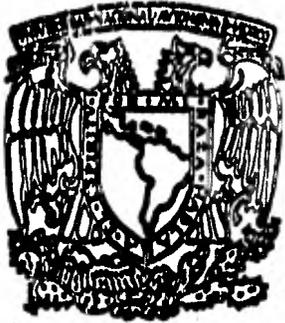


195
122



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

La Dictaminación de Estados Financieros que Muestran
los Efectos de la Inflación en la Información Financiera

Seminario de Investigación Contable
que para obtener el título de :

Licenciado en Contaduría

P R E S E N T A N :

Leticia Mayela Meza Pérez

Rafael Zepeda Bejarano

Director del Seminario :

C P Jaime Espinosa de los Monteros



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

	Pág
INTRODUCCION.....	9
<u>CAPITULO I : ANTECEDENTES</u>	11
A. Preocupación de la profesión en otros países por el - fenómeno inflacionario.....	13
B. Preocupación de la profesión en nuestro país por el - fenómeno inflacionario.....	14
C. Requisitos mínimos de información sobre el impacto de la inflación y de la flotación del peso antes de la - promulgación del boletín B-7.....	20
D. Información adicional sobre los efectos de la infla- ción en la información financiera antes de la promul- gación del boletín B-7.....	25
<u>CAPITULO II : OBLIGATORIEDAD DE REEXPRESAR LOS</u> <u>ESTADOS FINANCIEROS</u>	27
A. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos y sus -	

estatutos.	28
B. Empresas obligadas a hacerlo y fecha de vigencia, ...	33
C. Información que debe actualizarse.	36
D. Métodos de actualización de cifras.	37
1. Ajuste por cambios en el nivel general de precios.	49
2. Actualización de costos específicos.	55
E. Revelación suficiente de la información financiera adicional.	62

CAPITULO III : PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES

<u>BLES</u>	68
A. Objetivos.	70
B. Control interno.	71
C. Aplicación de procedimientos.	75
1. Generales.	75
a. Verificación de cálculos.	76
b. Comprobar que exista consistencia en la aplicación de los métodos de actualización.	77
c. Comprobar la adecuada presentación de los efectos de la inflación en la información financiera.	77
2. Específicos.	78
a. Cuando se utilice el método de ajuste por cam --	

bios en el nivel general de precios.....	79
1) Actualización de cifras por primera ocasión...	79
2) Inventarios, activo fijo y depreciación acumulada.....	80
3) Costo de ventas.....	82
4) Depreciación del ejercicio.....	82
5) Capital Contable.....	82
6) Comprobar que se ajusta al efecto de las diferencias cambiarias.....	84
7) Comprobar la actualización del saldo inicial del ejercicio, de la "Ganancia Acumulada por Posición Monetaria" y la "Ganancia o Pérdida Neta Acumulada Inicial por Posición Monetaria" mediante el Índice Nacional de Precios al Consumidor.....	85
8) Comprobar la determinación correcta de la ganancia o pérdida por posición monetaria del período.....	85
b. Cuando se utilice el método de actualización de costos específicos.....	86
1) Actualización de cifras por primera ocasión.....	86
2) Inventarios.....	87
3) Activo fijo y su depreciación acumulada.....	89

4) Costo de ventas	92
5) Depreciación del ejercicio	93
6) Capital contable.....	93
7) Ganancia o pérdida por posición monetaria.....	95
8) Comprobar que se determina correctamente el -- superávit o déficit por retención de activos no mo netarios	96
9) Comprobar que se actualiza mediante el Índice -- Nacional de Precios al Consumidor, el saldo al i- nicio del período de la "Ganancia Acumulada por Posición Monetaria" y el "Superávit por Reten--- ción de Activos no Monetarios"	97
D. Papeles de trabajo.....	97

CAPITULO IV : REPERCUSION EN EL DICTAMEN..... 99

A. Características del dictamen	100
B. Cuando las empresas cumplan con la revelación de - los efectos de la inflación en la información financiera.	102
C. Cuando las empresas omitan revelar los efectos de - la inflación en la información financiera	103
D. Cuando las empresas revelen parcialmente dicha in-- formación.....	106
E. Cuando las empresas se aparten de los métodos esta-	

bl:cidos en principios de contabilidad o existan limita <u>ciones</u> al examen practicado.....	109
8. Cuando las empresas cambien el método de actualiza <u>cion</u> de un período a otro.....	113
CONCLUSIONES.....	115
BIBLIOGRAFIA.....	119

INTRODUCCION

En una economía de fluctuaciones constantes en los precios y de cambios en la paridad de nuestra moneda con respecto a monedas extranjeras, como la que actualmente vive México, obliga a los Licenciados en Contaduría Pública a mantenerse actualizados en cuanto a reformas que nuestra profesión ha hecho, con el fin de tomar las medidas necesarias para que la información financiera que respaldan los estados financieros le sirva a los lectores de éstos y tomen una decisión correcta durante esta época.

Este es el principal motivo que nos decidió a investigar sobre éste tema, ya que hay pocos estudios sobre el mismo. Pensamos que el Dictamen de Estados Financieros Reexpresados, o sea aquellos que revelan los efectos inflacionarios en su información, es la mejor arma que tiene el hombre de negocios para contar con una visión adecuada sobre la situación financiera actual que vive una empresa y así decidir sobre el invertir en ella o no.

En el primer capítulo de nuestra tesis tratamos todo lo relacionado con los antecedentes generales sobre la inflación y lo que la profesión de todo el mundo se ha preocupado por solucionar las des

viaciones que éste fenómeno provoca en una contabilidad histórica, así como los pronunciamientos emitidos en nuestro país por la profesión contable antes de la promulgación del boletín B-7 "Revelación de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera" emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, de aplicación obligatoria actualmente en todas las empresas.

En el capítulo segundo tratamos todo lo referente a la situación normativa sobre nuestra profesión que priva en nuestro país, así como los métodos de actualización de cifras existentes, tendientes a presentar cifras razonables en los estados financieros que se registran a base de valores históricos

Dentro del capítulo tercero comentamos todos los procedimientos de auditoría que recomienda el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, para que el auditor lleve a cabo el examen de estados financieros reexpresados.

