6. Trabajadores, Empleados y Sindicatos | 12 |
| 1.3. La Necesidad de la Auditoría de los Estados Financieros | 12 |
| 1.4. Dictamen del Auditor y Bases Necesarias para Elaborarlo | 13 |
| CAPITULO II Hechos Posteriores | |
| 2.1. Concepto de Hechos Posteriores | 19 |
| 2.2. Clasificación | 21 |
| 2.3. Efecto de los Hechos Posteriores en Estados Financieros | 28 |
| 2.4. Responsabilidad de la Administración Respecto a la Información Suficiente y Oportuna y su Presentación en los Estados Financieros | 29 |
| 2.5. Responsabilidad del Auditor ante los Hechos Posteriores | 30 |
| 2.5.1. Responsabilidad Social | 30 |
| 2.5.2. Responsabilidad Moral | 31 |
| 2.5.3. Responsabilidad Técnica | 31 |
| 2.5.4. Responsabilidad Legal | 32 |
| 2.6. Procedimientos de Auditoría Aplicables en el Examen de Hechos Posteriores a los Estados Financieros | 33 |
| 2.6.1. Objetivos de Revisión de Hechos Posteriores | 34 |
| 2.6.2. Procedimientos de Revisión a los Hechos Posteriores | 35 |
| 2.6.3. Evaluación del Riesgo Inherente | 43 |
| 2.7. Forma de Presentar e Informar los Hechos Posteriores en los Estados Financieros | 44 |
| 2.8. Dictámenes Afectados por los Hechos Posteriores | 46 |
| 2.8.1. Dictamen Limpio | 49 |
| 2.8.2. Salvedades | 47 |

| | |
|---|-----|
| 2.8.3. Opinión Negativa | 57 |
| 2.8.4. Abstención de Opinión | 59 |
| 2.9. Notas a los Estados Financieros | 60 |
| CAPITULO III Los Estados Financieros Proforma | |
| 3.1. Concepto de Estados Financieros Proforma | 63 |
| 3.2. Estados Financieros Proforma y Estados Financieros Estimados o Proyectados | 65 |
| 3.2.1. Diferencias entre el Estado Financiero Proforma y el Estimado o Proyectado | 65 |
| 3.3. Estructura y presentación de los Estados Financieros Proforma | 68 |
| 3.4. Casos en que son necesarios los Estados Financieros Proforma | 70 |
| 3.5. Utilidad de los Estados Financieros Proforma | 71 |
| 3.6. Dictamen del Auditor | 74 |
| CAPITULO IV Casos Práctico | |
| 4.1. Antecedentes | 78 |
| 4.2. Desarrollo | 79 |
| 4.3. Dictamen del Auditor | 79 |
| 4.4. Balance General | 80 |
| 4.5. Estado de Resultados | 81 |
| 4.6. Estado de Variaciones en la Inversión de los Accionistas | 82 |
| 4.7. Estado de Cambios en la Situación Financiera | 83 |
| 4.8. Notas a los Estados Financieros | 84 |
| 4.9. Ajustes | 88 |
| 4.10. Presentación de Estados Financieros Proforma | 89 |
| 4.11. Balance General Proforma | 90 |
| 4.12. Estado de Resultados Proforma | 91 |
| 4.13. Estado de Variaciones en la Inversión de los Accionistas Proforma | 92 |
| 4.14. Estados de Cambios en la Situación Financiera Proforma | 93 |
| 4.15. Notas a los Estados Financieros Proforma | 94 |
| CONCLUSIONES | 98 |
| BIBLIOGRAFIA | 100 |
| ANEXOS | |
| A. Cartas Modelos Solicitando la Confirmación de los Abogados | 102 |
| B. Carta Modelo de Confirmación de la Gerencia | 105 |
| C. Carta Modelo de Confirmación del Secretario del Consejo | 108 |
| D. Carta Modelo de Solicitud de Confirmación de Auditores | 109 |
| E. Carta Modelo de Confirmación de Existencia de Hechos Posteriores | 110 |
| F. Modelo del Programa para la Revisión de Hechos Posteriores | 111 |

INTRODUCCION

La vida de una entidad económica es indefinida y sólo se le hacen "cortes" convencionales con el fin de conocer su situación financiera a una fecha determinada. Sin embargo, puede ocurrir que después de haber hecho ese corte convencional ocurre un evento cuya importancia afecta no sólo las operaciones futuras y la toma de decisiones que se puedan derivar de ellas, sino la toma de decisiones que con base a los estados financieros se producen; entonces, vislumbramos la importancia del estudio de los hechos posteriores y los estados financieros proforma.

Esta observación motivó nuestro deseo de hacer notar la importancia que representa la obtención y conocimiento de los hechos posteriores y los estados financieros proforma y su forma de informarlos a los usuarios de la información financiera.

Los usuarios de la información financiera necesitan que ésta sea clara, veraz, oportuna y fehaciente, requieren, además que la información financiera que se les presenta cumpla con estos requisitos; el respaldo por excelencia de credibilidad a la información financiera que se les presenta es la auditoría de estados financieros.

Nuestro trabajo se enfoca no sólo al estudio de los hechos posteriores y los estados financieros proforma, sino también al trabajo que el auditor externo tiene que realizar para conocerlos estudiarlos y determinar así su importancia.

Es por esta razón que en el Capítulo I nos referimos a la Auditoría, Utilidad de los Estados Financieros Auditados, Necesidad de la Auditoría de los Estados financieros; así como el Dictamen del Auditor.

En el Capítulo II tratamos de contestar preguntas tales como: ¿Qué son los Hechos Posteriores?, ¿Cómo se clasifican? Una vez que se enmarcan los Hechos Posteriores, tratamos de determinar ¿Cuál es su efecto en los Estados Financieros?, así como definir responsabilidades respecto a los mismos.

Por otra parte en el mismo Capítulo II presentamos el trabajo que el Auditor Externo tiene que efectuar para examinar los Hechos Posteriores, su forma de presentarlos; así como los dictámenes que son afectados por los Hechos Posteriores.

En el Capítulo III quisimos estudiar y conocer los Estados Financieros Proforma, cuál es su utilidad, casos en que son necesarios, así como el dictamen del auditor ante los Estados Financieros Proforma.

En este seminario de investigación tratamos de conocer una vision integral de lo que constituye un Hecho Posterior y su importancia en la vida de las empresas, así como la necesidad de que los usuarios de la información financiera los conozcan.

Recalcamos, también, la importancia de la ocurrencia de estos hechos en la vida de una entidad y que una vez conocidos la persona encargada de la elaboración de la información financiera y el auditor externo cumplan con los objetivos de la información financiera que son: Utilidad, Significación, Revelancia, Veracidad, Comparabilidad, Oportunidad, Confiabilidad, Estabilidad, Objetividad, Verificabilidad y Provisionalidad. De este modo la información financiera ayudará a una adecuada toma de decisiones y cumplirá como herramienta de trabajo adecuada.

Esperamos que el presente trabajo sea útil a las futuras generaciones que estén interesadas en conocer la importancia de los hechos posteriores y los estados financieros proforma en la información financiera dictaminada, si logramos lo anterior

habremos cumplido con nuestra misión de servir, lo cual constituye la principal razón de ser de la carrera de contador público.

METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

TITULO

La Auditoría, los Hechos Posteriores y los Estados Financieros Proforma

HIPOTESIS

Los hechos posteriores y los estados financieros proforma proporcionan elementos importantes para evaluar, juzgar y entender la vida futura de una entidad económica.

OBJETIVO

Reconocer la importancia de los hechos posteriores y los estados financieros proforma en la vida de cualquier entidad económica.

FUENTES DE INVESTIGACION

Estudio bibliográfico

TEORIAS A DESARROLLAR

Teorías Contables y Administrativas

METODOS DE INVESTIGACION

Método Deductivo e Inductivo

DETERMINACION DEL UNIVERSO

La República Mexicana

PERIODO HISTORICO

1990 - 1992

CAPITULO I AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

1.1. CONCEPTO DE AUDITORIA

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha definido el objetivo del auditor de estados financieros en el Boletín 1020 *Declaraciones Normativas de Carácter General Sobre el Objetivo y Naturaleza de la Auditoría de Estados Financieros*, como sigue:

"La finalidad del examen de estados financieros es expresar una opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con Principios de Contabilidad, aplicados sobre bases consistentes."¹

El contador público con el fin de poder expresar una opinión profesional independiente, tiene la responsabilidad de reunir elementos de juicio suficientes que le permitan obtener razonablemente la convicción de que:

- a. Los hechos y fenómenos contenidos en los estados financieros son verdaderos.
- b. Que los criterios, sistemas y métodos que la compañía ha adoptado para capturar los hechos y fenómenos contenidos en los estados financieros son los adecuados.
- c. Que los estados financieros son preparados por la

¹ Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 1020, Edición 1993, Pág. 4, Párr. 6

compañía de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Por otra parte, el auditor de estados financieros obtiene la evidencia suficiente y competente, cuando al realizar su trabajo aplica profesionalmente las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptadas.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, se ha limitado a definir el objetivo del auditor de estados financieros; mas no ha publicado una definición de auditoría de estados financieros, es por este motivo que nos permitimos incluir varios conceptos de auditoría.

Según el Comité Especial del Instituto Americano de Contadores Públicos la auditoría es:

"El examen de los libros de contabilidad, comprobantes y demás registros de un organismo público, institución, corporación, firma o persona, o de alguna persona o personas situadas en puestos de confianza, con el objeto de averiguar la corrección o incorrección de los registros y de expresar una opinión sobre los documentos suministrados, comúnmente en forma de certificación."¹

Ernest Coulter Davies en su obra *Auditoría*, habla del siguiente concepto:

"Una auditoría es el examen de los libros y cuentas de un negocio que permite al auditor formular y presentar los estados financieros en forma tal que:

1. El balance refleje la verdadera situación del negocio a la fecha de cierre del ejercicio que se revisa.

¹ *Lineamientos y Conceptos Básicos de Auditoría*, American Accounting Association. Ed. 1973 Pág. 2

2. El estado de pérdidas y ganancias (o de resultados), exprese correctamente el resultado de las operaciones durante el ejercicio que se revisa."¹

El Comité para Conceptos Básicos de Auditoría de la Asociación Americana de Contadores Públicos la define como sigue:

"La auditoría es un proceso sistemático que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencia sobre las afirmaciones relativas a los actos y eventos de carácter económico, con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas".²

Una vez expresados los elementos necesarios para poder conceputar a la auditoría de estados financieros, nosotros concluimos que es: *La actividad profesional independiente que desarrolla un contador público, conforme a las normas de su profesión con el objeto de rendir una opinión relativa a la naturaleza, alcance y resultados del examen que practicó a los estados financieros de una entidad.*

1.2. UTILIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS

La información contenida en los estados financieros, es muy importante para las diferentes personas y grupos sociales o económicos que están ligados en forma directa o indirecta al ente económico que los emite, ya que los estados financieros son los documentos formales emitidos por el ente económico para presentar su situación financiera y el resultado de sus opera-

¹ Auditoría, Ernest Coulter Davis, Ed. Diana 1979, Pág. 21.

² A Statement of Basic Auditing Concepts, Comité para Conceptos Básicos de Auditoría" American Accounting Association, Pag.2.

ciones, y es con base en ellos que los interesados en el ente económico pueden hacer una toma de decisiones más adecuada. No queremos decir con ésto que los estados financieros sean el único factor para la toma de decisiones, pero sí uno de los que más influyen en esas decisiones.

A continuación mencionaremos la utilidad que tienen los estados financieros para:

- a. Propietarios, accionistas, asociados y participantes directos en la estructura patrimonial del organismo
- b. Administradores
- c. Acreedores
- d. Público inversionista
- e. Autoridades Gubernamentales
- f. Trabajadores, empleados y sindicatos

1.2.1. PROPIETARIOS, ACCIONISTAS, ASOCIADOS Y PARTICIPANTES DIRECTOS EN LA ESTRUCTURA PATRIMONIAL DEL ORGANISMO.

La información presentada en los estados financieros es de vital importancia para este grupo de personas, ya que a través de ella pueden conocer la situación financiera que guarda la entidad económica de la cual son dueños o han adquirido derechos mediante una aportación de capital.

La información financiera es el medio que les permite conocer los resultados de las operaciones realizadas por la compañía, la forma en que se han aplicado sus aportaciones y, principalmente, el valor contable actual de su aportación.

Todo esto facilitará a los accionistas el análisis del rendimiento de su inversión, es decir, si ha obtenido un rendimiento adecuado a sus expectativas como para estudiar la conveniencia de aumentarla o disminuirla y, en caso necesario, determinar las acciones que deberá tomar para protegerla o incluso retirarla.

La información financiera es también una herramienta indispensable para medir la eficiencia de los administradores o ejecutivos a quienes han confiado el manejo de su capital.

1.2.2. ADMINISTRADORES

Para los ejecutivos encargados de la administración de una empresa, los estados financieros les mostrarán el grado de eficiencia en el desempeño de sus labores administrativas y operacionales, permitiéndoles evaluar si las políticas, estrategias y planes establecidos por ellos han sido exitosas para alcanzar los objetivos trazados por ellos y por los accionistas mismos.

Con esta evaluación y la de otros factores operativos, los administradores podrán decidir si se continúa con la línea seguida o si se toman medidas correctivas que contribuyan a mejorar el rendimiento del patrimonio que les fue encomendado.

1.2.3. ACREEDORES

La importancia que tiene, para este grupo, la información presentada en los estados financieros, radica en el hecho de que con base a ella se pueden conocer los factores que determinan la estabilidad y capacidad de pago de una empresa; por ejemplo, rentabilidad, grado de liquidez de los activos, grado de exigibilidad de los pasivos, proporción de activos a pasivos, proporción de capital social a pasivos, acreedores garantizados, etc.

Con esta información los acreedores podrán establecer límites, términos, condiciones, garantías necesarias y tasas de interés para el otorgamiento de nuevos créditos; todo ello con el fin de salvaguardar el capital prestado y obtener un adecuado rendimiento del mismo.

Debido a la importancia que tienen los estados financieros en el estudio previo al otorgamiento de un crédito, los acreedores, especialmente cuando son instituciones financieras o de crédito, generalmente requieren que los estados financieros estén dictaminados, con el fin de obtener información más confiable y, consecuentemente, mayor seguridad en la evaluación de la recuperabilidad del capital prestado y en la decisión final de proporcionar o rechazar el crédito solicitado.

1.2.4. PUBLICO INVERSIONISTA

A este sector le es de primordial importancia conocer la información presentada en los estados financieros ya que por medio de ella puede analizar la empresa de la cual ha adquirido o va a adquirir acciones.

Este análisis estará encaminado a evaluar la seguridad, estabilidad y rentabilidad de la empresa, así como conocer el valor contable de las acciones y confirmar si el precio de mercado está de acuerdo al valor contable y los dividendos ofrecidos o bien, si es adecuado pagar un sobreprecio de acuerdo a la proyección que tenga la empresa.

Es tal la importancia de los estados financieros para este grupo, que las autoridades legislativas han emitido leyes y reglamentos tendientes a proteger los intereses del público inversionista.

A continuación se mencionan algunos de los ordenamientos:

Ley General de Sociedades Mercantiles, Art. 177: "Quince días después de la fecha en que la Asamblea General de Accionistas haya aprobado el balance, deberá mandarse publicar en el periódico oficial de la entidad en donde tenga su domicilio la sociedad y se depositará copia autorizada del mismo en el Re-

gistro Público de Comercio."¹

Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, en el capítulo relativo a las obligaciones dice en el artículo 213: "... el acta de emisión deberá contener:

1. Los datos

b. Del balance que se haya practicado precisamente para preparar la emisión certificado por contador público...."²

Los artículos antes mencionados hablan por sí mismos respecto a la importancia que los estados financieros representan para el público inversionista.

1.2.5. AUTORIDADES GUBERNAMENTALES

La importancia de los estados financieros de una compañía para el sector gobierno, radica en el campo de acción y puntos de vista de cada una de las dependencias que la integran.

Así por ejemplo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público utiliza los estados financieros para normar su actuación con respecto al control financiero y fiscal. Base para planeación política, económica, financiera y fiscal del país en general.

A la Secretaría de Industria y Comercio se apoya en los estados financieros para hacer estudios tendientes a la fijación de precios, restricciones en importaciones, determinación de las industrias que requieren apoyo, estableciendo así la política económica del país.

¹ *Leyes y Códigos de México*, Sociedades Mercantiles y Cooperativas Colección Porrúa 39aba Edición. 1985, Pág. 62
² *Leyes y Códigos de México*, Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, Colección Porrúa, 42aba Edición 1985, Pág. 64

Las empresas de participación estatal y organismos descentralizados, también están obligados a emitir estados financieros y estos son minuciosamente analizados pues representan el resultado de la gestión gubernamental como empresario.

1.2.6. TRABAJADORES, EMPLEADOS Y SINDICATOS

La importancia que los estados financieros tienen para este grupo, radica en la correcta determinación de la participación de las utilidades por parte de la compañía.

Es evidente que todos los sectores interesados en los estados financieros, toman decisiones basados en la confianza que los estados financieros dictaminados les proporcionan.

1.3. LA NECESIDAD DE LA AUDITORIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

La importancia que tienen los estados financieros, hace evidente la necesidad de que muestren información clara, veraz y oportuna.

Si bien existen técnicas, principios y convencionalismos contables, que rigen la actividad a ejecutar durante la acumulación de operaciones y revelación de los mismos, siempre existirá la posibilidad de que la información contenida en éstos pueda ser desvirtuada y no refleje la realidad económica de la entidad.

Esto puede originarse por ignorancia, mala fe o dolo de las personas responsables de la información financiera, o por la aplicación de criterios distintos en la interpretación de los principios o convencionalismos antes mencionados.

Considerando la importancia de las decisiones que los usuarios de la información pueden tomar, usando como base los estados financieros y considerando que dichos estados o la información contenida en ellos puede estar viciada, nace por necesidad la actividad social y profesional del contador público referente al

examen de estados financieros.

El examen que realice el contador público será tendiente a la emisión de una opinión sobre los estados financieros. La opinión emitida revestirá a los estados financieros de una cualidad: **CONFIANZA SOBRE LA INFORMACION CONTENIDA EN ELLOS**, misma que se otorga con la firma de un contador público en su informe o dictamen.

La auditoría de los estados financieros, en la mayoría de los casos, es potestativa para los responsables de la información; es decir, puede hacerse o dejarse de hacer. No obstante lo anterior, cada día es mayor el número de entidades que hacen examinar sus estados financieros, motivados por la conveniencia que significa tener estados financieros auditados.

1.4. DICTAMEN DEL AUDITOR Y BASES NECESARIAS PARA SU ELABORACION.

La opinión del auditor constituye la culminación del trabajo realizado por éste y consiste en expresar en dos párrafos lo siguiente:

En el primero, el alcance de la revisión que llevó a cabo según las normas y procedimientos de auditoría, y en el segundo su opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros que examinó. A pesar de que la opinión debe ser breve todo lo expresado en ella debe ser claro y conciso sin dejar duda alguna acerca de su actuación.

La Comisión de Normas y Procedimientos de auditoría en su Boletín 4010 referente al *Dictamen del Auditor*, lo define de la siguiente manera.

