

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Facultad de Comercio y Administración

**BREVES CONSIDERACIONES Y TRABAJOS
A DESARROLLAR EN PRIMERAS
AUDITORIAS**

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
CONTADOR PUBLICO
P R E S E N T A**

JOSE ISOLINO DOVAL SIERRA

**DIRIGIDA POR EL
Sr. C. P. César Hernández Irigoyen**

MEXICO, D. F.



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 esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

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

A MI MADRE

A MIS HERMANAS

A MI PADRE

" BREVES CONSIDERACIONES Y TRABAJOS A DESARROLLAR
EN PRIMERAS AUDITORIAS "

I.- ANTECEDENTES

- 1.- Concepto de auditoría
- 2.- Clases de auditoría
- 3.- Objetivo de la auditoría

II.- CONSIDERACIONES DE PRIMERAS AUDITORIAS

- 1.- Situaciones especiales en primeras auditorías
- 2.- Conocimiento de la empresa y sus operaciones
- 3.- Aclaración del propósito de la auditoría
- 4.- Características fiscales y legales de la compañía

III.- TRABAJOS A DESARROLLAR EN PRIMERAS AUDITORIAS

- 1.- Examen y evaluación del control interno
- 2.- Planeación de la auditoría
- 3.- Presupuesto de honorarios

IV.- DESARROLLO DE LA AUDITORIA

- 1.- Efectivo
- 2.- Cuentas por cobrar
- 3.- Inventarios
- 4.- Inmuebles, maquinaria y equipo
- 5.- Otros activos
- 6.- Pasivos a corto y a largo plazo
- 7.- Capital contable
- 8.- Resultados
- 9.- Elaboración del expediente continuo de auditoría

V.- EL DICTAMEN

- 1.- Concepto
- 2.- Comentarios
- 3.- Notas

I.- ANTECEDENTES

1.- Concepto de auditoría.

El fin primordial que se persigue al efectuar una auditoría de estados financieros de una empresa es el de emitir una opinión sobre los mismos a una fecha fija, así como el resultado de sus operaciones por un período determinado.

Dado que la auditoría de estados financieros es la única actividad privativa del contador público, está reglamentada por una serie de normas que van a asegurar que esa opinión, cumpla con los requisitos mínimos de calidad.

Muchas y variadas son las definiciones y conceptos de auditoría, pero entre las más aceptadas y generalizadas encontramos las de Arthur W. Holmes, el cual dice que: "La auditoría es la comprobación científica y sistemática de los libros de cuentas comprobantes y otros registros financieros y legales de un individuo, firma o corporación, con el propósito de determinar, la exactitud de integridad de la contabilidad; mostrar la verdadera situación financiera y las operaciones y certificar los estados e informes que rindan".

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos nos indica que: "El trabajo de auditoría tiene como finalidad inmediata suministrar al propio auditor elementos de juicio suficientes y competentes para fundar de una manera objetiva y profesional la opinión que va a dar sobre los estados financieros sometidos a su examen".

En resumen se puede decir que la auditoría, es el examen de los libros registros, bienes, documentación y comprobación de las operaciones de una entidad económica, mediante técnicas y procedimientos específicos de revisión con el objeto de suministrar elementos de juicio suficientes y competentes para fundamentar su opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros a una fecha fija y el resultado de sus operaciones por un período deter

minado, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

2.- Clases de auditoría.

De acuerdo al trabajo que va a llevarse a cabo existen diversas clases de auditoría que son las siguientes:

A) Auditoría de estados financieros.

a) Auditoría interna.

b) Auditoría externa.

B) Auditoría operacional: Es la revisión de una o varias áreas de operación de una empresa o institución, con el propósito de determinar deficiencias o irregularidades que impidan que - las mismas, operen al máximo de eficiencia y al mínimo costo, e informar acerca de las causas que las motivan, sus consecuencias y el efecto que provocan.

C) Auditoría administrativa: Es el examen metódico enfocado a; evaluar y medir los fenómenos y hechos surgidos en la estructura organizacional, con el fin de detectar si ésta es eficaz para la consecución de sus objetivos, examinar y evaluar la actuación del elemento humano principalmente el administrativo con la finalidad de eliminar deficiencias, efectuar mejoras y utilizar al máximo de eficiencia los recursos con que cuenta la empresa.

3.- Objetivos en la auditoría de estados financieros.

Al efectuar el examen de los estados financieros se tiene como objeto el expresar una opinión sobre la información que proporcionan los mismos. Sin embargo es indispensable que se tengan bien definidos los objetivos que se persiguen en cualquier auditoría, ya que estas nos darán la base para una planeación correcta, de los medios de que nos vamos a valer para llevar a cabo el trabajo y cumplir con la finalidad del mismo.

Descrito lo anterior y observando los objetivos que se perse

siguen podemos clasificar estos últimos en:

A) Objetivos primarios.

B) Objetivos finales.

A) Objetivos primarios: Son aquellos que se persiguen al aplicar una técnica o un procedimiento de auditoría y que consiste en la obtención de evidencia suficiente y competente de un hecho o circunstancia o bien un conjunto de elementos de juicio que tengan relación con los estados financieros de los cuales el contador va a emitir su opinión.

Los objetivos primarios están regulados tanto por las normas de auditoría generalmente aceptadas, como por principios de contabilidad generalmente aceptados. Y es así como el contador público deberá apegarse a estas normas y principios, para que esa evidencia sea válida en materia de juicio.

B) Objetivos finales: El objetivo final es el de formarse una opinión acerca de la razonabilidad de las cifras que nos muestran los estados financieros a una fecha fija y del resultado de sus operaciones por un período determinado.

II. CONSIDERACIONES DE PRIMERAS AUDITORIAS

1.- Situaciones especiales en primeras auditorias.

El contador público en trabajos de primeras auditorias se encontrará ante situaciones de tipo especial, tales como:

- A) Empresas que no cuentan con estados financieros auditados
 - a) Empresas con más de un año de operaciones
 - b) Empresas en su primer año de operaciones
- B) Empresas con estados financieros auditados por otro conta
dor público
- C) Epoca en las que fueron contratados los servicios del
contador público

a) El contador público al encontrarse ante las anteriores si
tuaciones deberá efectuar una revisión suficientemente amplia de las operaciones de ejercicios anteriores, con el fin de ce
seriararse que los principios de contabilidad generalmente aceptados han sido aplicados en forma consistente y que no se verá afectada la situación financiera, ni los resultados del ejercicio a dictaminar.

Las cuentas que más atención requieren en la revisión y en la aplicación de procedimientos de auditoría son las de carácter histórico, como son: activos fijos, sus depreciaciones, pasivo a largo plazo, capital social, etc.

