

230
2/84

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION



AUDITORIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS REEXPRESADOS

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE EN OPCION AL GRADO DE:

LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A N

ANTONIO TREJO PALACIOS

MARIA LILIAN PATRICIA VILLELA GARCIA

Director de Seminario: C.P. Fernando Aceves Galván

México, D. F.,

1985



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.

AUDITORIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS REEXPRESADOS

I N D I C E

	Pág.
INTRODUCCION.....	1
CAPITULO I.	
EL EFECTO DE LA INFLACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.	
Antecedentes y causas de la inflación.....	4
Características de la información financiera.....	7
Importancia de la información financiera en la toma de decisiones.....	11
Riesgos de la información financiera basada en costo histórico.....	13
Necesidades del reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera.....	15
CAPITULO II.	
ANTECEDENTES DEL RECONOCIMIENTO DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA	
Antecedentes (boletín No. 2 serie azul, boletín B-5, boletín B-7, circular 14, circular 19 de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.....	19
Boletín B-10.....	31
Circular 25.....	49
Circular 26	57
CAPITULO III.	
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLE A LOS RENGONES REEXPRESADOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS.	
La auditoría y su definición.....	69
Responsabilidad Profesional. (Código de Ética).....	70
Normas de auditoría.....	74

	Pág.
Procedimientos de auditoría.....	77
Planeación de la auditoría.....	82
Control interno.....	85
Procedimientos aplicables a los rubros que reconocen los efectos de la inflación.....	91
CAPITULO IV.	
OPINION DEL CONTADOR PUBLICO SOBRE ESTADOS FINANCIEROS REEXPRESADOS.....	105
CONCLUSIONES.....	115
BIBLIOGRAFIA.....	118

I N T R O D U C C I O N

Los estados financieros que durante mucho tiempo han sido una herramienta importante en la toma de decisiones, basadas fundamentalmente en el principio del "Valor histórico -- original" es decir, registro de las operaciones a su valor de adquisición se ven seriamente amenazadas de perder toda la utilidad y confiabilidad que han sido características propias, ya que al manejarse la contabilidad a través de unidades monetarias y que como consecuencia de los actuales fenómenos económicos, van perdiendo su valor, todo ello ha influido para que pierdan el significado y objeto para el cual son producidos.

Debido a la necesidad de contar con elementos que sean de utilidad confiables y verificables, la actualización de cifras viene a ser un logro importante dentro de la profesión contable respecto al estudio y solución de tan complejo problema como el que representa la inflación al tener serias implicaciones en la formulación de los estados financieros.

El Contador Público como un profesionalista independiente, proporciona una serie de servicios a las empresas, siendo -- principalmente la Auditoría de Estados Financieros y como -- consecuencia de la misma, la emisión del dictamen sobre los resultados obtenidos en su examen.

*El presente trabajo se refiere a la revisión que el Con
tador Público hace a los renglones reexpresados en los esta-
dos financieros para poder dictaminar sobre su razonabilidad.*

CAPITULO I

EL EFECTO DE LA INFLACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

ANTECEDENTES Y CAUSAS DE LA INFLACION

Generalmente se piensa que la inflación hizo su aparición en la sociedad repentinamente, sin embargo esta es producto de una serie de condiciones que la propician; como podrá observarse en las siguientes definiciones:

El economista Paul Samuelson la define como "El período de aumento general de los precios de los bienes de consumo y de los factores productivos".

Armando Pérez de León la define como "Una serie de aumentos sostenidos y generalizados de los precios".

La inflación es un fenómeno social que no es privativo de un país, por el contrario, es un mal que se ha diseminado por todo el mundo y que al parecer llegó para quedarse.

Desde la gran depresión de los años treinta ninguna declinación económica había tenido este alcance mundial. La crisis contagia a las economías débiles, como a las fuertes, a las naciones ricas como a las pobres a democracias capitalistas y a dictaduras comunistas.

En México la erupción de la inflación hizo su aparición en 1973, puesto que en los años anteriores el promedio inflacionario era de 3.5% y a partir de 1974 la inflación fue de 23.8%.

El fracaso de la política antiinflacionaria fue la devaluación de 1976 con la intervención del Fondo Monetario Internacional y la imposición de medidas recesionistas.

La agudización de los problemas económicos en 1982 difiere de los de 1976, la marginación y la pobreza crecen al mismo ritmo que la inflación galopante y la devaluación permanente. El primero de septiembre de este mismo año, por decreto presidencial se nacionaliza la banca, con el único fin de controlar las divisas, sin embargo esta medida lejos de solucionar el problema sólo crea un ambiente de desconfianza e incertidumbre.

Uno de los principales factores que han desencadenado esta inflación galopante en el país, ha sido el desmesurado y excesivo gasto público con relación al producto interno bruto.

Por ejemplo, en 1971, el gasto público fue superior al producto Interno Bruto en 24.8% en 1980, 41.7% en 1981, - 45.1%, 1982 en 47.5%.

Entre las condiciones que ha impuesto el Fondo Monetario Internacional, (FMI) para aceptar colaborar en la solución de los problemas financieros de México, es que el gobierno reduzca su déficit, cosa que no ha sucedido.

Como podemos observar se han tomado algunas medidas correctivas pero la inflación no es un problema fácil de solucionar, sino por el contrario es muy complejo y hoy en día -

aún estamos lejos de solucionarlo.

A continuación daremos algunas de las causas que originan el fenómeno inflacionario:

1.- El gobierno invierte grandes cantidades de circulante sin respaldo para financiar sus gastos recurriendo primero a financiamientos internos, y después externos.

2.- La relación del crecimiento entre circulante monetario y Producto Interno Bruto, es desproporcionada.

3.- Acaparamiento de bienes ocasionado por las expectativas de aumentos contínuos de precios.

4.- Establecimiento de impuestos nuevos técnicamente incorrectos o inoportunos en su aplicación como lo es el Impuesto al Valor Agregado.

5.- El alza interna de los precios es superior al alza de precios en aquellos países con que se tiene mayor intercambio comercial.

6.- El aumento de las retribuciones al trabajo y al capital no es respaldado por un aumento en la productividad.

7.- Crecimiento demográfico muy acelerado que motiva un aumento en la demanda de bienes y servicios.

8.- Exceso de importaciones sobre las exportaciones que en un determinado momento llega a ser insostenible.

9.- Escasez a nivel mundial de alimentos y materias primas.

10.- Cuando la riqueza se encuentra mal distribuida, con lo cual aumenta el consumo de productos suntuarios por parte de los sectores privilegiados, ocasionando una producción de bienes superfluos para satisfacer la demanda de dichos grupos, en detrimento de una producción de bienes de consumo común y bienes de capital.

Como se puede observar la inflación es un fenómeno social que afecta de manera importante el significado de la información financiera.

CARACTERISTICAS DE LA INFORMACION FINANCIERA

La contabilidad nos sirve para producir información cuantitativa, esto a través de todo un proceso histórico. Esta información obtenida sirve como base para la toma de decisiones.

Al hablar de la información financiera, es necesario conocer en primer término su definición, que es la siguiente:

"La contabilidad financiera es una técnica que se utiliza para producir, sistemáticamente y estructuralmente, información cuantitativa, expresada en unidades monetarias, de las transacciones que realiza una entidad económica identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados en tomar decisiones en relación a dicha entidad económica. (1)

(1) Boletín A-1 del I.M.C.P.

De aquí se desprende que es un sistema por medio del cual se van a obtener los datos cuantitativos financieros para ofrecer una información, la cual sirve para la toma de decisiones.

Las características de los estados financieros son:

1. Utilidad.- La utilidad de la información financiera está en función de su contenido informativo y de su oportunidad.
2. Confiabilidad. Es por la que el usuario acepta y utiliza estos estados financieros para la toma de decisiones.
3. La provisionalidad. Significa que la información no presente hechos totalmente acabados ni terminados.

La característica fundamental de los estados financieros es dar elementos de juicio que sean necesarios para evaluar el futuro de la empresa y la toma de decisiones sobre la misma.

Con objeto de que los estados financieros básicos tengan estas características, se preparan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

En base a estos principios de contabilidad generalmente aceptados, los estados financieros básicos son:

- Estado de Situación Financiera, que muestra los activos, pasivos y capital contable a una fecha determinada.
- Estado de Resultados, que muestra los ingresos, costos y gastos y la utilidad o pérdida resultante en el periodo.

- Estado de Variaciones en el Capital Contable, que muestra los cambios en la inversión de los propietarios durante el período.
- Estado de cambios en la Situación Financiera en Base a Efectivo, la finalidad es presentar en forma condensada y comprensible, información sobre el manejo de efectivo durante un período determinado.

La información contenida en los estados financieros básicamente interesa a dos grupos, los que tienen intereses directos en la empresa y aquellos cuya relación es limitada. - Basándonos en esta consideración es posible establecer la siguiente división:

1) DIRECTO

a) Dueño o accionistas.

1. La productividad en su inversión.
2. Cómo se ha administrado su inversión.
3. Si con la inversión actual se pueden desarrollar -- los planes previstos.
4. Cuánto tiene y cuánto debe la empresa.

b) A los ejecutivos y funcionarios.

1. Si su política administrativa de producción, ventas, etc., ha sido congruente con los objetivos estratégicos y de operación de la empresa.

2. Si sus planes y presupuestos fueron desarrollados - de acuerdo a lo previsto para el periodo.
3. Detectar fallas en la estructura financiera de la - empresa.
4. Toma de decisiones y elección de alternativa.

c) Obreros y empleados.

1. Les interesa conocer los resultados de la empresa a fin de participar en las utilidades que esta reporta y a la que por ley tienen derecho, y asimismo, - poder presentar dentro del término legal, las objeciones u observaciones que consideren convenientes.

2) INDIRECTO

a) Proveedores y Acreedores en general.

Como información base para el otorgamiento, aumento o - suspensión de líneas de crédito, ampliación o reducción de plazos.

b) Inversionistas.

Proporciona elementos de juicio que permiten considerar la conveniencia de invertir en una empresa. Si tales - estados financieros se encuentran dictaminados por Contador Público su utilidad y confiabilidad será mayor.

c) Banca

Mediante su estudio y análisis podrá otorgar créditos, financiamientos, líneas de descuento, etc.

d) Dependencias Gubernamentales.

Para vigilar que el pago de los impuestos haya sido correcto, para fines estadísticos.

IMPORTANCIA DE LA INFORMACION FINANCIERA EN LA TOMA DE DECISIONES

El objetivo fundamental de la información financiera es facilitar a los interesados la toma de decisiones hacia el futuro y la evaluación de las consecuencias de las decisiones tomadas en el pasado, informándoles de los resultados financieros a una fecha determinada, que han surgido como consecuencia de todas las decisiones que en el pasado se tomaron.

En toda la empresa es necesario tomar decisiones para poder resolver problemas. Para llegar a tomar buenas decisiones hay que conocer las circunstancias que delimitan la realidad o que puedan configurar el futuro.

Como resultado de tomar decisiones existe la necesidad de contar con la información que permita formar un criterio de acción para elegir los distintos cursos de acción propuestos.

Este tipo de información es obtenida a través de los es tados financieros, la cual sirve para:

- Tomar decisiones de inversión y de crédito. Los - - principales interesados al respecto serían los que pueden -- aportar financiamiento, como capital o crédito a la empresa.

- La solvencia y liquidez de la empresa, así como su - capacidad para generar recursos, aquí tendrán intereses 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.

- Evaluar el origen y las características de los recur - sos financieros del negocio, así como los rendimientos de los mismos.

- Finalmente formarse un juicio de como se ha manejado el negocio y evaluar la capacidad de la Administración a tra - vés de una evolución global de la forma en que esta maneja - la rentabilidad, solvencia y el crecimiento de la empresa.

Por medio de esta información y de otros elementos de - juicio que sean necesarios el usuario general podrá evaluar el futuro de la empresa y tomar decisiones de caracte^r econó - mico sobre la misma.

Es importante tomar en cuenta en épocas de inflación el valor histórico original ha perdido significación en cuanto - a la toma de decisiones.

RIESGOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA BASADA EN COSTO HISTORICO

La contabilidad ha tenido como objetivo principal registrar e informar acontecimientos económicos de acuerdo con -- principios y normas de aceptación general, de tal forma que la información resultante presente razonablemente la situación financiera de una entidad, así como la valuación de sus operaciones durante un periodo determinado.

En términos generales la contabilidad tradicional ha lo grado sus fines mediante una constante revisión, estudio y - desarrollo de sus principios y normas. Sin embargo dado que la realidad económica ha experimentado cambios considerables en todo el mundo, sobre todo en las últimas décadas, las técnicas contables convencionales no han podido reflejar satisfactoriamente en los estados financieros los impactos originados por hechos económicos tan drásticamente como la inflación.

Los estados financieros y la información que contienen, son un valioso auxiliar para la administración, consecuentemente el no reflejar una situación financiera real de la empresa pueden provocar deficiencias en la evaluación de los - resultados, así como la toma de decisiones.

Considerando que la información financiera se basa en - el costo histórico utilizando unidades monetarias de distinto poder adquisitivo en la determinación de la utilidad, en-

la evaluación del rendimiento del negocio y en movimientos - en el patrimonio.

A continuación se detallan algunos efectos que son originados por la falta de información veraz y oportuna:

- Los accionistas y administradores pueden tomar decisiones equivocadas como consecuencia de una mala evaluación de los resultados de operación tales como:

1. No distinguir la utilidad real afectada por la inflación de la utilidad contable tradicional, ya que esta ha sido determinada en base en el costo histórico y no de acuerdo con el valor actual de la moneda.

2. Evaluación errónea de la rentabilidad, al comparar precios de venta actuales con costos históricos.

3. Análisis inadecuado del capital de trabajo, estructura financiera, riesgos en inversión, etc., así como otros datos que varían en importancia según las necesidades de cada empresa.

4. Liquidaciones de impuesto en general sobre bases inconsistentes y resultados ficticios con las consecuencias de la descapitalización de la empresa.

Todo lo anterior origina que se tomen decisiones equivocadas que ocasionan graves repercusiones tanto en la estructura financiera de la empresa como en los planes futuros de desarrollo de la misma.