"Es el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza,

alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate."¹

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos es el organismo rector de la actividad del contador y entre otras funciones es responsable de emitir normas de auditoría que regulen las actividades del contador público y que aseguren que su trabajo se efectúa con un alto nivel de calidad. El Boletín 1010 *Normas de Auditoría* detalla las normas de auditoría de la siguiente manera:

1. NORMAS PERSONALES

- a. Entrenamiento técnico y capacidad profesional
- b. Cuidado y diligencia profesional
- c. Independencia mental

2. NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO

- a. Planeación y Supervisión
- b. Estudio y evaluación del control interno
- c. Obtención de evidencia suficiente y competente

3. NORMAS RELATIVAS A LA INFORMACION

- a. Aclaración de la relación con los estados o información financiera y expresión de opinión.
- b. Bases de opinión sobre los estados financieros.

Los procedimientos de auditoría son definidos en el Boletín 5010 *Procedimientos de Auditoría de Aplicación General* de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos como sigue:

"Son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias relativas a los

¹ *Normas y Procedimientos de Auditoría*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 4010, Edición 1993. Pág. 1 Párr. 1

estados financieros sujetos a examen, mediante los cuales el contador público obtiene las bases necesarias para fundamentar su opinión."¹

En el mismo Boletín se definen las técnicas de auditoría como "métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional"², las cuales se clasifican de la siguiente manera:

- a. Estudio general
- b. Análisis
 - 1. De saldos
 - 2. De movimientos
- c. Inspección
- d. Confirmación
- e. Investigación
- f. Declaración
- g. Certificación
- h. Observación
- i. Cálculo

La Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a los principios de contabilidad como sigue:

"Son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera

¹ Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 1010, Edición 1993, Pág. 4, Párr. 5
² Idem (1) Pág. 5, Párr. 12

cuantitativa por medio de los estados financieros³.

A continuación enunciamos la clasificación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados:

- a. Identifican y delimitan al ente económico
 - 1. Entidad
 - 2. Realización
 - 3. Período contable
- b. Cuantifican las operaciones y su presentación
 - 1. Valor histórico original
 - 2. Dualidad económica
 - 3. Negocio en marcha
- c. Información
 - 1. Revelación suficiente
- d. Generales
 - 1. Importancia relativa
 - 2. Consistencia

En el Boletín 4010 *Dictamen del Auditor*, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos establece un modelo de dictamen el cual transcribimos a continuación:

"He examinado los balances generales de la Compañía X., S. A. al 31 de diciembre de 19.. y 19.. y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las

³ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín A-1, Edición, 1993, Pág. 23, Párr. 29

pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X., S.A. al 31 de diciembre de 19.. y 19.. y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados."¹

Este dictamen implica necesariamente que el auditor no tuvo limitaciones de ningún tipo en su trabajo, que no encontré conceptos o partidas importantes que estuvieran en desacuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, así mismo, que no hubo inconsistencia alguna de importancia en las bases de aplicación de los mismos incluyendo las reglas particulares.

Con base en el resultado obtenido en la ejecución de su trabajo el auditor podrá emitir un dictamen:

1. Limpio o sin salvedades
2. Con salvedades o excepciones por:
 - a. Desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad lo que incluyen las reglas particulares de su aplicación.
 - b. Desviación en la aplicación consistente de los principios de contabilidad incluyendo sus reglas particulares.

¹ Contaduría Pública, Revista del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., Febrero de 1992, Pág. 4 a 17

- c. Limitaciones en el alcance del examen practicado.
 - d. Contingencias
3. Dictamen negativo u opinión adversa
 4. Abstención de opinión

El dictamen del auditor estará dirigido a quien haya solicitado sus servicios. Deberá ir firmado por el contador público, quien debe de estar autorizado en su ejercicio profesional. El dictamen debe de contener la fecha en la que el contador público concluyó su revisión en las oficinas de su cliente.

CAPITULO II HECHOS POSTERIORES

2.1. CONCEPTO DE HECHOS POSTERIORES

El contador público con el objeto de realizar una auditoría de estados financieros divide su trabajo en dos periodos; el primero se lleva a cabo antes de la fecha de los estados financieros que se examina y otra parte muy importante de la auditoría se realiza con posterioridad a la fecha de los estados financieros. De esto se deduce que existen varios periodos de revisión que se pueden clasificar de la siguiente manera:

- a. **PREVIO O PRELIMINAR:** Que es aquel en el cual el auditor lleva a cabo principalmente las pruebas que le permiten evaluar la efectividad del sistema de control interno las que también se les conoce como pruebas de cumplimiento; y que determinan el alcance y tipo de pruebas que llevará a cabo para obtener la evidencia necesaria en relación a las cifras que muestran los estados financieros que pretende dictaminar.
- b. **PERIODO FINAL:** Que es aquel en el cual el auditor realiza sus pruebas de saldo, o sea, aquellas en las cuales obtendrá el complemento de la evidencia en relación a las cifras y hechos que reflejan los estados financieros que pretende dictaminar.

En el segundo periodo el auditor debe de conocer los eventos subsecuentes que puedan afectar de manera importante los estados financieros. El Boletín 5230 *Hechos Posteriores* del libro de Normas y Procedimientos de Auditoria del Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a los hechos posteriores como "algunos hechos o transacciones ocurridos con posterioridad a

la fecha del balance y hasta la fecha del dictamen, pueden afectar significativamente, de acuerdo con Principios de Contabilidad, hacen necesario un ajuste o revelación de dichos estados. Estos reciben la denominación de *hechos posteriores*¹. Estos pueden acontecer en alguno de los periodos siguientes:

1. De la fecha de los estados financieros a la fecha del dictamen, que normalmente es la fecha en la que el auditor se retira de las oficinas del cliente.
2. De la fecha del dictamen a la fecha en que éste sea entregado al cliente.
3. De la fecha del dictamen a la fecha en que, debido a propósitos diversos, se le solicite emitir nuevamente su dictamen.

El auditor deberá analizar si el evento subsecuente requiere según su importancia, un ajuste de tipo monetario o simplemente una revelación a través de las notas a los estados financieros, ya que el hecho posterior proporciona información a la administración y al propio auditor que de haberla conocido al momento de la elaboración de los estados financieros, se hubiera incluido o revelado en ellos.

Algunos ejemplos de hechos posteriores son:

1. Modificación en la estructura del capital contable por aumentos o disminuciones en el capital social, pago de dividendos, etc.
2. Contratación de pasivos importantes adicionales a la

¹ Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 5230, Edición 1993, Pág. 1, Parr. 1

fecha de los estados financieros.

3. Emisión de obligaciones en un periodo posterior a la fecha de los estados financieros.
4. Adquisición de activos importantes.
5. Daños de importancia en los activos de la empresa originados por siniestros.
6. Demandas o juicios iniciadas en contra de la empresa sobre hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros.
7. Restricciones o limitaciones en las operaciones de la empresa como consecuencia de disposiciones gubernamentales o contractuales.
8. Una pérdida importante por la incobrabilidad de un saldo de un cliente que debido a su situación financiera quiebra en fecha posterior a la de los estados financieros.
9. El resultado de demandas o juicios iniciados en contra de la empresa, con anterioridad a la fecha de los estados financieros por un monto superior o inferior al pasivo registrado en libros.
10. Baja importante en el valor de los inventarios, inversiones u otros activos.
11. Devoluciones significativas sobre ventas registradas en el periodo auditado.
12. Fusión o Escisión.

2.2. CLASIFICACION

De acuerdo al Boletín 5230 *Hechos Posteriores* del libro de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos se puede mencionar la siguiente clasifica-

ción:

- a. "Hechos que proporcionan evidencia en relación con condiciones que no existían a la fecha del balance general auditado, porque se suscitaron con posterioridad a tal fecha, pero que deben ser objeto de revelación, aun cuando los estados financieros no deben ajustarse por estos hechos"¹
- b. "Hechos que proporcionan evidencia adicional en relación a condiciones existentes a la fecha del balance general y que afectan las estimaciones inherentes al proceso de elaboración de estados financieros. Estos estados deben ser ajustados en función a cualquier cambio en estimaciones resultantes del uso de dicha evidencia."²

A continuación hablaremos más detalladamente de los hechos posteriores que proporcionan evidencia a condiciones que no existían a la fecha del balance, porque sucedieron en un periodo posterior y únicamente deben ser revelados por el efecto que pudieran tener en las decisiones que con base a los estados financieros y sus notas se tomen.

Estos eventos subsecuentes se refieren a situaciones que no existían a la fecha de los estados financieros y surgieron con posterioridad a esa fecha, pero antes de la emisión del dictamen del auditor. Bajo estas circunstancias es necesario que dichos eventos sean descritos ampliamente en los estados financieros explicando en su caso el efecto monetario correspondiente, con el objeto de que los mencionados docu-

¹ Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 5230, Edición 1993, Pág. 5 Párr. 16
² Idem (1), Pág. 4, Párr. 11

mentos logren ser lo suficientemente informativos.

Los eventos subsecuentes requerirán de revelación cuando su importancia sea considerable, siendo necesario que el auditor incluya en su dictamen un párrafo aclaratorio referido al hecho posterior, de esta manera el lector de estados financieros dirigirá su atención a las implicaciones del mismo.

Nos referiremos a ejemplificar ahora los eventos y transacciones ocurridos después de la fecha de los estados financieros pero que por su naturaleza pueden o no ser susceptibles de cuantificarse. Consideramos conveniente, entonces, subdividir este grupo, detallando, los eventos y transacciones que por su naturaleza deben de estar sujetos a una valuación monetaria.

A continuación ejemplificamos los eventos subsecuentes que deben de ser sometidos a una valuación monetaria, atendiendo a las rubros del balance general.

1. Eventos o transacciones que afecten activos. Como:
 - a. La administración ha concluido las negociaciones y ha firmado contratos con el objeto de ampliar sus instalaciones. Eventos de este tipo son fáciles de valorar y sus efectos pueden ser determinados con exactitud o estimarse muy aproximadamente, a través del monto estipulado en el contrato de obra.
 - b. Gran parte de las propiedades de la compañía son vendidas.
 - c. Una parte de la planta es destruida por fuego, inundación u otro tipo de siniestro.
2. Eventos o transacciones que afecten pasivos:
 - a. El organismo económico es demandado en un juicio; el abogado de la empresa considera que la demanda será

perdida y fuertes sumas deberán ser pagadas.

- b. Los empleados del organismo declararán una huelga; la cual, en el periodo subsecuente y antes de la formulación de los estados financieros no ha sido resuelta.
- c. Gran parte de la cartera es descontada.
- d. El organismo contrata una deuda importante a largo plazo, este pasivo incluye la aceptación de pagarés, y la emisión de obligaciones con garantía hipotecaria.

Como se puede observar en los tres primeros ejemplos, éstos afectan exclusivamente pasivos contingentes, pero aún así se pueden estimar, con aceptable aproximación el efecto en pesos que dichos sucesos acarrearán. El último ejemplo afecta el pasivo, y es el resultado de una planeación y decisión interna del organismo y es perfectamente conocida en cuanto a su monto; en cambio, los tres anteriores dependen de factores ajenos al organismo económico, que sin embargo son conocidas por la administración.

3. Hechos posteriores que afecten el capital:

Estos tienen gran efecto en los estados financieros ya que pueden afectar la posición del capital de trabajo. Entre estos podemos nombrar :

- a. Se hace una emisión importante de acciones.
- b. Se declara un dividendo adicional al normal.
- c. Se aprueba la eliminación de un déficit mediante la aportación de capital por antiguos y nuevos accionistas.
- d. Se declara un dividendo por acciones.
- e. Capitalización de pasivos.

f. Fusión y Escisión.

No hay que perder de vista que los lectores de los estados financieros estarán sumamente interesados en conocer de estos hechos posteriores y muy en especial los inversionistas potenciales y los acreedores. Es obvio que los que se benefician de estas transacciones, tendrán conocimiento de las mismas, ya que necesariamente ellos aprobarán tales medidas.

Nos referiremos a ejemplificar ahora los eventos y transacciones ocurridos después de la fecha de los estados financieros pero que por su naturaleza no pueden estar sujetos a una valuación monetaria. Este tipo de hechos aunque en algunos casos pueden ser de apreciación subjetiva, pueden tener un grave efecto en las operaciones del organismo económico.

1. Pérdida o cancelación de una franquicia o concesión exclusiva.
2. Cancelación de un contrato de venta, para el cual existe producción en proceso, no existiendo posibilidad de reanudar las operaciones ni recursos algunos contra el cliente.
3. Acontecimientos violentos que amenacen las instalaciones y propiedades de la compañía en un país extranjero.
4. La empresa es emplazada a huelga por un sindicato.
5. Condiciones climatológicas adversas desde la fecha de los estados financieros que han mermado considerablemente las operaciones.

Por otra parte hablaremos ahora de los hechos posteriores que requieren ajuste a los estados financieros: son aquellos que proporcionan evidencia adicional respecto a las condiciones que existieron a la fecha de dichos estados y que afectan las esti-

maciones utilizadas en su elaboración.

Este tipo de evento da a conocer la información que si se hubiera conocido en el momento de la elaboración de los estados financieros se hubiera incluido en los mismos y son conocidas por la administración hasta el periodo subsecuente.

Este tipo de eventos son de gran interés para todos aquellos que utilicen los estados financieros, ya que tienen influencia determinante en la posición financiera de un organismo económico. Esto se logra mediante ajustes que incorporen estos eventos a los estados financieros, así estos presentarán una situación financiera más apegada a la realidad de las condiciones del organismo económico a la fecha de los estados financieros; la inclusión de estos ajustes servirá para una toma de decisiones basada en datos reales.

Los ejemplos que siguen son enunciativos y de ninguna manera son limitativos. Necesariamente los eventos y transacciones que se ejemplifican producen un ajuste.

1. Durante el periodo subsecuente, se determina que algunas cuentas y documentos por cobrar a la fecha de los estados financieros, resultan totalmente incobrables. El periodo subsecuente reveló la situación de estas cuentas, misma que ya existía a la fecha de la terminación del ejercicio, sin embargo, esta situación era desconocida para el organismo.
2. Después de una investigación en el periodo subsecuente, se descubre un desfaldo y se prueba que el efectivo y las cuentas por cobrar no eran correctas a la fecha de los estados financieros, es decir, que existen faltantes de efectivo y documentos de importancia. Una

vez comprobado que el efectivo y las cuentas por cobrar físicamente no concuerdan con los registros a la fecha de los estados financieros es necesario, ajustar dichos registros a la realidad.

3. Cierta equipo se convierte en obsoleto por el descubrimiento de una nueva técnica o proceso aunque la determinación de la obsolescencia se hizo en un periodo posterior a la fecha de los estados financieros, el evento indica la existencia de un error de juicio en dichos estados, ya que es difícil que un activo fijo se convierta en obsoleto de la noche a la mañana, y es probable que la nueva técnica o proceso ya existiera o se estuviera experimentando a la fecha de los estados financieros, pero este hecho era desconocido para la administración de la compañía y el conocimiento de este nuevo proceso en el periodo subsecuente probó que la nueva técnica ya existía a la fecha de los estados financieros.
4. Una cierta compañía tiene en su contra una demanda por daños causados a una tercera persona a la fecha de los estados financieros. La administración y sus consejeros legales consideraron que ganarían el juicio y no pagarían daños al demandante, por lo que en la preparación de dichos estados no crean el pasivo contingente. El juicio se efectuó en el periodo posterior y fue fallado a favor del demandante debiendo la compañía pagar fuertes sumas por daños. Es obvio que a la fecha de los estados financieros la administración y los consejeros legales erraron su juicio, puesto que no contaban con todos los elementos necesarios y que no

todos los hechos eran conocidos; por lo tanto deberá correrse un ajuste que muestre el hecho subsecuente, y registre el pasivo contingente a la fecha de los estados financieros.

Los hechos posteriores requerirán de revelación cuando su importancia sea considerable, siendo necesario que el auditor incluya en su dictamen un párrafo aclaratorio referido al evento subsecuente, de esta manera el lector de estados financieros dirigirá su atención a las implicaciones del mismo. Aún mas, la importancia de los estados subsecuentes antes mencionados pueden ser de tal magnitud y complejidad que pueden justificar la elaboración de Estados Financieros Proforma.

2.3. EFECTO DE LOS EVENTOS Y TRANSACCIONES SUBSECUENTES EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

Los estados financieros y la información contenida en ellos, son necesarios para hacer un apropiado análisis de la situación financiera de una compañía y de los resultados que ésta obtuvo. Para ello, es indispensable que los estados financieros incluyan información sobre todos los eventos de naturaleza financiera considerando también aquellos eventos y transacciones subsecuentes.

Sin embargo, estos hechos posteriores deben presentarse considerando siempre la importancia relativa; éste criterio es definido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos como sigue:

"... el concepto *relevancia en la información* se aplica a la cantidad de seleccionar adecuadamente los elementos que mejor permitan al usuario general captar el significado de la información, conforme a sus propios fines particulares para informar

lo relevante para el usuario."¹

2.4. RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACION RESPECTO A LA INFORMACION SUFICIENTE Y OPORTUNA Y SU PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

El Boletín 1020 *Declaraciones Normativas de Carácter General sobre el Objetivo y Naturaleza de la Auditoría de Estados Financieros* nos dice: "Mientras que el auditor es responsable de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros, la responsabilidad en cuanto a la preparación de los mismos y de sus notas aclaratorias recae en la administración de la entidad."²

Por lo tanto la responsabilidad primaria sobre los estados financieros recae sobre la administración del organismo económico, consecuentemente, cualquier ajuste o nota explicativa a los mismos, provocada por un evento o transacción subsecuente, será también de la responsabilidad directa y primaria de la entidad o persona cuyos estados se estén considerando.

Esta responsabilidad se pone de manifiesto con mayor énfasis debido al hecho de que las transacciones o eventos subsecuentes, en la mayoría de los casos, son conocidos y apreciados por la administración del ente económico.

Considerando lo anterior, si la administración no informa en los estados financieros, del evento o de los eventos y transacciones subsecuentes de importancia en la determinación de la

¹ *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín A-6, Edición 1993, Pág. 51, Parr. 3

² *Normas y Procedimientos de Auditoría*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 1020, Edición 1993, Pág 4, Parr. 2

situación financiera de la compañía, mediante ajustes o notas explicativas, ésta será responsable de haber inducido voluntaria o involuntariamente, a los lectores de los estados financieros a errores de apreciación y de decisión.

2.5. RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR ANTE LOS EVENTOS SUBSECUENTES

El Código de Ética Profesional establece que el contador público se hará responsable de todos los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección, así mismo, que los trabajos serán un verdadero trabajo profesional que será realizado de acuerdo a las disposiciones normativas de la profesión que sean aplicables al trabajo específico que este desempeñando, con los cuidados y diligencias de una persona profesional.

El contador público por el solo hecho de serlo adquiere responsabilidades ante:

- a. La sociedad
- b. Quien patrocina sus servicios
- c. La profesión y los colegas

De lo anterior se desprenden cuatro tipos de responsabilidades:

1. Responsabilidad social
2. Responsabilidad moral
3. Responsabilidad técnica
4. Responsabilidad legal

2.5.1. RESPONSABILIDAD SOCIAL

Esta se divide en:

1. La responsabilidad social de cumplir satisfactoriamente su trabajo.
2. La responsabilidad, inherente a todas las disciplinas de explorar, nuevas fronteras y ampliar sus ámbitos de

acción.