Como punto final, en el capítulo cuarto comentamos todos los efectos que tienen en el dictamen del auditor el que las empresas hayan acatado o no las disposiciones contenidas en el boletín B-7 presentando ejemplos de formatos de dictamen, que es lo que el lector de los estados financieros evalúa para tomar una decisión sobre la situación financiera que presenta la empresa.

CAPITULO I

ANTECEDENTES

Toda la información contable financiera derivada de los Estados Financieros que elaboran las entidades económicas se prepara principalmente conforme a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Dichos Estados Financieros se basan principalmente en el principio de "Valor Histórico Original" y en la estabilidad de la unidad monetaria.

Las cifras ahí mostradas y su información monetaria pierden su significado en épocas de fluctuaciones bruscas o frecuentes de los precios, es decir, de pérdida en el poder adquisitivo de la moneda. Cuando lo antes mencionado sucede, las unidades monetarias de distintas épocas, nominalmente iguales, no son realmente homogéneas, al acumularlas o aplicarlas con una base nominal, estamos sumando y restando cantidades heterogéneas, teniendo como resultado agregados y residuos cuya significación es equivocada, por lo tanto la información preparada con base en éstos conceptos tiende a distorsionarse y a expresar una situación financiera y resultados de operaciones apartados de la realidad económica y puede inducirnos a tomar decisiones equivocadas que podrían poner en peligro la estructura financiera de las empresas y de la economía nacional, ocasionado por la descapitalización de la propia empresa debido al gravámen o reparto de utilidades ficticias.

A. PREOCUPACION DE LA PROFESION EN OTROS PAISES POR EL FENOMENO INFLACIONARIO.

Este grave problema económico es mundial, en algunos países como Brasil, Argentina, Alemania y Canadá el gobierno ha llegado a reconocer la reexpresión para fines fiscales o les ha otorgado opciones favorables para hacer diversos tipos de deducciones.

El problema de la inflación es grave en algunos países y en otros no, en Brasil es acelerada; en Argentina galopante; en Inglaterra y Chile media, y en algunos países como Estados Unidos es baja.

La profesión contable en todos estos países se ha preocupado por emitir disposiciones tendientes a solucionar el problema de la información contable en este tipo de épocas inflacionarias; algunos países como Brasil, Argentina y Chile han adoptado métodos de corrección monetaria basados en un Índice de Cambios en el Nivel General de Precios. Otros como Inglaterra y Australia han adoptado el método de Actualización de Costos Específicos, algunos como Estados Unidos a través de la combinación de los dos métodos. En otros más como Alemania y Canadá el tema se ha mantenido en discusión, sin aplicaciones concretas.

B. PREOCUPACION DE LA PROFESION EN NUESTRO PAIS POR EL FENOMENO INFLACIONARIO.

El problema de la distorsión de la información financiera en épocas de inflación, como la que actualmente vive nuestro país, estuvo agudizada en las tres fuertes devaluaciones que ha tenido nuestro país, en Septiembre de 1976, en Febrero y Agosto de 1982.

Como en algunos otros países, en México el Gobierno Federal llegó a reconocer la reexpresión de Estados Financieros a través de la llamada "Deducción Adicional", aplicada a la depreciación de activos fijos y a los promedios de activos financieros y pasivos, durante los años de 1980 y 1981, pero la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1982 la hace prácticamente inoperante.

Cabe resaltar que lo que la Ley del Impuesto Sobre la Renta considera como activos financieros es lo que dentro de nuestra profesión conocemos como activos monetarios, por ejemplo, efectivo en caja y bancos y las cuentas por cobrar, o sea aquellos en los cuales su costo histórico no sufre deformaciones esenciales con el transcurso del tiempo, lo contrario de los activos no monetarios, como los inventarios y los activos fijos, en los cuales conforme transcurre el tiempo aumentan de valor, con respecto a su costo de adquisición

o histórico.

En nuestro país también nuestra profesión se ha preocupado por emitir disposiciones que aminoren o solucionen el problema. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de su Comisión de Principios de Contabilidad publicó las siguientes disposiciones:

1) En Septiembre de 1969 su boletín 2 de la Serie Azul "Revaluaciones del Activo Fijo", que establece las normas de registro y de información a que debe ajustarse la revaluación del activo fijo para que se pueda considerar que cumple con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

2) En Octubre de 1973 su boletín B-5 "Registro de Transacciones en Moneda Extranjera" que establece las normas de registro y de información aplicables a las operaciones en monedas extranjeras y en particular señala el tratamiento a seguir para los casos de revaluaciones o devaluaciones de monedas extranjeras.

3) En Septiembre y Noviembre de 1976 Circulares Números 1 y 2 respectivamente, a los miembros del Instituto en donde se recomienda la aplicación del boletín B 5 para reflejar los efectos de la devaluación.

luación, la actualización de los valores de los activos fijos, del capital y de las utilidades acumuladas, con la posibilidad de hacerlo utilizando el Índice Nacional de Precios al Consumidor, y la conveniencia de adoptar el método de Últimas Entradas Primeras Salidas para valuar los inventarios.

4) El 23 de Febrero de 1978 la Circular Número 4 a los miembros del instituto en donde recomienda que el tratamiento contable de las fluctuaciones cambiarias ocurridas en el período del 1.º de Septiembre de 1976 y el 31 de Diciembre de 1977, debe ser similar al establecido en el boletín B-5, y las interpretaciones al mismo efectuadas en las Circulares Números 1 y 2 ya mencionadas.

5) El 27 de Marzo de 1979 la Circular Número 9 a los miembros del instituto publicando la tabla de factores para ajustar Estados Financieros o para revaluar Inmuebles, Maquinaria y Equipo, por cambios en el nivel general de precios al 31 de Diciembre de 1978, formulada en base al Índice de Precios implícito en la determinación del Producto Nacional Bruto publicado por el Banco de México, S. A. de 1950 a 1970 y el Índice Nacional de Precios al Consumidor publicado por el Banco de México, S. A. por los años posteriores a 1970.