Las altas utilidades reportadas pueden motivar a los accionistas a presionar a las empresas para que éstas repartan mayores dividendos, esto propiciará la falta de liquidez en las empresas ocasionando la descapitalización y el endeudamiento.

La situación que reflejan los estados financieros engaña a los usuarios de dicha información tales como proveedores, acreedores, instituciones de crédito y a futuros accionistas.

NECESIDADES DEL RECONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA

Es trascendental el conocimiento de los resultados del funcionamiento de una empresa, nunca antes como ahora se aprecian los cambios de las estructuras económicas de las empresas, por eso es tan importante reconocer los efectos que la inflación produce en las diversas operaciones de una entidad y reflejar este efecto en los estados financieros, que son el medio por el cual se dan a conocer sus resultados en ella.

El objetivo primordial de la contabilidad es presentar por medio de los estados financieros, la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa, debiendo reflejar dichos estados de autenticidad de los hechos y fenómenos que le afecten, utilizando para ello métodos y criterios que deberán estar conforme con los principios de contabilidad que la profesión acepta generalmente.

La contabilidad tradicional utiliza cifras con diferente poder adquisitivo, pues la unidad monetaria varía a través del tiempo y por lo tanto los resultados obtenidos no representan la verdadera modificación patrimonial, por lo que las cifras pierden su significado.

Ante esta situación, comienza a originarse una serie de problemas que repercuten a nivel nacional, pues se restringen las inversiones, se incrementa el desempleo, sigue ascendiendo la espiral inflacionaria y la situación se torna más crítica.

Contemplando asimismo el efecto que se traduce en la descapitalización de las empresas y la toma de decisiones sin fundamentos reales, nos podemos dar cuenta de que es imprescindible elaborar estados financieros que presenten la situación financiera real y los resultados de operación, para posteriormente proceder a evaluar la operación de la empresa.

Es necesario elaborar estados financieros mediante la conversión de valores a precios constantes, ajustados por incremento en los precios, para esta elaboración se necesitan ajustarlos y con ello obtendremos unos estados financieros más apegados a la realidad, pero no se debe olvidar que los estados financieros, más que presentar cifras actuales o históricas, reflejan los resultados de la gestión de la administración de la empresa.

Por ello es necesario que la empresa revise sus políti-

cas, evalúe controles, tome decisiones encaminadas a mejorar su desarrollo, estudie y maneje sus recursos económicos, administrativos financieros, humanos, calcule su eficiencia -- real y la mejore.

Es necesario destacar la importancia de la información-financiera real para una adecuada toma de decisiones administrativas, pues estas últimas comprenden aspectos vitales para las operaciones de las empresas, tales como: la asignación de recursos, medición de rendimientos, decisiones de mercado, comparaciones con otras empresas e incluso la evaluación de la propia administración.

CAPITULO II

**ANTECEDENTES DEL RECONOCIMIENTO DE LA
INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA**

ANTECEDENTES

BOLETIN N° 2 SERIE AZUL

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de la Comisión de Principios de Contabilidad, es el encargado de estudiar, proponer y dar a conocer a la profesión los principios de contabilidad generalmente aceptados que unifican criterios en nuestra profesión.

La Comisión de Principios de Contabilidad en 1969 intenta dar una solución de carácter provisional al problema inflacionario en la información financiera, emitiendo para tal efecto el Boletín N° 2 de la serie azul que formaba parte de ocho boletines emitidos de los cuales siete fueron sustituidos por boletines definitivos que tienen carácter de disposiciones normativas de observancia obligatoria. El boletín -- N° 2 no llega a adquirir ese carácter por no haberse sometido al proceso de aprobación, sin embargo la profesión en general ha considerado que las revaluaciones de activo fijo se apegan a principios de contabilidad cuando son determinados y revelados en los estados financieros conforme a los lineamientos de dicho boletín.

BOLETIN.B - 5 REGISTRO DE TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA

Este boletín establece reglas particulares de aplica-

ción de los principios de contabilidad, relativas a transacciones en moneda extranjera efectuadas por empresas comerciales e industriales.

Reglas de Valuación

El presente boletín establece que las obligaciones y derechos adquiridos en moneda extranjera, la transacción debe registrarse al tipo de cambio oficial en ese momento. Al cierre del periodo contable de la empresa o cuando la obligación o derecho sean liquidados, la operación debe registrarse al tipo de cambio oficial vigente a la fecha de cierre o de la liquidación de la misma. La diferencia que existe con el registro inicial se aplicará directamente a resultados.

En caso de revaluación o devaluación de una moneda extranjera debe observarse las siguientes reglas:

a) Los pasivos que puedan identificarse física y documentalmente con activos no monetarios adquiridos recientemente, hasta un año, el ajuste del pasivo podrá modificar el costo original asignado a esos activos siempre y cuando en el caso de inventarios, el nuevo costo no sea superior al valor de mercado.

b) En todos los demás casos el ajuste podrá diferirse en cuanto a su aplicación a resultados considerándolo como un cambio al costo de financiamiento siempre y cuando el costo total no resulte en una tasa de interés anual superior a

la normal en el mercado mexicano para este tipo de pasivo.

Reglas de Presentación

Los efectos presentes y futuros que la revaluación o devaluación de una moneda extranjera hayan originado o vayan a provocar en la situación financiera y en los resultados de una empresa deben revelarse claramente en los estados financieros a través de sus notas.

La utilidad o pérdida de las transacciones en moneda extranjera, se deben mostrar en el estado de resultados como - partida extraordinaria del periodo contable.

En los estados financieros o en sus notas debe revelarse el monto de los activos y pasivos monetarios en moneda extranjera, mostrando si la posición es larga o corta, así como el tipo de cambio que se utilizó para su registro.

La aplicación de este boletín fue obligatorio para los periodos contables que iniciaron el I VII 1974.

BOLETIN B-7 REVELACION DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA

En noviembre de 1978 la Comisión de principios de contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos emitió un proyecto del boletín sobre los efectos de la inflación en la información financiera con base en el cual llevó a cabo una auscultación formal entre los miembros de la profesión, -

sus organismos representativos y los demás organismos y personas interesadas en la información financiera. Con base en la auscultación realizada se preparó el boletín B-7 "Revelación de los efectos de la inflación en la información financiera".

El objetivo principal del boletín B-7 es el de complementar la información financiera basada en el costo histórico adquiriendo significación en épocas inflacionarias.

Para cumplir con este objetivo se emiten los siguientes lineamientos:

1. Se describen dos métodos para corregir o complementar la información financiera contable, en un contexto de precios cambiantes y son:

- a) El de ajuste por cambios en el nivel general de precios.
- b) El de actualización de costos específicos.

Ambos métodos coinciden en que las deformaciones esenciales de los costos históricos se localizan en los rubros no monetarios del balance general, básicamente inventarios, activo fijo y patrimonio y los del estado de resultados que son relativos, costo de ventas y depreciación.

Información que debe actualizarse

El propósito del boletín es definir aquellos renglones-

en los cuales la deformación de la información financiera ha sido de tal naturaleza que ya no se puede posponer su corrección. Por tanto la actualización comprenderá los siguientes rubros.

- a) Inventarios y costo de ventas.
- b) Inmuebles, maquinaria y equipo, así como su depreciación acumulada y la del ejercicio.
- c) Inversión de los accionistas (Capital contable) incluyendo la determinación de:
 - 1.- Reserva para mantenimiento del capital.
 - 2.- Ganancias o pérdidas acumuladas por posición monetaria.
 - 3.- Superávit por retención de activos monetarios.

**CIRCULAR N° 14 DE LA COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD
TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS FLUCTUACIONES CAMBIARIAS. ACLARACIONES AL BOLETIN B-5 TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA**

El 11 de febrero de 1981 la comisión de principios de contabilidad emitió la circular número 14, en donde establece las recomendaciones para el tratamiento contable de las fluctuaciones cambiarias, dichas recomendaciones son las siguientes.

1. Todas las diferencias en tipo de cambio derivadas de transacciones con monedas extranjeras, se consideran como fluctuaciones cambiarias y afectarán los resultados del ejercicio.

Sin embargo como consecuencia del carácter experimental del boletín B-7 específicamente al tratamiento del resultado por posición monetaria, las fluctuaciones derivadas del monto de los pasivos destinados al financiamiento de activos no monetarios, podrán considerarse como un ajuste al costo original de tales activos hasta por el valor neto actualizado de los mismos, determinado conforme al boletín B-7.

2. Para efectos del punto anterior la identificación del destino de los pasivos se hará conforme a la estructura financiera de la empresa al momento de registrar dichas fluctuaciones considerando que los activos no monetarios son financiados primeramente por el capital contable, en segundo lugar por los pasivos en moneda extranjera y finalmente por pasivos en moneda nacional. La aplicación de las fluctuaciones a los distintos activos no monetarios se hará en proporción al valor actualizado de los mismos.

3. Al aplicar la regla opcional del punto uno, las empresas que hayan reconocido revaluaciones de activo fijos en sus estados financieros básicos deberán modificar el costo original de los activos, en seguida rectificar el importe del revaluo que se haya reconocido y consecuentemente ajustar el superávit por revaluación correspondiente.

4. En su caso, la parte de las fluctuaciones que exceden al valor neto actualizado, se llevará a los resultados del periodo.

5. Dada las políticas anteriores, se recomienda evitar la práctica de diferir y amortizar dichas fluctuaciones como un gasto de financiamiento.

6. Las fluctuaciones cambiarias provenientes de activos monetarios deberán compensarse en las derivadas de pasivos.

Cuando las primeras sean mayores la diferencia se llevará a los resultados del ejercicio en que ocurran. Cuando -- las segundas resulten en mayor cantidad la diferencia podrá recibir el tratamiento de los puntos uno al cuatro.

7. Los aspectos no contemplados en esta circular deberán resolverse en congruencia con el espíritu de las disposiciones aquí contenidas y en lo establecido con el boletín B-5.

8. A través de las notas a los estados financieros deberá revelarse el efecto de las fluctuaciones cambiarias del ejercicio y su tratamiento contable.

CIRCULAR N° 19 DE LA COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD
TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA EN LAS CIRCUNSTANCIAS PREVALECIENTES DURANTE 1982

Objetivo de la circular

El objetivo de la circular 19 de la Comisión de Principios de Contabilidad es emitir criterios, de las circunstancias que prevalecieron durante el año de 1982, donde se -- orienta a la cuantificación y el tratamiento contable de las

transacciones en moneda extranjera, particularmente en tres aspectos que son:

- A) Tipo de cambio aplicable para cuantificar en moneda nacional las transacciones y eventos.
- B) Tratamiento contable de las fluctuaciones cambiarias.
- C) Aspectos relacionados que deben revelarse en los estados financieros.

Marco Legal

Decreto de control de cambios publicado en el Diario Oficial de la Federación del 13 de diciembre de 1982 para entrar en vigor el 20 del mismo mes.

Tipos de cambio determinado por el banco de México, que regirán en la República Mexicana durante los días del 20 al 31 de diciembre de 1982.

Los aspectos importantes que se derivan de las disposiciones anteriores son:

Existencia de dos mercados de divisas.- Uno sujeto a control y otro libre.

Especificación de las transacciones que queden comprendidas en cada uno de los mercados de divisas.

La existencia de tres tipos de cambio.- Controlado, especial y libre.

Tipos de cambio aplicable

La comisión de principios de contabilidad considera que la cuantificación de las transacciones en moneda extranjera deberá efectuarse aplicando los tipos de cambio controlado, - especial o el libre de conformidad con el decreto de control de cambios.

Pasivos en moneda extranjera

Pasivos contratados a partir del 20 de diciembre de 1982.

1. Para ser cumplidos en la República Mexicana en moneda nacional. (Tipo de cambio controlado).
2. Para ser cumplidos fuera de la República Mexicana en moneda extranjera. (Controlado).

Pasivos contratados a partir del 20 de diciembre de 1982.

1. Para ser cumplidos en la República Mexicana en moneda nacional. (Tipo de cambio especial).
2. Para ser cumplidos fuera de la República Mexicana en moneda extranjera. (Tipo de cambio controlado).

Activos monetarios en moneda extranjera

En términos generales se aplicará al tipo de cambio controlado, cuando los activos monetarios estén sujetos al compromiso de venta de divisas a instituciones de crédito del -

país por parte de la entidad propietaria de los mismos. En caso de que no exista este compromiso el tipo de cambio aplicable será el tipo de cambio del mercado libre.

Tratamiento contable de las fluctuaciones cambiarias

La Comisión de principios de contabilidad ha considerado diferentes alternativas para el tratamiento contable de las fluctuaciones cambiarias, que son las siguientes:

a) Aplicación total a los resultados del ejercicio.

Esta alternativa está considerada en el boletín B-5, pero su adopción se justificó únicamente en los casos de estados financieros formulados sobre la base de costo histórico, cuya información resulta adecuada básicamente en economías con tasas de inflación moderadas.

Por tal situación la comisión consideró que las circunstancias actuales de nuestro país la información financiera preparada sobre la base de costo histórico no satisface las necesidades de los usuarios y por tal motivo la alternativa de aplicar totalmente las fluctuaciones cambiarias a los resultados del ejercicio es improcedente.

b) Considerar las fluctuaciones cambiarias como parte del costo integral de financiamiento, en el cual están comprendidos los intereses y el resultado por posición monetaria.

El concepto de costo integral de financiamiento se incluyó dentro del boletín B-10 "Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera" dado que este boletín estaba en proceso de auscultación a la fecha de la emisión de la circular 19, la comisión consideró que no sería apropiado la adopción anticipada del concepto, antes de haber recibido opiniones de los revisores y usuarios de la información financiera.

c) Considerar que las fluctuaciones cambiarias constituye una alteración del costo de los activos no monetarios en la medida de que tales activos sean identificables con los pasivos en moneda y hasta el límite del valor neto actualizado de los activos no monetarios.

La comisión de principios de contabilidad consideró que de acuerdo a las circunstancias actuales de nuestra economía la alternativa "C" es la más adecuada para el tratamiento contable de las fluctuaciones cambiarias, asimismo consideró que la identificación de los pasivos en moneda extranjera con los activos no monetarios pueden realizarse en forma específica y/o global.