3. La responsabilidad social de cualquier grupo educado hacia la sociedad de la cual forma parte.

2.5.2. RESPONSABILIDAD MORAL

Este tipo de responsabilidad moral radica más en la conciencia moral, de educación y ética de cada individuo más que de una norma, ley o reglamento.

2.5.3. RESPONSABILIDAD TECNICA

Este tipo de responsabilidad radica en la obligación del contador público de llevar a cabo su trabajo de acuerdo a las disposiciones normativas de la profesión que sean aplicables al trabajo que esté desempeñando y que el contador público deberá tener el entrenamiento y capacitación adecuada para poder llevar a cabo el trabajo satisfactoriamente.

Así mismo, deberá dignificar la imagen de la profesión con base a calidad, la cual solo se logrará si cumple con lo antes mencionado.

El contador público será considerado culpable de un acto que desacredite a la profesión, entre otros casos si al emitir cualquier información profesional o al expresar su opinión sobre los estados financieros que haya dictaminado:

- a. Omite un hecho importante que conozca y sea necesario manifestarlo, para que los estados financieros o sus informes no desorienten o induzcan a toma de decisiones erróneas o manipuladas.
- b. No informe claramente sobre cualquier dato falso importante del cual tenga conocimiento.
- c. Incurra en negligencia al rendir el informe correspondiente a su trabajo.

- d. No obtenga suficiente información para sostener la opinión que sustente.
- e. Aconseje falsear la información de los estados financieros o cualquier otra de su cliente.
- f. No informa respecto a cualquier desviación grave de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, desviaciones en la aplicación consistente de los Principios de Contabilidad, incluyendo sus reglas particulares, o acerca de la omisión importante de las circunstancias de un caso concreto.

2.5.4. RESPONSABILIDAD LEGAL

Este tipo de responsabilidad va enfocada al conocimiento y cumplimiento de todas aquellas leyes y disposiciones legales que deba cumplir el contador público, el lector del dictamen, el cliente y los terceros.

El trabajo del auditor queda terminado el día en que éste se retira de las oficinas del cliente fecha que por regla general deberá ser la del dictamen; con posterioridad a esa fecha el auditor no tiene ninguna responsabilidad para llevar a cabo investigaciones o realizar procedimientos de auditoría y hasta esa fecha termina su responsabilidad sobre los hechos posteriores, sin embargo, puede suceder que el auditor tenga conocimiento de algún hecho posterior importante que haya ocurrido después de su retiro de las oficinas del cliente, y no ha entregado físicamente su dictamen, siendo así, tiene la obligación de informarlo, utilizando dos de las siguientes alternativas:

- a. Utilizar fechas dobles en su dictamen, mencionando la de la terminación del trabajo de auditoría y la del evento

subsecuente.

- b. Cambiar la fecha del informe a la del evento subsecuente.

En el inciso a. el auditor se responsabiliza de los hechos ocurridos hasta la fecha en que se retiró de las oficinas del cliente; y en el inciso b. se responsabiliza por todos los hechos acontecidos hasta la nueva fecha del dictamen, teniendo que llevar a cabo una revisión de eventos subsecuentes.

2.6. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES EN EL EXAMEN DE HECHOS POSTERIORES A LOS ESTADOS FINANCIEROS

El estudio y evaluación del control interno, es la base para llevar a cabo la revisión de hechos posteriores. Pues a través de dicho estudio, el auditor conocerá los métodos y procedimientos que forman los registros que producen la información financiera de la empresa, si estos se están llevando a cabo con efectividad y si existe confianza en ellos. Con el resultado de esta revisión se determinará la extensión y naturaleza de las pruebas y procedimientos de auditoría que aplicará en su revisión.

El auditor a través del estudio y evaluación del control interno obtiene un conocimiento sobre la efectividad de éste, basado en este conocimiento planeará, desarrollará y supervisará, su trabajo. Dicha planeación dependerá de las características de cada negocio y del criterio del auditor. Mientras mejor control interno exista dentro de una empresa, menores serán las pruebas que se realizarán en la revisión de estados financieros, y menor será la preocupación del contador público de que existan eventos subsecuentes que afecten a la empresa.

El auditor se auxilia de programas de auditoría, para planear su supervisión. Estos programas constituyen el plan de acción para guiar y controlar su examen y describen, en términos generales, el alcance y naturaleza del trabajo que se considera necesario para permitirle expresar una opinión sobre los estados financieros que audita. Así mismo, facilita un método ordenado para indicar, administrar y anotar la ejecución de los procedimientos de auditoría, mediante los cuales se va a ejecutar el trabajo.

Debe existir un programa de auditoría para cada trabajo sea cual fuere su naturaleza o el alcance de la labor que se realizará.

La extensión del programa variará de acuerdo con las circunstancias, y las exigencias de cada caso.

2.6.1. OBJETIVOS DE REVISIÓN DE EVENTOS SUBSECUENTES

El auditor que está haciendo un examen de estados financieros debe cumplir con los objetivos de revisión a los hechos posteriores, que emitió la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en el Boletín 5230 *Hechos Posteriores*, los cuales se describen a continuación:

- a. "Determinar los hechos o transacciones que puedan afectar de manera importante a los estados financieros y que acontezcan en el período comprendido entre la fecha de los mismos y el dictamen."¹
- b. "Determinar si se trata de un hecho que requiere ajuste

¹ Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 5230, Edición 1993, Pág. 6, Párr. 25

o únicamente revelación."¹

c. "Comprobar su adecuada revelación."²

El contador público que trabaje como auditor debe cuidar que los estados financieros contengan la información que permita una adecuada interpretación por los usuarios de los mismos; tomando en cuenta además, que si éstos son de gran importancia pueden ameritar la preparación de estados financieros proforma que muestren los efectos de los hechos posteriores en la fecha de los estados financieros auditados; es decir, como si éstos hubieran ocurrido en esa fecha.

2.6.2. PROCEDIMIENTOS DE REVISION A LOS HECHOS POSTERIORES

A continuación mencionaremos los procedimientos de auditoría aplicables en la revisión de eventos subsecuentes, de acuerdo al criterio adoptado por la Comisión de Normas y Principios de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

1. "Examen de registros y documentos comprobatorios que respalden transacciones realizadas durante el periodo subsecuente."³

Este procedimiento de auditoría está encaminado a que el auditor llegue a la conclusión de que las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha de los estados financieros han sido registradas adecuadamente, es decir, dentro del periodo que corresponden.

El contador público que realiza un examen a los estados financieros debe de tomar en cuenta los siguientes puntos

¹ Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 5230, Edición 1993, Pág. 6 párr. 25

² Idem (1), Pág. 7, Párr. 29

³ Idem (1), Pág. 7, Párr. 31

para llevar a cabo este procedimiento:

- a. Realizar un examen de los datos contables relativos a los cortes de ingresos como corte del consecutivo de facturas, notas de cargo, de crédito, etc.
 - b. Realizar un examen de los datos contables relativos a los cortes de egresos como corte del consecutivo de las chequeras de la empresa, etc.
 - c. Efectuar el corte de la documentación relativa a entradas y salidas del almacén.
 - d. Realizar un examen del libro de ventas.
 - e. Examinar la cuenta control de cuentas por cobrar y por pagar.
 - f. Examinar la cuenta control de inventarios.
 - g. Revisar el libro mayor.
 - h. Revisar el libro diario.
 - i. Examinar la cuenta control de inversiones.
 - j. Examinar la cuenta control de propiedad, planta y equipo.
2. "Examen de las actas de asambleas de accionistas, de juntas de consejo de administración y de comités administrativos y de operación, celebradas en el periodo subsecuente."¹

El contador público debe indagar acerca de todas aquellas decisiones que pudieran haber tomado los cuerpos directivos y de administración de la empresa con posterioridad a la fecha de los estados financieros y que en un momento dado

¹ Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 5230, Edición 1993, Pág. 7, Párr. 32

podieran afectar la información contenida en los mismos.

Dado lo anterior, se deben de tomar en cuenta los siguientes puntos:

- a. Obtener las actas de juntas de directores, accionistas, comités ejecutivos de finanzas; tanto del cliente como de sus subsidiarias, en caso de que las hubiera.
 - b. Obtener una declaración del cliente de que la lista de actas que nos ha entregado están completas y son registros auténticos de dichas juntas.
 - c. Obtener una declaración del cliente en que detalle la lista de las juntas efectuadas y de las cuales no se han preparado las actas correspondientes.
3. "Comparación de los estados financieros emitidos en el periodo posterior al cierre del ejercicio auditado con los dictaminados, obteniendo explicaciones y examinando la documentación relativa a variaciones relevantes."¹

Las variaciones poco usuales en los estados financieros pueden indicar la existencia de ajustes anormales a los estados financieros emitidos en el periodo subsecuente o algún cambio a principios de contabilidad o en su aplicación, etc. Por otra parte, la existencia de una partida inusual en los estados financieros subsecuentes puede corresponder a una partida que debería de incluirse en los estados financieros que se están auditando a través de una nota o un ajuste a los mismos.

¹ Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto de Contadores Públicos de México, Boletín 5230, Edición 1993, Pág.7, Párr. 34

El auditor debe tomar en cuenta los siguientes puntos al realizar su trabajo:

- a. Revisar los papeles de trabajo que sirvieron de base a la compañía para preparar los estados financieros más recientes.
 - b. Comparar el último balance general y estado de resultados de operación, así como los papeles de trabajo soporte, contra el libro mayor.
 - c. Comparar el último balance general con el balance general auditado y obtener explicaciones de las variaciones poco usuales.
 - d. Comparar el último estado de resultados con el estado de resultados auditado, obteniendo explicaciones de las variaciones poco usuales.
 - e. Comparar el último estado de resultados con el presupuestado, si lo hubiera, determinando la razonabilidad de las variaciones poco usuales.
 - f. Examinar las últimas conciliaciones bancarias e investigar de las partidas anormales.
4. "Investigación con los funcionarios de la empresa sobre la existencia de hechos posteriores."¹

Las entrevistas con los funcionarios de la empresa proporcionan al auditor datos relevantes para poder descubrir eventos subsecuentes.

Se deben de tomar los siguientes puntos al momento de discutir con los funcionarios la existencia de eventos subse-

¹"Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptadas", Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 5230, Pág. 8, Párr. 36

cuentas

- a. Existencia de posibles litigios pendientes y resolución de los mismos.
 - b. Posible existencia de pasivos en disputa o en litigio, tales como reclamaciones de los clientes, facturas o reclamaciones a los proveedores, garantía, avales, etc.
 - c. Posible baja permanente en el valor de las inversiones.
 - d. Posible pérdida de clientes importantes, pérdidas excepcionales por concepto de cuentas incobrables o cesión de cuentas por cobrar.
 - e. Cambios en las políticas contables y financieras.
 - f. Nuevos préstamos, emisiones de acciones u otro tipo de financiamiento, incluyendo cualesquiera nueva restricción o cláusulas relativas al pago de dividendos.
 - g. Compra o venta de activos fijos importantes, etc.
 - h. Adquisición, venta o cierre de subsidiarias o sucursales.
5. "Confirmación de los asesores legales de la empresa con respecto a riesgos y juicios conocidos y/o resueltos en el periodo subsecuente."¹

En esta solicitud se pide a los abogados que manejan la situación legal de la empresa, mencionen la existencia de posibles litigios a la fecha de los estados financieros, la situación de los mismos a la fecha de su contestación y de

¹"Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptados", Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 5230, Pág. 9, Párr. 44

aquellos que tienen lugar en el periodo subsecuente.

Se recomienda que la carta a los abogadas sea lo más cercana posible a la fecha del dictamen.

En el Anexo A de este trabajo se encuentran *Modelos de Cartas Confirmación de los Abogados*.

6. "Declaraciones del cliente sobre la existencia o ausencia de eventos subsecuentes que sean de su conocimiento."¹

Dada la dificultad que representa para el auditor obtener la evidencia suficiente y competente sobre la existencia de posibles eventos subsecuentes de importancia que pudieran afectar la información que se presenta en los estados financieros, el contador público solicita al cliente una declaración por escrito sobre el posible acontecimiento de algún evento posterior a la fecha de los estados financieros que se dictaminan y que pudiera afectar la información que se presenta en los mismos.

Esta declaración deberá ser firmada por la gerencia general y por los responsables de la información.

En el Anexo B se presenta un *Modelos de Cartas Confirmación de la Gerencia*, en el Anexo C *Carta Modelo de Confirmación del Secretario del Consejo*, en el Anexo D *Carta Modelo de Solicitud de Confirmación de Auditores*, y en el Anexo E la *Carta Modelo de Confirmación de Eventos Subsecuentes*.

7. Cuando el periodo entre la fecha del dictamen y la fecha en que se entrega es amplio, el auditor debe evaluar si

¹ *Normas y Procedimientos de Auditoría*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 5230, Edición 1993, Pág. 8, Párr. 42

las circunstancias ameritan la aplicación de los procedimientos mencionados.

El auditor, generalmente, no tiene responsabilidad alguna de aplicar estos procedimientos por la fecha comprendida entre la emisión de su dictamen y la fecha de entrega a su cliente; sin embargo, puede suceder que existan algunos puntos pendientes de resolución en la fecha en que el auditor se retira de las oficinas de su cliente, causando un retraso en la emisión del dictamen del contador público.

Esto puede causar que la resolución de los mismos amerite que el auditor incluya estos puntos y opine sobre de ellos en el dictamen.

En este caso, los procedimientos de auditoría deben ampliarse hasta la fecha en que dichos puntos hayan sido resueltos por la administración de la empresa, especialmente el procedimiento relativo a la obtención de la Carta Confirmación del Cliente.

Puede suceder el caso en el que el auditor no haya podido emitir su dictamen debido a que existen puntos pendientes a resolver por el cliente, o que el auditor conozca de eventos subsecuentes importantes ocurridos durante este nuevo periodo. La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en el caso señalado con anterioridad proporciona las siguientes opciones a aplicarse:

- a. Utilizar dobles fechas, o sea dejando la fecha original de terminación y mencionando en seguida una nueva fecha referida exclusivamente al evento subsecuente.

- b. Cambiar la fecha del dictamen a la del evento subsecuente.

En el primer caso el auditor es responsable, de la opinión que emita a los estados financieros que dictamina, únicamente por los hechos ocurridos hasta la fecha en que concluyó la auditoría, excepto por el evento subsecuente.

En el segundo caso el auditor se responsabiliza en su opinión, por todos los hechos subsecuentes que hayan ocurrido hasta la fecha de su dictamen.

La situación que se señaló origina la ampliación de los procedimientos de eventos subsecuentes mencionados con anterioridad.

8. 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 lo afecta.

Cuando al auditor le solicitan emitir nuevamente su opinión sobre estados financieros dictaminados previamente por él; no debe modificar la fecha de su dictamen, a menos que conozca la ocurrencia de un hecho posterior de importancia, y que éste ha sido posterior a la fecha de su dictamen. En este caso el auditor debe registrar los ajustes necesarios o bien revelarlos por medio de una nota a los estados financieros, fechándolos conforme a lo señalado en el inciso 2.6.2 procedimiento 7 de Revisión de Hechos Posteriores de este seminario de investigación.

En el Anexo F se encuentra un Programa Ejemplo para la Revisión de Eventos Subsecuentes.

2.6.3. EVALUACION DEL RIESGO INHERENTE

El trabajo que realiza el contador público en la auditoría para examinar los diversos rubros del balance no es exhaustivo, ya que a través del estudio y evaluación del control interno que él realice, determinará la naturaleza y alcance de las pruebas que aplicará en su trabajo de auditoría. Por otro lado el énfasis de la auditoría debe darse en relación a la importancia relativa y al riesgo probable de que dichas partidas contengan errores.

El libro de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en el Boletín 3030 *Importancia Relativa y Riesgo en Auditoría* define estos conceptos como sigue:

La *Importancia Relativa* representa el importe acumulado de los errores y desviaciones de principios de contabilidad, que podrían contener los estados financieros sin que, a juicio del auditor y a la luz de las circunstancias existentes, sea probable que se afecte el juicio o decisiones de las personas que confían en la información contenida en dichos estados
..... . "1

"El *Riesgo de Auditoría* representa la posibilidad de que el auditor pueda dar una opinión sin salvedades, sobre unos estados financieros que contengan errores y desviaciones de principios de contabilidad, en exceso a la importancia relativa."2

1 Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 3030, Edición 1993, Pág. 4, Párr.

10
2 Idem (1), Pág. 5, Párr. 14

El riesgo de auditoría está formado por Riesgo Inherente, Riesgo de Control y Riesgo de Detección.

"*Riesgo Inherente*. Representa el riesgo de que ocurran errores importantes en un rubro específico de los estados financieros o en un tipo específico de negocio, en función de las características o particularidades de dicho rubro o negocio, sin considerar el efecto de los procedimientos de control interno que pudieran existir."¹

"*Riesgo de Control*. Representa el riesgo de que los errores importantes (que excedan a la importancia relativa al agregarse a otros errores) que pudieran existir en un rubro específico de los estados financieros, no sean prevenidos o detectados oportunamente por el sistema de control interno contable en vigor."²

"*Riesgo de Detección*. Representa el riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor no detecten los posibles errores importantes que hayan escapado a los procedimientos de control interno."³

El auditor externo debe de evaluar los elementos de *Importancia Relativa* y *Riesgo de Auditoría* para determinar el énfasis y alcance que aplicará a los procedimientos de auditoría aplicables en su revisión de hechos posteriores.

2.7. FORMA DE PRESENTAR LOS HECHOS POSTERIORES

¹ Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 3030, Edición 1993, Pág. 5, Párr.

² Idem (1), Pág. 6, Párr. 17

³ Idem (1), Pág. 6, Párr. 18

Debido a que las características de los hechos posteriores 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 la revelación correspondiente por medio de una nota a los estados financieros.

De acuerdo a las Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptados los hechos posteriores que requieren ajustes a los estados financieros son aquellos que proporcionan evidencia adicional respecto a las condiciones que existieron a la fecha de dichos estados y que afectan las estimaciones utilizadas en su elaboración. Dicho de otra forma el evento subsecuente proporciona información que de haberse conocido al momento de preparar los estados financieros se hubieran incluido en ellos. En cuanto a los eventos subsecuentes que únicamente deben ser revelados, son aquellos que no obstante que afecten a la empresa en un periodo posterior, es importante se revelen por el efecto que pueden tener en las decisiones que con base a los estados financieros y en sus notas se tomen. En estos casos, el evento subsecuente no afecta las cifras mostradas en los estados financieros puesto que ocurren en un ejercicio distinto al examinado; sin embargo, se requieren para lograr una adecuada presentación e interpretación de dichos estados.

Los eventos subsecuentes deberán revelarse de manera adecuada de tal forma que la información que muestren dichos estados pueda ser evaluada adecuadamente por los usuarios de los mismos.