Dicha tabla muestra tanto los factores al cierre del e-

jercicio como el factor promedio durante el ejercicio.

6) El 28 de enero de 1980 la Circular Número 10 a los miembros del instituto, en forma semejante a la comentada en el inciso anterior, publicó la tabla de factores para ajustar Estados Financieros al 31 de Diciembre de 1979.

7) En Febrero de 1980 el boletín B-7 "Revelación de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera", que establece las normas aplicables para reexpresar los Estados Financieros, el cual se encuentra vigente a partir de Enero de 1980. (Lo comentaremos con mayor profundidad en el Capítulo II).

8) El 19 de Diciembre de 1980 la Circular Número 12 a los miembros del instituto en donde establece las guías para la aplicación de las disposiciones del boletín B-7, ratificando la obligatoriedad del mismo para todas aquellas empresas cuyos ejercicios sociales hayan empezado a partir del 1o. de Enero de 1980, aún cuando su ejercicio social sea irregular.

9) El 16 de Enero de 1981 la Circular Número 13 a los miembros del instituto en donde publica la tabla de factores para ajustar Estados Financieros al 31 de Diciembre de 1980. Dicha tabla es semejante

te a la comentada en el inciso número 5.

10) El 11 de Febrero de 1981 la Circular Número 14 a los miembros del instituto en donde establece recomendaciones para el tratamiento contable de las fluctuaciones cambiarias con aclaraciones al boletín B-5 "Transacciones en Moneda Extranjera" y aspectos relacionados con el boletín B-7.

11) En Enero de 1982 la Circular Número 16 a los miembros del instituto en donde publica 5 tablas para la reexpresión de la información financiera, conteniendo cada una lo siguiente:

Tabla I Factores para ajustar Estados Financieros al 31 de Diciembre de 1980 e información trimestral de 1981.

Tabla II Factores de corrección para información financiera intermedia y ejercicios que terminan en diferentes fechas del calendario.

Tabla III Factores del último semestre del período a Diciembre de 1980, Marzo de 1981, Junio de 1981, Septiembre de 1981 y Diciembre de 1981.

Tabla IV Tasa de inflación.

Tabla V Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Mencionando que la fuente de dichas tablas es toman --

do como base el Índice Nacional de Precios al Consumidor publicado por el Banco de México, S. A. a partir de 1970. Los factores de años anteriores a esa fecha mostrados en la tabla I con base en el Índice de Precios implícito en la determinación del Producto Nacional Bruto publicado por el Banco de México, S. A.

12) El 15 de Enero de 1982 la Circular Número 17 a los miembros del Instituto, en donde la comisión define los conceptos de "Instituciones no Lucrativas" que están exceptuadas para revelar los efectos de la inflación en su información financiera de acuerdo con el boletín B-7.

13) El 12 de Febrero de 1982 la Circular Número 18 a los miembros del Instituto, en donde la comisión hace una síntesis de los requisitos que debe reunir la información sobre los efectos de la inflación en los estados financieros para cumplir con el Principio de Revelación Suficiente y presenta la sugerencia de un modelo de nota a los estados financieros en la cual se proporciona la información adicional prevista por el boletín B 7, estableciendo que será utilizable de acuerdo con las circunstancias y peculiaridades que se presenten en cada caso en particular.

Además en Junio de 1977 la Comisión de Normas Inter-

nacionales de Contabilidad emitió la Norma Internacional de Contabilidad 6 "Respuestas Contables a los Precios Cambiantes". En su párrafo 17 establece que las empresas deben presentar en sus Estados Financieros la información que describa los procedimientos adoptados para reflejar el impacto sobre los estados financieros de los cambios específicos de precios, los cambios en el nivel general de precios, o de ambos. Si no se han adoptado tales procedimientos, éste hecho deberá revelarse

Por otra parte cuando todavía no se publicaba el boletín B-7, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos emitió las Normas de Revelación Suficiente y de Dictaminación de Estados Financieros, en cuya Sección II se titula "Información Mínima a Cubrir en Estados Financieros Durante Periodos Inflacionarios", cuyos requisitos mínimos de información y adicionales comentaremos en los dos incisos siguientes de éste capítulo.

C. REQUISITOS MINIMOS DE INFORMACION SOBRE EL IMPACTO DE LA INFLACION Y DE LA FLOTACION DEL PESO ANTES DE LA PROMULGACION DEL BOLETIN B-7.

Mientras se emiten los pronunciamientos que señalen específicamente la información que deben incluir las empresas en sus Estados Financieros para reflejar el impacto de la inflación es

de vital importancia que las empresas revelen con la mayor claridad posible las bases seguidas para la preparación de sus estados financieros y específicamente el tratamiento que han dado a las partidas en que la inflación y la flotación del peso pueden tener un mayor impacto.

La información mínima que deben contener los estados financieros para auxiliar a los lectores a comprender el impacto que la inflación y la flotación del peso han tenido o pudieran haber tenido en la situación financiera y en el resultado de las operaciones de la empresa se debe revelar en notas a los estados financieros.

a) La Nota de Políticas de Contabilidad deberá indicar:

1. Que los estados financieros básicos se han preparado conforme el Principio de Costo Histórico, con excepción, en su caso, de los activos fijos que se expresen a un valor actualizado.
2. El método de costos adoptado para la valuación de los inventarios (Costo Promedio, PEPS, UEPS). Es recomendable que cuando se utilice el método UEPS también se indique: el costo de los inventarios en pesos corrientes, señalando el pro-

cedimiento seguido para la determinación de dicho costo. Será aceptable para éste propósito indicar el costo sobre la base de PEPS, el costo estándar a la fecha del balance, el costo actualizado determinado mediante la aplicación del Índice Nacional de Precios al Consumidor, o el costo de reposición con base en los precios vigentes a la fecha del balance; en caso de que se consuman en el ejercicio capas de inventarios de ejercicios anteriores, la diferencia entre el cargo a resultados con base en los costos de esas capas y el que se hubiese hecho con base en los costos del ejercicio.