Identificación específica

Tiene el objetivo de analizar el destino que la empresa haya dado a los financiamientos en moneda extranjera, como resultado de este análisis se podrá precisar la porción de -

Las fluctuaciones cambiarias que corresponda aplicar a activos no monetarios y la porción que constituye una pérdida -- cambiaria y debe cargarse a los resultados.

Identificación global

Este método está basado en la posición financiera de la entidad al cierre del ejercicio, para determinar este método se procederá en la forma siguiente:

- Se tomará como base el estado de situación financiera de la entidad al cierre del ejercicio, la cuenta que registre las fluctuaciones cambiarias pendientes de aplicar se clasificará dentro del capital contable.

- El estado de situación financiera se clasificará en tres grupos; monetarios en moneda nacional, monetario en moneda extranjera y no monetario.

La posición monetaria en moneda nacional se determinará por la suma de activos monetarios en moneda nacional menos la suma de pasivos monetarios en moneda nacional

Posición monetaria en moneda extranjera que se determinará por la suma de los activos monetarios en moneda extranjera menos la suma del pasivo en moneda extranjera.

Posición no monetaria se determinará por la suma de activos no monetarios menos el capital contable.

Límites de aplicación

Los límites de aplicación de las fluctuaciones cambiarias a los activos no monetarios son; en inventarios será el valor de realización y en los activos fijos su valor neto de reposición.

Aspectos que deben revelarse

Los aspectos que deben revelarse adecuadamente en los estados financieros son los siguientes:

1. Características generales del régimen de control de cambios existente en nuestro país.
2. Política de contabilidad para el registro de transacciones en moneda extranjera.

- Tipos de cambio aplicados para la cuantificación de las transacciones en moneda extranjera.

- Criterio para el tratamiento de las fluctuaciones cambiarias, monto total, monto capitalizado en el activo y monto cargado a los resultados.

BOLETIN B-10, RECONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA

Ante un fenómeno inflacionario, lo que tenemos que hacer es medir su impacto en la información financiera y el monto de la corrección necesaria. Para conseguir este obje-

tivo el Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de la Comisión de Principios de Contabilidad ha emitido el boletín B-10 "Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera", con el que no se pretende dar una solución ideal sino ofrecer un enfoque práctico que sirva de respuesta a la necesidad urgente que tienen las empresas de obtener información más significativa para una adecuada toma de decisiones.

Este boletín establece las reglas de valuación y presentación de las partidas relevantes contenidas en la información financiera que se ven afectadas por la inflación.

La reexpresión de la información financiera puede llevarse a cabo por alguno de los dos procedimientos siguientes:

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

Bajo este procedimiento se hace uso del Índice Nacional de Precios al consumidor, como una medida de la inflación en función de un año tomado como base.

En México instituciones del Estado como el Banco de México y la Secretaría de Programación y Presupuesto han tomado la iniciativa de medir la magnitud del fenómeno inflacionario y presentarlo a través de índices mensuales y promedios anuales.

De esta manera, el sistema de Índice Nacional de Pre-

cios al Consumidor recopila durante cada mes 90,000 cotizaciones en forma directa, en 35 ciudades representativas del país en relación con 1200 productos y bienes y servicios que forman la canasta del Índice General de Precios por ciudad y a nivel nacional del consumidor.

El Banco de México viene publicando el Índice Nacional de Precios al Consumidor desde 1968 y son estos índices los que se sugiere utilizar para la reexpresión de la información financiera. Cuando por la antigüedad de los activos sea necesario recurrir a índices anteriores a 1968, se utilizará el índice de precios del producto interno bruto del cual se tienen datos hasta 1925.

El método de ajustes por cambios en el nivel general de precios sigue siendo un método en base a costos históricos - ya que no se modifican los criterios de valuación, lo que se cambia es la medida empleada.

Las ventajas fundamentales de este método son su relativa facilidad de aplicación y su bajo costo.

Su principal crítica es que un índice general es resultado de varias ponderaciones que no representan necesariamente la inflación sufrida por una entidad en particular.

2. Método de actualización de costos específicos.

El método de actualización de costos específicos, llamado también valores de reposición o actuales, es un enfoque -

aplicable haya o no inflación. Implica apartarse de la contabilidad tradicional basada en costos históricos. Se trata de medir un nuevo atributo en lugar de medir valores históricos, se cuantifican valores actualmente existentes en el mercado.

El valor actual, contemplado desde el punto de vista -- del vendedor es un "valor de realización" y desde el punto de vista del comprador es un valor de reemplazo o de reposición. Este último concepto es el que se aplica en el método de valores actuales.

La ventaja fundamental de este método, es que la información está basada en valores actuales los cuales permiten tomar mejores decisiones por estar más aproximados al futuro que los históricos.

Sus principales limitaciones son:

- a) Es un método caro.
- b) Cierta grado de dificultad para su elaboración e interpretación.
- c) La calidad de los procedimientos para obtener alguno de los valores de reemplazo es muy baja.

La comisión de principios reitera su postura de que cada empresa podrá elegir entre estos dos métodos aquel que de acuerdo con sus circunstancias permita presentar una información más apegada a la realidad. Asimismo, por razones de -- congruencia y para lograr que las cifras que integran la in-

formación contable tenga significado, se recomienda no mezclar los dos métodos en la actualización de los inventarios y de los activos fijos. De llevarse a cabo, por razones de carácter práctico, la mezcla de referencia sólo podrá efectuarse entre activos de naturaleza diferente y nunca dentro de un mismo rubro de activos.

Para reflejar los efectos de la inflación se considera que por lo menos deben actualizarse los siguientes renglones:

- Inventarios y Costo de Ventas.
- Inmuebles, maquinaria y equipo, depreciación acumulada, y la depreciación del periodo.
- Capital Contable.

Además se debe determinar:

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

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

1. Actualización de Inventarios y Costo de Ventas

Cada empresa puede actualizar sus inventarios por cualquiera de los dos métodos que propone el boletín B-10, esco-

giendo entre estas opciones la que más se apegue a la realidad.

INVENTARIOS

El monto de la actualización será la diferencia entre el costo y el valor actualizado. En caso de existir inventarios previamente reexpresados, el monto a comparar contra el nuevo valor será el actualizado anterior.

a) Método de ajustes por cambios en el nivel general de -- precios.

El costo histórico se expresa a pesos de poder adquisitivo a la fecha del balance mediante el uso de un factor derivado del Índice Nacional de Precios al Consumidor.

b) Método de actualización de costos específicos.

El valor de reposición en que incurrirla la empresa en la fecha del balance, para adquirir o producir un artículo igual.

Para efectos prácticos puede determinarse:

- 1.- Aplicando el método de primeras entradas-primeras salidas.
- 2.- Valuando al precio de última compra.
- 3.- Valuación al costo estándar, representativo del mercado.
- 4.- Aplicando índices específicos para los inventarios,

emitidos por una institución reconocida o desarrollados por la propia empresa con base en estudios técnicos.

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

COSTO DE VENTAS

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

Para actualizarlo, los procedimientos aplicables son:

A) Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios se expresará el costo de ventas a pesos de poder adquisitivo del promedio del ejercicio, mediante factor derivado del Índice Nacional de Precios al consumidor.

Se logra ajustando el costo de ventas periódico (mensual), mediante la aplicación de un factor derivado del Índice Nacional de Precios al Consumidor, a los inventarios iniciales y finales del periodo, así como las compras, a fin de que reflejen los precios promedios.

B) Método de actualización de costos específicos.

El valor de reposición se determinará como sigue:

1. Estimar su valor mediante índice específico.

2. Aplicar el método últimas entradas-primeras salidas.
3. Valuarlo a costo estándar, cuando éstos sean representativos de los costos vigentes al momento de la venta.
4. Determinar el valor de reposición en cada artículo al momento de la venta.

Presentación y registro

Para registrar la actualización del inventario y del costo de ventas se podrá cargar a una cuenta complementaria y acreditar a una cuenta transitoria.

La actualización del inventario y del costo de ventas deberá formar parte de la información contenida en los estados financieros básicos. En el cuerpo del Balance General se presentará el inventario a su valor actualizado y en el estado de resultados el costo de ventas actualizado.

En las notas a los estados financieros se revelará:

El método utilizado para su actualización.

El costo histórico.

ACTUALIZACION DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO.

Depreciación acumulada y depreciación del ejercicio.

Valuación:

A) Método de ajustes por cambios en el nivel general de precios. Consiste en expresar la inversión original y su depreciación acumulada a pesos constantes de poder adquisitivo

al cierre del ejercicio utilizando el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

B) Método de costos específicos. (Valores de reposición). Es la cantidad de dinero necesaria para adquirir un activo - semejante en su estado actual, que le permita a la empresa - mantener su capacidad operativa; se puede determinar;

1. Mediante avalúo de un perito independiente.
2. Utilizando índice específico, emitido por el Banco de México u otra institución prestigiada.
3. En casos excepcionales, la propia empresa podrá determinar el valor neto de reposición.
4. Cuando el cambio del valor de reposición siga la misma tendencia que la inflación, se podrá emplear el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Avalúo por perito independiente

El estudio técnico debe satisfacer, por lo menos los siguientes requisitos:

- A) Proporcionar por cada uno de los bienes
- Valor de reposición nuevo. Es la estimación del costo en que incurrirla la empresa para adquirir en el momento actual un activo semejante al que está utilizando, - permitiendo mantener una capacidad operativa semejante.
 - Valor neto de reposición. Es la diferencia entre el va

lor de reposición nuevo y el demérito provocado por el uso y obsolescencia.

- Vida útil remanente.

Valor de desecho.

B) Todos los bienes de la misma clase deben tratarse en forma congruente.

C) El cálculo técnico no debe producir solamente cifras globales, sino que debe asignar valores específicos a los -- distintos bienes.

D) Debe existir congruencia entre las políticas de capitalización para determinar el valor histórico de los activos y el avalúo.

La depreciación acumulada se debe emplear la vida útil estimada. Para la depreciación del periodo se debe tomar como base el valor actualizado a la fecha que mejor permita enfrentar ingresos contra gastos.

Reglas de Presentación

- En el Balance General se presentarán los valores actualizados de los activos fijos y en el estado de resultados la depreciación actualizada correspondiente al periodo.

En las notas se deberá revelar:

- El método de actualización.

- El costo original de la inversión y su depreciación-
acumulada.
- El monto de la diferencia entre la depreciación con-
base en el costo histórico original y sobre base de
valores actualizados.

Actualización del Capital Contable

Concepto:

Es la cantidad necesaria para mantener la inversión de los accionistas en términos del poder adquisitivo de la moneda equivalente al de las fechas en que se hicieron las aportaciones y en que las utilidades fueron retenidas, mediante la aplicación de factores derivados del Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Procedimientos de la Actualización del Capital

Se debe reconstruir el valor original de:

- *Capital Social.*
- *Otras aportaciones de accionistas.*
- *Utilidades retenidas.*
- *Utilidad del ejercicio.*
- *Superávit donado*

Para el cálculo se debe considerar que:

Cuando se capitalicen utilidades, su actualización debe de ser hecha considerando la fecha de su generación.

- Las pérdidas también deben reexpresarse.
- Los dividendos deben ser considerados en la actualización del capital hasta que se distribuyeron.
- El superávit por revaluación, aun cuando esté capitalizado no debe ser actualizado.

Resultado por Tenencia de Activos no Monetarios

Concepto:

Existe solamente cuando se utiliza el método de costos-específicos.

Representa el incremento en el valor de los activos no monetarios en relación al que se obtendría en caso de aplicar el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Valuación:

Técnicamente debe compararse el incremento real con el que daría de la aplicación de Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Presentación:

- | | |
|---|---|
| Si es utilidad | - Al Capital Contable |
| Si es déficit del año y no hay ganancia monetaria | - Al Capital Contable |
| Si hay ganancia monetaria | - Debe aplicarse contra ésta. Si el déficit por tenencia es su- |

perion, el remanente se aplica al capital contable.

El resultado por tenencia de activos no monetarios deberá desglosarse en sus partes relativas a inventarios, activo fijo y el monto correspondiente a otros activos no monetarios no actualizados.

Costo Integral de Financiamiento

Norma General:

Se debe reconocer en los Estados Financieros, el costo-integral de financiamiento que incluye en adiciones a los intereses, el efecto por posición monetaria y las diferencias cambiarias.

Paridad Técnica

Concepto:

Es la estimación de la capacidad adquisitiva-poder de compra de la moneda nacional respecto de la que posee en su país de origen una divisa extranjera, en una fecha determinada.

Representa el precio natural de una divisa extranjera en unidades monetarias del país con el que se relaciona.

Valuación:

Para lograr un enfrentamiento adecuado de gastos contra

ingresos se debe efectuar un ajuste en las pérdidas monetarias en moneda extranjera, por el diferencial que existe entre la paridad a que esté sujeta la empresa y la paridad técnica, cuando ésta sea mayor. El efecto neto se llevará a resultados.

El propósito de la paridad técnica es lograr que las empresas que se endeuden en moneda extranjera, provisione sistemáticamente su posición monetaria corta respecto del conjunto de las divisas en que la sustenten, cuando ésta sea superior a la de mercado a la que se está sujeta la empresa.

Fórmula para el cálculo

$$\frac{\text{Índices de precios en México a partir del año base}}{\text{Índice de precios en USA a partir del año base}} \times \text{Tasa de cambio en el año base}$$

Año base: 1977

CALCULO DE LA PARIDAD TECNICA

- a) Se hará en función de la posición monetaria global de las divisas extranjeras y no separadamente activos y pasivos.
- b) Se utilizará la paridad técnica o de mercado, la que sea mayor.
- c) Los resultados del periodo sólo se afectarán por incrementos o reducciones en la posición corta, hasta que llegara a desaparecer y se transforme en larga.

d) Las reducciones transitorias en la posición corta al finalizar un periodo, que se restablezcan en el siguiente periodo no serán computadas en el cálculo del resultado cambiario correspondiente.

e) Cuando se reflejen una posición monetaria larga al finalizar el periodo, se utilizará la paridad de mercado para la valuación de activos y pasivos monetarios en moneda extranjera, sin ajuste adicional alguno.

f) Para el cálculo se tomará la diferencia entre la paridad técnica al principio de periodo y la existente al fin del mismo.

g) Los activos o pasivos que se contraigan y dispongan individualmente en un periodo se computarán, a la paridad de mercado que haya regido al momento de efectuar las transacciones.

h) Se usarán los índices de precios al consumidor del Banco de México y del Department of Commerce, para las demás divisas se usará la paridad que tengan respecto al dólar.