Aún mas, la información y la importancia de los eventos subsecuentes puede ser de tal magnitud y complejidad que ameriten inclusive la utilización de estados financieros proforma que muestren los efectos del evento subsecuente en la fecha de los

estados financieros examinados como si aquel hubiese ocurrido en esa fecha.

2.8. CLASES DE DICTAMENES QUE SON AFECTADOS POR LOS HECHOS POSTERIORES

El presente inciso tiene por objeto ejemplificar la forma en que se verían afectados tanto la situación financiera, como los resultados de operaciones de una empresa, y por consiguiente el dictamen del auditor al encontrar hechos posteriores a la fecha de los estados financieros.

En el punto 1.3. *La Necesidad de la Auditoría de los Estados Financieros* se habló de la necesidad de los estados financieros auditados y de la responsabilidad del auditor con respecto a los mismos; así mismo, en el punto 1.4. *Dictamen del Auditor y Bases Necesarias para Elaborarlo* se hablaron de las bases necesarias para emitirlo. Ahora nos permitimos ampliar este tema.

El auditor al emitir su opinión puede expresarla bajo las siguientes bases:

- a. Dictamen limpio
- b. Dictamen con salvedades por
 1. Desviación a la aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
 2. Inconsistencia en la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
 3. Limitaciones al trabajo del auditor
 4. Contingencias
- c. Dictamen negativo
- d. Abstención de opinión

2.8.1. DICTAMEN LIMPIO

Este dictamen es emitido por el contador público una vez que ha obtenido la convicción de:

1. La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejan.
2. Que los criterios, sistemas y métodos usados para capturar y reflejar en la contabilidad y en los estados financieros los hechos y fenómenos mencionados con anterioridad.
3. Que los estados financieros están preparados de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
4. Que los Principios de Contabilidad han sido aplicados sobre bases consistentes.
5. No existen contingencias que pudieran afectar la situación financiera de la empresa, así como los resultados de las operaciones.

Además de estos puntos, cabe señalar que el auditor no tuvo limitaciones a la información durante el desarrollo de su trabajo.

2.8.2. SALVEDADES

En algunas ocasiones el auditor no está en condiciones de poder expresar una opinión limpia o sin salvedades; es decir, que durante la revisión a los estados financieros ha encontrado excepciones de importancia causada por los siguientes conceptos:

a. Desviación a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Cuando existen desviaciones importantes a los Principios de Contabilidad, el auditor debe identificar en que consisten estas desviaciones, cuantificar el efecto y mencionar cual es su

repercusión dentro de los estados financieros.

Considerando la importancia relativa de la desviación que a los Principios de Contabilidad presentan los estados financieros de su cliente, el auditor, debe de emitir una salvedad o una opinión negativa, según sea el caso. Para ejemplificar este tipo de salvedad, haremos la suposición de que la empresa auditada, cierra su ejercicio el 31 de diciembre de 1991 y las auditores se encuentran en las oficinas del cliente el día 15 de febrero de 1992, en la revisión se encuentra que existe un pasivo no provisionado a cargo de la empresa por las primas de antigüedad de los trabajadores.

Este derecho de los trabajadores se encuentra en la *Ley Federal del Trabajo* en el Art. 162:

"Los trabajadores de planta tienen derecho a una prima de antigüedad, de conformidad con las siguientes normas:

1. La prima de antigüedad consistirá en el importe de doce días de salario, por cada año de servicios;...
3. La prima de antigüedad se pagara a los trabajadores que se separen voluntariamente de su empleo, siempre que hayan cumplido quince años de servicios, por lo menos. Asimismo se pagará a los que se separen por causa justificada y a los que sean separados de su empleo, independientemente de la justificación o injustificación del despido...
5. En caso de muerte del trabajador, cualquiera que sea su antigüedad ..."¹

¹ *Leyes y Códigos de México, Ley Federal del Trabajo, Colección Porrúa, 1984*

La compañía se constituyó el 15 de enero de 1976, e inició sus labores en esta misma fecha, con personal contratado. De este personal laboran actualmente 10 personas.

Esta situación se analiza y se llega a la conclusión de el 15 de enero de 1991, este pasivo se vuelve exigible por cualquiera de los trabajadores que en este momento deje de laborar en la empresa.

La prima de antigüedad ascendió a \$250,000,000, al 31 de diciembre la compañía no había creado la provisión para prima de antigüedad, negándose a registrarla. Dicho importe es relevante en atención al activo total y al capital contable de la compañía a esa fecha.

El dictamen del auditor se emitiría de la siguiente manera:

México, D.F. a 15 de febrero de 1992

Al H. Consejo de Administración
De la compañía X, S. A. de C.V.

He examinado el balance general de la compañía "X", S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1991, y los estados de resultados, variaciones en el capital contable, y de cambios en la situación financiera que les son relativos a esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia incluyó, pruebas de registros de contabilidad y los demás procedimientos que considere necesarios en las circunstancias.

La compañía no ha creado una provisión al 31 de diciembre de 1991, para el pago de la prima de antigüedad por los 10 trabajadores que cumplen 15 años de servicio con la empresa el 15 de enero de 1991. En caso de retiro de los trabajadores, la compañía no está preparada para pagar dicha prima que asciende a \$250,000,000.

En mi opinión los estados financieros adjuntos, excepto por lo que se menciona en el párrafo anterior, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía "X", S.A. de C. V. al 31 de diciembre de 1991, y los resultados de sus operaciones, de variaciones en el capital contable, de cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Atentamente,

C.P. Roberto Puga

b. Inconsistencia en la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

El auditor debe cerciorarse que los estados financieros han sido preparados sobre bases consistentes con la finalidad de informar al lector que la comparabilidad de los estados financieros entre períodos no ha sido afectada por cambios en los principios de contabilidad y ni las reglas particulares de presentación y valuación que fueron utilizadas en la preparación de los mismos. La convicción se obtiene por que se examinaron los estados financieros del año anterior, o bien, porque se llevó a cabo una investigación al respecto.

En caso de que existan cambios en la aplicación de los principios de contabilidad en la elaboración de los estados financieros de un año a otro, el auditor debe explicar, justificar en una nota a los estados financieros la inconsistencia. Por otra parte dentro del dictamen el auditor debe cuantificar el efecto y expresar su conformidad con la inconsistencia.

Dado que no existen eventos subsecuentes que afecten la afirmación de la inconsistencia en un dictamen, expondremos a manera de ejemplo un caso de un dictamen con salvedad por inconsistencia.

La compañía "Z", S.A. cerró su ejercicio el 31 de diciembre de 1991. Al 14 de enero de 1992 los auditores encontraron dentro de la revisión de activo fijo, que el método para el cálculo de la depreciación de la maquinaria se cambió del procedimiento de horas trabajadas al procedimiento de línea recta. Ya que a consideración de la compañía, es el método más fácil y adecuado para depreciar la maquinaria. Esta situación quedaría reflejada de la siguiente forma:

México D.F. a 26 de febrero de 1992

Al H. Consejo de Administración
de la Compañía "Z", S.A.

He examinado el balance general de la compañía "Z", S.A. al 31 de diciembre de 1991 y los estados de resultados, de variaciones al capital contable y de cambios en la situación financiera por el ejercicio que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la empresa. Mi examen se efectuó de acuerdo a normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia incluyó pruebas de registros de contabilidad y otros procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la compañía, "Z", S.A. al 31 de diciembre de 1991 y los resultados de operaciones, de variación de el capital contable y de cambios en la situación financiera, por el ejercicio que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, salvo que no fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior por lo que se menciona en la nota C anexa a los estados financieros adjuntos.

Atentamente,

C.P. Roberto Puga

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

C. La compañía venía utilizando el método de depreciación de horas trabajadas para la maquinaria y cambió al método de línea recta por lo que no hubo consistencia en el método de depreciación del activo fijo. Únicamente hacemos la observación para fines de comparaciones, ya que estamos de acuerdo con el nuevo método de depreciación, porque no puede compararse el resultado que se refleja en el balance comparativo en el renglón de depreciación de maquinaria y equipo, en el año de 1990 y el importe que refleja en 1991 por lo que se mencionó anteriormente.

En seguida exponemos esta situación:

| | (1) | (2) | |
|-------------------------------|-------------|-------------|------------------|
| | <u>1990</u> | <u>1991</u> | <u>Variación</u> |
| Activo fijo | \$8,540,000 | \$8,540,000 | |
| Menos: Depreciación acumulada | \$ 800,000 | \$2,100,000 | \$1,300,000 |

(1) Método de depreciación de horas trabajadas

(2) Método de depreciación de línea recta

Por lo que se observa anteriormente, en el dictamen se menciona que los principios de contabilidad, no fueron aplicados en forma consistente con el año anterior porque se cambió el método de depreciación del activo fijo. Además, el auditor está cumpliendo con una norma de auditoría, relativa a la información que es la consistencia en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.

c. Limitaciones en el Alcance del Examen Practicado.

El auditor emite su opinión una vez que ha aplicado todos los procedimientos de auditoría que ha considerado necesarios en las circunstancias y una vez que él tiene la convicción de la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros.

Sin embargo, en algunas circunstancias por situaciones ajenas al auditor o por ciertas características operativas de la enti-

dad, el auditor no puede aplicar todos los procedimientos de auditoría que considera necesarios. Estas situaciones representan limitaciones en el alcance del trabajo desarrollado por el contador público.

En este tipo de situaciones el auditor debe evaluar la importancia de las limitaciones que se le presentan de tal manera que debe expresar una salvedad, o bien expresar que no puede opinar sobre la razonabilidad de los estados financieros, dada la importancia de la limitación.

El contador público debe describir la naturaleza de la limitación en un párrafo por separado.

Como ejemplo de esta salvedad exponemos el caso de la compañía X, S.A. de C.V. que terminó su ejercicio el 31 de diciembre de 1991, y los auditores se encuentran en las oficinas del cliente al 28 de enero de 1992, la compañía ha efectuado, la compra de una maquinaria el 21 de enero de 1992. Esta fue comprada al extranjero a través de un financiamiento de un banco extranjero. Se comentó esta situación con el Gerente General de la compañía y no proporcionó información sobre el plazo del préstamo, los intereses a pagar y si existen garantías o restricciones sobre dicho préstamo.

Como resultado de esta revisión se llegó a la conclusión de que no se puede determinar en que grado afecta esto a la situación financiera de la empresa, por lo que se expresa en un dictamen con una salvedad por limitación al alcance.

El dictamen se emitirá:

México, D.F. a 3 de marzo de 1992

Al H. Consejo de Administración
de la Compañía X, S.A. de C.V.

He examinado el balance de la compañía X, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1991 y el estado de resultados, de variaciones al capital contable y cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la empresa. Mi examen se efectuó de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyó pruebas de registros de contabilidad y otros procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias, excepto por las limitaciones a mi revisión, por instrucciones de la empresa no fue posible revisar un crédito por \$5,000,000 contratado con el banco Z en Estados Unidos, el 21 de enero de 1992.

En mi opinión, excepto por el efecto que pudiera tener la limitación a mi revisión de dicho crédito los estados financieros que se acompañan presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1991 y los resultados de sus operaciones, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Atentamente,

C.P. Roberto Puga

d. Contingencias

Toda empresa supone una vida indefinida, durante la cual realiza una serie de operaciones y transacciones las cuales se les pueden considerar normales o propias al giro del negocio. Puede suceder, sin embargo, que ocurran eventos económicos externos sobre los cuales existe una incertidumbre en mayor o menor grado, acerca de la forma en que estos pueden afectar al ente económico.

La Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en el Boletín C-12 Contingencias y Compromisos define una contingencia como:

"Una condición, situación, o conjunto de circunstancias que involucren un cierto grado de incertidumbre, que puede resultar, a través de la consumación de un hecho futuro, en la adquisición o en la pérdida de un activo o en el origen o cancelación de un pasivo y que generalmente trae como consecuencia una utilidad o una pérdida."¹

Los efectos de las contingencias pueden incidir en diversas formas en el dictamen del auditor.

El mismo boletín las clasifica en:

1. Contingencias de carácter repetitivo.

Son susceptibles de medición razonablemente aproximada en su conjunto, a través de la experiencia y o de la probabilidad empírica o estadísticamente establecida de su ocurrencia.

Como ejemplos de estas contingencias podemos mencionar en forma enunciativa pero no limitativa las siguientes:

- a. Irrecuperabilidad de cuentas por cobrar.
- b. Obsolescencia y lento movimiento de inventarios.
- c. Otorgamiento de garantías por aval y o descuentos de documentos por cobrar.

2. Contingencias de carácter aislado.

Son aquellas en las que en un momento dado existen elementos de juicio, estimación u opinión, que permiten medir dentro de límites razonables su resultado probable.

Como ejemplo de estas contingencias podemos mencionar en forma enunciativa pero no limitativa las siguientes:

- a. Juicios y litigios

¹ principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín C-12, Edición 1993, Pág. 276, Párr. 9

b. Reclamaciones de impuestos y otros asuntos de naturaleza semejantes.

El auditor debe juzgar tanto los factores negativos como positivos para poder concluir respecto a la continuación de la entidad, como negocio en marcha. Por lo que en caso de que la empresa no pueda seguir operando como negocio en marcha se debe expresar una salvedad u opinión negativa. Para este efecto exponemos el siguiente ejemplo:

La compañía X, S.A. terminó su ejercicio el 31 de diciembre de 1991 e hizo una venta a un cliente del extranjero el 27 de diciembre de 1991 por un importe de \$1,000,240,508 el cliente pagó por adelantado este importe. La fecha en que los auditores se encuentran en las oficinas del cliente es el 25 de enero de 1992. El cliente notificó que no había recibido la mercancía y comentó que si no recibía la mercancía para el 3 de febrero cancelarían la operación; lo que ocasionaría perder el cliente más importante de la compañía. El departamento de ventas se comunicó con el agente aduanal, quien comentó que había tenido problemas en la aduana para exportar la mercancía al extranjero y que tardaría 10 días más en entregarlo al cliente. Esta situación quedó reflejada en el dictamen como sigue:

México, D.F. a 25 de enero de 1992

Al H. Consejo de Administración
de la Compañía X, S.A.

He examinado el balance general de la compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 1991 y el estado de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la empresa. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia, incluyó pruebas de registro de contabilidad y otros procedimientos que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión sujeto a los efectos que pudiera tener la cancelación de la venta que se menciona en la nota D, los estados financieros que se acompañan presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 1991 y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

Atentamente,

C.P. Roberto Puga

NOTA D. A LOS ESTADOS FINANCIEROS

El día 27 de diciembre de 1991 la compañía efectuó una venta por la cantidad de \$1,000,240.508 a su cliente American Textil Company quien pagó por adelantado este importe. El día 25 de enero de 1992 el cliente aún no había recibido la mercancía por problemas en la aduana. El cliente comentó a la compañía que de no recibir la mercancía el día 3 de febrero cancelaría la operación y dejaría de comprarle en el futuro. Esta situación se refleja en el estado de resultados mermando la utilidad en un 40%, además de que al dejar de comprar este cliente a la compañía las ventas se reducirían en un 55%.

8.8.3. OPINION NEGATIVA

La opinión negativa obedece a la existencia de una o varias salvedades a la opinión que obligan al auditor, a negar su opinión y se producen cuando el o los renglones violatorios a los principios de contabilidad generalmente aceptados o de su aplicación consistente son de tal importancia que producen efectos negativos en la interpretación de la situación financiera y los resultados de sus operaciones, mostrados en los estados financieros.

Cuando se expresa una opinión negativa se deberá hacer una explicación clara de las razones y motivos que la originaron.

Expondremos el siguiente ejemplo:

La compañía X. S.A. cerró su ejercicio el 31 de diciembre de 1991. Los auditores al 26 de enero de 1992 se encontraban trabajando en las oficinas del cliente. La compañía tiene contratado un préstamo a largo plazo de Dlls. \$15,000,000 con el Bank of America. La compañía durante los doce meses de su ejercicio, tomo un tipo de cambio que el banco utiliza para la compra de dólares debiendo ser el tipo de venta. Se analizaron mes a mes los tipos de cambios al cierre del ejercicio resultando una diferencia de \$468,520,000 transformándose la utilidad de la compañía en pérdida. La compañía se opone a registrar el ajuste correspondiente por lo que el resultado en los estados financieros no es razonable. Esta situación queda reflejada en el dictamen del auditor en la siguiente forma

México, D.F. a 26 de enero de 1992.

Al H. Consejo de Administración
de la Compañía X, S.A.

He examinado el balance general de la compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 1991 y el estado de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados son responsabilidad de la administración de la empresa. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia incluyó pruebas de registro de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que considere necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué a los estados financieros adjuntos no presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 1991, ni los resultados de sus operaciones, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha en vista de lo que se menciona a continuación.

El renglón de otros gastos o productos que se presentan en el estado de resultados, presenta una utilidad de \$216,851,000 que se ve afectada por la pérdida en tipo de cambio por el préstamo de Dlls. \$15,000,000 que tiene contratado la compañía con el Bank of America. Dicha pérdida se motivó debido a que la compañía registró el préstamo en moneda nacional a un tipo de cambio no correspondiente, convirtiéndose la utilidad en el estado de resultados anexo de \$302,120,000 a una pérdida de \$116,210,000.

Atentamente,

C.P. Roberto Puga

2.8.4. ABSTENCION DE OPINION

La abstención de opinión se puede presentar:

- a. Cuando se limita el alcance de la revisión
- b. Cuando existen contingencias importantes o incertidumbres y éstas son de tal magnitud que modifican la posición financiera presentada en los estados financieros.
- c. Cuando los procedimientos de auditoría no hayan dado los resultados satisfactorios.
- d. Cuando el auditor carezca de elementos de juicios suficientes en una área importante y significativa de los estados financieros, que pueda desvirtuar totalmente, el panorama de dichos estados.

En seguida ejemplificamos un dictamen con abstención de opinión.

La compañía X, S.A. cerró su ejercicio el 31 de diciembre de 1991. Al 20 de enero de 1992, los auditores se encontraban trabajando en las oficinas del cliente y en esa fecha recibieron la contestación a la confirmación que le hicieron a los abogados de la compañía.

En su carta, los abogados comentan que el Sr. Martínez, empleado de la compañía, presentó una demanda contra la compañía, el 10 de enero de 1992, quien expuso ante la junta de conciliación y arbitraje, que fue despedido por la compañía sin causa justificada no recibiendo ninguna indemnización.

Por lo que se puede observar por medio de la confirmación de los abogados el juicio será ganado por el empleado a quien la compañía le tendrá que pagar una indemnización de \$100,000,000, la

compañía no creo una provisión ante esta contingencia, por lo que la utilidad de la compañía de \$15,000,000 se convertiría en una pérdida de \$85,000,000. Ante esta situación el auditor se encuentra ante la imposibilidad de emitir su dictamen y esta situación quedaría expresada de la siguiente manera:

México, D.F. a 30 de enero de 1992

Al H. Consejo de Administración
de la Compañía X, S.A.

He examinado el balance general de la compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 1991 y los correspondientes estados de resultados de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados son responsabilidad de la administración de la empresa. Mi examen se efectuó de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia incluyó pruebas de registro contable y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Según se indica en la Nota A adjunta a los estados financieros, existe una contingencia no provisionada por la compañía la cual es a cargo de ésta, la utilidad del ejercicio de \$15,000,000 se convertiría en una pérdida de \$85,000,000.