3. Cuando se hayan incorporado revaluaciones de activo fijo en los estados financieros; síntesis clara acerca de quien hizo la valuación (nombre del perito valuador independiente), de la forma en que la efectuó, la fecha de la misma y el tipo de valores asignados a los bienes cuyo valor de registro fué objeto de corrección, si la actualización se hizo utilizando índices que la base fué el Índice Nacional de Precios al Consumidor; indicación de que el sistema de depreciación para el incremento originado por la revaluación es semejante al utilizado para el valor original del activo fijo. En caso de cambios en la vida útil de los bienes, que éstas son el resultado del estudio técnico efectuado con motivo de la actualización y el efecto del cam

blo en los resultados del ejercicio o del ejercicio siguiente, si la depreciación de la revaluación se hiciera hasta entonces por haberse efectuado la revaluación al cierre del ejercicio; indica ción de que el incremento neto al activo fijo proveniente de la actualización se acreditó a una cuenta de superávit por revalua ción que forma parte del Haber Social y de que no puede dispo- nerse de el solamente en el caso de que se capitalice si así lo aprueban los accionistas.

b) Activos y Pasivos en Monedas Extranjeras.

En una nota a los estados financieros se presentará un resúmen de los activos y pasivos concertados en moneda extranjera que aparecen en el balance, indicando el rubro en que se encuentran Incluidos, la moneda extranjera en que están concertados y el tipo de cambio de cierre usado para su conversión a moneda na cional a la fecha del balance. Indicando los tipos de cambio vi- gentes a la fecha de emisión de los estados financieros y de ha- ber alguna variación significativa con el usado en la fecha del cierre, el importe de la diferencia en cambios provocada por ésta variación y el tratamiento que se le dará en los estados fi- nancieros del siguiente ejercicio.

Si no se hizo en la nota sobre políticas contables, en ésta misma nota se indicará el monto de las diferencias en cambios registradas en el ejercicio y su asignación a cuentas de activos o de resultados. En caso de que la cifra asignada a resultados se mostrara como partida extraordinaria, deberá disminuirse el efecto de Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad.

Cuando se hayan celebrado contratos a futuro de divisas, deberán divulgarse los términos relevantes de dichos contratos -- (montos, períodos y tipos de cambio).

c) Activos Fijos:

En notas a los estados financieros deberá presentarse un análisis de los activos fijos por renglones principales que los integren (Terrenos, Edificios, Maquinaria y Equipo, etc.) indicando su costo de adquisición, el incremento a dicho costo proveniente de asignación de diferencias en cambios capitalizadas y, en su caso, el incremento adicional por revaluación.

La depreciación acumulada sobre el costo de adquisición, el incremento por capitalización de diferencias cambiarias y el in

cremento por revaluación, las tasas de depreciación usadas, y cargos a resultados del ejercicio por depreciación de esos conceptos, también deberá presentarse un análisis en notas a los estados financieros.

d) Superávit por Revaluación de Activo Fijo:

El Superávit por revaluación debe presentarse por separado en el balance general dentro del capítulo de capital contable, destacando que solo se puede disponer de él para capitalizarlo. En caso de que hubiese habido capitalizaciones, deberá mencionarse el monto del capital social que tiene este origen.

D. INFORMACIÓN ADICIONAL SOBRE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA ANTES DE LA PROMULGACION DEL BOLETIN B-7.

Todo lo comentado en los incisos anteriores se consideraran como requisitos mínimos de información, pero todas aquellas empresas que por sus características particulares de operación puedan generar información específica o ampliar dichos requisitos mínimos es necesario que así lo hagan, siempre y cuando presenten una amplia divulgación de las bases seguidas para su determinación y se apeguen-

a los lineamientos formulados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos o por organismos profesionales de otros países miembros de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad, los cuales ya comentamos.

CAPITULO II

OBLIGATORIEDAD DE REEXPRESAR LOS ESTADOS FINANCIEROS

A. EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS Y SUS ESTATUTOS.

En México la mayoría de los Contadores Públicos se encuentran afiliados al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C que es el organismo que asocia a todos los colegios, institutos o agrupaciones de contadores públicos de toda la República Mexicana que satisfagan los requisitos mencionados en el artículo 2.01 de sus estatutos, los cuales son:

- a) Solicitar expresamente su admisión en calidad de asociaciones afiliadas.
- b) Establecer requisitos mínimos para la admisión de socios, equivalentes a los establecidos por éstos estatutos.
- c) Ajustar sus estatutos a los requisitos mínimos que establezca el instituto.
- d) Adoptar el código de ética profesional del instituto y los cambios y modificaciones que en el futuro se le hagan.
- e) Adoptar los pronunciamientos sobre principios de contabilidad y normas de auditoría, en las mismas condiciones y con la misma

ma calidad que lo ha hecho o hiciere el instituto.

- f) Adoptar las otras normas de conducta y actuación profesional que apruebe oficialmente el instituto.
- g) Tener una junta de honor que se ajuste en su régimen sustancial a la del instituto.

El artículo 3.01 de los Estatutos menciona que serán socios del instituto los contadores públicos que lo sean a su vez de alguna de las asociaciones afiliadas al propio instituto. La admisión de un socio por parte de una afiliada implica su admisión simultánea en el instituto, y éste no podrá afiliarse directamente a ningún contador público sin la comunicación expresa de la asociación a que pertenezca.

La obligatoriedad de reexpresar los Estados Financieros emana de los mismos estatutos, ya que el inciso a) del artículo 3.08 menciona como obligaciones comunes a todos sus socios el de acatar el código de ética y las normas de actuación profesional adoptadas por el instituto.

A su vez, entre las finalidades del IMCP nos encontramos la que menciona en el inciso c) del artículo 1.02: "Propugnar

la unificación de criterios y lograr la implantación y aceptación por parte de sus asociados, de las normas, principios y procedimientos básicos de ética y actuación profesional que se juzgue necesarios".