POSICION MONETARIA

Posición Monetaria Larga - Cuando los activos monetarios son mayores que los pasivos monetarios.

Probable pérdida en periodos inflacionarios por posición monetaria.

Posición Monetaria Corta - Cuando los activos monetarios son inferiores a los pasivos monetarios.

Probable utilidad por posición monetaria.

CARACTERISTICAS DE LAS PARTIDAS

Monetarias. Recursos y obligaciones con valor fijo en pesos a pesar del cambio de los precios.

No monetarias. Recursos y obligaciones, que representan bienes, su valor en pesos se modifican por cambios en el nivel de precios.

RESULTADO POR POSICION MONETARIA

Concepto: Nace del hecho de que existen activos y pasivos monetarios que durante una época inflacionaria ven disminuido su poder adquisitivo, al mismo tiempo que siguen manteniendo su valor nominal.

Activos Monetarios - Provocan una pérdida.

Pasivos Monetarios - Provocan una utilidad.

Efecto. Debe reconocerse el efecto precisamente en el periodo que está afectando, esto debe ser elemento de los resultados de ese periodo.

Procedimiento para determinar el resultado por posición monetaria

1. *Determinar la posición monetaria al inicio del periodo, ajustada por el Índice Nacional de Precios al Consumidor al final del periodo.*
2. *Sumar todos los aumentos en las partidas monetarias netas ajustadas al Índice general al final del periodo.*
3. *Calcular todas las disminuciones ajustadas al nivel general de precios al fin del periodo.*
4. *Determinar la posición monetaria ajustada. (1 2 3)*
5. *Calcular la posición monetaria neta actual al final del periodo.*
6. *Restar a la posición monetaria neta ajustada la posición monetaria neta actual. La diferencia es el resultado por posición monetaria.*

Procedimiento Práctico

Aplicar al promedio mensual de posiciones monetarias netas de un periodo determinado al factor de inflación al final del año, derivado del Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Presentación

El efecto de las fluctuaciones cambiarias y el efecto -

por posición monetaria deben ser elementos integrantes de la información contenida en los estados financieros básicos.

Cuando en el periodo se produzca el resultado monetario positivo y éste exceda a la suma algebraica de naturaleza -- deudora de intereses, el resultado cambiario y el déficit -- por retención de activos no monetarios, el remanente se llevará directamente al patrimonio, tomando en cuenta que se encuentra reflejado en activos no monetarios que aún no se han consumido en el ciclo normal de las operaciones.

Cuando en el curso de un periodo determinado se contraigan pasivos en monedas extranjeras en los que la paridad de equilibrio sea superior a la de mercado, el impacto por la diferencia total resultante en el momento deberá reflejarse en un renglón especial del costo de financiamiento dentro -- del estado de resultados. Se reconoce así que la provisión de pasivo correspondiente no es de la misma naturaleza que la derivada de futuras desviaciones desfavorables que ocurran, a partir de ese momento.

Entre ambas partidas, durante el resto del periodo ni de las que correspondan durante el mismo a posiciones pasivas existentes en un principio.

La razón fundamental de que se traspase la posición monetaria positiva al patrimonio, es en base a que es una utilidad no realizada, ya que no se ha consumido el ciclo normal de operación, toda vez que el Contador Público siempre -

se ha apegado al criterio prudencial. Si resulta pérdida se llevará a los resultados del ejercicio ya que es conocida durante el mismo.

CIRCULAR N° 25 DE LA COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.

CRITERIOS OFICIALES DE LA COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD RELATIVOS A LA APLICACION DE CONCEPTOS CONTENIDOS EN EL BOLETIN B-10

Objetivo

La Comisión de Principios de Contabilidad ha mantenido la función de recoger, clasificar, analizar y evaluar la problemática que se vaya presentando con motivo de la aplicación del boletín B-10, a efecto de esclarecer las dudas y dar respuestas a situaciones no previstas en dicho boletín.

A continuación mencionaremos los criterios oficiales de la Comisión de Principios de Contabilidad relativos a la aplicación de los Conceptos específicamente previstos y delimitados.

Criterio N° 1

Aplicación de las normas del boletín B-10 en la formulación de estados financieros consolidados.

Enfoque general

El enfoque general debe estar orientado a la actualiza-

ción de los estados financieros consolidados más que a la -- consolidación de estados financieros actualizados.

b) Actualización del capital contable

Debe cuantificarse con base en el capital contable de -- la entidad tenedora.

c) Efecto por posición monetaria

Debe determinarse con base en la posición monetaria con -- solidada. El importe determinado en esta forma debe ser -- igual o muy aproximado, al que resulte de la suma algebrai- -- ca de los efectos por posición monetaria de las entidades -- consolidadas antes de su aplicación al costo integral de fi- -- nanciamiento en dichas entidades.

d) Resultado por tenencia de activos no monetarios

Su monto se determinará mediante la suma algebraica de -- los resultados por tenencia de activos no monetarios de las -- entidades consolidantes, sin incluir la porción que corres- -- ponda eventualmente a activos que se eliminan con motivo de -- la consolidación y a la participación que corresponda en su -- caso.

e) Aplicación del efecto por posición monetaria y del resultado por tenencia de activos no monetarios al costo integral de financiamiento.

La aplicación de los conceptos mencionados al costo integral de financiamiento debe efectuarse con base en las cifras consolidadas de intereses, fluctuaciones cambiarias, -- efecto por posición monetaria y resultado por tenencia de activos no monetarios, separando en su caso la porción que corresponda al interés minoritario en el resultado por tenencia de activos no monetarios y en el efecto por posición monetaria patrimonial.

f) Método de participación

El valor de las acciones de subsidiarias o asociadas de terminado por el método de participación debe coincidir con las cifras relativas de los estados financieros consolidados.

Criterio N° 2

Cuantificación del efecto por posición monetaria y del déficit por tenencia de activos no monetarios a pesos promedio del periodo.

El boletín B-10 no contempla la actualización integral de los conceptos que forman el estado de resultados. Al respecto puede considerarse válidamente que el estado de resultados está expresado en unidades monetarias corrientes o de

poder adquisitivo promedio del año.

Esta consideración se sustenta en que las ventas, al realizarse de una manera uniforme durante el periodo quedan expresados en pesos de poder adquisitivo promedio, igual puede considerarse la mayor parte de costos y gastos que se erogaron uniformemente durante el periodo como es el caso de las remuneraciones al personal, los servicios, etc.

En base en los razonamientos anteriores el boletín establece las necesidades de cuantificar la actualización del resultado del periodo a efecto de convertirlo a unidades de poder adquisitivo general al cierre del ejercicio, cuando dicho resultado se incorpora en el balance en el capital contable.

Por lo que respecta a los procedimientos para calcular el efecto por posición monetaria descritos en los párrafos 151 al 158 del boletín se refieren a la cuantificación del efecto por posición monetaria al cierre del ejercicio. Cuando una porción o la totalidad del efecto monetario deba reflejarse en el estado de resultados expresados en pesos corrientes, deberá utilizarse un método de cuantificación que consiste en aplicar a la posición monetaria neta al principio de cada mes la tasa de inflación registrada en cada uno de los meses correspondientes. El producto así obtenido representará el efecto por posición monetaria del mes y a la suma de los efectos por posición monetaria mensuales repre-

sentará el monto susceptible de incorporarse al estado de resultados.

Por lo que corresponde al resultado por tenencia de activos no monetarios en el boletín se prevé el enfrentamiento del mismo con el efecto monetario dentro del estado de resultados, cuando surgen simultáneamente en déficit por tenencia y un efecto monetario en un periodo determinado. En conse--cuencia, tal enfrentamiento debe realizarse utilizando en ambos casos unidades monetarias del mismo poder adquisitivo o sea las del valor promedio en el ejercicio.

Para cumplir con lo establecido en el párrafo anterior, deberán tomarse en consideración las circunstancias siguientes:

- El resultado por tenencia de activos no monetarios se genera integralmente, por la diferencia en la actualización a costos específicos respecto de la inflación medida por el Índice Nacional de Precios al Consumidor, de los conceptos de: inventarios, inmuebles, planta y equipo y depreciación acumulada, otros activos no monetarios actualizados, costo de ventas y cargo por depreciación del periodo.
- El resultado por tenencia correspondiente a los inventarios a la maquinaria, planta y equipo y a su depreciación acumulada se encuentran actualizados a pesos a cierra del ejercicio.

- La diferencia entre los cargos por depreciación y costo de ventas surgidas de la determinación de uno y otro -- conceptos por los dos métodos reconocidos se encuentran ya cuantificados por tratarse de partidas de resultados a pesos promedio del ejercicio.
- El resultado por tenencia atribuible al grupo de activos no monetarios valuados a pesos al cierre del periodo, deberá deflactarse para que adicionado algebraicamente al correspondiente al costo de ventas y a la depreciación pueda enfrentarse dentro del estado de resultados sobre la base homogénea antes mencionada.

Criterio N° 3

Resultados por tenencia de activos no monetarios susceptibles de atribuirse a activos no monetarios no actualizados.

El no enfrentamiento del resultado por tenencia de activos no monetarios desfavorable a activos no monetarios no actualizados contra el efecto por posición monetaria favorable sustentando en el hecho de la no actualización de tales activos puede justificarse siempre y cuando se den las situaciones siguientes:

- *Que la porción del resultado desfavorable que se considere que corresponde a los activos no monetarios no actualizados, sea de poca importancia relativa.*

- Que pueda evidenciarse satisfactoriamente que al actualizar los activos no monetarios no actualizados el resultado por tenencia desfavorable se abatiría.
- Que la no actualización de los activos no monetarios -- sea justificable y no provoque la omisión de un cargo a los resultados (por el uso o consumo de tales activos) - de importancia significativa.

De no darse las situaciones mencionadas, el resultado - por tenencia de activos no monetarios desfavorable debe enfrentarse íntegramente al efecto por posición monetaria favorable.

Criterio N° 4

Naturaleza monetaria o no monetaria de los renglones integrantes de los estados financieros.

El boletín B-10 define los atributos que caracterizan - los activos y pasivos monetarios, adicionalmente incluye en - calidad de ejemplo una relación de conceptos que figuran - - usualmente en los estados financieros, con indicación de su - naturaleza monetaria y no monetaria.

Puede darse la circunstancia específica en una entidad - de que exista un rubro que de acuerdo con su denominación se - conceptúe en principios como monetario y que al analizarse - la naturaleza real de los conceptos que registre se llegue a

una conclusión diferente en cuanto a su clasificación al respecto. Tal puede ser el caso de los impuestos diferidos deudores o acreedores conceptuados en el apéndice III como partidas no monetarias.

Criterio N° 5

Naturaleza capitalizable de las partidas integrantes del capital contable como consecuencia de su actualización.

Es una práctica generalizada el que las sociedades mercantiles incrementen sus capitales sociales mediante la capitalización de otros conceptos integrantes de sus capitales contables como puede ser el caso de: aportaciones previas -- pendientes de capitalizar, primas sobre acciones, utilidades retenidas, acumuladas o no en reservas específicas. Más recientemente a partir de que se generalizó en nuestro medio la práctica de revaluar los activos, ha sido usual la práctica de capitalizar el superávit por revaluación.

Con motivo de la aplicación, lineamientos del Boletín - B-10 en la formulación de estados financieros, la actualización de los activos se refleja en el capital contable en los rubros de: actualización del capital, efecto por posición monetaria y en su caso el resultado por tenencia de activos no monetarios. Por consiguiente, ha surgido el requerimiento de definir si los conceptos mencionados son capitalizables y el monto susceptible de capitalización.

Aspecto contable

La comisión considera que por propia naturaleza patrimonial los saldos de los rubros; actualización del capital contable, efecto por posición monetaria y resultado por tenencia de activos no monetarios que figuran en el capital contable, son susceptibles de capitalizarse. Dado que alguno de los dos últimos rubros pueden eventualmente arrojar un saldo de naturaleza deudora, se considera que el monto capitalizable es el equivalente al importe neto acreedor derivado de la suma algebraica de los tres rubros mencionados.

CIRCULAR N° 26 "PREGUNTAS Y RESPUESTAS RELACIONADAS CON EL BOLETIN B-10"

Antecedentes

Debido a las dudas o problemas que han surgido en la aplicación del boletín B-10, durante 1984, la Comisión consideró conveniente publicar a través de la circular 26 aquellas preguntas y respuestas que pueden resultar de interés a quienes están de alguna forma involucrados con la aplicación del boletín o con el uso de la información inherente.

Objetivo

El propósito es dar a conocer los criterios de la Comisión de Principios de Contabilidad respecto a temas específicos relacionados con el boletín B-10, contribuyendo de esta-

manera a unificar la aplicación del propio boletín.

La estructura de la circular es de la siguiente manera:

- A. Aspectos Generales
- B. Inventarios - Costo de Ventas
- C. Activo Fijo - Depreciación
- D. Paridad Técnica
- E. Capital Contable
- F. Efecto Monetario
- G. Resultado por Técnica de Activos no Monetarios
- H. Costo Integral de Financiamiento
- I. Estado de Resultados
- J. Consolidación de Estados Financieros

A continuación mencionaremos las preguntas que a nuestro juicio consideramos las más importantes:

Inventarios - Costo de Ventas

1. ¿Cómo se puede actualizar el costo de ventas cuando en el ejercicio se hayan consumido capas de años anteriores?
- (R) El caso que se plantea se refiere a la actualización del costo de ventas mediante el método de costos específicos aplicando el método UEPS para los consumos de inventarios. El B-10 recomienda que en los casos en que durante el ejercicio se consuman capas de años anteriores, el método de costeo debe complementarse para lo-

gran en mejor forma la actualización del costo de consumo de los inventarios.

Activos fijos y Depreciación acumulada

1. ¿Los valores de avalúo de los activos fijos pueden actualizarse por medio del Índice General de Precios?

(R) En principio se considera que no, a menos que el valor de reposición de los activos tuviera un comportamiento acorde con el del nivel general de precios. De no ser así, se distorsionaría la aplicación del método de costos específicos pues se distorsionaría el significado de la información.