Como consecuencia del posible efecto, que pudiera tener la resolución comentada anteriormente no me encuentro en condiciones de expresar una opinión respecto de la razonabilidad de la información financiera presentada en los estados financieros adjuntos, ya que el resultado de sus operaciones se pueden ver nulificados ante esta situación.

Atentamente,

C.P. Roberto Puga

NOTA A. A LOS ESTADOS FINANCIEROS

La compañía fue demandada ante la Junta de Conciliación y Arbitraje, por un ex-empleado con motivo de haber sido despedido por causa injustificada. Los abogados de la compañía comentan en su carta confirmatoria de que con seguridad el Sr. Martínez quien demanda se le indemnice aproximadamente por una cantidad de \$100,000,000. La compañía a esta fecha no ha creado una provisión para solventar dicho gasto.

2.9. NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

Los estados financieros tienen como finalidad primordial informar la situación financiera y resultados de sus operaciones a una fecha determinada, éstos serán un instrumento confiable para el análisis del ente económico de tal forma que ayuda a una adecuada y oportuna toma de decisiones.

Sin embargo, la información proporcionada en los estados financieros, en muchos casos debe ser ampliada a través de sus notas, que aclaran cierta información presentada en los mismos con el objetivo de cumplir con el principio de contabilidad generalmente aceptado de Revelación Suficiente.

Las notas a los estados financieros explican ampliamente el origen y significado de los datos y las cifras que se presentan dentro de los estados financieros, dan a conocer ciertos datos y cifras sobre la repercusión de reglas particulares, políticas y procedimientos contables, así mismo, dan a conocer los cambios que se hayan generado de un periodo a otro que puedan o hayan afectado a la compañía, por lo que deben presentarse conjuntamente con los estados financieros.

El Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado de *Revelación Suficiente* establece en cuanto a sus reglas particulares de presentación, aplicables a los estados financieros:

"Cuando los estados financieros del periodo que procede han sido afectados por ajustes posteriores, este hecho debe ser revelado."¹

"En caso de que existan hechos posteriores que afecten sustancialmente la situación financiera y el resultado de las opera-

¹ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín A-5, Edición 1993, Pág. 48, Párr. 27

ciones de la entidad, entre la fecha que son relativos los estados financieros, y la fecha en que son emitidos, deberá revelarse suficiente y adecuadamente de estos hechos por medio de notas explicativas."²

Las notas a los estados financieros, también deberán presentar aquella información referente a transacciones y eventos subsecuentes.

²Idem (1), Pág. 49, Párr. 28

CAPITULO III LOS ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA

3.1. CONCEPTO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA

El auditor opina sobre estados financieros a una fecha determinada, sin embargo, como se menciona en el Capítulo II existen hechos y/o circunstancias posteriores a la fecha de los estados financieros que pueden afectar de manera significativa la información contenida en los mismos a los cuales se les conoce como *Hechos Posteriores* y para conocer ese efecto se utilizan los estados financieros denominados *Proforma*.

Es importante mencionar que los Estados Financieros Proforma se refieren únicamente a la incorporación de eventos subsecuentes a la información financiera y no aplican a la incorporación de presupuestos, hipótesis o tendencias los cuales reciben otro nombre genérico, pero que de ninguna manera se deben confundir con los Estados Financieros Proforma.

En el Diccionario de Contabilidad E. Kohler: "*PROFORMA* es una expresión aplicada a un balance, a otro tipo de información o a una cuenta que contiene todo o en parte cifras o acontecimientos supuestos. Generalmente el estado se acompaña de alguna indicación sobre su carácter y propósito y de la confiabilidad de los supuestos en que está fundado"¹. *BALANCE PROFORMA* según el mismo diccionario es un balance que muestra cifras o puede no mostrarlas, hipotéticas o tentativas, preparado para planear posibles condiciones financieras futuras; es un balance tentativo.

¹ Diccionario de Contabilidad, E. Kohler, Editorial Uteha, México, 1982

En el Diccionario del Contador de W. A. Paton: "El estado financiero proforma o modificado, es un estado hipotético ideado para mostrar:

1. La situación actual, a la luz de lo que se piensa hacer.
2. La situación pasada, a la luz de los acontecimientos.

El primer tipo se une a menudo en circulares relativas a la colocación de acciones o bonos, para mostrar la situación que resultará después de hacer efectivo el nuevo financiamiento; usando el segundo tipo, los efectos de las transacciones de importancia se hacen retroactivos a los estados financieros recientes. El término proforma se aplica también para designar croquis de estados financieros".¹

Con base a estas dos definiciones podemos conceptualizar a los estados financieros proforma como: Estados financieros a una fecha determinada que han sido preparados sobre bases históricas e incluyen los efectos de eventos posteriores al mismo.

El Boletín 4070 *Opinión del Contador Público sobre la Incorporación de Eventos Subsecuentes en Estados Financieros Proforma* del libro de Normas de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a los Estados financieros proforma como:

"Para los efectos de este boletín se consideran estados proforma los estados financieros básicos en los que se incorpora el efecto de hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros, o que tienen un alto grado de probabi-

¹ *Diccionario del Contador*, W. A. Paton, Editorial Limusa, México, 1987

lidad de que lleguen a realizarse."¹

3.2. ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA Y ESTADOS FINANCIEROS ESTIMADOS O PROYECTADOS

En algunas ocasiones el término "Proforma" se puede mal interpretar de dos distintas maneras.

La primera manera de interpretar este término se divide en dos distintos sentidos, los cuales se describen a continuación:

- a. Como un estado que muestra cifras históricas añadiéndole o desincorporándole cifras que representan operaciones reales o supuestas sobre las cuales existe una seguridad de que dichas transacciones ocurrirán en un período más o menos corto o bien;
- b. Cuando se le da efecto retroactivo a operaciones sucedidas con posterioridad a la fecha en que se refieren los estados financieros.

La segunda manera en que se puede entender el término proforma, es cuando se preparan estados financieros con cifras hipotéticas, basados en presupuestos o proyecciones.

La primera manera de interpretación se conoce como *Estados Financieros Proforma*; mientras que a la segunda manera de interpretación se les conoce como *Estado Financiero Proyectado o Presupuestado*.

3.2.1. DIFERENCIAS ENTRE EL ESTADO FINANCIERO PROFORMA Y EL ESTIMADO O PROYECTADO

¹ *Normas y Procedimientos de Auditoría*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 4070, Edición 1993, Pág. 6, Párr. 13

La primera diferencia es con respecto a su *FIN*:

- a. Los estados financieros proforma se utilizan para dar a conocer el efecto de un hecho o transacción subsecuente a la fecha de los mismos.
- b. Los estados financieros presupuestados sirven a la administración de la compañía para la planeación de operaciones, es decir, la finalidad de los mismas es interna.

La segunda diferencia surge al *COMPARAR EL PERIODO* que abarcan ambos estados:

- a. El estado financiero proforma generalmente abarca un período corto, ya que surgen como resultado del trabajo del auditor, quien incorpora un hecho posterior a la fecha de los estados financieros dando efecto a éstos en esa fecha, como ejemplo:
 1. Un balance general que incorpora cifras por adquisición de la mayoría de las acciones de una compañía que se convierte en subsidiaria; efectuados dos o tres meses después de la fecha a que se refiere el balance general.
 2. En el estado de resultados del caso anterior, podrá abarcar un año, puesto que se deben hacer ciertas eliminaciones de las cuentas de resultados entre los estados de pérdidas y ganancias de ambas compañías para su correcta consolidación proforma.
- b. Los estados financieros presupuestados generalmente se refieren a corto plazo -semanas, meses, trimestre, cuatrimestre, etc., cuando el periodo es menor a un año; y largo plazo, que generalmente abarca de uno a cinco años.

La tercera diferencia surge cuando se compara la *CERTEZA* de que ocurran ambos estados surge otra diferencia:

- a. Los estados financieros proforma se elaboran cuando existe la certeza de la ocurrencia del evento subsecuente.
- b. Los estados financieros proyectados se elaboran con base a estimaciones o presupuestos.

La cuarta diferencia entre ambos estados es la *OPINION* que el contador público puede dar de ellos como auditor:

- a. El contador público expresa en su dictamen la formulación sobre los estados financieros proforma y emite su opinión con base a ellos.
- b. El Código de Etica Profesional del Contador Público del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, expresa en la parte relativa al Contador Público como profesional independiente:

"Ningún contador público que actúe independientemente permitirá que se utilice su nombre en relación con proyectos de informaciones financieras o estimaciones de cualquier índole, cuya realización dependa de hechos futuros, en tal forma que induzca a creer que el contador público asume la responsabilidad de que se realicen dichas estimaciones."¹

Con base a lo anteriormente expuesto, consideramos que los estados financieros proforma y los proyectados son dos tipos diferentes de estados financieros. Los estados financieros proforma se basan en cifras históricas a las cuales se incorporan o desincorporan cifras que representan transacciones que en una

¹ *Código de Etica Profesional*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Comisión de Etica Profesional, Octubre de 1979

fecha cercana a la presentación y que además existe la certeza de que sucederán; o bien, que se refieren a operaciones realizadas con posterioridad a la fecha a que se refieren los estados financieros y se hacen retroactivos a esa fecha.

Los estados financieros estimados o proyectados son estados que, como su mismo nombre lo dice, se preparan sobre bases estimadas o presupuestadas y sobre las cuales no existe una seguridad de que se realicen y además se refieren a períodos entre uno a cinco años.

3.3. ESTRUCTURA Y PRESENTACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA

Como se mencionó en la definición de estados financieros proforma, éstos mostrarán el efecto de hechos posteriores ya ocurridos o cuya posibilidad de ocurrir tenga un grado alto de certeza.

La estructura de un estado financiero proforma puede ser variable, sin embargo, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en el libro de Normas y Procedimientos de Auditoría recomienda a través de su boletín 4070 *Opinión del Contador Público sobre la Incorporación de Eventos Subsecuentes en Estados Financieros Proforma* que en dichos estados se presenten de la siguiente manera:

"El contador público deberá cerciorarse de que los estados financieros que se acompañen en su dictamen incluyan en diferentes columnas a las cifras base (que corresponde a las transacciones realizadas) y las cifras proforma. Las operaciones subsecuentes a las que se les esté dando efecto retroactivo deben

estar claramente explicadas en notas a dichos estados."¹

La presentación de los estados financieros proforma se debe llevar a cabo de la siguiente manera:

1. **NOMBRE DEL ESTADO:** Todos los estados financieros proforma, deberán de mencionarlo en la presentación del mismo y se aconseja una breve descripción del ajuste ocurrido en los estados financieros para producir el estado proforma. Por ejemplo: "Balance General Proforma al 31 de diciembre de 1991, en el que se da efecto a la capitalización de un pasivo por \$34,000,000 de dólares, de acuerdo a Asamblea Extraordinaria celebrada el 5 de enero de 1992."
2. **CONTENIDO NUMERICO:** Ya se mencionó al inicio de este tema la estructura recomendable, que es la presentación de dos columnas, una que contenga las cifras históricas de las cuales se parte y otra que contenga las cifras proforma.
3. **CONTENIDO DESCRIPTIVO:** En lo que se refiere a la descripción de los rubros que integran a los estados financieros proforma se puede presentar:
 - a. Anotando el ajuste o cambio en el rubro especial del estado financiero de que se trate.
 - b. Únicamente anotando el rubro del estado financiero que se trate sin hacer mención adicional.

Consideramos más clara la presentación del inciso a. en donde se revela suficientemente y de forma clara el evento o transacción subsecuente que se está efectuando.

4. **NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS:** Como ya se mencionó en

¹ Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 4070, Edición 1993, Pág. 7 Párr. 20

el capítulo anterior, es de vital importancia la explicación que una nota a los estados financieros puede proporcionar en cuanto a información, para la correcta interpretación, análisis, y toma de decisiones sobre los estados financieros proforma.

Las notas a los estados financieros referentes al evento o transacción subsecuente, deben mencionar con claridad absoluta la situación, y mencionar el grado de seguridad de que sucederá en un plazo conocido por la compañía, o bien, la nota debe describir si la operación o ajuste ya sucedió a la fecha de la presentación del balance y solo se está dando efecto retroactivo a la fecha a que se refiere el estado financiero.

3.4. CASOS EN QUE SON NECESARIOS LOS ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA

Creemos necesario exponer los casos en que son necesarios los estados financieros proforma, sin embargo, llegamos a la conclusión de que cada caso es particular, y la preparación de éstos estados depende de las condiciones explicadas con anterioridad. Nosotros consideramos que los casos más comunes por los cuales es posible la preparación de un estado financiero proforma es cuando hay un financiamiento para una compañía, los cuales pueden ser:

1. Emisión de obligaciones con garantía hipotecaria en una sociedad anónima.
2. Emisión de bonos hipotecarios o bonos financieros en una institución de crédito.
3. Emisión de acciones por aumento de capital por la fusión de dos o más sociedades.

La obra *Curso Completo de Contabilidad* de Northwestern University, en el tomo "Investigación para Usos Financieros" escrita por David Himmelblan, al hablar del carácter de los ajustes de los estados financieros proforma, basado en la estructura de 30 estados proforma, indica que pueden suceder además por los siguientes conceptos:

1. Venta de propiedades
2. Venta de valores en cartera
3. Liquidación de documentos por pagar
4. Liquidación de pasivo circulante
5. Retiro de bonos
6. Retiro de valores en cartera
7. Retiro de cantidades en efectivo
8. Pago de cuentas personales de accionistas
9. Anticipos de compañías afiliadas
10. Compra de planta y de mercancías
11. Dividendos en acciones
12. Eliminación en libros del valor con que aparezca el valor del crédito mercantil
13. Valuación del crédito mercantil
14. Valuación de propiedades
15. Reajustes en la estructura del capital

Estos conceptos se exponen con carácter enunciativo más que limitativo.

3.5. UTILIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA

Dado que los estados financieros proforma muestran los efectos de los eventos subsecuentes en la fecha de los estados financieros examinados, como si éstos hubieran ocurrido en esa fecha, se puede entender la utilidad que éstos tienen para los

lectores de los estados financieros, pues otorgan una base sólida para una adecuada y oportuna toma de decisiones.

Para la elaboración de cualquier estado financiero éstos deben de contener en forma clara y comprensiva suficientes elementos para juzgar la situación financiera, los resultados de operación y los cambios en la posición financiera de la compañía.

En caso de que existan hechos posteriores que afecten sustancialmente la situación financiera y el resultado de las operaciones de la compañía, entre la fecha a que se refieren los estados financieros y aquella en que son emitidos, deberán revelarse suficiente y adecuadamente estos hechos por medio de notas explicativas.

Los estados financieros proforma, son utilizados por la dirección y ejecutivos de la compañía, con el objeto de efectuar una correcta, adecuada y oportuna toma de decisiones con base en estados financieros que muestren el efecto de hechos posteriores ya ocurridos o cuya posibilidad de ocurrir tenga un alto grado de certeza.

Como todos las demás estados financieros, los estados financieros proforma proporcionan a la dirección de la compañía:

1. Nivel de rentabilidad
2. La posición financiera, que incluye su solvencia y liquidez
3. La capacidad financiera de crecimiento
4. El flujo de fondos

Tomando como base la información anterior, se puede concluir que los estados financieros proforma, otorgan al usuario de los mismos una base objetiva, para evaluar el futuro de la empresa y tomar decisiones de carácter económico y social sobre la mis-

ma.

La utilidad de los estados financieros proforma radica en que otorgan tanto a la administración, como a los usuarios de los mismos bases para:

- a. Tomar decisiones de inversión y crédito: Los principales interesados son aquellos que pudieran adoptar financiamiento, como capital o crédito a la empresa. Este grupo estará interesado en medir la capacidad de crecimiento y estabilidad de la empresa y su redituabilidad, para asegurar su inversión, la obtención de un rendimiento y la recuperabilidad de esta inversión.
- b. Aquilatar la solvencia y liquidez de la compañía, así como su capacidad para generar recursos. Aquí tendrán especial interés los acreedores, principalmente quienes han otorgado préstamos, así como los propietarios, quienes quieren medir el posible flujo de dinero hacia ellos derivado de los rendimientos.
- c. Evaluar el origen y las características de los recursos financieros del negocio, así como el rendimiento de los mismos. En esta área el interés es general, pues todos están interesados en conocer de que recursos financieros dispone la empresa para llevar a cabo sus fines, cómo los obtuvo, cómo los aplicó, y finalmente que rendimiento ha tenido y puede esperarse de ellos.
- d. Finalmente formarse un juicio de como se ha manejado el negocio y evaluar la gestión de la administración, a través de una evaluación global de la forma en que ésta maneja la rentabilidad, solvencia, y capacidad de crecimiento de la compañía.

3.6. DICTAMEN DEL AUDITOR

El contador público solo podrá asociar su nombre a estados financieros proforma para emitir una opinión, cuando haya examinado los eventos subsecuentes de acuerdo a las Normas y Procedimientos de Auditoría y haya obtenido evidencia suficiente y competente sobre las operaciones posteriores a las que se les está dando efecto retroactivo si es que ya ocurrieron o bien deberá asegurarse de que existe un alto grado de probabilidad de que esos hechos ocurrirán.

Para el caso de los Estados Financieros Proforma el contador público solo podrá opinar cuando los estados financieros básicos hayan sido examinados por él u otro contador público de acuerdo con las Normas y Procedimientos de Auditoría. El contador público deberá cerciorarse que los estados financieros que incluya en su dictamen den a conocer las cifras base y las proforma en dos diferentes columnas.

Según el Boletín 4070 *Opinión del Contador Público sobre la Incorporación de Eventos Subsecuentes en Estados Financieros Proforma* del libro de Normas y Procedimientos de Auditoría, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos respecto de los Estados Financieros Proforma menciona que éstos deben de tener:

- a. "Explicación en un párrafo independiente de las operaciones o hechos subsecuentes, o referencia a la nota que contenga dicha explicación, cuyo efecto se incorpora a los estados financieros como si hubieran ocurrido precisamente a la fecha del balance general. Debe aclararse si dichas operaciones o hechos subsecuentes ya ocurrieron a la fecha del dictamen del auditor o si están aún pendientes de realización.

- b. Referencia clara en el párrafo de la opinión a las cifras que corresponden a las transacciones realizadas, ya que son éstas las que presentan la posición financiera y los resultados de la operación de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptadas; en su caso se incluirán las salvedades que fueran necesarias por desviación a los Principios de Contabilidad en las cifras base.
- c. Párrafo adicional indicando que, en opinión del auditor los efectos de las transacciones subsecuentes se han cuantificado e incorporado correctamente a los Estados Financieros Proforma."¹

El inciso b. se presenta con el objeto de cumplir con el principio de realización, debido a que éste establece que los estados financieros deberán incluir hechos consumados total o parcialmente, debido básicamente a la necesidad que tienen los hombres de negocios de tomar decisiones sobre la marcha de la entidad y sus aspectos financieros; esa necesidad obliga a hacer cortes artificiales susceptibles de comparabilidad a la vida de la empresa para presentar periódica y oportunamente la situación financiera de la compañía.