El insitituto cumple con lo indicado en el párrafo anterior, al tener dentro de su organización a las comisiones facultadas para proponer textos de los pronunciamientos que vayan a tener el carácter de disposiciones fundamentales, las cuales según el artículo 5.02 de su estatuto son:

- a) Comisión de estatutos.
- b) Comisión de ética profesional.
- c) Comisión de normas y procedimientos de auditoría.
- d) Comisión de principios de contabilidad.

A las dos primeras se les denomina comisiones legislativas, por la facultad expresa que tienen para emitir disposiciones que regulen la actuación del instituto, de sus asociaciones afiliadas y de sus socios. A las otras dos se les denomina comisiones normativas, que son las encargadas de la preparación de disposiciones de carácter

eminentemente técnico, relacionadas con la profesión, y que una vez que han sido aprobadas por las asociaciones afiliadas son de aplicación general.

Tal y como lo menciona el artículo 1.04 del Reglamento de las Comisiones Legislativas y Normativas, éstas trabajarán en la preparación de disposiciones de carácter eminentemente técnico, cuyos textos propondrán al proceso de su emisión oficial, en materias que regulan de manera particular y específica el ejercicio profesional de los Contadores Públicos dedicados a la auditoría independiente, así como el proceso de preparación y publicación de la información financiera contable de las entidades.

En base a esto la Comisión de Principios de Contabilidad preparó el boletín B-7, "Revelación de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera", el cual comentaremos con mayor amplitud a continuación.

Es necesario mencionar, que como ya lo comentamos más profundamente en el punto B del capítulo I, en nuestro país nuestra profesión se ha preocupado por realizar investigaciones tendientes a mejorar la información que refleja la contabilidad registrada a valor histórico, sobre todo en esta época que el país vive y ha esta--

do viviendo de fluctuaciones continuas en los precios, que propicia desviación de la información que proporciona la contabilidad a costo histórico. La mayor investigación realizada por la profesión en nuestro país, respecto al fenómeno inflacionario, es la que en seguida comentaremos

En Noviembre de 1978 la Comisión de Principios de Contabilidad cumpliendo con los estatutos del IMCP, emitió un proyecto - de boletín sobre la revelación de 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 interesados en la información financiera. Según lo menciona el boletín B 7 como resultado de dicha - auscultación se lograron valiosos puntos de vista que fueron considerados en la preparación del boletín

El procedimiento para que dicho boletín fuera promulgado oficialmente lo menciona el artículo 5 09 de los Estatutos, el -- cual indica que los textos formulados para que se promulguen como - disposiciones fundamentales deberán presentarse a la consideración - del Consejo Nacional Directivo por conducto del Comité Ejecutivo. Dichos textos tienen que haber sido aprobados por los votos expresos - de las dos terceras partes de los miembros de la Comisión, por lo - menos.

El Consejo Nacional Directivo hará la promulgación del texto correspondiente, según la recomendación que reciba del Comité Ejecutivo, si como resultado de la votación que efectúen para dicho -- propósito, las dos terceras partes, cuando menos, de los miembros -- del consejo, se pronuncien en favor de ello.

Por todo lo mencionado anteriormente, en México es el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través del Consejo Nacional Directivo, el encargado de normar en materia contable.

B. EMPRESAS OBLIGADAS A HACERLO Y FECHA DE VIGENCIA.

El boletín B-7 "Revelación de los Efectos de la Inflación en la información Financiera" fué autorizado para ser promulgado, por lo tanto, tal y como lo menciona el segundo párrafo del artículo 3.03 - del Reglamento de las Comisiones Legislativas y Normativas "Solo las disposiciones que emanan de los comunicados oficiales del Consejo en- que se haga constar su promulgación, tendrán el caracter de normati-- vas y por lo mismo de observancia obligatoria en la actuación de sus -- asociaciones afiliadas y de sus socios".

Una vez que se aprobó el boletín B-7 y se convirtió en - Principio de Contabilidad, es por lo tanto de observancia obligatoria - para todas las empresas, excepto las instituciones de crédito, de se -

guros y fianzas y las no lucrativas, a partir de los ejercicios sociales que se inician desde el 1.º de Enero de 1980. Esta mención que hace el boletín B-7 es cumpliendo con el último párrafo del inciso c) del artículo 5.º 9 de los Estatutos del Instituto, que a la letra dice "En todo caso, las comunicaciones del Consejo Nacional Directivo a las afiliadas y a los socios, deberán mencionar la fecha en que entrarán en vigor los textos, haciendo mención expresa de la obligatoriedad de su aplicación y observancia por parte de todos los socios y asociaciones afiliadas al instituto."

Por otra parte, la circular número 12 de la Comisión de Principios de Contabilidad, publicada el 19 de Diciembre de 1980 ratifica la obligatoriedad del boletín B-7 para todas aquellas empresas cuyos ejercicios sociales hayan empezado a partir del 1.º de Enero de 1980, aún cuando dichos ejercicios sean irregulares. También en la circular número 17 del 15 de Enero de 1982 la Comisión define las características de las entidades no lucrativas que se encuentran exceptuadas para revelar los efectos de la inflación en su información financiera, mencionando que las entidades que no persiguen fines de lucro son:

- a) Fideicomisos, fondos, fundaciones, patronatos o asociaciones de beneficencia, asistencia pública o de carácter cultural.

- b) Asociaciones o sociedades civiles en las que los socios o asociados no tengan derecho a recibir rendimientos.

También cuando los estatutos que la rigen establecen que su objetivo no es el lucro ni la obtención de una retribución a sus contribuyentes (socios, asociados, fundadores, patrones, etc.) sobre los bienes que aportan, sino la prestación de servicios, sin propósito de lucro, a las personas que han sido seleccionadas como beneficiarios de las mismas.