El alcance de las pruebas a ejercicios anteriores se verán afectadas por otras circunstancias, tales como:

- 1.- Si la compañía cuenta con un sistema adecuado de control in
terno
- 2.- Si la compañía observa principios de contabilidad generalmen
te aceptados, aplicados en forma consistente.
- 3.- La importancia relativa y el riesgo probable de hechos y ci
fras

b) Cabe mencionar que en las empresas en su primer año de operaciones, nuestras pruebas a ejercicios anteriores no tendrán aplicación pues resulta obvio que la empresa no existía, así mismo el dictamen deberá aclarar dicha situación.

B) El hecho de que la empresa cuente con estados financieros auditados por otro contador público, no implica aceptar las pruebas como ciertas, sino que el auditor aplicará las que considere necesarias, de acuerdo con las circunstancias para así obtener la certeza moral que necesita, sin embargo, el trabajo de auditores anteriores y la información que suministraron, pueden reducir la extensión de la revisión de años anteriores, y si por medio del cliente es posible obtener una entrevista y proporcionados los papeles de trabajo, se verán aclaradas dudas que pudieran surgir de manera inmediata, además de que algunas pruebas a desarrollar se verán reducidas, principalmente en cuentas de carácter histórico y verificación de saldos iniciales. Es conveniente también estudiar y analizar los estados financieros a base de razones y proporciones, comparaciones de cifras, como son: las de capital de trabajo, rotaciones de cuentas por cobrar, inventarios, productividad del capital, etc.

C) Cuando la contratación del contador público fué llevada a cabo con posterioridad al cierre del ejercicio y no pudo presentarse la toma física de los inventarios, se verá en la necesidad de aplicar procedimientos supletorios de auditoría, tanto a los inventarios iniciales como a los finales, tratando de cerciorarse de su correcta valuación, existencia, propiedad, uso, etc. Si no obtiene evidencia suficiente y competente de la razonabilidad de las cifras de dicho renglón, lo hará constar en su dictamen por medio de una salvedad, considerando su importancia relativa.

Por lo que respecta al procedimiento de confirmación de cuentas por cobrar, en el caso que el cliente u otra circunstancia

limiten su aplicación, deberá obtener del mismo una constancia por escrito de las razones que tuvo para impedir su confirmación, y en ambas situaciones deberá aplicar los procedimientos supletorios de acuerdo a su buen juicio y a su importancia relativa, si no pudo cerciorarse de lo correcto de las cifras lo debe hacer saber en su dictamen con una salvedad.

2.- Conocimiento de la empresa y sus operaciones.

Es necesario, que antes de contratar sus servicios profesionales con un cliente y empezar a desarrollar el trabajo de auditoría en forma "material", el contador público estudie en forma genérica, diversos aspectos de la empresa que va a auditar, lo cual redundará en una mejor visión y conocimiento de la empresa y con una mejor planeación, lo que consecuentemente repercutirá en una mejor auditoría.

El conocer las operaciones que la empresa realiza en un elemento de gran utilidad para el auditor, porque le ayudará a darle un mejor enfoque a su revisión y atacar de inmediato los principales problemas encontrados, así mismo podrá determinar algunos procedimientos de auditoría a seguir y la oportunidad de su aplicación.

Se mencionan a continuación algunos aspectos principales de la empresa, a conocer por el auditor.

- a) Tiempo de existencia de la empresa
- b) Mercado de la empresa y lugar que ocupa en su ramo
- c) Tipos de productos que fabrica
- d) Maquinaria indispensable
- e) Principales proveedores nacionales y extranjeros
- f) Procedimientos de producción
- g) Principales clientes
- h) Organización de la empresa
- i) Impuestos a que está sujeta

Así mismo es indispensable una visita a las oficinas y plantas de la empresa, para formarse un panorama general de la magnitud de sus operaciones, y si es posible detectar problemas o situaciones anormales en el manejo de algún departamento, ya sea productivo o administrativo.

Es conveniente que prepare un cuestionario general de los puntos que considere claves y que merecen aclaraciones de parte del personal de la compañía.

Los puntos generales que requieren de su atención son entre otros, los siguientes:

- 1) Observación general sobre la organización administrativa
- 2) Calidad y cantidad del personal que labora en oficinas y plantas
- 3) Estado y funcionamiento de las propiedades, planta y equipo
- 4) Localización, acomodo y estado de los inventarios
- 5) Forma de distribución a clientes
- 6) Forma del control de los almacenes y de los procesos productivos
- 7) Manejo del efectivo
- 8) Sistema de registro e información, su funcionamiento
- 9) Sistema de comunicación de los departamentos operativos a los de registro, etc.

En este tipo de visitas y observaciones, el auditor hará - las preguntas necesarias a los funcionarios y empleados de la compañía para resolver sus dudas, y al mismo tiempo determinar deficiencias que considere importantes y que pudieran repercutir en el desarrollo de su trabajo.

3.- Aclaración del propósito de la auditoría.

En una primera auditoría, la aclaración del propósito de -

la misma entre el cliente y el auditor, debe quedar perfectamente determinado antes de su contratación, para así evitar errores de interpretación, así mismo delimitar responsabilidades, convenciéndo al cliente de no hacer restricciones al trabajo del auditor.

En ocasiones el cliente no tiene un conocimiento adecuado de lo que es la auditoría, ni los resultados de la revisión del auditor, a veces supone que tiene como objeto el descubrir fraudes o irregularidades, en dicho caso se le informará de manera inmediata para tomar las medidas necesarias, aclararle que se realiza a base de pruebas selectivas, que no se revisarán las operaciones de la compañía en su totalidad y que las limitaciones que imponga podrían reflejarse en el dictamen a emitir.

Una situación que con frecuencia se presenta, es la referente a la oposición de directores y administradores o clientes en los casos de salvedades a sus estados financieros, pues casi siempre presionan para que se quiten o se atenúen. Empero hay — que tener presente lo recomendado por Ricardo Mora Montes en una conferencia sobre temas de contabilidad.

"Si bien en un momento dado puede parecer peligroso contradecirlo, el cliente llega a tener mayor respeto por un profesionista serio que lucha sinceramente por sus principios que por un complaciente instrumento de sus maniobras".

4.- Características fiscales y legales de la compañía.

Dentro de las investigaciones previas a una contratación — de una auditoría inicial se encuentran los aspectos fiscales y legales de la compañía como una de las más importantes, porque en ellas se encuentran las relaciones que la compañía lleva con el estado federal y local de su jurisdicción.