Como se mencionó anteriormente el dictamen puede requerir la utilización de una de estas dos alternativas:

- a. Utilizar fechas dobles en su dictamen, mencionando la de terminación del trabajo de auditoría y la del evento subsecuente.

¹ Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 4070, Edición 1993, Pág. 8, Párr. 24, 25 y 26

b. Cambiar la fecha del informe a la del evento subsecuente. El Boletín 4070 *Opinión del Contador Público sobre la Incorporación de Eventos Subsecuentes en Estados Financieros Proforma* del libro de Normas y Procedimientos de Auditoría señala que el dictamen podrá redactarse como sigue:

"He examinado el Balance General de la cía "X", S. A. al 31 de diciembre de 19X1 y los Estados de Resultados, de Variaciones en el Capital Contable y de Cambios en la Situación Financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia incluyó pruebas de registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos (columnas identificadas como cifras base) presentan razonablemente la situación financiera de la cía "X", S. A. al 31 de diciembre de 19X1, los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

Como se explica en la nota X, los estados financieros que se muestran en las columnas identificadas como proforma incluyen el efecto del aumento del capital social acordado el 31 de marzo de 19X2, como si hubiera ocurrido el 31 de diciembre de 19X1.

En mi opinión, el efecto del aumento subsecuente de capital descrito en el párrafo anterior, se ha cuantificado e incorpo-

rado correctamente a los Estados Financieros Proforma."¹

¹ Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 4070, Edición 1993, Pág. 9, Párr. 31, 32, 33 y 34

CAPITULO IV CASO PRACTICO

4.1. ANTECEDENTES

La compañía La Corona, S.A. de C.V. está dedicada a la elaboración y venta de artículos plásticos, fundada en 1960. Durante 30 años la empresa reportó utilidades, sin embargo, en el último año la compañía presentó pérdidas en sus estados financieros.

Para el 31 de diciembre de 1991, el déficit ha absorbido la totalidad del capital social y según la Ley General de Sociedades Mercantiles la pérdida de más de dos terceras partes del capital social es causa de disolución.

En asamblea general extraordinaria del 10 de enero de 1992, los accionistas acordaron aumentar el capital social de la empresa en \$1,540,000.-, El 28 de marzo de 1992 se aportó \$1,200,000.- en efectivo y se absorbería \$ 250,000.- de pérdidas acumuladas al 31 de diciembre de 1991, mediante el pago pasivos con Modelo S.A. de C.V. (Compañía Subsidiaria) por parte de los accionistas. Así mismo en el mes de Marzo de 1992, la Secretaria de Desarrollo Social, instruyó a todas las compañías a destruir los inventarios que mantuvieran en sus almacenes que contuvieran productos químicos que dañaran la capa superior de ozono, hasta esta fecha; para tal efecto en Asamblea Extraordinaria de Accionistas se acordó que aquellos inventarios que hubieran sido adquiridos hasta el 31 de Diciembre de 1991 se consideraran como perdida extraordinaria en ese mismo ejercicio.

4.2. DESARROLLO

A continuación presentaremos los estados financieros al 31 de diciembre de 1991 sin que éstos muestren aún los efectos de los hechos posteriores, que van a dar origen a los Estados Financieros Proforma.

El dictamen que presentamos muestra la opinión del auditor externo sobre dichos estados financieros.

4.3. DICTAMEN DEL AUDITOR

A los Accionistas de
La Corona, S.A. de C.V.

Hemos examinado el balance general de La Corona, S.A. de C.V. (Subsidiaria de Modelo, S.A. de C.V.) al 31 de diciembre de 1991 y los estados de resultados, de variaciones en la inversión de los accionistas y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la empresa. Nuestro examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

Como se menciona en la nota B a los estados financieros, DACSA, S.A. DE C.V. se fusiono el 30 de Abril de 1991 con EPSON, S. A. DE C.V. subsistiendo DACSA, S.A DE C.V., que cambio a la CORONA, S.A. DE C.V. Los estados financieros al 31 de Diciembre de 1991, incluyen los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera por el año que termino en esa fecha, como si la fusion hubiera tenido lugar desde el 1º de enero de 1991.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de La Corona, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1991 y el resultado de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en su situación financiera por el año que terminó en esa fecha de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Atentamente,

C.P. Roberto Puga
México, D.F. a 3 de febrero de 1991 excepto por la nota G cuya fecha es del 28 de marzo de 1992.

LA CORONA S.A. DE C.V.

**BALANES GENERALES CONSOLIDADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1991 Y 1990
EXPRESADOS EN MILLONES DE PESOS DE PODER ADQUISITIVO DD. 31 DE DICIEMBRE DE 1991**

| ACTIVO | | |
|---------------------------------|---------------------|---------------------|
| CIRCULANTE | 1991 | 1990 |
| EFFECTIVO Y VALORES REALIZABLES | \$ 146,172 | \$ 70,834 |
| CUENTAS POR COBRAR | 185,739 | 137,518 |
| INVENTARIOS | 550,547 | 47,382 |
| PAGOS ANTICIPADOS | 11,730 | 1,057 |
| TOTAL ACTIVO CIRCULANTE | 894,197 | 256,801 |
| INVERSION EN ASOCIADA | 22,179 | 28,871 |
| FIDEICOMBO ACCIONES | 24,589 | 0 |
| PROPIEDADES Y EQUIPOS | 812,543 | 721,748 |
| DEPOSITOS EN GARANTIA | 73,941 | 51,686 |
| GASTOS POR AMORTIZAR | 206,963 | 62,633 |
| TOTAL | \$ 2,033,412 | \$ 1,121,739 |

| PASIVO E INVERSION DE LOS ACCIONISTAS | | |
|---|---------------------|---------------------|
| CIRCULANTE | 1991 | 1990 |
| PRESTAMOS A CORTO PLAZO | \$ 1,384,454 | \$ 78,618 |
| CUENTAS POR PAGAR | 507,703 | 7,756 |
| ADEUDOS COMPAÑIAS AFILIADAS | 281,932 | 335,021 |
| DEPOSITOS EN GARANTIA | 91,829 | 83,772 |
| IMPUESTO AL ACTIVO | 6,301 | 0 |
| P.T.U. A EMPLEADOS | 0 | 6,208 |
| TOTAL PASIVO CIRCULANTE | 2,272,219 | 512,975 |
| ARRENDAMIENTO FINANCIERO | 41,304 | 56,255 |
| PRESTAMOS A LARGO PLAZO | 88,767 | 4,456 |
| TOTAL PASIVO | 2,402,290 | 573,686 |
| SUPERAVIT EN LA ACT. NEGOCIOS | 0 | 62,044 |
| INVERSION DE LOS ACCIONISTAS | | |
| CAPITAL SOCIAL | | |
| HISTORICO | 210,946 | 167,417 |
| ACTUALIZACION | 130,434 | 129,409 |
| PRIMA COLOCACION DE ACCIONES | | |
| HISTORICO | 121,696 | 0 |
| ACTUALIZACION | 2,865 | 0 |
| UTILIDADES ACUMULADAS | (696,503) | 300,285 |
| RESUL. ACUMULADO POR ACTUALIZACION | (134,190) | (111,704) |
| | (364,752) | 485,407 |
| INTERES MINORITARIO | (4,126) | 602 |
| TOTAL INVERSION DE LOS ACCIONISTAS | (368,878) | 486,009 |
| TOTAL | \$ 2,033,412 | \$ 1,121,739 |

LA CORONA, S.A. DE C.V.
ESTADOS CONSOLIDADOS DE RESULTADOS
EXPRESADOS EN MILLONES DE PESOS DE PODER ADQUISITIVO DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1991

| | <u>1991</u> | <u>1990</u> |
|--|-------------------|------------------|
| VENTAS | \$ 1323378 | \$ 2144117 |
| COSTOS Y GASTOS | | |
| COSTO DE VENTA | 1387595 | 1184516 |
| GASTOS DE DIFUSION Y VENTA | 303510 | 256577 |
| GASTOS DE ADMINISTRACION | 192465 | 150657 |
| OTROS | 435939 | 448664 |
| TOTAL ANTES DE COSTOS Y GASTOS | <u>-996131</u> | <u>103703</u> |
| RESULTADO INTEGRAL DE FINANCIAMIENTO | | |
| INTERESES NETO | 49567 | 19608 |
| PERDIDA EN CAMBIOS NETA | 14856 | 11698 |
| UTILIDAD POR POSICION MONETARIA | -59176 | -51011 |
| TOTAL ANTES OTROS PRODUCTOS Y BENEFICIOS | <u>5247</u> | <u>-19705</u> |
| OTROS PRODUCTOS Y BENEFICIOS | 7199 | 16982 |
| PROVISIONES | | |
| IMPUESTO AL ACTIVO | 6301 | 13238 |
| P.T.U. A EMPLEADOS | 0 | 5325 |
| TOTAL ANTES DE RESULTADOS EN ASOCIADAS | <u>-1000480</u> | <u>121827</u> |
| PARTICIPACION DE RESULTADOS DE ASOCIADA | -4161 | -1134 |
| TOTAL ANTES DE INTERESES MINOROTARIO | <u>-1004641</u> | <u>120693</u> |
| INTERES MINORITARIO | 7853 | 0 |
| UTILIDAD DE LA COMPAÑIA | <u>\$ -996788</u> | <u>\$ 120693</u> |

LA CORONA S.A. DE C.V.
ESTADOS CONSOLIDADOS DE INVERSIÓN DE LOS ACCIONISTAS
POR LOS AÑOS TERMINADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE 1991 Y 1990
EXPRESADOS EN MILLONES DE PESOS DE PODER ADQUISITIVO DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1991.

| | CAPITAL SOCIAL | | PRIMA EN COLOCACION DE ACCIONES | | UTILIDADES ACUMULADAS | RESULTADO ACUMULADO ACTUALIZACION | INTERES MINORITARIO | TOTAL DE LA INVERSIÓN DE LOS ACCIONISTAS |
|--|----------------|---------------|---------------------------------|---------------|-----------------------|-----------------------------------|---------------------|--|
| | HISTORICO | ACTUALIZACION | HISTORICO | ACTUALIZACION | | | | |
| SALDOS ORIGINALMENTE REPORTADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1989 | \$ 167,417 | \$ 129,409 | \$ 0 | \$ 0 | \$ 42,009 | \$ 31,112 | \$ 0 | \$ 369,647 |
| AJUSTES POR CAMBIOS EN POLÍTICAS CONTABLES | 0 | 0 | 0 | 0 | 137,583 | (148,918) | 0 | (11,335) |
| SALDOS AJUSTADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1989 | 167,417 | 129,409 | 0 | 0 | 179,592 | (117,806) | 0 | 359,612 |
| CAMBIO PATRIMONIAL | | | | | | | | |
| UTILIDAD NETA DEL AÑO | 0 | 0 | 0 | 0 | 120,863 | 0 | 0 | 120,863 |
| EFFECTOS DE ACTUALIZACION | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 6,102 | 602 | 6,704 |
| SALDOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1990 | 167,417 | 129,409 | 0 | 0 | 300,285 | (111,704) | 602 | 486,009 |
| APORTACIONES DE CAPITAL SOCIAL Y PRIMA EN COLOCACION DE ACCIONES | 43,529 | 1,025 | 121,696 | 2,865 | 0 | 0 | 0 | 169,115 |
| CAMBIO PATRIMONIAL | | | | | | | | |
| UTILIDAD NETA DEL AÑO | 0 | 0 | 0 | 0 | 998,788 | 0 | 17,853 | 1,004,641 |
| EFFECTOS DE ACTUALIZACION | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | (2,486) | 3,125 | 119,351 |
| SALDOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1991 | \$ 210,946 | \$ 130,434 | \$ 121,696 | \$ 2,865 | \$ 898,203 | \$ (104,190) | \$ 4,175 | \$ 1,068,879 |

LA COBONA S.A. DE C.V.
ESTADOS CONSOLIDADOS DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA
POR LOS AÑOS TERMINADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE 1991 Y 1990
EXPRESADOS EN MILLONES DE PESOS DE PODER ADQUISITIVO DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1991

| | 1991 | 1990 |
|---|-------------|-----------|
| OPERACIONES: | | |
| UTILIDAD DE LA COMPAÑIA | \$ -1272062 | \$ 120693 |
| MENOS - RESULTADO ATRIBUIBLE AL INTERES MINORITARIO | 7853 | 0 |
| (PERDIDA) UTILIDAD NETA CONSOLIDADA DEL AÑO | -1279915 | 120693 |
| MAS (MENOS) | | |
| AMORTIZACION DEL SUPERAVIT EN LA ADQUISICION DE NEGOCIOS | -62044 | -33554 |
| AMORTIZACION | 61355 | 50853 |
| DEPRECIACION | 54969 | 47329 |
| PARTICIPACION EN RESULTADOS DE ASOCIADAS | 4161 | 1134 |
| EFFECTIVO POR GENERADO POR RESULTADOS | -1221474 | 186455 |
| RECURSOS (APLICADOS) OBTENIDOS DEL CAPITAL DE TRABAJO, EXCEPTO TESORERIA | -60649 | 121748 |
| RECURSOS (APLICADOS) OBTENIDOS POR LA OPERACION | -1282123 | 306203 |
| FINANCIAMIENTOS | | |
| PRESTAMOS BANCARIOS | 1369147 | 84074 |
| ARRENDAMIENTO FINANCIERO | -14951 | -19344 |
| APORTACIONES DE CAPITAL | 1619115 | 0 |
| RECURSOS OBTENIDOS DE FINANCIAMIENTOS | 1711188 | 372033 |

| | 1991 | 1990 |
|---|---------|---------|
| INVERSIONES | | |
| INVERSION EN SUBSIDIARIA | 0 | -3564 |
| INVERSION EN ASOCIADA | 0 | -43581 |
| FIDUCIARIO DE ACCIONES | -24589 | 0 |
| PROPIEDADES Y ACCIONES | -184321 | -285446 |
| DEPOSITOS EN GARANTIA | -22255 | 14722 |
| GASTOS POR AMORTIZAR | -204685 | -59306 |
| | -435850 | -377155 |
| AUMENTO (DISMINUCION) NETO DE EFFECTIVO | 1275338 | -4222 |
| EFFECTIVO Y VALORES REALIZABLES | | |
| AL INICIO DEL AÑO | 70634 | 75056 |
| AL FINAL DEL AÑO | 1346172 | 70634 |

4.8. NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

LA CORONA, S.A. DE C.V.
(Subsidiaria de Modelo, S.A. de C.V.)

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS AÑO QUE TERMINO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1991

(Cifras expresadas en miles de pesos, excepto número de acciones y tipos de cambio)

NOTA A - OPERACIONES Y RESUMEN DE LAS PRINCIPALES POLITICAS CONTABLES

La principal actividad de la Compañía es la elaboración y venta de productos plásticos.

Políticas contables:

- (1) Los estados financieros reconocen los efectos de la inflación en la información financiera.
- (2) Las inversiones en valores se expresan al valor de realización, el cual es semejante a su valor de mercado.
- (3) Los inventarios se expresan al costo promedio, y se actualizan conjuntamente con el Índice Nacional de Precios al Consumidor, sin que dicha actualización exceda a los valores de realización.
- (4) La propiedad y equipo se expresan a su valor neto de reposición determinado con base en avalúos practicados por peritos independientes. La depreciación se calcula por el método de línea recta con base en la vida útil de los activos como sigue:

| | <u>Años</u> |
|-------------------|-------------|
| Edificio | 20 |
| Equipo de oficina | 10 |
| Vehículos | 5 |
| Equipo de cómputo | 4 |

- (5) Los otros activos no monetarios se actualizan a pesos de poder adquisitivo de la fecha del balance general, mediante la aplicación de factores derivados por los cambios en el Índice Nacional de Precios al Consumidor.
- (6) Los activos y pasivos en moneda extranjera se valúan al tipo de cambio de la fecha del balance general. Las transacciones en moneda extranjera se registran al tipo de cambio de la fecha en que se efectúan. Las fluctuaciones en cambios se aplican a resultados.
- (7) Beneficios al personal por separación:

- a) Las indemnizaciones se cargan a resultados cuando se determina la exigibilidad del pago.
 - b) Las primas de antigüedad se reconocen como costo durante los años de servicio del personal. La estimación de esta prestación ascendía a \$11,768 al 31 de diciembre de 1991, y la compañía tenía registrado el pasivo correspondiente a esa fecha. El cargo a resultados del año importó \$432.
- (8) Impuesto sobre la Renta y participación del personal en las utilidades. Se reconoce en los resultados del año en que se causan, ajustándose en su caso, por los efectos de ciertas partidas temporales que se reconocen fiscalmente en años diferentes al reconocimiento contable, de naturaleza no recurrente y su reversión se espera se efectuará en un período definitivo.
- El Impuesto al Activo de las Empresas que exceda al Impuesto Sobre la Renta, se reconoce en los resultados del ejercicio en que se causa.
- (9) Los ingresos se reconocen en los resultados en el momento de la enajenación independientemente de la forma de cobro.
- (10) El capital social y las utilidades retenidas, se actualizan mediante la aplicación de factores de incremento en el Índice Nacional de Precios al Consumidor desde la fecha en que se aportan o generaron respectivamente.

NOTA B - FUSION

El 30 de abril de 1991 Dacsa, S.A. de C.V. se fusionó con Epson, S.A. de C.V. subsistiendo Dacsa como fusionante, que cambió en esa fecha su denominación social a La Corona, S.A. de C.V. Para lograr esta fusión Dacsa entregó cinco acciones comunes nominativas con valor nominal de \$400 cada una, por cada dos acciones de Epson, con valor nominal de \$1,000.

Los estados financieros al 31 de diciembre de 1991, incluyen los resultados de operación y los cambios en la situación financiera de Epson, como si la fusión hubiera tenido lugar desde el 1 de enero de 1991.

A continuación se presenta el estado de resultados de Epson del 1 de enero al 31 de marzo de 1991, auditados por contador público:

Miles de pesos

| | |
|---|--------------------|
| Ventas netas | \$258,696 |
| Costo de ventas | <u>148,852</u> |
| Utilidad Bruta | 109,844 |
| Gastos de operación y pérdida en cambios | <u>(421,887)</u> |
| | <u>(\$312,043)</u> |
| | ===== |

NOTA C - PROPIEDAD Y EQUIPO

La compañía actualizó al 31 de diciembre de 1991 el valor de sus activos fijos con base en un avalúo realizado por peritos valuadores independientes como sigue:

| | 1991 | 1990 |
|--------------------------------------|-------------------|-------------------|
| Terreno | \$ 70,494 | \$ 64,623 |
| Edificio | 242,706 | 230,412 |
| Maquinaria, equipo y herramientas | 557,241 | 468,367 |
| Equipo de transporte | 8,897 | 10,634 |
| Equipo de computo | <u>43,988</u> | <u>43,207</u> |
| | 923,326 | 817,243 |
| Depreciación acumulada | <u>(282,363)</u> | <u>(276,238)</u> |
| | 640,963 | 541,005 |
| Construcciones en proceso | <u>171,580</u> | <u>180,743</u> |
| | <u>\$ 812,543</u> | <u>\$ 721,748</u> |

NOTA D - ACTIVOS Y PASIVOS EN MONEDA EXTRANJERA:

Al 31 de diciembre de 1991 la compañía tenía pasivos por 7,438 dólares norteamericanos, valuados al tipo de casa de cambio de \$2,900 por dólar.