Concluye dicha circular que la aplicación integral del boletín B-7 se refiere únicamente a entidades que persiguen fines de lucro o cuya operación requiere de información reexpresada para inducir decisiones que garanticen que los ingresos absorberán el costo y dejarán un remanente razonable, tales como organismos descentralizados (Pemex), empresas de participación estatal y fideicomisos con fines de manufactura o comercialización de productos o servicios de interés social. Termina diciendo que a las entidades no lucrativas por ser irrelevante en relación con sus objetivos, no le son aplicables las disposiciones del boletín B-7 en forma integral. Sin embargo la Comisión les recomienda que las entidades exceptuadas presenten la información adicional en la medida que le sea útil, teniendo en cuenta sus características.

C. INFORMACION QUE DEBE ACTUALIZARSE

Los rubros de los estados financieros que deben actualizarse cuando sufran un impacto inflacionario significativo son los No Monetarios, recomendados por el boletín B-7, que como ya mencionamos en el punto B del Capítulo anterior, son aquellos en los cuales conforme transcurre el tiempo aumentan de valor, con respecto a su costo de adquisición o histórico

Las partidas no monetarias se caracterizan por:

- a) Prestar un derecho de propiedad.
- b) Únicamente van a ser modificadas por cambios en el poder adquisitivo de la moneda debido a que no están representadas en una moneda de poder adquisitivo actual.
- c) En sí no representan una utilidad o una pérdida, ya que por ejemplo: si se adquiere una maquinaria en Enero de 1982 con un costo de \$500,000.00 y debido a la inflación se provoca una pérdida en el poder adquisitivo de la moneda en un 30% esto equivale únicamente a representar, en pesos actuales, el valor de la maquinaria al 31 de Diciembre del mismo año. Esto no representa ni una utilidad ni una pérdida.

A continuación mencionaremos los rubros No Monetarios que deben actualizarse, siempre que el impacto inflacionario sea significativo en ellos, de acuerdo con la información obtenida del boletín B-7.

- a) Inventarios y costos de ventas.
- b) Inmuebles, maquinaria y equipo así como su depreciación acumulada y la del ejercicio.
- c) Inversión de los accionistas (capital contable), que sufre de deformaciones esenciales a su costo histórico, ya que en la contabilidad registramos a partir de las aportaciones de los socios al valor histórico de ellas, por consiguiente estamos mezclando dinero de diferentes poderes adquisitivos, por lo tanto, es un rubro que sufre un impacto inflacionario significativo, el cual es necesario actualizar incluyendo la determinación de reservas para mantenimiento de capital, ganancias o pérdidas acumuladas por posición monetaria y superávit por retención de activos no monetarios.

D. METODOS DE ACTUALIZACIÓN DE CIFRAS.

Antes de mencionar los tipos de métodos existen --

tes y sus características, es necesario indicar que existe unanimidad de criterios respecto a la indicación de los problemas originados por la inflación en las cifras mostradas en los estados financieros, que son:

- a) El patrimonio se muestra en forma incorrecta, ya que normalmente aparece subvaluado.
- b) Los resultados de un ejercicio se miden en forma distorsionada, lo que puede provocar:
 - 1) Utilidades exageradas por la inclusión de resultados que son puramente nominales
 - 2) Pérdidas exageradas, por omitir el efecto de contar con una estructura financiera ventajosa frente al proceso inflacionario.

Casi innecesario resulta que mencionemos que la información financiera, que repercute directamente en la toma de decisiones de la alta gerencia tiene poca validéz, ya que cualquier análisis o conclusiones presentadas por la administración de la empresa, los cuales han sido elaborados sobre bases históricas es por definición deficiente.

La clasificación de los métodos de corrección que nos otros consideramos como la más aceptada, es aquella que reconoce la amplitud o extensión con que los ajustes se efectúen. Por lo tanto, podemos hablar de Métodos Parciales y de Métodos Integrales.

METODOS PARCIALES

En general éste tipo de métodos son aquellos que aparecen como los primeros intentos de afrontar el problema; podríamos decir como tímidas reacciones, que consisten en la aplicación de algunos procedimientos que nos permitan actualizar o reexpresar los valores históricos de elementos patrimoniales y de resultados. La ventaja que nos proporcionan éstos métodos, es la simplicidad de su aplicación, los cuales son válidos siempre y cuando las tasas de inflación existentes no sean muy significativas. Por lo contrario, ante tasas pronunciadas de inflación, el efecto que producen es el agravamiento de la distorsión producida por la contabilidad histórica.

Una de las características es que contribuyen a expresar en una mejor forma el patrimonio, pero no los resultados. También puede hacer más útil la información que proporciona enfocado al punto de vista de solidez patrimonial o solvencia para fines de otorgamiento de crédito, a pesar de que no permitiría hacer un adecuado análisis del flujo de fondos derivados de los resultados.

A éstos métodos se les denomina parciales ya que únicamente utilizan una o algunas de las variantes que a continuación mencionamos:

Revaluaciones Patrimoniales

Las cuales pueden ser de dos tipos:

- a) Directas: son aquellas que resultan cuando se ajustan las cifras de determinados rubros a partir de ellos mismos.

Como ejemplo de éstas revaluaciones o correcciones tenemos:

- 1) De Activos Fijos: cuando se calculan en base a índices de precios o en base a avalúo practicado.
- 2) De Saldos en Moneda Extranjera: cuando se calculan en base a los tipos de cambio vigentes a la fecha del fin del ejercicio o periodo.
- 3) De Obligaciones o Títulos del Gobierno, como por ejemplo los Petrobonos o los Cetes (Certificados de la Tesorería de la Federación), los cuales cuando llega la fecha de su vencimiento

miento son ajustados por el rendimiento que proporcionan durante determinado período.

- b) Indirectas: son aquellas que resultan por contrapartida, o sea las que se derivan del ajuste o corrección directa de otro rubro.

Como ejemplo de éstas correcciones o revaluaciones tenemos:

- 1) De Capital o Patrimonio Neto: son los saldos, superávit o reservas que provienen de revaluaciones de activos fijos.
- 2) De Inventarios o Activo Fijo: las que resultan de capitalizaciones de diferencias cambiarias o por ajustes provenientes de deudas relacionadas con su adquisición, producción o construcción.