El auditor debe analizar de una manera lo más amplia posible estas dos características de la compañía antes de empezar el desarrollo de su trabajo y durante el lapso que le lleve termi

narlo, debiendo cubrir de preferencia los siguientes aspectos:

- 1) Fecha y forma de la constitución de la sociedad
- 2) Régimen de propiedad
- 3) Poderes otorgados a funcionarios y empleados
- 4) Revisión de toda clase de contratos, convenios, etc.
(vigentes y vencidos)
- 5) Investigación de gravámenes que sobre los activos de la empresa puedan existir
- 6) Domicilios de la matriz, sucursales, subsidiarias, bodegas, etc., con que cuenta la compañía, para conocer las disposiciones legales y fiscales que los rigen, según su localización
- 7) Visita al Registro Público de Comercio para comprobar que todas aquellas actas y contratos principales, se encuentran debidamente registrados

El aspecto fiscal en la mayor parte de sus puntos, recae dentro de la competencia del contador público, debiéndose auxiliar en algunos casos, en lo relacionado con asuntos legales de un perito en la materia.

En esta etapa se revisarán, el sistema contable y régimen fiscal, los libros oficiales que utiliza la compañía, su grado de avance, así como el cumplimiento de las leyes impositivas, celebradas con las autoridades, tipo de visitas fiscales recibidas por la compañía y la resolución de las mismas.

En su caso pedirá al cliente le sean facilitados los dictámenes fiscales de auditores anteriores y los oficios respectivos, para conocer el estado fiscal que guarda la compañía.

Se revisará el cumplimiento de las diversas leyes impositivas, como son; Impuesto sobre la renta, ingresos mercantiles, productos de capitales, seguro social y otros aplicables en la empresa.

Las observaciones a las deficiencias encontradas se darán a conocer de inmediato al cliente, pues su importancia puede repercutir en el dictamen a emitir.

III.- TRABAJOS A DESARROLLAR EN PRIMERAS AUDITORIAS

1.- Examen y evaluación del control interno

El estudio y evaluación del control interno constituye un procedimiento de carácter obligatorio de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, dentro de las denominadas de "Ejecución del Trabajo".

El sistema de control interno y los procedimientos de contabilidad, representan el fundamento de la organización de una empresa y constituyen la base sobre la cual, el auditor determina la naturaleza, el alcance y la oportunidad de su trabajo, siendo además, la base de una efectiva planeación.

El Instituto Americano de Contadores define al control interno de la siguiente manera: "El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en formas coordinadas se adaptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección".

De los puntos anteriores, se desprende que los objetivos del control interno, son básicamente las siguientes:

- 1) Obtención de información correcta y segura
- 2) Protección de los activos del negocio
- 3) Promoción de eficiencia de operación

Para la ejecución de la revisión de los procedimientos y control interno en una primera auditoría, es indispensable que se planee de la mejor manera posible y las pruebas a realizar serán completas, para comprobar la efectividad y el cumplimiento de las políticas y procedimientos de parte del personal y lo adecuado de los sistemas implantados en la compañía, todo ello debe de quedar plasmado en papeles de trabajo, como prueba de revisión realizada,

respaldo a las conclusiones del auditor, base para sugerencias al sistema, punto de partida de futuras auditorías y planeación de la auditoría.

Existen tres métodos principales para la revisión del control interno, a saber:

- 1) Método descriptivo
- 2) Método de cuestionarios
- 3) Método gráfico

En una auditoría inicial es recomendable usar una combinación de métodos, de ser posible, el método descriptivo y el de cuestionario, porque si existen deficiencias en el control interno, al auditor le será más accesible descubrirlas, porque le permite tener una descripción detallada y un mayor conocimiento de las excepciones encontradas, no basta, así mismo, contestar los cuestionarios y describir las operaciones, sino que el auditor debe satisfacerse por observación y/o pruebas, que los procedimientos a que se refieren las contestaciones del personal de la compañía, se están llevando efectivamente en la práctica.

2.- Planeación de la auditoría

Planear el trabajo de auditoría, consiste en la previsión de los procedimientos de auditoría a emplear, la extensión que se les va a dar, la oportunidad de su aplicación, los papeles de trabajo a elaborar y personal que intervendrá en su ejecución.

La planeación del trabajo de auditoría está determinada por ciertas bases, que el auditor deberá conocer lo suficiente, las cuales son:

- 1) El objetivo, condiciones y limitaciones de trabajo concreto que va a realizar
- 2) Los objetivos particulares de cada fase del trabajo de

auditoría

- 3) Las características particulares de la empresa, cuyos estados financieros se dictaminarán.

Dentro de las características particulares, los puntos a considerar, son los siguientes:

- a) Las características de operación de la empresa
- b) Las características jurídicas
- c) El sistema de control interno

Es indispensable, además de las bases anteriores considerar los siguientes elementos:

- a) Entrevistas previas con el cliente
- b) Inspección de las instalaciones y observación de operaciones
- c) Investigación e indagaciones con directores y funcionarios
- d) Inspección de documentos
- e) Examen y análisis de estados financieros

Una buena planeación redundará en beneficios para el auditor, tales como; reducción del tiempo de revisión y supervisión, un conocimiento más claro de las operaciones de la compañía y una mayor certeza y material para la elaboración de su dictamen.

3.- Presupuesto de honorarios

El contador público al fijar los honorarios por la prestación de sus servicios profesionales deberá tener presente que el lucro no es su objeto principal, sino la de obtener una retribución razonable y justa, considerando todas las circunstancias, factores y dificultades a resolver en el desarrollo de su labor.

En una primera auditoría el fijar los honorarios adecuados,

es de primordial importancia y tendrá que reunir una serie de datos y hechos (objetivos y subjetivos), que le servirán de base para fijar una cantidad adecuada.

Se mencionan a continuación los más importantes:

- 1) Consideraciones especiales a clientes nuevos.
- 2) Importancia técnica del trabajo y responsabilidad asumida.
- 3) Tiempo necesario para su terminación.
- 4) Dificultad del trabajo a desarrollar.
- 5) Experiencia y habilidad del personal que intervendrá.
- 6) Valor de los servicios para el cliente.
- 7) Presupuestos y costos de otras auditorías.
- 8) Gastos indirectos.

Existen diversos criterios para fijar honorarios entre los más usuales encontramos los siguientes:

- 1) Honorarios por trabajos específicos:
 - a) Por día.
 - b) Fijos.
 - c) Contingentes.
- 2) Por contrato a base de iguala.

Los honorarios por día: Son aquellos que toman como base el tiempo real aprovechado que se dedica al trabajo por el personal del auditor, de acuerdo a sus categorías.

Honorarios fijos: Cantidad determinada de antemano que se cobra por un trabajo completo.

Honorarios contingentes: Importe que se cobrará únicamente en el caso de que ocurra determinado acontecimiento, y que pueda ser una cantidad fija o un tanto por ciento de la cantidad que el cliente espera recibir.