La forma apropiada de proceder en estos casos, es obteniendo de los valuadores los índices específicos que deben aplicarse a través del año para lograr la actualización para los valores de avalúo.

2. ¿Deben indexarse las fluctuaciones cambiarias cargadas a los activos fijos?

(R) Aun cuando conforme con disposiciones vigentes antes de la aplicación del B-10 era válido aplicar las fluctuaciones cambiarias al costo de los activos no monetarios al actualizar los importes de dichos activos mediante el método de ajustes por cambios en el nivel general de precios, debe tomarse como base el valor histórico ori-

ginal de dichos activos, segregando y no indexando las fluctuaciones cambiarias aplicadas a dicho costo. Al efectuar la actualización inicial dichas fluctuaciones deben reflejarse disminuyendo el efecto monetario actualizado.

3. ¿Qué metodología debe seguirse para actualizar el capital contable?

(R) Primeramente, conviene no perder de vista que el objetivo de la actualización del capital contable es el de -- convertir los saldos de las cuentas que lo integran -- (los cuales están expresados en pesos nominales históricos) a unidades monetarias de poder adquisitivo general a la fecha en que se desee hacer la actualización, utilizando factores derivados del Índice nacional de pre-- cios al consumidor. Para este propósito la metodología que se sigue comprende básicamente los siguientes pasos:

a. Reconstrucción del comportamiento que hubiera tenido el capital contable desde la constitución de la entidad hasta la fecha de la actualización, de acuerdo -- con los movimientos anuales (capas) positivos y negativos, cuya suma algebraica deberá ser igual al im-- porte del capital contable a la fecha de la actuali-- zación.

b. Los movimientos registrados en cada año se multipli-- can por los factores de ajuste correspondientes o el

producto que se obtiene representa la conversión de las unidades monetarias históricas a unidades monetarias de poder adquisitivo general a la fecha de la actualización.

- c. Los factores de ajuste se determinan dividiendo el INPC a la fecha de la actualización entre el INPC a la fecha de origen, o bien el Índice promedio del periodo en el que se hubiere registrado el movimiento correspondiente. Esto último significa para fines prácticos, es válido suponer que los movimientos de capital contable corresponden a transacciones realizadas durante el periodo, sin necesidad de llegar a la precisión de la fecha específica.
- d. La suma algebraica de los movimientos expresados en utilidades monetarias de poder adquisitivo general a la fecha de la actualización, producirá el monto actualizado del capital contable correspondiente.
- e. En la actualización subsecuente, se debe partir de la actualización anterior, para lo cual la fecha de origen será de esta última actualización.

4. ¿Qué partidas del capital contable incluyendo las que surgen con motivo de la aplicación del B-10, son susceptibles de reparto?

(R) La distribución de utilidades y la reducción del patrimonio de las empresas son decisiones de la competencia-

de la asamblea de accionistas o de los órganos rectores de las mismas. Dichas decisiones por su trascendencia, son generalmente producto de un análisis profundo en el que se da consideración a diversos factores relacionados con la actividad financiera de la empresa; con sus planes a corto, mediano y largo plazo; con su nivel de rentabilidad; con su situación de liquidez, así como a las disposiciones legales inherentes. En tal contexto, la información reflejada en los estados financieros -- constituye solamente uno de los instrumentos para ponderar tales decisiones, correspondiéndoles asimismo a los propios estados la función de informar sobre la naturaleza de las cantidades distribuidas, es decir si constituyen un reparto de utilidades (dividendos) o si son -- una reducción de capital.

Dado que como consecuencia de la aplicación de las normas del B-10 surgen nuevos conceptos dentro del capital contable se ha formulado frecuentemente la pregunta sobre cuáles de los renglones son susceptibles de distribuirse bajo el concepto de "reparto de utilidades".

Al respecto, puede aseverarse que únicamente las utilidades del periodo y las acumuladas, actualizadas o reexpresadas en pesos de poder adquisitivo general a la fecha del balance que sirva de base para tomar la decisión, pueden distribuirse bajo el concepto de reparto de utilidades o divi--

endos, siempre y cuando el remanente que quede en el capital contable después de la distribución no sea inferior al capital social actualizado. Cualquier distribución que se efectúe con cargo a alguno de los otros conceptos integrantes del capital contable o que provoque la reducción del capital social reexpresado en pesos de poder adquisitivo general a la fecha del balance que sirva de base para tomar decisiones, constituirá contablemente una reducción de capital y no un decreto de dividendos.

5. ¿Se debe incluir para el cálculo de la actualización -- del capital contable, el capital social preferente?

(R) Al constituir el capital social preferente una parte -- del capital contable de acuerdo a lo mencionado, esta -- partida sí debe incluirse en la determinación de la actualización del capital, sin embargo, cuando una parte -- o la totalidad del capital social preferente esté suje -- to a ser amortizado en efectivo a un monto fijo prede -- terminado, tal importe se asemeja a un pasivo y se con -- vierte en una partida monetaria, debiéndose excluir por -- tanto, para el cálculo de la actualización del capital.

6. RESULTADO POR TENENCIA DE ACTIVOS NO MONETARIOS (RETANM)

Cómo se cuantifica el RETANM del periodo para efectos -- de su aplicación en su caso a los resultados.

R. Los párrafos 108 y 113 del boletín se refieren a la for

ma de determinar el RETANM y a los casos en los que deben -- aplicarse a los resultados del ejercicio.

Para efectos de la cuantificación de este concepto, se puede proceder en la forma siguiente:

Se toman como base los activos no monetarios de la entidad al cierre del periodo.

Se determina el incremento en su valor específico durante el periodo o sea desde el inicio hasta el cierre (para -- los activos que hayan permanecido en la entidad durante todo el periodo) o desde la fecha de su adquisición hasta el cierre (para los activos que se hayan adquirido durante el mismo). En el caso de los inventarios la fecha de adquisición se determinará en función del Índice de rotación y del método de valuación.

Se determinará el incremento en el valor de los activos anteriores de acuerdo con el nivel general de precios.

Mediante la comparación de los valores determinados con forme a los dos párrafos precedentes se obtendrá el resultado por tenencia de activos no monetarios.

Adicionalmente conviene tener presente que el RETANM -- del periodo se refleja la diferencia en la cuantificación -- del costo de ventas y la depreciación mediante los dos métodos de actualización reconocidos por el boletín.

7. COSTO INTEGRAL DE FINANCIAMIENTO

En el renglón de intereses que forma parte del costo integral de financiamiento, debe incluirse otros conceptos que generalmente quedan agrupados en el rubro de Gastos y Productos Financieros tales como: comisión y situaciones, honorarios por disponibilidad o renovación de créditos, descuento por pago anticipado, diferencia entre el valor de libros y el valor de realización de ciertas inversiones.

R. El renglón de intereses debe considerarse como equivalente al de costo financiero neto y por consiguiente debe incluir todos los conceptos deudores y acreedores que se agrupan tradicionalmente en la cuenta de gastos y productos financieros.

8. ESTADO DE RESULTADOS

Son o no actualizables las partidas del estado de resultados y porqué

R. En términos generales se considera que todas las partidas integrantes del estado de resultados están expresados en valores promedio.

El efecto monetario y el resultado por tenencia de activos no monetarios (conceptos que se producen como consecuencia de la inflación) quedan cuantificados sobre la misma base de unidades monetarias de poder adquisitivo promedio del-

periodo al determinarse en los términos previstos en la Circular 25.

El boletín B-10 no contempla la actualización a pesos - de cierre del periodo, de los diferentes componentes del estado de resultados. En cambio establece que al incorporarse en el balance general el resultado neto del periodo se le calcule mantenimiento para convertirlo en unidades monetarias de poder adquisitivo al final del ejercicio.

9. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

Cómo se determina el tratamiento contable del efecto monetario (EMON) y el resultado por tenencia de activos no monetarios (RETANM) en los estados financieros consolidados.

R. De acuerdo con el Boletín B-10 el costo integral de financiamiento se forma de la suma algebraica de los cuatro conceptos siguientes del periodo; intereses fluctuaciones cambiarias así como el RETANM y EMON, de acuerdo con los límites y condiciones establecidos por el boletín para estos dos últimos conceptos los cuales se sintetizan:

Efecto monetario

Si es favorable, se acredita a resultados, incorporándolo en el costo integral de financiamiento, por un monto no mayor a la suma de los otros tres conceptos. El exceso en su caso se lleva directamente al capital contable.

Resultado por ténencia

Si es favorable se lleva al capital contable. Si es favorable se lleva a resultados dentro del costo integral de financiamiento siempre que simultáneamente se haya acreditado EMON y por un importe no mayor de este último.

El exceso en su caso se lleva al capital contable.

De acuerdo con lo anterior el EMON y el RETANM pueden tener un tratamiento operacional cuando se llevan a los resultados o patrimonial cuando se llevan al capital contable.

En la formación de estados financieros consolidados, el tratamiento contable del EMON y del RETANM se deben determinar con base en las cifras consolidadas, o sean las resultantes de sumar en forma algebraica el EMON y el RETANM obtenidos tanto en la tenedora como en las subsidiarias e independientemente del tratamiento operacional o patrimonial que hayan tenido en las entidades consolidantes, con la única excepción de que en caso de existir alguna subsidiaria con interés minoritario en la cual el EMON o al RETANM se les hubiera dado un tratamiento patrimonial la porción que corresponda al interés minoritario en tales partidas patrimoniales deberá segregarse de las cifras aludidas que sirvan de base para definir el tratamiento contable.

CAPITULO III

**PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES A LOS RENGLONES
REEXPRESADOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS**

LA AUDITORIA Y SU DEFINICION

La finalidad del Licenciado en Contaduría cuando actúa en forma independiente es la de emitir su opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros; respaldada con una preparación académica, en aspectos fiscales, administrativos y financieros principalmente.

A continuación citamos algunas definiciones de Auditoría.

- a) "Auditoría es una revisión analítica, hecha por un Contador Público del control interno y registros de contabilidad de una empresa mercantil u otra unidad económica, que precede a la expresión de su opinión acerca de la corrección de los estados financieros." (E.L. Kohler)
- b) "Es el examen crítico que realiza un Licenciado en Contaduría o un Contador Público independiente, de los libros o registros de una entidad basada en técnicas específicas con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad de la información financiera." (C.P. Israel Osorio)
- c) Auditoría es un examen crítico y sistemático de:
 - 1) La dirección interna.
 - 2) Estados, expedientes y operaciones contables preparados anticipadamente por la Gerencia.

d) Los demás documentos, expedientes financieros y jurídicos de una empresa comercial.

Una auditoría tiene como objetivo averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de los estados financieros, - los cuales constituyen declaraciones a la Gerencia, presentando con equidad la situación financiera en una fecha determinada y los resultados de las operaciones durante el periodo que termina en esa fecha. (Arthur Holmes)

Por lo que se desprende de las definiciones anteriores, el Licenciado en Contaduría no sólo examina los libros de -- contabilidad, debe conocer además, los procedimientos seguidos para evaluar el control interno, la eficiencia de éstos, - como se reflejan en la cuentas examinadas y en los estados - financieros formulados.

Como producto de su trabajo, da su opinión ante terceros, acerca de la razonabilidad de los estados financieros, - adquiriendo una responsabilidad con relación al informe emitido. Esta opinión para ser válida debe estar basada en una serie de normas y técnicas, como requisitos mínimos de calidad que debe reunir el auditor, tanto en el desarrollo de su trabajo, como en su persona.

CODIGO DE ETICA

La profesión del Contador Público es una profesión emi-

nementemente social puesto que todo el fin de su trabajo dentro de la auditoría es emitir una opinión sobre lo realizado; esa opinión es de interés público, ya que también el mensaje va dirigido a un grupo muy ajeno a los propietarios de la empresa, como son banqueros, acreedores, inversionistas, organismos gubernamentales, trabajadores y público en general.

El código de ética profesional es aplicable a todo Contador Público por el hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o especialidad que cultive tanto en el ejercicio independiente o cuando actúe como funcionario o empleado, de instituciones públicas o privadas. Abarca también a los Contadores Públicos que también ejerzan otra profesión.

Responsabilidad hacia la sociedad

Independencia de criterio. Al expresar cualquier juicio profesional el Contador Público acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial.

Calidad profesional de los trabajos. En la prestación de cualquier servicio se espera del Contador Público un verdadero trabajo profesional por lo que siempre tendrá presentes las disposiciones normativas de la profesión que le sean aplicables al trabajo específico que esté desempeñando. Actuará asimismo con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable.

Preparación y calidad del profesional. Como requisito-

para que el Contador Público acepte prestar sus servicios, - deberá tener el entrenamiento técnico y la capacidad profesional necesaria para realizar las actividades profesionales satisfactoriamente.

Responsabilidad personal. El Contador Público siempre aceptará una responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección.

Responsabilidad hacia quien patrocina los servicios

Secreto profesional. El Contador Público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, a menos que lo autoricen los interesados, excepto por los informes que establezcan las leyes respectivas.

Obligaciones de rechazar tareas que no cumplan con la moral.

Falta al honor y dignidad profesional, todo Contador Público que directa o indirectamente intervenga en arreglos o en asuntos que no cumplan con la moral.

Lealtad hacia el patrocinador de los servicios. El Contador Público se abstendrá de aprovecharse de situaciones -- que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios.

Retribución económica. Al acordar la compensación eco-

nómica que habrá de recibir, el Contador Público siempre deberá tener presente que la retribución por sus servicios no constituye el único objetivo ni la razón de ser el ejercicio de su profesión.

Responsabilidad hacia la profesión

Respecto a los colegas de la profesión. Todo Contador Público cuidará sus relaciones con sus colaboradores, con sus colegas y con las instituciones que los agrupan, buscando que nunca se menoscabe la dignidad de la profesión sino que se enaltezca, actuando con espíritu de grupo.

Dignificación de la imagen profesional a base de calidad. Para hacer llegar a quien patrocina sus servicios y a la sociedad en general una imagen positiva y de prestigio del Contador Público, se valdrá únicamente de su calidad profesional y personal así como institucional.

Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos. Todo Contador Público que de alguna manera trasmite sus conocimientos, tendrá como objeto mantener las más altas normas profesionales de conducta y contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión.