Protección de Capital.

Son aquellas que se basan en la estimación del efecto de la inflación sobre el patrimonio, con fundamento en la aplicación de índices de precios a los saldos patrimoniales, los cuales vienen a constituir una reserva de capital como resultado de dicho cálculo.

Capitalización de Intereses.

Atendiendo a su origen la capitalización de los intereses no se debe considerar como una corrección de los efectos de la inflación, pero es aceptable que éstas prácticas se aplican cuando las tasas nominales de interés empiezan a crecer constantemente como consecuencia de un incremento en las tasas de inflación. Este método consiste en la capitalización en activos fijos de los intereses realmente erogados durante el período de construcción, por el capital de terceros utilizado para financiarlo. En algunos países que cuentan con elevadas tasas de inflación, ésta práctica se amplía aún, registrando como parte del costo de compra, producción o construcción de inventarios, así como inversiones permanentes y activos fijos, el excedente sobre la tasa de interés correspondiente a una moneda estable, la cual es originada por deudas financiadas para dichos bienes.

Lo antes mencionado nos crea un problema adicional, en épocas como la que actualmente vive nuestro país, o sea de inestabilidad monetaria, se pueden producir dos situaciones, las cuales se presentan alternadamente:

- a) Tasas de Interés superiores a la Tasa de Inflación, a las cuales le suelen llamar tasas "positivas", lo que quiere decir que existe una retribución real del capital, que se mide por el

cociente de la tasa de interés nominal sobre la tasa de inflación para un mismo período.

- b) Tasas de Interés inferiores a la Tasa de Inflación, a las cuales le suelen llamar tasas "negativas", esto significa que el prestamista ni siquiera recuperará su capital en moneda constante al momento del vencimiento de la operación. .

Adicionalmente también mencionaremos que para poder registrar en una contabilidad depurada del efecto de la inflación la capitalización de costos financieros para activos cuyo período de construcción sea prolongado, es necesario que existan tasas "positivas" de interés, independientemente de cual sea su expresión nominal.

Algunos Ajustes a Resultados.

Aparte de los efectos que producen los procedimientos que acabamos de mencionar, también nos encontramos que puede utilizarse:

- a) El método de "últimas entradas primeras salidas" para la valuación de inventarios, que provoca su correspondiente efecto en el costo de ventas.

- b) Amortizaciones o depreciaciones adicionales de activos diferidos y activo fijo respectivamente.

METODOS INTEGRALES

Estos métodos son los que aparecen ya con bases más sólidas para efectuar la corrección a las cifras históricas mostradas en los estados financieros, que tienden a distorsionar la información emanada de ellos.

Se les llama integrales debido a que intentan cubrir todos los aspectos en donde la inflación ha tenido un fuerte impacto.

De manera general éstos métodos se dividen en dos tipos: Detallados y Simplificados.

Dentro de los Métodos Detallados nos encontramos los siguientes:

- a) Índice General de Precios:

Se calcula a base de un índice representativo del nivel global de precios existentes en el mercado, o sea aquel que nos

represente el poder adquisitivo vigente en el mercado.

b) Índices Específicos o Valores Corrientes;

Se calcula en base a índices específicos de variación de precios para los valores de los elementos que integran el patrimonio, esto significa que se hace un cálculo que se aproxima a los valores corrientes o presentes. La obtención de estas valuaciones es directamente a través de la utilización de valores reales del mercado cuando existan y se encuentren disponibles para cada uno de los rubros a actualizar.

c) Combinados:

Este método se fundamenta en que durante períodos inflacionarios el utilizar valores de mercado o índices específicos puede distorsionar los rubros que requieran previa eliminación de dicho efecto, y en seguida reconoce con precisión ciertas valorizaciones o desvalorizaciones en términos reales o constantes.

La aplicación de este método considera válido que cuando se haga el ajuste integral en base a un índice general

de precios, admite que se use valores de mercado, por ejemplo para la valuación de saldos en moneda extranjera a tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio o período, o de títulos valores a su respectivo valor de cotización.

Los Métodos Simplificados son los que se refieren a cualquiera de los caminos que acabamos de mencionar y se basan en algunas de las siguientes alternativas:

- a) Utilizar índices promedios para operaciones o saldos generados a lo largo de todo un período.
- b) Efectuar un ajuste global del patrimonio neto mediante una única partida.
- c) Efectuar un ajuste global del resultado del ejercicio o período mediante una única partida.
- d) Efectuar un ajuste a los rubros en donde el impacto inflacionario sea más significativo, como son inventarios, activo fijo, costo de venta y depreciaciones.

Una vez que hemos comentado los métodos de correc---

ción monetaria existentes, mencionaremos cual ha sido la aplicación - que de ellos se ha seguido en nuestro país.

Aún cuando existe unanimidad sobre la necesidad de re- expresar la información financiera, no se ha logrado a la fecha, un a - acuerdo satisfactorio sobre el método apropiado para efectuar y presen - tar la información financiera, en épocas de inestabilidad monetaria.

Ante estas circunstancias, la Comisión de Principios - de Contabilidad del IMCP emitió, con carácter obligatorio y experi - mental durante dos años el boletín B-7 que describe en su párrafo 16 -- los requisitos mínimos que deben reunir los métodos a emplear en el ajuste de estados financieros en períodos inflacionarios, los cuales -- comentaremos con mayor amplitud a continuación:

- a) Cubrir aspectos substanciales, los cuales son aquellos en los - que tiene un impacto importante la fluctuación de precios.
- b) Ser congruentes, o sea aquellos que corresponden a un con - junto de criterios y políticas debidamente armonizados entre - si.

- c) Ser adoptados en forma integral, es decir que se consideren los efectos favorables y desfavorables para evitar que exista una discriminación selectiva que ocasione falta de equidad.