Los honorarios por contrato a base de iguala: Importe fijo mensual o anual que se cobra por servicios prestados de cual---

quier naturaleza o específicos durante un período determinado.

En una primera auditoría debe llegarse a un acuerdo acerca de los honorarios con el cliente, su gran mayoría prefiere conocer por anticipado la suma exacta del costo de la misma, en esa circunstancia el auditor se expone a; que su presupuesto sea de masiado alto, y verse en la necesidad de explicarlo, a que sea de masiado bajo, debiendo soportar una pérdida.

El criterio de cuota diaria (estipulado un importe máximo) es el que mejor se adapta por la ventaja que representa, entre otras las siguientes:

- 1) El cliente paga el servicio que recibe.
- 2) El auditor recibe una remuneración completa, y no se expone a sufrir una pérdida.
- 3) El auditor estará en condiciones de hacer frente a sus obligaciones.
- 4) El cliente dará más facilidades para el desarrollo del trabajo.

Aunque tiene la desventaja de que el cliente no conoce el monto de los honorarios, la cual se elimina estipulando que el importe de las cuotas diarias no excederá a la suma máxima previamente estipulada, tanto los honorarios como la aclaración del propósito de la auditoría deben de quedar aclarados con el cliente, todo ello quedará asentado por escrito en la carta convenio, debe obtenerse antes de empezar el trabajo, de manera que haya un claro entendimiento del alcance del mismo. Esta carta debe ser dirigida a la persona que haya autorizado la revisión y tenga facultades para ello, pero de acuerdo con las circunstancias, podrán enviarse copias al presidente de la compañía, al presidente del consejo de administración y al director general. Esta es preparada por el contador público y deberá cubrir principalmente los siguientes puntos:

- 1) Tipo de servicio que prestará y responsabilidad que - asumirá en él.
- 2) Honorarios estipulados.
- 3) Fechas de entrega de dictámenes e informes.

La carta convenio, además de describir las responsabilidades del contador público, el alcance de la auditoría, los informes a entregar, etc., deberá contener declaraciones sobre que:

- a) La revisión de los estados financieros no está diseñada para descubrir desfalcos y otras irregularidades; si se llegan a localizar se informará de inmediato al cliente.
- b) El examen se efectuará de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.
- c) No incluirá una revisión detallada de las operaciones - por ser el trabajo de auditoría a base de pruebas selec tivas.

IV.- DESARROLLO DE LA AUDITORIA

Para el desarrollo del trabajo de auditoría se hace necesario un plan de acción a seguir para la revisión, o sea un programa, el cuál debe ser preparado de acuerdo a las necesidades de la compañía a auditar, y su extensión variará, según las necesidades de cada caso en particular.

En una auditoría inicial el programa de auditoría debe ser lo más adecuado posible a las circunstancias, ni rígido, ni estándar, y de ser posible, si el auditor cuenta con un programa estándar, combinarlo con uno específico, según las necesidades de las secciones de los estados financieros a auditar y del control interno implantado en la compañía.

Un programa de auditoría adecuado constituye:

- 1) Una base importante para el desarrollo de una auditoría ordenada y planeada.
- 2) Un medio de control de la eficacia de los procedimientos de contabilidad y del control interno usados en la compañía.
- 3) Un auxiliar en la supervisión, porque facilita la revisión.
- 4) Una guía e instructivo para los ayudantes del auditor.
- 5) Un registro y control de los papeles de trabajo.

Un programa de auditoría completo, como mínimo debe reunir los siguientes requisitos:

- 1) Que cubra todas y cada una de las secciones en que se dividen los estados financieros.
- 2) Que contenga los objetivos relativos a cada sección.
- 3) Que esté dividido en etapas, en un orden cronológico, etapa preliminar, intermedia y final.
- 4) Que detalle brevemente cada procedimiento a seguir en el desarrollo de la auditoría.

En una primera auditoría, el contador público, aplicará sustancialmente los procedimientos de una auditoría recurrente, y estos sólo variarán en cuanto a su extensión y en trabajos adicionales que requieran las secciones de los estados financieros.

1.- Efectivo.

En la revisión de caja y bancos, los objetivos a cubrir son:

- 1) Determinación de la existencia del efectivo en poder de la compañía y de instituciones de crédito que se presenta en el balance.
- 2) Determinación de la propiedad de su presentación en el balance.
- 3) Verificación de las cuentas bancarias, estén precisamente a nombre de la compañía.

En una primera auditoría son aplicables los pasos de una auditoría recurrente, pero además se realizará un examen de las conciliaciones bancarias al principio del ejercicio, cotejándolas con registros de contabilidad y estados de cuenta del banco, con el fin de cerciorarse que no existen partidas de conciliación — anormales que puedan afectar el período de revisión, cerciorarse que el corte numérico de cheques en el ejercicio anterior, haya sido correcto.

2.- Cuentas por cobrar.

Objetivos.

- 1) Las cantidades que se muestren en los estados financieros, representan adeudos legítimos a favor de la compañía.
- 2) Determinación de su correcta valuación y probabilidad de cobro.
- 3) Verificación de las cuentas por cobrar como parte integrante del régimen de propiedad de la compañía y de su

libre disposición.

En una auditoría inicial, el auditor deberá cerciorarse de la razonabilidad del saldo inicial de cuentas por cobrar, para — ello se hace necesario efectuar el siguiente trabajo adicional:

- 1) Obtener relaciones de cuentas por cobrar al principio del ejercicio sujeto a examen, verificar sumas y cotejar en forma selectiva los saldos contra auxiliares y mayor a esa fecha.
- 2) Verificar lo correcto del "corte" de documentación de ventas del período anterior.
- 3) Efectuar un estudio de la suficiencia de la reserva para cuentas incobrables, de las políticas para su incremento, su efecto en resultados correspondientes y si ha habido variaciones en su aplicación.
- 4) Investigar su repercusión fiscal y contable.
- 5) Revisar el mayor general y auxiliares superficialmente, con el objeto de determinar asientos anormales.
- 6) Investigar los principales clientes y selectivamente verificar la corrección de sus cuentas, al iniciarse el ejercicio.
- 7) En cuanto a la oportunidad y limitaciones del procedimiento de confirmación considerar su importancia relativa y su repercusión en el dictamen

3.- Inventarios.

Objetivos:

- 1) Determinación de la existencia de los inventarios y correcta presentación en el balance.
- 2) Determinación de su correcta valuación y probabilidad de realización.
- 3) Verificación de que los inventarios sean propiedad del negocio.

4) Verificación de su libre disposición.

Concepto:

"Conjunto de bienes muebles tangibles que una empresa mantiene en existencia para venta en el curso ordinario de los negocios, en un proceso de modificación para que finalmente queden - disponibles para dicha venta y que sin estar incorporados al producto final, van a ser consumidos y prestarán un servicio esen- - cial en la producción de bienes o servicios a ser vendidos".