Al 3 de febrero de 1992 fecha de emisión de estos estados financieros, el tipo de casa de cambio para el dólar fué de \$3,100 por dólar.

NOTA E - ANALISIS DE SALDOS Y OPERACIONES CON COMPAÑIAS AFILIADAS

Los saldos y las principales operaciones efectuadas con compañías afiliadas al 31 de diciembre de 1991 y por el año que terminó en esa fecha se resumen a continuación:

Saldos por pagar:

| | |
|------------------------|---------------|
| Compañía Posada, S. A. | \$ 270,000 |
| Compañía Mevea, S. A. | <u>11,932</u> |
| | \$ 281,932 |

NOTA F - INVERSION DE LOS ACCIONISTAS

- (1) De acuerdo con las resoluciones de las asambleas ordinarias de accionistas:
 - a) El 31 de julio de 1991, se acordó la transformación de la sociedad, de Sociedad Anónima a Sociedad Anónima de Capital Variable.
- (2) El capital social legal se integra por acciones comunes nominativas con valor nominal de \$1,000 por acción.

NOTA G - DEFICIT Y EVENTO POSTERIOR

La compañía ha perdido la totalidad del capital social y legalmente la pérdida de más de dos terceras partes del capital social es causa de disolución, la que cualquier interesado puede solicitar sea declarada por las autoridades judiciales. Sin embargo en asamblea general ordinaria de fecha 10 de enero de 1992, los accionistas acordaron aumentar el capital social de la compañía en \$1,450,000, el 28 de marzo de 1992 se aporto \$ 1,200,000 en efectivo. Asimismo, en dicha asamblea se acordó absorber \$ 250,000 de pérdidas acumuladas al 31 de diciembre de 1991 mediante el pago de pasivos con Modelo, S.A. de C.V. por cuenta de los accionistas. Después de estos movimientos, el déficit es inferior a las dos terceras partes del capital social, por lo que la causa de disolución desaparece.

NOTA H - IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PERDIDAS FISCALES POR AMORTIZAR

- (1) Al 31 de diciembre de 1991 la compañía tuvo una pérdida fiscal de \$ 2,242,097.

4.9. AJUSTES

Dada la importancia del evento posterior se procede a efectuar los siguientes ajustes a fin de elaborar los estados financieros proforma.

- 1 -

| | | |
|-------------------------------|---------|---------|
| Compañías afiliadas | 250,000 | |
| Modelo, S.A. de C.V. | | |
| Resultados de ejercicios ant. | | 250,000 |

Para absorber pérdidas acumuladas al 31 de diciembre de 1991 mediante el pago de pasivos con la casa matriz, por cuenta de los accionistas.

- 2 -

| | | |
|----------------|-----------|-----------|
| Bancos | 1,200,000 | |
| Capital Social | | 1,200,000 |

Para registrar la aportación en efectivo del capital social y capitalizar parivos con la casa matriz.

4.10. PRESENTACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA

DICTAMEN DEL AUDITOR

A los accionistas de
La Corona, S.A. de C.V.

Hemos examinado los estados financieros proforma de La Corona, S.A. de C.V. (Subsidiaria de Modelo, S.A. de C.V.) al 31 de diciembre de 1991 y los estados de resultados, de variaciones en la inversión de los accionistas y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha y emitido nuestro dictamen fechado el 3 de febrero de 1992, en que expresamos la razonabilidad de los estados financieros de la compañía. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la empresa. Nuestro examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos (columnas identificadas como "cifras base") presentan razonablemente la situación financiera de La Corona, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1991 y el resultado de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en su situación financiera por el año que terminó en esa fecha de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Los estados financieros proforma que se acompañan han sido preparados incorporando a los estados financieros base a que nos referimos en el párrafo anterior, el aumento de capital y la absorción del déficit que se mencionan en la Nota F sobre los estados financieros proforma, como si hubieran ocurrido el 31 de diciembre de 1991.

En nuestra opinión, el efecto de los subsecuentes aumentos de capital y absorción del déficit descritos en el párrafo anterior, se han cuantificado e incorporado correctamente a los estados financieros proforma adjuntos.

Atentamente,

C.P. Roberto Puga

México, D.F. a 28 de marzo de 1992

LA CORONA S.A. DE C.V.

BALANZAS GENERALES CONSOLIDADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1991
EXPRESADOS EN MILLONES DE PESOS DE PODER ADQUISITIVO DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1981

PROFORMA

| ACTIVO CIRCULANTE | PROFORMA | |
|---------------------------------|---------------------|---------------------|
| | 1991 | 1991 |
| EFFECTIVO Y VALORES REALIZABLES | \$ 1,346,172 | \$ 146,172 |
| CUENTAS POR COBRAR | 185,739 | 185,739 |
| INVENTARIOS | 275,273 | 550,547 |
| PAGOS ANTICIPADOS | 11,730 | 11,730 |
| TOTAL ACTIVO CIRCULANTE | <u>1,818,923</u> | <u>894,197</u> |
| INVERSION EN ASOCIADA | 22,179 | 22,179 |
| FIDEICOMISO ACCIONES | 24,589 | 24,589 |
| PROPIEDADES Y EQUIPOS | 612,543 | 612,543 |
| DEPOSITOS EN GARANTIA | 73,941 | 73,941 |
| GASTOS POR AMORTIZAR | 205,963 | 205,963 |
| TOTAL | <u>\$ 2,958,136</u> | <u>\$ 2,033,412</u> |

| PASIVO E INVERSION DE LOS ACCIONISTAS CIRCULANTE | PROFORMA | |
|---|---------------------|---------------------|
| | 1991 | 1991 |
| PRESTAMOS A CORTO PLAZO | \$ 1,384,454 | \$ 1,384,454 |
| CUENTAS POR PAGAR | 507,703 | 507,703 |
| ADEUDOS COMPAÑIAS AFILIADAS | 31,932 | 281,932 |
| DEPOSITOS EN GARANTIA | 91,829 | 91,829 |
| IMPUESTO AL ACTIVO | 6,301 | 6,301 |
| P.T.U. A EMPLEADOS | 0 | 0 |
| TOTAL PASIVO CIRCULANTE | <u>2,022,219</u> | <u>2,272,219</u> |
| ARRENDAMIENTO FINANCIERO | 41,304 | 41,304 |
| PRESTAMOS A LARGO PLAZO | 88,767 | 88,767 |
| TOTAL PASIVO | <u>2,152,290</u> | <u>2,402,290</u> |
| SUPERAVIT EN LA ACT. NEGOCIOS | 0 | 0 |
| INVERSION DE LOS ACCIONISTAS | | |
| CAPITAL SOCIAL | | |
| HISTORICO | 1,050,946 | 210,946 |
| ACTUALIZACION | 130,434 | 130,434 |
| PRIMA COLOCACION DE ACCIONES | | |
| HISTORICO | 121,696 | 121,696 |
| ACTUALIZACION | 2,865 | 2,865 |
| UTILIDADES ACUMULADAS | (971,777) | (696,503) |
| RESUL. ACUMULADO POR ACTUALIZACION | (134,190) | (134,190) |
| | <u>806,974</u> | <u>(364,752)</u> |
| INTERES MINORITARIO | (4,126) | (4,126) |
| TOTAL INVERSION DE LOS ACCIONISTAS | <u>802,848</u> | <u>(368,878)</u> |
| TOTAL | <u>\$ 2,958,136</u> | <u>\$ 2,033,412</u> |

LA CORONA, S.A. DE C.V.
ESTADOS CONSOLIDADOS DE RESULTADOS
EXPRESADOS EN MILLONES DE PESOS DE PODER ADQUISITIVO DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1991
PROFORMA

| | PROFORMA 1991 | 1991 |
|--|-----------------------|---------------------|
| VENTAS | \$ 1,323,378 | \$ 1,323,378 |
| COSTOS Y GASTOS | | |
| COSTO DE VENTA | 1,387,595 | 1,387,595 |
| GASTOS DE DIFUSION Y VENTA | 303,510 | 303,510 |
| GASTOS DE ADMINISTRACION | 192,465 | 192,465 |
| OTROS | 435,939 | 435,939 |
| TOTAL ANTES DE COSTOS Y GASTOS | <u>(996,131)</u> | <u>(996,131)</u> |
| RESULTADO INTEGRAL DE FINANCIAMIENTO | | |
| INTERESES NETO | 49,567 | 49,567 |
| PERDIDA EN CAMBIOS NETA | 14,856 | 14,856 |
| UTILIDAD POR POSICION MONETARIA | (59,176) | (59,176) |
| TOTAL ANTES OTROS PRODUCTOS Y BENEFICIOS | <u>5,247</u> | <u>5,247</u> |
| OTROS PRODUCTOS Y BENEFICIOS | 7,199 | 7,199 |
| PROVISIONES | | |
| IMPUESTO AL ACTIVO | 6,301 | 6,301 |
| P.T.U. A EMPLEADOS | 0 | 0 |
| TOTAL ANTES DE RESULTADOS EN ASOCIADAS | <u>(1,000,480)</u> | <u>(1,000,480)</u> |
| PARTICIPACION DE RESULTADOS DE ASOCIADA | (4,161) | (4,161) |
| TOTAL ANTES DE INTERESES MINOROTARIO | <u>(1,004,641)</u> | <u>(1,004,641)</u> |
| INTERES MINORITARIO | 7,853 | 7,853 |
| UTILIDAD DE LA COMPAÑIA ANTES DE PERDIDA EXTRAORDINARIA MEDIDA SEDUE | <u>(996,788)</u> | <u>(996,788)</u> |
| PERDIDA EN VALOR DE INVENTARIOS | (275,274) | 0 |
| UTILIDAD DE LA COMPAÑIA | <u>\$ (1,272,062)</u> | <u>\$ (996,788)</u> |

LA CORONA S.A. DE C.V.
ESTADOS CONSOLIDADOS DE INVERSION DE LOS ACCIONISTAS
POBLENDO TERMINADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE 1991
EXPRESADOS EN MILLONES DE PESOS DE PODER ADQUISITIVO DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1991
PERFORMA

| | CAPITAL SOCIAL | | PRIMAS EN COLOCACION DE ACCIONES | | UTILIDADES ACUMULADAS | RESULTADO ACUMULADO ACTUALIZACION | INTERES MINORITARIO | TOTAL DE LA INVERSION DE LOS ACCIONISTAS |
|--|----------------|---------------|----------------------------------|---------------|-----------------------|-----------------------------------|---------------------|--|
| | HISTORICO | ACTUALIZACION | HISTORICO | ACTUALIZACION | | | | |
| SALDOS ORIGINALMENTE REPORTADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1989 | \$ 187,417 | \$ 129,409 | \$ 0 | \$ 0 | \$ 42,009 | \$ 31,112 | \$ 0 | \$ 309,947 |
| AJUSTES POR CAMBIOS EN POLITICAS CONTABLES | 0 | 0 | 0 | 0 | 137,583 | (148,918) | 0 | (11,335) |
| SALDOS AJUSTADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1990 | 187,417 | 129,409 | 0 | 0 | 179,592 | (117,806) | 0 | 358,612 |
| CAMBIO PATRIMONIAL | | | | | | | | |
| UTILIDAD NETA DEL AÑO | 0 | 0 | 0 | 0 | 120,893 | 0 | 0 | 120,893 |
| EFFECTOS DE ACTUALIZACION | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 6,102 | 602 | 6,704 |
| SALDOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1990 | 187,417 | 129,409 | 0 | 0 | 300,265 | (111,704) | 602 | 406,009 |
| APORTACIONES DE CAPITAL SOCIAL Y PRIMA EN COLOCACION DE ACCIONES | 1,403,529 | 1,025 | 121,666 | 2,865 | 0 | 0 | 0 | 1,618,115 |
| CAMBIO PATRIMONIAL | | | | | | | | |
| UTILIDAD NETA DEL AÑO | 0 | 0 | 0 | 0 | (1,272,082) | 0 | (7,853) | (1,279,915) |
| EFFECTOS DE ACTUALIZACION | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | (22,404) | 3,125 | (19,361) |
| SALDOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1991 | \$ 1,800,046 | \$ 130,434 | \$ 121,666 | \$ 2,865 | \$ (91,777) | \$ (134,190) | \$ (4,126) | \$ 805,848 |

LA CORONA S.A. DE C.V.
ESTADOS CONSOLIDADOS DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA
POR LOS AÑOS TERMINADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE 1991 Y 1990
EXPRESADOS EN MILLONES DE PESOS DE PODER ADQUISITIVO DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1991

| OPERACIONES | PROFORMA | |
|---|----------------|--------------|
| | 1991 | 1990 |
| UTILIDAD DE LA COMPAÑIA | \$ (1,272,062) | \$ (996,788) |
| MENOS - RESULTADO ATRIBUIBLE AL INTERES MANDATARIO | 7,853 | 7,853 |
| (PERDIDA) UTILIDAD NETA CONSOLIDADA DEL AÑO | (1,279,915) | (1,004,641) |
| MAS (MENOS) | | |
| AVORTIZACION DEL SUPERAMT EN LA ADQUISICION DE NEGOCIOS | (82,044) | (82,044) |
| AMORTIZACION | 61,355 | 61,355 |
| DEPRECIACION | 54,969 | 54,969 |
| PARTICIPACION EN RESULTADOS DE ASOCIADAS | 4,161 | 4,161 |
| EFFECTIVO POR GENERADO POR RESULTADOS | (1,221,474) | (946,200) |
| RECURSOS (APLICADOS) OBTENIDOS DEL CAPITAL DE TRABAJO, EXCEPTO TESOFERIA | (80,640) | (85,923) |
| RECURSOS (APLICADOS) OBTENIDOS POR LA OPERACION | (1,282,123) | (1,032,123) |
| FINANCIAMIENTOS | | |
| PRESTAMOS BANCARIOS | 1,389,147 | 1,389,147 |
| ARRENCAMIENTO FINANCIERO | (14,951) | (14,951) |
| APORTACIONES DE CAPITAL | 1,619,115 | 189,115 |
| RECURSOS OBTENIDOS DE FINANCIAMIENTOS | 1,711,188 | 511,188 |

| INVERSIONES | PROFORMA | |
|---|----------|---------|
| | 1991 | 1990 |
| INVERSION EN SUBSIDIARIA | 0 | 0 |
| INVERSION EN ASOCIADA | 0 | 0 |
| FIDEICOMISO DE ACCIONES | -24589 | -24589 |
| PROPIEDADES Y ACCIONES | -184321 | -184321 |
| DEPOSITOS EN GARANTIA | -22255 | -22255 |
| GASTOS POR AMORTIZAR | -204685 | -204685 |
| | -435850 | -435850 |
| ALUMENTO (DISMINUION) NETO DE EFFECTIVO | 1275338 | 75338 |
| EFFECTIVO Y VALORES REALIZABLES | | |
| AL INICIO DEL AÑO | 70834 | 70834 |
| AL FINAL DEL AÑO | 1346172 | 146172 |

4.15. NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA

LA CORONA, S.A. DE C.V.
(Subsidiaria de Modelo, S.A. de C.V.)

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA
AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1991
(Cifras expresadas en miles de pesos, excepto número de acciones y tipos de cambio)

NOTA A - OPERACIONES Y RESUMEN DE LAS PRINCIPALES POLITICAS CONTABLES

La principal actividad de la Compañía es la elaboración y venta de productos plásticos.

Políticas contables:

- (1) Los estados financieros reconocen los efectos de la inflación en la información financiera.
- (2) Las inversiones en valores se expresan al valor de realización, el cual es semejante a su valor de mercado.
- (3) Los inventarios se expresan al costo promedio, y se actualizan conjuntamente con el Índice Nacional de Precios al Consumidor, sin que dicha actualización exceda a los valores de realización.
- (4) La propiedad y equipo se expresan a su valor neto de reposición determinado con base en avalúos practicados por peritos independientes. La depreciación se calcula por el método de línea recta con base en la vida útil de los activos como sigue:

| | <u>Años</u> |
|-------------------|-------------|
| Edificio | 20 |
| Equipo de oficina | 10 |
| Vehículos | 5 |
| Equipo de cómputo | 4 |

- (5) Los otros activos no monetarios se actualizan a pesos de poder adquisitivo de la fecha del balance general, mediante la aplicación de factores derivados por los cambios en el Índice Nacional de Precios al Consumidor.
- (6) Los activos y pasivos en moneda extranjera se valúan al tipo de cambio de la fecha del balance general. Las transacciones en moneda extranjera se registran al tipo de cambio de la fecha en que se efectúan. Las fluctua

ciones en cambios se aplican a resultados.

- (7) Beneficios al personal por separación:
- a) Las indemnizaciones se cargan a resultados cuando se determina la exigibilidad del pago.
 - b) Las primas de antigüedad se reconocen como costo durante los años de servicio del personal. La estimación de esta prestación ascendía a \$11,768 al 31 de diciembre de 1991, y la compañía tenía registrado el pasivo correspondiente a esa fecha. El cargo a resultados del año importó \$432.
- (8) Impuesto sobre la Renta y participación del personal en las utilidades. Se reconoce en los resultados del año en que se causan, ajustándose en su caso, por los efectos de ciertas partidas temporales que se reconocen fiscalmente en años diferentes al reconocimiento contable, de naturaleza no recurrente y su reversión se espera se efectuará en un periodo definitivo.
- El Impuesto al Activo de las Empresas que exceda al Impuesto Sobre la Renta, se reconoce en los resultados del ejercicio en que se causa.
- (9) Los ingresos se reconocen en los resultados en el momento de la enajenación independientemente de la forma de cobro.
- (10) El capital social y las utilidades retenidas, se actualizan mediante la aplicación de factores de incremento en el Índice Nacional de Precios al Consumidor desde la fecha en que se aportan o generaron respectivamente.

NOTA B - FUSION

El 30 de abril de 1991 Dacsa, S.A. de C.V. se fusionó con Epson, S.A. de C.V. subsistiendo Dacsa como fusionante, que cambió en esa fecha su denominación social a La Corona, S.A. de C.V. Para lograr esta fusión Dacsa entregó cinco acciones comunes nominativas con valor nominal de \$400 cada una, por cada dos acciones de Epson, con valor nominal de \$1,000.

Los estados financieros al 31 de diciembre de 1991, incluyen los resultados de operación y los cambios en la situación financiera de Epson, como si la fusión hubiera tenido lugar desde el 1 de enero de 1991.