Así el Licenciado en Contaduría cuando actúa en forma independiente adquiere una responsabilidad tanto con sus clientes como con terceros; por consiguiente, para que su trabajo tenga una validez, debe llenar una serie de requisi-

tos por medio de los cuales va a ser reconocida su calidad, - como persona y como profesional.

NORMAS DE AUDITORIA

El Contador Público deberá reunir una serie de principios de carácter moral, para poder ejercer su profesión con dignidad, así como una serie de requisitos de calidad, tanto en su persona como en desarrollo de su trabajo.

A estos requisitos se les denomina Normas de Auditoría generalmente aceptadas y su fin primordial consiste en elevar el nivel profesional de los servicios que presta, viniendo a constituir una garantía para terceros.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría en su boletín C define las normas de auditoría y las clasifica de la siguiente manera:

"Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, el trabajo que desempeña la información que rinde como resultado de su trabajo."

Las normas de auditoría se clasifican en:

A) Normas personales

Estas normas se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder realizar su trabajo profesional, - dividiéndose las mismas en tres partes que son:

a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional.

El trabajo de auditoría, cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que teniendo ttulo profesional legalmente expedido y reconocido tengan entre namiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

b) Cuidado y diligencia profesional.

El auditor está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen.

c) Independencia.

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

B) Normas de Ejecución del Trabajo

Estas normas se refieren a los elementos básicos que debe tomar en consideración el auditor, para que su trabajo -- sea desarrollado en la mejor forma posible, contando con los suficientes elementos de juicio para emitir su dictamen.

Las normas de ejecución de trabajo comprenden tres elementos que son:

a) Planeación y supervisión.

El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuada--

mente y, si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma adecuada.

b) Estudio y evaluación de control interno.

El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él, asimismo que le permita determi--nar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

c) Obtención de evidencia suficiente y competente.

Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y --competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su dictamen.

C) Normas de información

El objetivo de estas normas, es regular la calidad y requisitos mínimos que debe reunir el informe o dictamen.

Es muy importante esta fase del trabajo del auditor, --pues es el medio por el que las personas que contrataron sus servicios y terceros en general, interesados en los estados--financieros se enteran de los resultados del trabajo realizado, ya que normalmente es la única información que llega a --ellos.

Estas normas se dividen en:

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

En todos los casos en que el nombre de un Contador Público quede asociado con estados o información financiera, debe expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso las limitaciones importantes que haya tenido su examen.

b) Bases de opinión sobre estados financieros.

El auditor, al opinar sobre estados financieros, debe observar que:

1. Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad.
2. Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes.
3. La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

Por lo tanto el auditor debe mencionar claramente en qué consiste las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Para realizar los trabajos tendientes a dar la opinión sobre los estados financieros, existen una serie de procedi-

mientos, con el objeto de verificar que las cuentas, hechos o circunstancias que están examinando sean correctas.

El boletín F-01 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, define los procedimientos de auditoría como:

"El conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión".

El auditor determinará las pruebas o procedimientos que se deberán aplicar en cada uno de los casos particulares que vaya a examinar, de acuerdo a su experiencia y criterio, lo que dará la evidencia suficiente para dar una opinión objetiva.

Dentro de la planeación que el auditor realiza para determinar los procedimientos que va a aplicar, deberá efectuar la Planeación o Alcance de los mismos. Esta extensión, dependerá de la efectividad del sistema de control interno establecido, del número de partidas que forman un todo y del número de errores o partidas equivocadas en el examen de una cuenta o renglón.

El auditor deberá planear la oportunidad de la aplicación de los procedimientos, tomando en consideración la uti-

lidad que le va a reportar, ya sea antes al cierre, o después del periodo que se va a revisar.

TECNICAS DE AUDITORIA

Los procedimientos que se van a aplicar, su extensión o alcance y la oportunidad de los mismos dependerá del criterio y juicio profesional de cada auditor, tendientes a que esa aplicación le dé certeza para poder emitir una opinión fundada y objetiva.

Los procedimientos de auditoría son reglas generales -- que se denominan técnicas de auditoría.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos da la siguiente definición: son los métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza, para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.

Para nosotros las técnicas de auditoría son: un conjunto de procedimientos de los cuales se vale el auditor para satisfacerse de la evidencia competente de la información sobre la cual va a emitir su opinión profesional.

Las técnicas de auditoría se clasifican en:

1. Estudio General

Esta técnica está basada en el juicio del auditor y consiste en observar de manera general a la empresa y a la información que esta proporciona con el fin de detectar fallas

o posibles problemas sin haber llegado al detalle de una determinada partida o concepto.

2. Análisis

Consiste en agrupar elementos individuales que por su naturaleza son homogéneos y significativos, con el fin de conocer la integración de las distintas partidas que forman los estados financieros.

Esta técnica se clasifica a su vez en:

Análisis de saldos.- Consiste en examinar el saldo que presenta determinadas cuentas como pueden ser cuentas por cobrar, bancos, etc. por lo que su saldo es producto de movimientos deudores y acreedores.

Análisis de movimientos.- Este análisis consiste en examinar los movimientos de cuentas que son acumulativos como son las cuentas de resultados, sin embargo puede aplicarse a otras cuentas de movimientos compensados, en caso que así convenga hacerlo.

3. Inspección

Mediante esta técnica el auditor busca cerciorarse que los bienes o documentos que ampara un activo o rubro del balance se encuentre físicamente en poder de la empresa.

4. Confirmación

Consiste en enviar una comunicación escrita a una terce

ra persona que tiene de alguna manera relación con la empresa, para que ésta a su vez conteste directamente a los auditores la información que se le solicita.

La confirmación puede ser de tres tipos:

- a) Positiva. En esta confirmación se envían datos y se pide que contesten tanto si están conformes como si no lo están, generalmente se utiliza para cuentas de activo.
- b) Negativa.- En este caso se envían datos y se pide contestación sólo en caso que estén inconformes.
- c) Indirectas. No se envían datos y se solicita información de saldos generalmente se utiliza para confirmar cuentas de pasivo.

5. Investigación

Consiste en obtener información de los funcionarios y empleados de la compañía sobre algún rubro en especial, de esta manera el auditor logra formarse un juicio sobre la confiabilidad o de posibles problemas en las operaciones de la compañía.

6. Certificación

Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general con la firma de un funcionario de adecuado nivel de la compañía.

7. Observación

Es el cerciorarse de cómo se llevan a cabo ciertas operaciones o hechos por medio de la presencia física.

8. Cálculo

Consiste en la verificación de las operaciones matemáticas de las cifras presentadas en los estados financieros.

Ahora bien, las técnicas de auditoría son estructuradas en un programa de trabajo que viene a conformar los procedimientos de auditoría aplicables a cada rubro específico de los estados financieros.

PLANEACION DE LA AUDITORIA

Una de las normas de auditoría generalmente aceptadas, se refiere a la planeación de la misma, por lo que el Contador Público siempre deberá hacer una planeación de todos sus trabajos a desarrollar.

Para el Auditor planear una auditoría significa la decisión anticipada de:

- a) Los procedimientos que va a aplicar su extensión.
- b) Personal que va a realizar el trabajo.
- c) Papeles de trabajo que deberán desarrollarse.
- d) Supervisión de personal.

Para hacer la planeación de la Auditoría de los estados financieros con los elementos en los incisos anteriores el -

auditor deberá conocer una serie de situaciones y datos de la empresa sobre la cual se va a efectuar la revisión y por consiguiente el dictamen de los estados financieros, este conocimiento se puede dividir en los siguientes puntos:

1. El objetivo que se persigue con la revisión

El objetivo principal de la auditoría es la opinión del Contador Público sobre los estados financieros, si presentan razonablemente la situación financiera de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

2. Limitaciones y condiciones del cliente

El cliente puede señalar limitaciones o condiciones al trabajo que desarrollará el auditor, debiendo evaluar el Contador Público estas limitaciones y condiciones para decidir si aun con las mismas podrá emitir su opinión sin salvedades o tendrá que hacerlas advirtiéndole al cliente esta situación.

3. Características del negocio cuyos estados financieros va a dictaminar

Una vez determinados los objetivos de la auditoría, el Contador Público deberá conocer las características particulares del negocio para poder determinar los procedimientos, su alcance y su oportunidad.

Estas características se pueden dividir en:

a) *Características de operación*

Es necesario que el auditor conozca las características particulares de cada empresa, ya que éstas varían de acuerdo al tipo de ramo, ya sea manufacturera, industrial o de compra venta.

b) *Entrevistas previas con el cliente*

Por medio de las entrevistas con el cliente, el auditor determinará los objetivos de la auditoría, las condiciones en que se va a realizar las limitaciones que va a tener, etc.; con base en esto, también determinará el tiempo en que se desarrollará la revisión periodo que abarcará y la fijación de honorarios.

2. *Observación de las instalaciones y las operaciones que se realizan*

Esta observación le dará a conocer los bienes con que cuenta la compañía, su proceso productivo, sus almacenes donde se realizan las operaciones, cómo se realiza el trámite administrativo interno, etc., permitiéndole todos esos elementos, una mejor planeación para el desarrollo de su trabajo.

3. *Inspección de documentos*

Por medio de esta inspección de los documentos importantes verificará como está constituida la sociedad, los contratos que afecten a la misma, decisiones del consejo y asamblea de accionistas, que puedan tener relación con las operaciones de la empresa.

4. *Informaciones a través de funcionarios y empleados*

Esta investigación que realiza el auditor con funcionarios y empleados le dará a conocer una serie de aspectos como son: los procedimientos para el trámite interno y externo de la documentación, de contabilización de políticas establecidas de los aspectos financieros y comerciales que afecten a las mismas.

5. *Análisis de los estados financieros*

Por medio de las técnicas de análisis, desde la elaboración de estados comparativos hasta la utilización de razones, obtendrá el auditor datos valiosos para la planeación de su trabajo, desde los cambios u operaciones extraordinarias, -- hasta la trayectoria financiera de la empresa.

Con los elementos mencionados en los puntos anteriores, se puede decir que se tienen las bases necesarias para practicar la revisión de los estados financieros.

CONTROL INTERNO

El boletín E-02 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría nos marca la obligación de efectuar un estudio y evaluación del control interno cumpliendo así con la segunda de las normas relativas a la ejecución del trabajo y nos dice lo siguiente:

"El Auditor debe efectuar el estudio y evaluación adecuados del control interno existente que le sirvan de base -

para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que - va a dar a los procedimientos de auditoría que aplicará du- rante la revisión.

DEFINICION

Existen diversas definiciones sobre lo que es el con- trol interno por lo que a continuación transcribimos algunas- definiciones sobre su significado.

Para el C.P. Víctor Escalante en su libro Elementos de- Auditoría control interno es "el sistema de organización, -- los procedimientos implantados y el personal con que cuenta, estructurados en un todo para lograr tres objetivos fundamen- tales:

- a) La obtención de información financiera correcta y - segura.
- b) La protección de los activos del negocio.
- c) La promoción de eficiencia de operación.

Joaquín Gómez Morfín en su obra, El Control Interno en- los negocios define al control interno de la siguiente mane- ra:

"Consiste en un plan coordinado entre la contabilidad, - las funciones de los empleados y los procedimientos estable- cidos de tal manera que la administración de un negocio pue- de depender de estos elementos para poder obtener una infor- mación segura, proteger adecuadamente los bienes de la empre

sa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa prescrita."

El C.P. Arthur W. Holmes en su obra Auditoría, Principios y procedimientos lo define de la siguiente manera:

"Control Interno es una función de la Gerencia que tiene por objeto salvaguardar y preservar los bienes de la empresa, evitar desembolsos indebidos de fondos y ofrecer la seguridad de que no se contraerán obligaciones sin autorización."

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su boletín E-02 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría lo define de la siguiente manera:

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

Como se puede observar en las definiciones anteriores se mencionan claramente los objetivos de Control Interno.

1. Obtención de información financiera correcta y segura.
2. Protección de los activos.
3. Promoción de la eficiencia de operación.
4. Adhesión a las políticas establecidas por la empresa.

Los dos primeros objetivos cubren el aspecto de control interno contable y los dos últimos objetivos se refieren al control interno administrativo.

El control contable comprende el plan de organización, los procedimientos y registros que se refieren a la protección de los activos y a la confiabilidad de los registros financieros consecuentemente están diseñados para suministrar seguridad razonable de que:

- A) Las transacciones que se ejecutan de acuerdo con autorizaciones generales o específicas de la gerencia.
- B) Las transacciones se registran conforme es necesario para permitir la preparación de Estados Financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, o cualquier otro criterio aplicable a dichos estados para mantener datos relativos a la custodia de los activos.
- C) El acceso a los activos sólo se permite de acuerdo con autorizaciones de la gerencia.
- D) Los datos registrados relativos a la custodia de los activos son comparados con los activos existentes durante intervalos razonables y se toman las medidas apropiadas con respecto de cualquier diferencia.

El control administrativo incluye pero no se limita al plan de organización así como los procedimientos y los regis

tros que están relacionados con el proceso de toma de decisiones conducente a la autorización de transacciones por la gerencia.

Tal autorización es una función de la gerencia directamente asociada con la responsabilidad de lograr los objetivos de la organización, siendo el punto de partida para establecer el control contable de las transacciones.

CICLO DE TRANSACCIONES

Concepto

Para establecer una relación más clara entre el estudio del control interno y las pruebas de auditoría debemos reconocer que las transacciones que se efectúan en una empresa - puede agruparse en ciclos, y que pueden definirse objetivos específicos de control interno para cada ciclo, ya que un estudio por cuentas pierde de vista la dinámica de las empresas.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría establece una base para identificar los ciclos como sigue:

Ciclo de Tesorería

Ciclo de Egresos

Ciclo de Producción

Ciclo de Ingresos

Ciclo de Tesorería.- Se agrupan normalmente transac-

ciones que se registran en los siguientes rubros de los esta dos financieros. Cuentas de efectivo en caja y bancos, cuen tas de inversiones temporales, pasivos y otras reservas, - - préstamos bancarios.

Ciclo de Egresos.- Comprende las transacciones en las - cuentas utilizadas para controlar y registrar los egresos -- normales de la entidad, para hacer pagos a los proveedores - por la compra de bienes y servicios a los empleados por los - servicios prestados, al gobierno por impuestos.