De acuerdo con la definición anterior los principales tipos de bienes que se incluyen en el activo circulante bajo la denomiación de inventarios son:

- 1) Productos terminados.
- 2) Productos en proceso.
- 3) Materias primas y materiales.

En primeras auditorías la influencia de los inventarios iniciales en la determinación de los resultados es primordial y debido a que el auditor no presencié su toma física, se verá en la necesidad de aplicar una serie de procedimientos, aplicables tanto - a los inventarios iniciales y finales del período inmediato ante- rior a dictaminar, encaminados a comprobar su existencia, libre - disposición, utilización, valuación y propiedad, debiendo de rea- lizar entre otros los siguientes:

- 1) Verificación de que los procedimientos para la toma fisica de los inventarios del año anterior han sido adecuados.
- 2) Verificar si hubo ajustes a las cifras del ejercicio anterior, investigar sus causas y lo correcto de su aplicación en libros.
- 3) Examen de marbetes y relaciones del inventario físico y otros documentos.
- 4) Comprobación selectiva de operaciones aritméticas de

las partidas del inventario y comparación contra auxiliares.

- 5) Cotejar los totales contra diario y mayor.
- 6) Pruebas de valuación, determinando que la empresa haya utilizado el costo más bajo, compararlos con los inventarios finales, explicando las variaciones de los mis mos.
- 7) Revisión del método de valuación determinando la consis tencia en su aplicación.
- 8) Revisión de los sistemas, procesos y hojas de costeo de producción, variaciones más importantes que afectaron - los costos.
- 9) Estudio de los artículos de lento movimiento y obsoletos, determinación de la suficiencia de la reserva y de la afectación de los costos del ejercicio correspondiente
- 10) Comprobar lo correcto de los "cortes" de documentación de las entradas y salidas a los almacenes y departamentos productivos, verificándolos contra los registros de la compañía, en cuanto a; fechas, número, artículos y proceso.
- 11) Análisis de utilidades brutas, de ser posible por línea de productos investigar causas de variaciones anormales.
- 12) Determinación de la rotación de los inventarios por gru pos.
- 13) Revisión de la cuenta de mercancías en tránsito cercio rándose de su correcta clasificación y registro.

Los procedimientos antes mencionados no son limitativos, ya que debemos de tomar en cuenta; el buen juicio del auditor, - la importancia relativa de hechos y cifras, la existencia de audi tores anteriores y el resultado del estudio y evaluación del con

trol interno. Lo cual determinará el uso de otros procedimientos y su alcance en mayor o menor grado.

4.- Inmuebles, maquinaria y equipo.

Objetivos:

- 1) Determinación de la existencia de los bienes muebles e inmuebles que se presentan en el balance.
- 2) Determinación de la propiedad de su presentación en el balance de acuerdo con su grado de realización y naturaleza.
- 3) Determinación de su correcta valuación, probabilidad de uso y realización de los muebles presentados.
- 4) Verificación de que los muebles e inmuebles están precisamente a nombre del negocio.
- 5) Verificación de su libre disposición.

Concepto:

"Inversiones de carácter permanente utilizadas en las operaciones regulares de la empresa, sujetos a disminuciones en su valor original por; el uso, transcurso del tiempo u obsolescencia".

El rubro " propiedades, planta y equipo " incluye los siguientes bienes:

- 1) Terranos.
- 2) Edificios.
- 3) Maquinaria y equipo.
- 4) Muebles y enseres.
- 5) Autos y camiones.
- 6) Herramientas y troqueles.
- 7) Construcciones en proceso

En primeras auditorías la revisión de las cuentas del activo fijo requerirán trabajos adicionales, en ocasiones es indispensable investigarlas desde el inicio de la compañía y dentro de los

procedimientos explicables se mencionan los siguientes:

- 1) Efectuar un recorrido por plantas, oficinas y almacenes de la compañía, observando la naturaleza de las operaciones, las clases y el estado de los activos fijos, considerando especialmente los inactivos o en exceso.
- 2) Revisión de los sistemas, políticas y controles de las adiciones y bajas, su mantenimiento, etc.
- 3) Elaborar cédula de adiciones, bajas, depreciaciones y/o amortizaciones por años desde la constitución de la compañía y con base en ellas, realizar el siguiente trabajo en los últimos 5 años.
 - a) Revisión documental verificando requisitos fiscales y efectos en el impuesto sobre la renta.
 - b) Revisión de adquisiciones por fusión, en su caso determinando lo correcto de las operaciones y sus efectos contables y fiscales.
 - c) Efectuar una revisión de los retiros, comprobar que la cancelación de sus depreciaciones fue correctamente contabilizada, así como su utilidad o pérdida fue reflejada en los resultados del período correspondiente.
 - d) Comprobar que la compañía consideró las tasas fiscales en las depreciaciones y si son diferentes las esté manejando en cuentas de orden.
 - e) Comparar las depreciaciones globalmente contra los resultados de cada ejercicio y su repercusión fiscal, investigando diferencias importantes.
 - f) Realizar pruebas físicas de los activos fijos más importantes y comparar con registros de la compañía.
 - g) Comparación de los gastos de mantenimiento y reparación, investigar las variaciones importantes para detectar partidas capitalizables llevadas a resultados,

basándose en las políticas de la compañía.

- 4) Revisión de actas de asambleas de accionistas y de consejo de administración, desde la constitución de la compañía, con el objeto de determinar autorizaciones en adquisiciones y bajas o retiros y revaluaciones de activos, considerando su repercusión fiscal y su manejo contable.
- 5) Comprobar que las bases para la valuación de los activos y cálculos de sus depreciaciones hayan sido consistentes entre ejercicios.
- 6) Investigar gravámenes en ejercicios anteriores, determinar si son aplicables a los estados financieros a dictaminar.
- 7) Analizar los trasposos de construcción en proceso a las distintas cuentas de activo fijo, cerciorarse de lo correcto de su clasificación.

En la revisión de cuentas acumulativas, cómo son las que componen el renglón de auditores anteriores, además de que los procedimientos y su alcance se verán afectados, por los tipos de registro de la compañía, evaluación del control interno y el buen juicio del auditor.

5.- Otros activos.

Dentro de éste renglón quedan considerados los pagos anticipados, los cargos diferidos, ~~los derechos de uso de patentes, -~~ marcas, concesiones y otros activos intangibles.

Objetivos:

- 1) Determinación de la autenticidad de los cargos que deben devengarse entre los ejercicios futuros.
- 2) Determinación de la propiedad de su presentación en el balance de acuerdo a su realización y naturaleza.