A continuación se presenta el estado de resultados de Epson del 1 de enero al 31 de marzo de 1991, auditados por contador público:

Miles de pesos

| | |
|---|--------------------|
| Ventas netas | \$258,696 |
| Costo de ventas | <u>148,852</u> |
| Utilidad Bruta | 109,844 |
| Gastos de operación y pérdida en cambios | <u>(421,887)</u> |
| | <u>(\$312,043)</u> |
| | ===== |

NOTA C - PROPIEDAD Y EQUIPO

La compañía actualizó al 31 de diciembre de 1991 el valor de sus activos fijos con base en un avalúo realizado por peritos valuadores independientes como sigue:

| | 1991 | 1990 |
|--------------------------------------|------------------|-------------------|
| Terreno | \$ 70,494 | \$ 64,623 |
| Edificio | 242,706 | 230,412 |
| Maquinaria, equipo y herramientas | 557,241 | 468,367 |
| Equipo de transporte | 8,897 | 10,634 |
| Equipo de computo | <u>3,988</u> | <u>43,207</u> |
| | 923,326 | 817,243 |
| Depreciación acumulada | <u>(282,363)</u> | <u>(276,238)</u> |
| | 640,963 | 541,005 |
| Construcciones en proceso | <u>171,580</u> | <u>180,743</u> |
| | \$ 812,543 | \$ 721,748 |
| | ===== | ===== |

NOTA D - ACTIVOS Y PASIVOS EN MONEDA EXTRANJERA:

Al 31 de diciembre de 1991 la compañía tenía pasivos por 7,438 dólares norteamericanos, valuados al tipo de casa de cambio de \$2,900 por dólar.

Al 3 de febrero de 1992 fecha de emisión de estos estados financieros, el tipo de casa de cambio para el dólar fué de \$3,100 por dólar.

NOTA E - ANALISIS DE SALDOS Y OPERACIONES CON COMPAÑIAS AFILIADAS

Los saldos y las principales operaciones efectuadas con compañías afiliadas al 31 de diciembre de 1991 y por el año que terminó en esa fecha se resumen a continuación:

Saldos por pagar:

| | |
|------------------------|---------------|
| Compañía Posada, S. A. | \$ 270,000 |
| Compañía Mevea, S. A. | <u>11,932</u> |
| | \$ 281,392 |

NOTA F - INVERSION DE LOS ACCIONISTAS

- (1) De acuerdo con las resoluciones de las asambleas ordinarias de accionistas:
 - a) El 31 de julio de 1991, se acordó la transformación de la sociedad, de Sociedad Anónima a Sociedad Anónima de Capital Variable.
- (2) El capital social legal se integra por acciones comunes nominativas con valor nominal de \$1,000 por acción.

NOTA G - DEFICIT Y EVENTO POSTERIOR

La compañía ha perdido la totalidad del capital social y legalmente la pérdida de más de dos terceras partes del capital social es causa de disolución, la que cualquier interesado puede solicitar sea declarada por las autoridades judiciales. Sin embargo en asamblea general ordinaria de fecha 10 de enero de 1992, los accionistas acordaron aumentar el capital social de la compañía en \$1,450,000, el 28 de marzo de 1992 se aportó \$ 1,200,000 en efectivo. Asimismo, en dicha asamblea se acordó absorber \$ 250,000 de pérdidas acumuladas al 31 de diciembre de 1991 mediante el pago de pasivos con Modelo, S.A. de C.V. por cuenta de los accionistas. Después de estos movimientos, el déficit es inferior a las dos terceras partes del capital social, por lo que la causa de disolución desaparece.

NOTA H - IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PERDIDAS FISCALES POR AMORTIZAR

- (1) Al 31 de diciembre de 1991 la compañía tuvo una pérdida fiscal de \$ 2,242,097.

CONCLUSIONES

Para nosotros fue muy importante el desarrollo de este trabajo, ya que a través de la información recopilada en éste hemos podido ampliar el panorama y la visión de estos temas.

Nuestro motivo inicial para desarrollar este tema fue, como ya lo mencionamos anteriormente, resaltar la importancia de la ocurrencia de hechos posteriores a lo largo de los ejercicios de las empresas y posteriormente, dada su importancia, características y materialidad de un hecho posterior, llegar a la elaboración de un estado financiero proforma. Todo lo anterior con el único fin de lograr los objetivos de la información financiera, y que el usuario de la misma pueda llegar a tomar una decisión fundada en información suficiente y necesaria para que su decisión sea óptima.

Es por esta misma razón que desarrollamos el caso práctico que presentamos, en el cual una empresa que está en riesgo de no poder continuar como negocio en marcha ya que ha perdido más de las dos terceras partes de su capital social (lo que significa una causa de disolución según la Ley General de Sociedades Mercantiles) y dada las circunstancias el consejo de administración decide una vez terminado el ejercicio social, aumentar el capital social con objeto de desaparecer esta causa de disolución. Tratamos de ejemplificar así la ocurrencia de un hecho posterior al cierre del ejercicio que dada su importancia amerita la preparación de un estado financiero proforma. La elaboración de este estado financiero no tiene

otro propósito que el de brindar a cualquier lector de los estados financieros un panorama completo de la situación real de la empresa.

Según la investigación que llevamos a cabo la ocurrencia de los hechos posteriores no es frecuente y menos aún es el hecho de que se llegue a la preparación de estados financieros proforma, sin embargo; no por esto deja de ser importante su detección, estudio y posteriormente darlos a conocer al usuario de la información financiera a través de una nota a los estados financieros o bien a través de la preparación de estados financieros proforma.

Estamos seguros que con este seminario de investigación hemos aprendido un poco más del inmenso campo de actuación y responsabilidad que tiene un contador público; ya que su labor en las diversas áreas y situaciones que lo relacionan de una o de otra manera con la empresa es por demás valiosa ya que entre otras cosas es un generador de información comprometido con la sociedad.

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

- "Auditoría"
Ernest Coutler Davis
Editorial Diana
1979
- "Auditoría: Integración de Conceptos y Procedimientos"
Donald H. Taylor y G. William Gleezen
Editorial Limusa
México
1987
- "A Statement of Basic Auditing Concepts"
Comité para Conceptos Básicos de Auditoría
American Accounting Association
1988
- "Código de Etica Profesional"
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Federación de Colegios de Profesionistas
Comisión de Etica Profesional
Octubre de 1979
- "Contaduría Pública"
Revista del Instituto Mexicano de Contadores
Publicos, A.C.
Federación de Colegios de Profesionales
Febrero de 1992
- "Curso Completo de Contabilidad"
Northwestern University
1979
- "Diccionario de Contabilidad"
E. Kohler
Editorial Uteha
México
1982
- "Diccionario del Contador"
W. A. Paton
Editorial Limusa
México
1987

"Lineamientos y Conceptos Básicos de Auditoría"
American Accounting Association
Ed. 1973

"Leyes y Códigos de México"
Sociedades Mercantiles y Cooperativas
Colección Porrúa
39ava Edición
1985

"Ley Federal del Trabajo"
Colección Porrúa
39ava Edición

"Normas y Procedimientos de Auditoría"
Instituto Mexicano de Contadores Públicos
Edición 1993

"Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados"
Instituto Mexicano de Contadores Públicos
Edición 1993

ANEXO A
CARTA MODELO SOLICITANDO LA CONFIRMACION DE LOS ABOGADOS

MODELO NO. 1

MEMBRETE DEL CLIENTE

FECHA

DIRECCION DEL ABOGADO

Estimado Sr:

Nuestros auditores externos _____ están efectuando una revisión de nuestros estados financieros por el año que terminó el ____ de ____ de 19___. En relación con su revisión, es importante que ud. le proporcione una descripción y evaluación de cualquier litigio pendiente, reclamaciones o pasivos contingentes que impliquen a nuestra compañía, de los cuales usted tenga conocimiento. La información que usted proporcione debe abarcar el ejercicio mencionado, así como el período posterior al mismo hasta el término de la revisión de los auditores. Más específicamente, por favor proporcione le lo siguiente:

1. Una lista que describa la naturaleza y el estado actual, hasta el día de su contestación de cualquier litigio o reclamación contra nuestra compañía, así como su estimación respecto al importe final de nuestra obligación o recuperación. En su análisis, por favor tome en cuenta el efecto de los honorarios legales, costas de litigio y la posibilidad de recuperación de las cantidades por seguros.

2. Una lista que describa la naturaleza y los importes de cualquier juicio terminado, o arreglos hechos fuera de corte, en que se implique a la compañía, desde el principio del ejercicio hasta la fecha de su contestación.

3. Detalles de pasivos pendientes, reclamaciones directas o pasivos contingentes; o sean asuntos en que exista la posibilidad razonable de un resultado que materialmente afecte la posición financiera de la compañía o los resultados de operación reportados.

4. Cualquier otra información de una naturaleza semejante que haya llegado a llamar su atención y que en su opinión requiera ser revelada en nuestros estados financieros, los cuales se presentan a nuestros accionistas, acreedores, inversionistas potenciales u otros que puedan hacer uso de los mismos.

Agradecemos de antemano sus atenciones y esperamos su pronta respuesta.

Atentamente,

FIRMA DEL CLIENTE

MODELO NO. 2

MEMBRETE DEL CLIENTE

FECHA

DIRECCION DEL ABOGADO

Estimados Señores:

En su carta del ___ de _____ de 19__ ustedes confirmaron a nuestros auditores externos cierta información relativa al examen de los estados financieros de nuestra compañía al ___ de _____ de 19__.

Les suplicamos que avisen directamente a nuestros auditores externos si las declaraciones que hicieron ustedes en dicha carta continúan siendo correctas a la fecha de su contestación a esta carta.

Sírvanse informar a nuestros auditores externos si a la fecha de su contestación existe o conocen ustedes de algún litigio, juicio o reclamación civil, mercantil, laboral, fiscal, etc., o algún otro pasivo de contingencia importante en nuestra contra.

Atentamente,

FIRMA DEL CLIENTE

ANEXO B
MODELO DE LA CARTA CONFIRMACION DE LA GERENCIA

México, D.F. a ____ de _____ de 19__.

Muy señores nuestros:

Con motivo de su examen del balance general de _____ al _____ de _____ de _____ los estados de resultados de operación y de utilidades acumuladas (déficit) y de cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, les manifestamos lo siguiente según nuestro leal saber y entender.

GENERAL

Entenderemos que , como es costumbre, su examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideraron necesarios en las circunstancias, con el propósito de expresar una opinión sobre los estados financieros, pero no comprendió una auditoría detallada de las operaciones. También entendemos que dicho examen no necesariamente revelaría todas las irregularidades, en caso de que las hubiera.

No ha ocurrido ningún suceso, ni tenemos conocimiento de ningún hecho posterior al ____ de _____ de 19__ que pudiera ocasionar que el balance general a esa fecha o los estados de resultados de operación y de utilidades acumuladas y de cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha resultaran sustancialmente inexactos o que pudieran inducir a error. No se han descubierto faltantes o irregularidades que no les hayan sido notificados, y no tenemos conocimiento de ningún hecho que nos haga dudar de la honestidad de los miembros de la compañía.

No existen cargos pendientes contra la compañía por incumplimiento a las obligaciones establecidas por las leyes federales, estatales o locales, que pudieran tener un efecto importante en los estados financieros.

EFFECTIVO

El efectivo no tiene restricciones, ni existen acuerdos de saldos compensatorios con los bancos, tanto legales como voluntarios.

DOCUMENTOS Y CUENTAS POR COBRAR

Los documentos y cuentas por cobrar a los clientes representan derechos validos a favor de la empresa y no incluyen cantidades por mercancías enviadas a consignación o sujetas a futura aprobación.

En nuestra opinión, la estimación para cuentas de cobro dudoso registrada en los libros de contabilidad, es suficiente para cubrir cualquier pérdida y descuentos especiales que pudieran resultar en el cobro de las mismas.

INVENTARIOS

Bajo la dirección de la gerencia, los inventarios fueron determinados bajo conteo físico pesaje o medida y fueron ajustados adecuadamente al final del período. Las cantidades mostradas están razonablemente determinadas y fueron valuadas bajo las siguientes bases de valuación:

Se ha registrado una estimación razonable para artículos de lento movimiento, obsoleto, invendibles o inutilizables. No se han incluido cantidades por artículos por los que no se haya registrado el pasivo correspondiente. Todos los activos propiedad de la empresa se consideraron en los conteos practicados y no incluyen mercancías recibidas en consignación o facturadas a los clientes en la fecha del inventario o fechas anteriores.

INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO

Todos los inmuebles, maquinaria y equipo son propiedad de la compañía, se tiene toda la documentación que acredita su propiedad y están correctamente registrados en la contabilidad. Los cargos durante el año a estas cuentas fueron registrados al costo, y corresponden a adquisiciones reales; los activos fijos vendidos, dados de baja o abandonados fueron eliminados de la contabilidad.

El importe de la depreciación y amortización por el año que terminó el de _____ de 19____, se determino sobre bases uniformes con los dos años anteriores, y creemos que el metodo utilizado y las vidas utiles asignadas siguen siendo apropiadas para aplicar el costo de estos activos durante su vida util estimada.

ACTIVOS EN GARANTIA O ASIGNADOS

Los estados financieros revelan todas las garantías, hipotecas, asignaciones, prendas, o gravámenes de la compañía.

PASIVOS DIRECTOS

Con la posible excepción de partidas de poca importancia, todos los pasivos a cargo de la empresa han sido registrados en la contabilidad.

CONTINGENCIAS Y OTROS PASIVOS

La compañía no tiene ninguna contingencia o posible pasivo que no haya sido revelado en los estados financieros.

COMPROMISOS DE COMPRA Y VENTA

Al final del ejercicio la compañía no tenía contratos de compra-venta pendientes para la adquisición o materiales en exceso de sus requerimientos normales o precios sustancialmente superiores a los de mercado. Tampoco existían contratos de venta a precios que ocasionaran pérdidas a la compañía.

ACTAS DE ASAMBLEA

Las actas de asambleas de accionistas y de las juntas del consejo de administración que les fueron mostradas son registros auténticos y completos de dichas reuniones celebradas durante el período del _____ de _____ de 19__ al ____ de _____ de 19__, en las fechas que se mencionan a continuación:

Atentamente,

Director General

Contralor

Contador

ANEXO C
MODELO CARTA CONFIRMACION DEL SECRETARIO DEL CONSEJO

México, D.F. a ___ de _____ de 19__.

Estimados Señores:

Durante la auditoría que practicaron de los estados financieros de _____ al _____ de 19__ mostré a sus representantes las actas de asambleas de accionistas y del consejo de administración que se celebraron en las fechas que se mencionan a continuación. Estas actas incluyen todas las decisiones acordadas en las asambleas de accionistas y del consejo de administración celebradas del ___ de _____ de 19__, al ___ de _____ de 19__.

Fecha de la
asamblea

Consejo o
accionistas

Ratifico a ustedes que no tengo conocimiento de ningún otro acuerdo de los accionistas o del consejo de administración que no esté consignado en las actas antes mencionadas.

Atentamente,

Secretario del Consejo

ANEXO D
MODELO DE SOLICITUD DE CONFIRMACION A AUDITORES

México, D.F. a __ de _____ de __.

Estimados Señores:

En su carta del __ de _____ de 19__ ustedes confirmaron a nuestros auditores _____, cierta información relativa al examen de los estados financieros de nuestra compañía al __ de _____ de 19__.

Les suplicamos que avisen directamente a nuestros auditores si las declaraciones que hicieron ustedes en dicha carta continúan siendo correctas a la fecha de su contestación a esta carta.

Sírvanse informar a nuestros auditores si a la fecha de su contestación, existe o conocen ustedes de algún juicio o reclamación civil, mercantil, laboral, fiscal, etc. o algún otro pasivo de contingencia importante en nuestra contra.

Atentamente,

ANEXO E
MODELO DE LA CARTA CONFIRMATORIA DE EVENTOS SUBSECUENTES

México, D.F. a ___ de _____ de 19__.

Estimados señores:

En nuestra carta del ___ de _____ de 19__ confirmamos a ustedes cierta información relativa a su examen de los estados financieros de _____ por al año que terminó el ___ de _____ de 19__.

Las declaraciones que hicimos en dicha carta, son igualmente aplicables a esta fecha por no haber existido durante ese tiempo ninguna situación que afecte en forma importante los estados financieros por el año que terminó el ___ de _____ de 19__, o las operaciones subsecuentes de la compañía.

Los estados financieros sin auditar al ___ de _____ de 19__ que les hemos proporcionado para su revisión especial, fueron obtenidos directamente de los libros oficiales y se prepararon de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, aplicados en todos los aspectos importantes sobre bases semejantes a las observadas en la preparación de los estados financieros de esta compañía por el año que terminó el ___ de _____ de 19__ auditados por ustedes.

A la fecha de esta carta no conocemos de acontecimientos, contratos o situaciones que pudieran afectar en forma importante la posición financiera de la compañía reflejada por los estados financieros no auditados al ___ de _____ de 19__.

Atentamente,

Director General

Contador

ANEXO F
MODELO DEL PROGRAMA PARA LA REVISION DE EVENTOS SUBSECUENTES

PROGRAMA PARA UNA REVISION LIMITADA DE EVENTOS SUBSECUENTES AL DICTAMEN DE FECHA _____ SOBRE ESTADOS FINANCIEROS AL __ DE _____ DE 19__.

Las investigaciones deben abarcar las operaciones hechas hasta el día __ de _____ de 19__.

ADVERTENCIAS:

1. Este examen de ninguna manera implica que hemos examinado los estados financieros al __ de _____ de 19__.
2. No revisé libros mayores, diarios, etc., a menos que lo requiera el gerente a cargo o las circunstancias.
3. Si lo requiere, límitese a las transacciones en particular que se les señalan para cotejar a los registros contables.

| PROCEDIMIENTOS | COMENTARIOS | HECHO POR |
|---|-------------|--------------|
| 1. Compare en miles el balance general sin auditar a la fecha que se refiere nuestra revisión limitada, con el balance general auditado a la fecha de cierre de la compañía. | | |
| 2. Compare en miles el estado de resultados no auditado por el período sujeto a revisión limitada con el relativo al mismo período del año anterior y con el último que fue auditado. | | |
| 3. Obtenga explicaciones sobre variaciones importantes determinadas al efectuar el trabajo señalado en los puntos anteriores. | | |
| 4. Lea los informes financieros internos que normalmente se presentan a la gerencia por el período sujeto a revisión limitada, e | | |

investigue cualquier transacción o partida anormal del período.

5. Lea todas las actas de asambleas de accionistas del consejo de administración de comités ejecutivos, etc., celebradas con posterioridad a las últimas sesiones cuyas actas hayamos examinado en relación con nuestro último dictamen.

6. Obtenga una carta del secretario del consejo de administración confirmando que le han mostrado para su examen todas las actas de asambleas o de juntas celebradas hasta la fecha de su revisión limitada.

7. Discuta con los funcionarios principales de la compañía el estado actual de asuntos difíciles que pueda tener el cliente, tales como cuentas por cobrar dudosas, inventarios obsoletos y de lento movimiento, etc.

8. Discuta en forma general con los funcionarios apropiados otros asuntos contables y financieros.

9. Revise los papeles de trabajo del cliente correspondientes a los estados financieros interinos sujetos a la revisión limitada y sus cédulas o notas anexas para determinar que se hayan preparado sobre bases consistentes a los estados financieros determinados por nosotros en lo relativo a la clasificación de cuentas, bases de valuación de activos, etc.

10. Obtenga de los abogados de la compañía una carta de confirmación que complemente la carta que nos dieron en

relación con nuestra última auditoría de estados financieros.

11. Obtenga de los funcionarios de la compañía una carta de confirmación que haga referencia a la existencia o ausencia de acontecimientos posteriores importantes.