Ciclo de Ingresos.- Agrupar la transacciones que se re-- gistren en las cuentas de efectivo en caja y bancos, clien-- tes y ventas.

Ciclo de Producción.- Agrupar la las transacciones que - afectan las cuentas involucradas en el proceso de producción tales como, inventarios, inmuebles, maquinaria y equipo, pa- sivos acumulados y costos de producción.

Métodos para evaluar el Control Interno

Existen tres métodos para efectuar el estudio y evalua- ción del Control interno; método descriptivo, método de cues tionarios y método gráfico.

Método descriptivo

Este método consiste en desarrollar por medio de una re lación detallada todas las operaciones que se desarrollan en los departamentos que integran una empresa, así como las fun

ciones que desarrolla el personal que interviene en dichas operaciones.

Método de Cuestionarios

Este procedimiento consiste en elaborar una relación de preguntas sobre los aspectos básicos de la operación a investigar y a continuación se procede a obtener las respuestas a tales preguntas. Generalmente estas preguntas se formulan de tal manera que una respuesta negativa advierte debilidades en el control interno.

Método Gráfico

Este método se basa en la presentación por medio de gráficas que muestran en forma clara y objetiva los procedimientos y organización con que cuenta la empresa. Para la elaboración de una gráfica de flujo que describa el proceso de la operación desde su inicio hasta su fin y el efecto contable de los mismos.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES AL EXAMEN DE AQUELLOS RUBROS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS QUE RECONOCEN LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos emitió el boletín G-20, no normativo aprobado por el Comité Ejecutivo el 1º de agosto de 1984.

El objetivo particular del boletín es establecer los objetivos específicos y los procedimientos de auditoría para -

revisar la valuación, estabilización y revelación de los efectos de la inflación conforme a las disposiciones del B-10. Asimismo se mencionan ciertos aspectos básicos de control interno que el auditor deberá considerar al determinar el alcance, naturaleza y oportunidad de sus pruebas.

Objetivos de auditoría

Los objetivos de auditoría generales son los siguientes:

- a) Comprobar la correcta aplicación del método de actualización seleccionado por la empresa.
- b) Cerciorarse que la actualización de la información financiera incluya todos los rubros sustancialmente afectados por los efectos de la inflación y que los métodos sean uniformes y se hayan aplicado en forma integral.
- c) Cerciorarse de que exista consistencia en la aplicación de los métodos de actualización.
- d) Comprobar la adecuada determinación y presentación de las cifras consolidadas y la revelación de los métodos y base utilizadas para cuantificar los efectos de la inflación en la información financiera.
- e) El estudio y evaluación del control interno.

PROCEDIMIENTOS APLICABLES A LOS RUBROS QUE RECONOCEN LOS EFECTOS DE LA INFLACIÓN

A continuación mencionamos los principales procedimientos de Auditoría, aplicables al examen del reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera.

1. GENERALES	REF. P/T		HECHO POR
<p>1.1. Estudio y evaluación del Control Interno.</p> <p>El estudio y evaluación del control interno establecido para efecto de la actualización de la información financiera y llevar a cabo las pruebas de cumplimiento - aplicables a las circunstancias, para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría sustantivos.</p>			
<p>1.2. Estudio general de la estructura financiera.</p> <p>Identificar las áreas importantes y cambios significativos o transacciones inusitadas.</p>			
<p>1.3. Verificación.</p> <p>Verificar que los cálculos aritméticos -- sean correctos.</p>			
<p>1.4. Verificación de autorizaciones y registro.</p> <p>Comprobar la existencia de autorización - apropiada y documentada respecto al método y políticas usadas para la actualización de cifras. Asimismo, verificar que todos los efectos de la actualización de cifras estén registradas en libros, por separado de las históricas, para poder revelar en notas esta información.</p>			

PROCEDIMIENTOS CUANDO SE UTILIZA EL METODO DE AJUSTES POR CAMBIOS EN EL NIVEL GENERAL DE PRECIOS

2. INVENTARIOS	REF. P/T		HECHO POR
2.1. Comprobar la razonabilidad de la antigüedad de los inventarios ya sea por capas de existencia o rotación, materias primas en relación a consumos, producción en proceso en función a costo de producción y productos terminados en relación al costo de ventas.			
2.2. Verificar que si el valor de los inventarios se vio incrementado por la incorporación de pérdidas cambiarias derivadas de devaluaciones monetarias, estas deberán disminuirse del valor de los inventarios para determinar las cifras base de actualización.			
2.3. Asegurarse de la correcta aplicación de los índices de acuerdo a la antigüedad de las existencias, el cual puede ser: por capas de adquisición o producción.			
2.4. Cuando la empresa valúe sus inventarios a costos predeterminados, comprobar que dichos costos no tengan variaciones importantes con los costos reales.			
2.5. Comprobar que los valores actualizados no excedan al valor de realización. {Precio normal de venta menos gastos indirectos de venta}.			

2. INVENTARIOS	REF. P/T		HECHO POR
2.5. Comprobar el adecuado registro de la actualización en cuenta complementaria de activo por el incremento de valor y como contrapartida en una cuenta transitoria.			
3. COSTO DE VENTAS			
3.1. Comprobar la adecuada determinación de los ajustes mensuales mediante la aplicación de índices generales, publicados en el Banco de México, a los saldos iniciales y finales de inventarios.			
3.2. Asegurarse que los saldos iniciales de los inventarios del costo de ventas, - incluyan el ajuste por actualización - inicial de inventarios.			
<p>3.3. Para la determinación del factor aplicable será la que se derive de los siguientes datos.</p> <p>a) Aplicable al inventario Inicial.- Índice promedio del año de actualización, entre índice del principio del año de actualización.</p> <p>b) Aplicable al Inventario final.- Índice promedio del año de actualización, entre el índice promedio del periodo de permanencia o rotación de inventarios.</p> <p>c) Compras o gastos de fabricación.- Las cifras presentadas no sufren ajuste ya que las cuales se encuentran actualizadas al promedio del año.</p>			
3.4. La diferencia resultante de la actualización se registrará en la cuenta transitoria.			

3. COSTO DE VENTAS	REF. P/T		HECHO POR
3.5. La actualización del costo de ventas <u>in</u> <u>cluidá:</u> - la actualización del inventario ini- cial. - La actualización del inventario fi- nal. - Actualización de la depreciación del- periodo en la parte que le correspon- da.			
4. INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO			
4.1. De acuerdo a la corrección en la deter- minación del saldo inicial por años de adquisición de bienes, verificar la co- rrecta aplicación del índice emitido -- por el Banco de México, correspondiente a esos mismos años de adquisición, para la determinación del saldo inicial ac- tualizado.			
4.2. Asegurarse que si el costo de adquisi- ción de los activos fijos incluye la ca- pitalización de pérdidas cambiarias de- rivadas de devaluaciones monetarias, Es- tas deben deducirse del valor de los ac- tivos para determinar las cifras base - de actualización.			
4.3. Asegurarse de la correcta aplicación -- del índice nacional de precios al consu- midor, el factor aplicable se determina entre la fecha de adquisición o termina- ción de construcción y la de cierre.			
4.4. Comprobar el registro correcto de la ac- tualización en la cuenta transitoria.			
5. DEPRECIACION			
5.1. Asegurarse de la correcta aplicación -- del índice de acuerdo con los años de - inversión de los activos fijos, para la determinación del saldo inicial.			

5. DEPRECIACION	REF. P/T		HECHO POR
<p>5.2. Asegurarse de la correcta determinación del ajuste por depreciación del ejercicio, lo cual dependiendo del camino seguido por la compañía puede revisarse - mediante:</p> <p>a) La aplicación de la tasa anual de depreciación al valor promedio de los activos fijos ya actualizados. (Valor al principio de año más valor al final del año entre dos).</p> <p>b) La determinación del índice de precios promedio del año. (Índice al principio más índice al final entre dos) el cual se multiplicará por el cargo por depreciación sobre valores a costos históricos.</p>			
<p>5.3. Verificar el adecuado registro en la cuenta transitoria.</p>			
<p>6. CAPITAL CONTABLE</p>			
<p>6.1. Verificar que el Índice Nacional de precios al Consumidor usado por la empresa, esté publicado por el Banco de México y esté publicado en atención a la fecha de aportaciones de capital y a los periodos de generación de los resultados de operación.</p>			
<p>6.2. A través de los registros contables, actas de asamblea y estados financieros de preferencia dictaminados, comprobar que las utilidades o pérdidas acumuladas y la utilidad o pérdida neta del periodo, se actualicen de acuerdo con las fechas que se obtuvieron.</p>			
<p>6.3. Comprobar que en caso de existir superávit por revaluación, capitalizada o no, no se actualice.</p>			

6. CAPITAL CONTABLE	REF. P/T		HECHO POR
6.4. Comprobar que en actualizaciones subsecuentes, que se aplique el índice correspondiente a los saldos iniciales actualizados y los movimientos del periodo.			
7. EFECTO POR POSICION MONETARIA			
7.1. Comprobar la adecuada segregación mensual de las partidas monetarias y no monetarias, para la correcta determinación de la posición monetaria y del efecto por posición monetaria susceptible de incorporarse al estado de resultados, de acuerdo con el criterio 2 de la circular 25.			
7.2. Asegurarse de que cuando se tengan partidas en moneda extranjera, sea determinado primero el resultado por posición monetaria en moneda extranjera y posteriormente efectuarse el ajuste por el cambio de paridad.			
7.3. Compruebe que los saldos en moneda extranjera provenientes de años anteriores que la valuación sea al tipo de cambio del inicio del año.			
7.4. Los saldos de las operaciones del periodo se deberán valorar al tipo de cambio vigente a la fecha de su concertación. Con base a lo anterior, se debe asegurar que la determinación del resultado por posición monetaria no incluya ajuste por fluctuaciones cambiarias.			
7.5. Comprobar el adecuado tratamiento del efecto por posición monetaria en el costo integral de financiamiento (según punto 1) y en caso el excedente del mismo, aplicado a una cuenta de capital contable.			

7. EFECTO POR POSICION MONETARIA	REF. P/T		HECIC POR
7.6. Asegurarse que la determinación del -- efecto por posición monetaria en cual-- quiera de los dos métodos que permite - el boletín B-10, arroje una cantidad si- milar al del saldo de la cuenta transi- toria en donde se está manejando los -- efectos de la actualización.			
8. PARIDAD TECNICA			
8.1. Comprobar que el cálculo de la paridad técnica se haya efectuado cuando exista una posición corta en moneda extranjera y la paridad técnica sea superior a la de mercado.			
8.2. En la determinación del factor del peso con el dólar norteamericano, asegurarse de la correcta utilización de los índices publicados por el Banco de México y por el United States Department of - - Commerce, además cercionarse del tipo - de cambio del año base entre el peso y el dólar sea el prevaleciente en 1977.			
8.3. Cercionarse del adecuado tratamiento y presentación de esta pérdida en el cos- to integral de financiamiento.			

PROCEDIMIENTOS CUANDO SE UTILIZA EL METODO DE ACTUALIZACION DE COSTOS ESPECIFICOS

1. INVENTARIOS	REF. P/T		HECHO POR
<p>1.1. Comprobar la razonabilidad en la determinación del costo específico cuidando los aspectos siguientes:</p> <p>1.1.1. Cuando se use método de valuación primeras entradas últimas salidas, el precio de la última compra o costo estándar deben ser los más apegados a la realidad, en caso contrario, emplear costos de reposición.</p> <p>1.1.2. En caso de que se utilicen índices específicos, obtener evidencia que han sido emitidos por el Banco de México y sean los de la rama industrial de la empresa.</p> <p>1.1.3. Comprobar que la cifra actualizada no exceda al valor de realización de los inventarios.</p>			
<p>1.2. Comprobar que la aplicación del factor de costo específico corresponda a la antigüedad de las existencias a través de la rotación o capas de inventarios.</p>			
<p>1.3. Asegurarse del adecuado registro de la actualización en cuenta complementaria del activo por el incremento en el valor y como contrapartida en una cuenta transitoria.</p>			
<p>2. COSTOS DE VENTA</p>			
<p>2.1. Si la actualización del costo de ventas fue mediante la utilización del método de valuación últimas entradas-primeras salidas, comprobar la correcta aplicación a los consumos de capas de años anteriores.</p> <p>Para las sociedades que cotizan en bolsa deberán aplicar a resultados los costos siguiendo el procedimiento de últimas entradas-primeras salidas. (Según circular 11.1 de la Comisión Nacional de Valores).</p>			

2. COSTOS DE VENTA	REF. P/T		HECHO POR
2.2. Las variaciones que existan entre el - costo estándar y el costo real, no debe ser significativo cuando se usa el primero para la actualización del costo.			
2.3. Cercionarse de la razonabilidad del valor de reposición de los artículos en - el momento de su venta.			
3. INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO			
3.1. En la actualización practicada por va-- luador independiente, cercionarse de su competencia, a través del registro en - la Comisión Nacional de Valores.			
<p>3.2. Obtener los papeles necesarios que respalden el avalúo para llevar a cabo el siguiente trabajo:</p> <p>3.2.1. Las empresas que coticen en bolsa, de berán aplicar obligatoriamente la actualización de costos específicos; el avalúo será practicado por valuador independiente autorizado por la Comisión Nacional de Valores y las actualizaciones posteriores de dicho avalúo se hará mediante disposiciones expedidas por la misma.</p> <p>3.2.2. Revisar en forma colectiva la corrección aritmética y cotejarlo con el cálculo del monto de la actualización en este rubro.</p> <p>3.2.3. Asegurarse que el avalúo asigna valores específicos a los distintos bienes en existencia o a los distintos grupos de bienes homogéneos de activo fijo y - que no se obtuvieron cifras globales.</p> <p>3.2.4. Comprobar la congruencia entre las políticas de capitalización de la compañía y el criterio seguido por los valuadores el cual debe ser el mismo.</p>			

3. INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO	REF. P/T		HECHO POR
3.3. Verificar que el avalúo incluye todos - los activos de la compañía y están debi- damente conciliados contra registros -- contables; cuando existan bienes en des uso se deben incluir a su valor neto de realización.			
4. DEPRECIACION			
4.1. Comprobar que el cargo a los resultados por la depreciación del periodo, corres- ponda a la aplicación de la tasa al pró- medio del activo fijo actualizado del -- mismo.			
4.2. Asegurarse que el ajuste inicial de la depreciación no debe afectar los resul- tados de ejercicios anteriores.			
4.3. Verificar que exista congruencia en el método de depreciación utilizado tanto para valores actualizados como para va- lores históricos.			
4.4. En el caso de sociedades que cotizan en bolsa se registre por separado la depre- ciación a costos históricos de la actua- lizada por revaluación, para que figu- ren en renglones específicos del estado de resultados.			
5. CAPITAL CONTABLE			
5.1. En el método de actualización por cos- tos específicos, se genera una cuenta - de capital llamada Resultados por tenen- cia de Activos no monetarios sobre la -- cual se debe revisar: - El importe representa el incremento o decremento en el valor de los activos por encima o por debajo de la infla- ción.			