- 3) Verificación de que los derechos adquiridos estén precisamente a nombre de la compañía.
- 4) Verificación de la uniformidad de las bases de amortización y de su aplicación.

En una primera auditoría el contador público deberá investigar los saldos iniciales de éstos activos realizando los siguientes procedimientos:

- 1) Integración por cuentas de los saldos iniciales, haciendo una revisión documental de las principales partidas que los integran.
- 2) Verificar su correcta aplicación a los resultados del ejercicio correspondiente.
- 3) Comprobación de las bases de aplicación y del saldo pendiente de aplicar a presentar en el activo.

Por lo que respecta a activos intangibles, gastos de organización y de instalación son aplicables los procedimientos de inmuebles, maquinaria y equipo.

6.- Pasivo a corto y a largo plazo.

Objetivos:

- 1) Determinación de la autenticidad de las obligaciones contraídas por el negocio que se presentan en el balance.
- 2) Determinación de la propiedad de su presentación en el balance de acuerdo a su origen.
- 3) Verificación de que los pasivos representan situaciones de hecho.

El pasivo normalmente está constituido por las siguientes cuentas: cuentas y documentos por pagar, impuestos por pagar, reservas (gratificaciones, indemnizaciones, etc.,) y otras cuentas por pagar.

En una primera auditoría requieren especial cuidado los saldos iniciales y la realización del siguiente trabajo:

- 1) Obtener relaciones de cada una de las cuentas, cotejarlas con el mayor y selectivamente contra auxiliares.
- 2) Comparar saldos iniciales con finales explicando variaciones importantes, tanto globales como individuales.
- 3) Realizar pruebas de pagos posteriores de los primeros meses del año a examinar, verificando que sus pasivos estuvieran creados y que estos fueron suficientes y que no se verán afectados los resultados del ejercicio a dictaminar por pasivos no registrados.
- 4) Investigar los compromisos, avales, garantías, etc., otorgadas por préstamos de ejercicios anteriores y su posible repercusión a los estados financieros a dictaminar.
- 5) Enviar solicitud pidiendo estados de cuenta a los principales proveedores al cierre del ejercicio del año anterior a dictaminar.
- 6) En relación a los inventarios cotejar lo correcto del "corte" de compras.

En relación a las reservas, investigar, las políticas implantadas por la compañía para su incremento, consistencia en su aplicación y la suficiencia de dichas reservas, cotejarlas contra los resultados del ejercicio.

Los pasivos contingentes, compromisos, etc., encierran un grado considerable de inseguridad y constituyen un riesgo que los estados financieros deben de reflejar en notas a los mismos.

El auditor debe investigar la fecha en que empezaron, sus causas de repercusión y si representan pasivos reales en el ejercicio a dictaminar, o bien ha disminuido su riesgo o su solución será favorable a la compañía.

Por lo que se refiere a los pasivos a largo plazo habrá de revisar fechas de vencimientos y reclasificar aquellos cuya fecha de pago sea posterior a un año, considerando el ciclo normal de las operaciones de la empresa.

7.- Capital contable.

Objetivos:

- 1) Determinación de la autenticidad de las aportaciones de los socios o accionistas.
- 2) Determinación de la propiedad de su presentación en el balance.
- 3) Determinación de la autenticidad de los resultados acumulados desde la fecha de iniciación de operaciones del negocio.
- 4) Verificación de que las aportaciones representan situaciones de hecho y no suposiciones.
- 5) Determinación de la autenticidad de los cambios de los valores del activo (superavit por revaluación).

El trabajo de una primera auditoría en el renglón del capital y superavit o déficit se extenderá hasta el inicio de operaciones de la compañía y la realización del siguiente trabajo.

- 1) Pruebas documentales en donde se demuestren las entregas de efectivo o de bienes que integran el capital social inicial.
- 2) Obtener copias o extractos de las actas de asambleas celebradas, desde la constitutiva, estudiarlas determinando que situaciones o hechos deben reflejarse en estados financieros.
- 3) Obtener copia de la documentación comprobatoria de la existencia legal de la compañía.
- 4) Analizar los movimientos (traspasos entre cuantas de su

perávit o déficit) cotejando las cifras del libro mayor contra actas y declaraciones, investigar los movimientos anormales.

- 5) Cerciorarse que los dividendos decretados y pagados - sean adecuados y cotejarlos contra actas de asamblea, - revisando los cupones cancelados, su retención y pago de impuestos, cumpliendo además los aspectos jurídicos.
- 6) Verificar que el superávit por revaluación no se haya - distribuido como dividendos, poniendo en peligro la integridad económica de la empresa.
- 7) Cerciorarse de que se hayan cumplido los preceptos legales en las modificaciones al capital social.

8.- Resultados:

Objetivos:

- 1) Determinación de la autenticidad de las partidas que se presentan en el estado de resultados.
- 2) Verificación de que los costos y gastos incurridos guarden una relación adecuada con los ingresos obtenidos.
- 3) Determinación de la propiedad de su presentación en el estado de resultados.
- 4) Determinación de que se incluya la totalidad de los resultados obtenidos en el ejercicio correspondiente.

El trabajo adicional que requieren las cuentas de resultados en una primera auditoría es mínimo, aunque no menos importante, debido a que estas cuentas no son acumulativas, sino que sólo reflejan operaciones de un período determinado.

Trabajos a realizar:

- 1) Obtener relaciones de gastos del ejercicio anterior, - comparar con libro mayor y selectivamente comparar subcuentas con auxiliares.

- 2) Comparar subcuentas de gastos del ejercicio anterior, - con relaciones del ejercicio a dictaminar explicando principales variaciones y su correcta distribución.
- 3) Revisar lo correcto del "corte" de ventas del ejercicio anterior.
- 4) En relación a los pagos anticipados cerciorarse de que no existan partidas que pudieran corresponder al ejercicio a auditar.
- 5) En relación a los pasivos, depreciaciones, amortizaciones, etc., referenciar el trabajo con anterioridad elaborado, en cuentas de activo.

Por lo que respecta al ejercicio a dictaminar tendrá gran-cuidado de revisar la documentación original, que reúna requisitos fiscales, que sean propios y normales del negocio y que se ha ya recibido el bien o servicio, además enfocará su atención a co-nocer el tipo de cuentas y operaciones de la compañía.

9.- Elaboración del expediente continuo de auditoria.

El expediente continuo de auditoría está formado por papeles de trabajo que el auditor prepara y papeles y documentos proporcionados por la compañía, que contienen información de carácter general histórico, contable, administrativo y jurídico de la compañía.

En primeras auditorías la elaboración de dicho expediente necesita de mayor tiempo de parte del auditor, ya que sus investi-gaciones tendran que hacerse desde el inicio de las operaciones - de la compañía.

No existen reglas generales para su formación, puesto que se tendrá que adaptar a las necesidades de cada caso en particular y simultáneamente al desarrollo de la auditoría, aunque sí debe guardar un orden absoluto que facilite su revisión y actualiza-ción.

Se enumera a continuación el orden que puede guardar el ar
chivo permanente:

- 1) Información básica de carácter histórico:
 - a) Gráfica de organización
 - b) Lista del personal clave, sus funciones, firmas e -
iniciales.
 - c) Breve historia de la compañía y naturaleza del nego
cio.
 - d) Copia de la escritura constitutiva y sus modificacio
nes posteriores.
 - e) Copias o extractos de actas de asambleas de accionis
tas y juntas del consejo de administración.
- 2) Información contable de control interno:
 - a) Manuales o instructivos sobre políticas y procedi
mientos de contabilidad.
 - b) Catálogo de cuentas.
 - c) Memoranda de revisión y evaluación del control inter
no.
 - d) Gráficas de procedimientos contables.
- 3) Cédulas de análisis anuales:
 - a) Estado de utilidades acumuladas.
 - b) Reserva para cuentas incobrables por años y cancela
ciones.
 - c) Activo fijo totalmente depreciado y equipo inactivo.
 - d) Capital social y superávit o déficit y su formación.
- 4) Convenios y contratos:
 - a) Contrato colectivo de trabajo.
 - b) Planes de pensiones o jubilaciones.
 - c) Convenios de compra o venta de activo fijo, o inven
tarios.
 - d) Contratos de distribución.

- e) Contratos de arrendamiento.
 - f) Contratos de servicios técnicos, regalías, etc.
- 5) Información de tipo fiscal:
- a) Copias de los registros ante las dependencias oficiales.
 - b) Convenios elaborados con las autoridades fiscales, - exenciones de impuestos, etc.
 - c) Oficios de autorización por cambios en las políticas contables, que afecten la situación fiscal.
- 6) Cédulas con información sobre trabajos rotativos a efectuar:
- a) Cédulas rotativas de arqueos.
 - b) Cédulas de visitas a plantas, tiendas, etc.
 - c) Cédula de trabajo sobre circularización, etc.

Las secciones enumeradas anteriormente, no son limitativas; el Expediente Continuo de Auditoría, se tendrá que adaptar a las necesidades de cada caso particular, sin embargo, queda manifiesta la importancia que tiene este expediente y en una forma ordenada, constituye un ahorro de tiempo para la auditoría y evita volver a preguntar o investigar cada año sobre situaciones ya resueltas con anterioridad.

V.- EL DICTAMEN

1.- Concepto.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos lo define:

"El dictamen es el documento en el que el contador público expresa su opinión profesional en forma concreta y sintética, sobre los resultados de su examen de los estados financieros" (Boletín, No. 2 Comisión de procedimiento de Auditoría).

"El dictamen es el documento formal suscrito por el profesional conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente" (Boletín, No. 21 Comisión de procedimientos de Auditoría).

2.- Comentarios.

Al terminar el trabajo relativo a la revisión de estados financieros de una empresa, el contador público estará en condiciones de emitir su dictamen, documento en el cual explica brevemente la naturaleza y el alcance realizado, el cual ha sido llevado con la finalidad de expresar una opinión profesional, acerca de si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la empresa y los resultados de sus operaciones, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

~~Como es sabido, el dictamen puede elaborarse para uso de~~
la administración como son: Consejeros, gerentes y comisarios, para información de los socios, dueños o propietarios y futuros inversionistas, o puede ser auxiliar a los acreedores, banqueros, proveedores, trabajadores, fisco y otros, sin embargo, el contador público debe tener siempre presente que independientemente de los fines para los que se prepara un dictamen, el cliente siempre puede destinarlo a cualquier uso que desee, razón por la cual, la expresión de una opinión implica la aceptación de una gran responsabilidad que en la mayoría de los casos trasciende al público. La aceptación consciente de esa responsabilidad es sin duda alguna, lo -

que le da al contador público el carácter de "Público".

El dictamen debe ser breve y preciso, no prestarse a confusiones por parte del lector, cualesquiera que puedan ser sus conocimientos contables y debe contener:

- 1) Fecha de los estados financieros, motivo de la revisión del dictamen. La inserción de este dato en el dictamen del auditor, es necesario a fin de evitar responsabilidades que pudieran surgir con posterioridad a la presentación del informe.
- 2) Alcance de la misma, o sea mención respecto a la extensión de la auditoría, si se practicó de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, y los procedimientos que se usaron aplicados de acuerdo con las circunstancias, indicando específicamente los que se hayan omitido y las razones por lo que lo fueron.
- 3) Expresión de su opinión respecto a los estados financieros y la aplicación de los principios de contabilidad, así como sobre los cambios en la aplicación de los mismos.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos recomienda para su uso el siguiente dictamen:

He examinado el balance general de ____ al ____ así como los correlativos estados de resultados y de movimiento de capital, por el ejercicio anual que terminó en esa fecha. Mi revisión fué realizada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia incluyó pruebas de la documentación y de los registros de contabilidad y otros métodos de auditoría que juzgué necesarios en las circunstancias.

En mi opinión el balance general, el estados de resultados y el de movimiento de capital que se acompañan, conjuntamente con las notas adjuntas, presenta razonablemente, la posición financiera de ____ al ____ y los resultados de sus operaciones por el periodo anual que concluyó en esa fecha, de conformidad con prácti

cas de contabilidad generalmente aceptadas que se aplicaron sobre bases uniformes a las del ejercicio anual anterior.

El contador público antes de firmar el dictamen que emite acerca de los estados financieros de una empresa, debe hallar se plenamente convencido de que el examen que ha llevado a cabo, se realizó en condiciones de independencia total y que la confianza que ha de inspirar está justificada por el acatamiento y aplicación de los preceptos de auditoría, por la observación en la aplicación consistente de los principios de contabilidad y por el examen adecuado de la contabilidad y de otros documentos, que incluye todos los hechos y circunstancias correspondientes a la situación que prevalecía en el momento en que se practicó el examen, de acuerdo con su buen juicio, la importancia relativa y el riesgo probable de cifras y hechos.

El auditor en caso, de abrigar alguna reserva acerca de cualquier excepción o si durante el desarrollo de su trabajo debido a circunstancias especiales no pudo cerciorarse de lo correcto de alguno de los renglones que integran los estados financieros por: La omisión de ciertos procedimientos de auditoría, si habiendo adaptado otros no se satisface de la integridad razonable de dichos renglones o las prácticas de contabilidad no fueron aplicadas en forma correcta o uniformemente o su presentación no es adecuada y a su vez el cliente no estuvo de acuerdo en modificarlos por medio de ajuste, notas o explicaciones deben señalarse en forma precisa sin dar lugar a malas interpretaciones con respecto a la responsabilidad del auditor en el dictamen por medio de "Salvedades o excepciones".