5. CAPITAL CONTABLE	REF. P/T		HECHO POR
5.2. Si se obtiene un déficit por tenencia - de activos no monetarios deberá enfren- tarse al resultado favorable por posi- ción monetaria (salvo por lo descrito - en el criterio 3 de la circular 25) pa- ra lo cual deberá deflactarse el défi- cit para presentarlo a pesos promedio.			
5.3. En este método y en la actualización -- por índices, se deberá conocer el resul- tado de la ganancia por el efecto mone- tario cuando ésta rebasa la suma de los saldos deudores de intereses, fluctua- ciones cambiarias incluyendo el efecto de la paridad técnica.			

CAPITULO IV

**OPINION DEL CONTADOR PUBLICO SOBRE ESTADOS
FINANCIEROS REEXPRESADOS**

CONCEPTO DEL DICTAMEN

Siendo el objetivo de la auditoría de estados financieros el emitir una opinión sobre la razonabilidad de los mismos, el auditor debe expresar por escrito esta opinión que es el resultado de sus conclusiones a que ha llegado. Este documento se llama Dictamen.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. lo define como sigue:

El dictamen del auditor "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 su cliente".

Clasificación de Dictamen

De acuerdo con el trabajo que realizó y los resultados obtenidos sobre la razonabilidad de los estados financieros el auditor puede emitir un dictamen de acuerdo con las circunstancias en cada caso.

El Dictamen del auditor se clasifica en:

1. Dictamen limpio
2. Dictamen con salvedades
3. Dictamen con opinión negativa
4. Dictamen con abstención de opinión

DICTAMEN LIMPIO

El auditor emite un dictamen limpio cuando no tuvo ninguna limitación en su trabajo de auditoría y los resultados obtenidos son satisfactorios, es decir que cuenta con la información suficiente y competente para respaldar su opinión de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la empresa.

DICTAMEN CON SALVEDADEDES

En algunas ocasiones el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión limpia, ya sea por existir alguna o algunas partidas que no estén de acuerdo con principios de contabilidad incluyendo las reglas particulares de valuación y de presentación o por haber observado alguna inconsistencia en las bases de aplicación de dichos principios y reglas particulares o bien por haber existido limitaciones en el alcance del examen, o que existan incertidumbres sobre la solución de algún problema importante.

Concepto de salvedades:

Es una excepción parcial o alguna de las afirmaciones del dictamen.

Las salvedades o excepciones pueden tener los siguientes orígenes:

a) Por desviaciones en la aplicación de los principios de-

contabilidad los que incluyen las reglas particulares de su aplicación.

- b) Por desviación en la aplicación consistente de los principios.
- c) Por limitaciones en el alcance del examen practicado.
- d) Por incertidumbres.

Dictamen con salvedad por falta de aplicación a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Cuando el auditor al examinar los estados financieros se encuentra que no fueron aplicados los principios de contabilidad generalmente aceptados hará una evaluación de los elementos de juicio de la falta de aplicación de los mismos, originando esto una salvedad la cual deberá ser explicada en forma clara y precisa, así como su efecto en los estados financieros.

Dictamen por falta de consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Existe una salvedad por falta de consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados cuando los estados financieros son preparados sobre bases distintas y esto no permita la comparación con los estados financieros del ejercicio inmediato anterior.

Dictamen con salvedad por limitaciones en el alcance del examen practicado.

El auditor emite un dictamen con salvedades por limitaciones en el alcance del examen cuando al llevar a cabo su revisión se encuentra con limitaciones al aplicar sus procedimientos de auditoría, ya sea por el cliente o por otras circunstancias. La salvedad deberá expresarse en forma clara y también deberá explicar la razón y los efectos que produce la salvedad.

DICTAMEN CON OPINION NEGATIVA

El auditor cuenta con toda la información que respalde con respecto a que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera de la empresa, ni de los resultados de sus operaciones del periodo. Es decir que no fueron aplicados los principios de contabilidad generalmente aceptados o que no fueron aplicados consistentemente con el ejercicio inmediato anterior.

DICTAMEN CON ABSTENCION DE OPINION

El auditor al llevar a cabo su trabajo, se encuentra con limitaciones, ya sea por el cliente o por otras circunstancias que son tan graves que impiden que el auditor pueda formarse una opinión sobre la razonabilidad general de los estados financieros, en tal circunstancia el auditor deberá dar un dictamen con abstención de opinión, ya que agotó todos los recursos para poder recabar información suficiente y competente.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. ha emitido el Boletín H-27 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, "Repercusión en el Dictamen del Contador Público del Reconocimiento de los efectos de la Inflación en la Información Financiera" el cual fue emitido para su auscultación el 31 de enero de 1985.

Objetivo

El objetivo es definir la actitud que debe asumir el auditor al emitir su dictamen ante las diferentes situaciones en que posiblemente podrá encontrarse por las diversas prácticas seguidas por las empresas para reconocer el efecto de la inflación en la información financiera o por su incumplimiento total o parcial.

Algunas de las situaciones en las que se puede encontrar el auditor en su trabajo y al rendir su dictamen son -- las siguientes:

- a) Problemas observados en las cifras determinadas al valor histórico original, cuyo efecto trasciende a la información actualizada.
- b) Limitaciones al alcance de su trabajo relacionadas con la revisión de cifras a valor histórico, cuyo efecto repercute en el examen de valores actualizados.
- c) Entidades que cumplan con el reconocimiento de los efectos de la inflación requerido por el boletín B-10.

- d) Limitaciones al alcance del trabajo relacionado con la revisión de cifras actualizadas.
- e) Entidades que cumplan parcialmente con las disposiciones del boletín B-10.
- f) Entidades que sigan prácticas que se aparten de los procedimientos aceptados por dicho boletín para la determinación y reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera.
- g) Entidades que cambien métodos de actualización de un período a otro.
- h) Entidades que no cumplan con el Boletín B-10.

En relación con lo anterior se deberá proceder conforme a lo siguiente:

1. El auditor deberá asegurarse de que la entidad haya determinado las cifras sobre la base de valor histórico original, fundamento para efectuar su actualización en los términos aplicables establecidos por los principios de contabilidad.

2. En aquellos casos en los que como resultado de su trabajo el auditor haya concluido que existen desviaciones sobre las cifras determinadas en base al valor histórico original y su efecto trascienda a la información actualizada, tendrá que determinar su impacto en dicha información actualizada, hasta donde sea posible revelar los efectos cuantifi

cados expresado en su dictamen con salvedad, opinión negativa o abstención que corresponda

3. El auditor deberá asegurarse de que la empresa haya reconocido y presentado adecuadamente los efectos de la inflación en la información financiera de conformidad con los términos establecidos en el Boletín B-10. Cuando esto ocurra el auditor emitirá una opinión limpia, puesto que los estados financieros estarán presentados conforme a principios de contabilidad.

4. En el caso de que haya habido limitaciones al examen practicado, impuestas ya sea por el cliente o por las -- circunstancias, de tal forma importantes que el Contador Público no pueda revisar las cifras actualizadas y formarse -- una opinión sobre los estados financieros en su conjunto, deberá expresar que se abstiene de opinar indicando todas las causas que originan dicha abstención.

5. En aquellos casos en que las empresas cumplan parcialmente con el principio de reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera en sus estados financieros básicos el auditor dependiendo de la importancia relativa del incumplimiento deberá expresar en su dictamen - la salvedad u opinión negativa que corresponda.

Los casos de incumplimiento parcial podrán corresponder a empresas que, sin acatar totalmente las disposiciones del Boletín B-10 entre otras prácticas:

- a) Incluyan en sus estados financieros básicos el efecto de actualizaciones del activo fijo y su depreciación -- acumulada y calculen la depreciación del ejercicio sobre valores actualizados.
- b) Valúen sus inventarios por el método de últimos entradas primeras salidas, sigan costos estándar y su aplicación produzca valores de inventarios que sean representativos de los de reposición.

6. En aquellos casos que el auditor determine que la información relativa al reconocimiento de los efectos de la inflación presentada en los estados financieros se aparta de los principios de contabilidad, deberá en atención a la importancia relativa, darle la correspondiente consideración en su dictamen, mencionando si procede el efecto cuantificado de las desviaciones.

7. En el caso que las empresas efectúen cambios en los métodos para computar y reconocer los efectos de la inflación en la información financiera, el auditor deberá asegurarse de que se revele la naturaleza de éstos y sus efectos cuantificados y hacer mención de los cambios en su dictamen.

8. Tomando en cuenta que el boletín A-7 de la Comisión de Principios de Contabilidad reconoce la necesidad de modificar la aplicación de ciertas reglas particulares de contabilidad considerando que han dejado de ser parcial o totalmente útiles a la entidad en que se hablan estado aplicando,

ocasionando una inconsistencia y que de hecho el boletín B-10 establece que la valuación de ciertas partidas a su costo histórico original ya no produce información que en esta época se aproxime a la realidad y contiene nuevas reglas para la valuación y presentación de determinadas partidas de los estados financieros, el auditor deberá, en aquellos casos de empresas que adopten por primera vez el Boletín B-10, ya sea en forma anticipada o en el primer año de su vigencia.

- a) Asegurarse de que los estados financieros de años anteriores que se incluyan con propósitos comparativos, se presenten tal como fueron preparados originalmente.
- b) Comprobar que los estados financieros del año que se produzca la inconsistencia revelen adecuadamente las causas que derivaron el cambio y su efecto en la situación financiera y resultados de operación.
- c) Hacer mención de la inconsistencia en su dictamen.

9. En el caso de que las empresas no reconozcan los efectos de la inflación en la información financiera y consecuentemente sus estados financieros se aparten de los principios de contabilidad, el auditor considerando su importancia relativa respecto de los estados financieros tomados en conjunto deberá expresar en su dictamen la salvedad u opinión adversa que corresponda.

El auditor a solicitud expresa de la empresa y para cubrir necesidades legítimas sea requerido para dictaminar so-

bre estados financieros basados en el valor histórico original, los cuales por no incorporar los efectos de la inflación, pueden en atención a las circunstancias particulares de cada caso tener un grado de distorsión, pero no de tal magnitud que nulifiquen su propósito informativo y haya necesidad de advertir al lector de los estados financieros. Estas situaciones ameritan una salvedad en el dictamen del auditor.

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

Por las razones expuestas durante el desarrollo de este trabajo y en base a lo establecido por el boletín B-10 "Reconocimiento de los efectos de la Inflación en la Información Financiera", se mencionan las siguientes consideraciones, -- que representan las conclusiones de este trabajo.

1. La inflación es un aumento general y sostenido en el nivel general de precios, originado por el exceso de circulante no compensado con los bienes y servicios existentes.

2. La inflación provoca que los estados financieros de las empresas elaborados en base a costo histórico, presenten cifras distorsionadas y debido a que la tarifa del resultado fiscal no ha sido modificada provoca el pago de impuestos en exceso y la toma de decisiones erróneas y la descapitalización de las empresas.

3. Las cifras de los estados financieros deben ser modificados a fin de que presenten la situación financiera -- real reconociendo los efectos de la inflación en dichos esta dos, esta modificación debe ser llevada a cabo a la brevedad posible.

4. Para lograr los objetivos antes mencionados la Comi sión de Principios de Contabilidad en base al estudio e in-- vestigaciones realizadas ha optado por la decisión de esta--

blecer los lineamientos sobre los cuales debe apegarse la actualización de las cifras contables, para esto ha emitido el Boletín B-10 "Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera" que contempla los siguientes métodos de reexpresión:

- a) Método de ajustes por cambios en el nivel general de precios.

El sistema Nacional de Precios al Consumidor recopila durante cada mes 90,000 cotizaciones en forma directa, en 35 ciudades representativas del país en relación con 1,200 productos, bienes y servicios, que forman la canasta del Índice General de Precios por ciudad y a nivel nacional del consumidor. El Banco de México es el encargado de publicar estos índices.

- b) Método de actualización de costos específicos, llamado también valores de reposición.

Este método implica apartarse de la contabilidad tradicional basada en costo histórico ya que se trata de medir un nuevo atributo en lugar de medir valores históricos, se cuantifican valores actuales existentes en el mercado.

5. El Contador Público, al efectuar la revisión de la reexpresión de la información financiera, deberá seguir los lineamientos establecidos en el Boletín G-20 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.

6. El boletín H-27 que lo emite el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, define la actitud que debe asumir el Contador Público al emitir su dictamen ante las diversas circunstancias que prevalecen en las empresas, en relación al reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, dicho boletín sigue en auscultación por la profesión.

7. La actualización ideal de las cifras históricas, se realiza a través de que cada empresa desarrollara su propio índice interno de inflación (índice específico), ya que la inflación no afecta de la misma forma los diferentes tipos de entidades (comercial, industrial, servicios, etc.), así no recurrirían a factores de inflación externos, que podrían distorsionar la información financiera.

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

1. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, México, 1984.
2. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Normas y Procedimientos de Auditoría, México, 1984.
3. Holmes Arthur, Principios básicos de auditoría, México: Editorial Diana, 1977.
4. Samuelson Paul, Curso de economía moderna, España: Editorial Aguilar, 1972.
5. Anzures Maximino, Contabilidad General, México: Porrúa-Hermanos, 1974.
6. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Código de -- ética profesional.
7. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Circular 25
8. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Circular 26
9. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín H-27.
10. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Circular 19.
11. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Boletín 2, - Serie Azul.