El auditor deberá ser preciso en sus apreciaciones a fin de evitar interpretaciones erróneas al ser leídas, tratando de suprimir hasta donde le sea posible, los tecnicismos propios de su lenguaje de manera que puedan ser comprendidos aún por personas que no tengan conocimientos contables, deben ser suficientes

en información y contener una explicación de las causas que las originaron, su transcendencia e importancia en la situación financiera y en el resultado de las operaciones, cuando las circunstancias lo permitan debe cuantificarse o en su defecto, hacer una estimación aproximada de su importe, tomando en cuenta su importancia relativa y su riesgo probable.

3.- Notas.

Los estados financieros deben mostrar toda la información que estime necesaria para ayudar a la interpretación de los conceptos y las cifras que los integran; al mismo tiempo, -- dos de sus virtudes principales deben ser la claridad y la concisión. En ocasiones no resulta práctico incluir ciertos detalles en el cuerpo de los estados, pues su contenido se volvería demasiado extenso y, por consiguiente, confuso. El problema de proporcionar información adecuada, sin alargar a extremos desfavorables la extensión de los estados, se ha resuelto mediante la preparación de notas que aclaran y complementan su contenido y forman parte integrante de los mismos.

Por su naturaleza, las notas son responsabilidad del cliente; en la práctica, sin embargo, es el auditor independiente quien en la mayoría de los casos propone al cliente los temas que deben ser tratados en notas e inclusive, la forma de redacción; si el cliente no acepta la inclusión de alguna nota, -- que en opinión del auditor sea necesaria para la interpretación de los estados, éste deberá incluirla en su informe o dictamen. Además, si el contenido de las notas se refiere a alguna desviación de los principios de contabilidad, a la inconsistencia en su aplicación o a algún otro motivo que pudiera originar salvedades a la opinión del auditor, deberá hacerse referencia a ellas en el dictamen, pues las notas no remedian la presentación inadecuada o inconsistente de los estados financieros.

El número de situaciones que pueden originar notas a los estados es muy amplio; probablemente las más usuales son las siguientes:

- 1.- "Posición" de monedas extranjeras. Aún cuando se acostumbra anotar al frente de cada rubro del balance el importe de las monedas extranjeras que incluye, es conveniente en algunos casos totalizar en una nota los activos y pasivos exigibles o pagaderos en otras divisas, indicando al mismo tiempo los tipos de conversión utilizados.
- 2.- Métodos de valuación de los inventarios. Generalmente es posible indicar en el cuerpo del balance el procedimiento seguido para la valuación; pero cuando los diversos renglones se han valuado con distintas bases o no están de acuerdo con principios de contabilidad, es conveniente describirlos en una nota.
- 3.- Inventarios obsoletos, en mal estados o de difícil venta. Se incluye una nota cuando no se han creado provisiones suficientes para absorber las posibles pérdidas por estos conceptos, o cuando son de tal magnitud que convenga aclarar su procedencia.
- 4.- Activos fuera de uso. Se acostumbra detallar las bases de valuación, sus causas y las posibilidades de utilización en el futuro.
- 5.- Revaluaciones del activo fijo. Se menciona quién llevó a cabo los estudios, la fecha, el valor en libros, el importe del avalúo, el plusvalor resultante y el tratamiento que se le dió.
- 6.- Gastos por amortizar. Cuando su monto es importante, es aconsejable describir los conceptos que los integran y las bases adoptadas para su amortización.
- 7.- Depreciaciones. Conviene mencionar las omisiones o dudas fundadas acerca de la razonabilidad de las ta

sas o procedimientos empleados.

- 8.- Contingencias. Su origen es muy variado; diferencias de impuestos, indemnizaciones al personal y otras — prestaciones derivadas de la ley o los contratos, documentos descontados, avales otorgados, etc. Se especifican cuando su naturaleza o importe resultan extraordinarios.
- 9.- Políticas de consolidación. En ocasiones los estados de la empresa controladora no incluyen la consolidación de las cuentas de las compañías subsidiarias. Cuando esto sucede, conviene mencionar en una nota — los efectos que hubiera producido la consolidación.
- 10.- Restricciones derivadas de los convenios de préstamo. Los acreedores suelen incluir en los convenios algunas condiciones o limitaciones a las actividades de las empresas; entre éstas figuran: la obligación de mantener determinada relación de capital de trabajo; no contraer adeudos a largo plazo en exceso de los límites establecidos en los convenios; vender o gravar parte de los activos, sin el consentimiento del acreedor; distribuir dividendos superiores a ciertos límites, etc. Situaciones como las descritas pueden resultar de gran interés para los lectores de los estados.
- 11.- Pasivo a largo plazo. Si no es posible, por problemas de espacio, detallar en el balance los renglones del pasivo a largo plazo y sus características, esta información puede mostrarse en una nota, o bien, en — un estado anexo al balance general.
- 12.- Principios de contabilidad. Merece una nota, en general, cualquier desviación de importancia de los principios de contabilidad generalmente aceptados, o las — inconsistencias en su aplicación, que pudieran afectar la comparabilidad de los estados.

13.- Transacciones subsecuentes. Los eventos conocidos entre la fecha del balance y la fecha del dictamen del auditor, que pueden dar lugar a una nota a los estados financieros, han sido clasificados por — Montgomery como sigue:

- A) Los que afectan directamente a los estados financieros, como por ejemplo, el cobro de activos o la determinación de pasivos por cantidades que difieran substancialmente de las que se habían previsto.
- B) Los que no afectan directamente a los estados — del ejercicio anterior, o no ameritan algún ajuste a los mismos, pero por su importancia con viene destacar, como aumentos importantes al ca pital, la emisión de bonos que impongan restric ciones, fusiones o incorporaciones, o daños se- rios causados por incendio, inundación u otros riesgos.
- C) Eventos subsecuentes que generalmente no requie ren su inclusión en los estados financieros, — por ejemplo, asuntos no contabilizables como, — guerras, cambios en la administración, cambios en los productos, huelgas, sindicalización del personal, pérdida de clientes importantes, etc. El auditor solamente debe revelar los asuntos — necesarios para lograr una interpretación ade cuada de los estados.

En cada uno de los renglones de los estados financieros que resulte afectado, debe hacerse referencia a la nota respectiva. Por lo que toca a la presentación de éstas, si su número no es grande, ni la redacción extensa, se transcriben al pie del balance; en caso contrario, se les muestra en hoja por separado, anotando en los esta dos la leyenda "las notas adjuntas forman parte de este estado" o al guna otra semejante.