En nuestro país los métodos que han sido llevados a la práctica y que cuentan con mayor aceptación son los que recomienda el mencionado boletín B-7, el de Ajuste por Cambios en el Nivel General de Precios y el de Actualización de Costos Específicos, los cuales tienen características comunes que son:

- 1) Las deformaciones más acentuadas de los costos históricos se muestran en los rubros no monetarios de los estados financieros (inventarios, costo de ventas, patrimonio, activos fijos y su depreciación correspondiente).
- 2) Los rubros que integran el patrimonio se deben actualizar tomando como base el Índice Nacional de Precios al Consumidor, por la confiabilidad y aptitud de uso, adoptando el criterio de mantenimiento financiero del capital.
- 3) Están enfocados hacia la medición de los valores y utilidades monetarias.

Cabe resaltar que el boletín B-7 en el párrafo 29 ---
menciona que "los dos métodos de ajuste mencionados con ante ----
rioridad no son mutuamente excluyentes, por lo que es posible en --
trelazarlos y llegar a producir un método combinado que, en su --
caso, sea de aceptación general".

A continuación explicaremos en que consisten los mé-
todos así como su forma de aplicarlos.

1. AJUSTE POR CAMBIOS EN EL NIVEL GENERAL DE PRE- CIOS.

Este método tuvo su auge inicial en la década de --
los 20's, llegando a ser propuesto por organismos profesionales --
en varias naciones, pese a ésto aún no ha sido aceptado completa-
mente.

Tiene por objeto convertir las partidas de los esta--
dos financieros a equivalentes de un mismo poder adquisitivo actual
aplicando coeficientes basados en un índice general de precios, -
su aplicación no implica necesariamente un cambio mayor en los pos-
tulados establecidos, el costo histórico permanece como la base de
los informes financieros, ya que la finalidad de la contabilidad a -

nivel general de precios, es la de registrar en pesos corrientes - las operaciones registradas en pesos anteriores.

El índice general de precios es determinado por factores macroeconómicos dentro de la economía, el índice aplicable en nuestro país es el Nacional de Precios al Consumidor, la institución encargada de su elaboración es el Banco de Mexico, S.A., en su revista que edita mensualmente llamada "Indicadores Económicos" a cargo de la Subdirección de Investigaciones Económicas y Bancaria desde 1968.

Los conceptos genéricos de bienes y servicios que forman el índice en México son 172 y están constituidos por los promedios relativos de precios de 5,662 artículos específicos.

Este método se aplicará para:

- a) Corregir los rubros no monetarios, la corrección no implica una modificación en el criterio de valuación de las partidas en sí, representa la aplicación de una unidad de medida distinta. Es decir se conservan los valores originales pero expresados en moneda actual tratándose tan solo del cambio en el valor de los pesos y no en el valor de los bienes.

- b) Determinar la pérdida o ganancia monetaria originada por el mantenimiento de activos y pasivos monetarios.
- c) El método de Cambios en el Nivel General de Precios es relativamente simple y poco costoso para contabilizar los efectos de la inflación, tiene la ventaja de ser práctico en su aplicación, objetivo, verificable y comparable. Sin embargo, puede no reflejar adecuadamente el impacto de la inflación en ciertas industrias específicas, por lo que en ocasiones puede ser conveniente el uso de diversos índices específicos y no uno solo general.

Objetivos Principales de este método:

- 1) Toda la información que contengan los estados financieros, se encuentra expresada en unidades monetarias con el mismo poder de compra.
- 2) Considera los cambios en el precio de las partidas no monetarias, que integran dichos estados financieros.
- 3) La comparación de los estados financieros entre dos períodos será más significativa.

- 4) Los índices de precios dan a conocer el cambio en porcentajes de los precios de un bien en dos momentos de tiempo.
- 5) Los pesos constantes son los actualizados, y los corrientes son los costos originales.

Entre las principales ventajas con que cuenta este método tenemos:

- 1) Su aplicación no implica una desviación al principio de valor histórico original.
- 2) Es simple, objetivo, poco costoso, práctico y de aplicación uniforme.
- 3) Mejora el enfrentamiento para la determinación de la utilidad.
- 4) Evita la descapitalización de la empresa.
- 5) Es accesible para toda clase de empresas.
- 6) Los estados financieros ajustados a nivel general de pre-

cios son sencillos de auditar.

Entre las principales desventajas de este método tenemos:

- 1) Solamente aumenta los costos no actualiza valores.
- 2) El índice general de precios presenta entre otros los siguientes inconvenientes.
 - a) Falta de consideración al cambio en la calidad y avance tecnológico en la producción de los bienes.
 - b) Representa promedios de cambios en una diversidad de --- bienes y servicios.
 - c) No refleja el valor real de los activos porque es difícil - que la inflación general de los mismos coincida con los es-- pecíficos.

Para efectuar la aplicación práctica de este método, es necesario seguir los pasos que nos menciona el boletín B-7, los cuales son los siguientes:

- 1) En lo concerniente a inventarios, activo fijo y su depreciación acumulada, capital social y utilidades acumuladas, se expresarán en unidades de poder adquisitivo general al cierrre del ejercicio. Si los efectos producidos por un cambio en la paridad del peso se incorporan a los inventarios o activos fijos, las cifras base para la actualización serán las correspondientes a los costos originales, o sea, antes del ajuste por devaluación.

- 2) El costo de ventas, se deberá expresar en unidades de poder adquisitivo al momento de la venta

- 3) La depreciación del ejercicio se expresará en términos de unidades de poder adquisitivo vigente durante el período que se efectúe la depreciación.

Se deberán acumular o deducir, según las circuns--tancias, a la suma de los ajustes mencionados, los efectos que se produzcan en forma significativa por cambios en la paridad del peso, por medio del traspaso del cargo a resultados o a las cuentas de activo correspondientes, causado por la diferencia cambiaria. La diferencia ocasionada por los ajustes anteriores constituirá la ga--nancia o pérdida por posición monetaria.

El coeficiente de ajuste cuando se utiliza éste método, se calcula tomando como numerador el índice de cierre del ejercicio y como denominador el índice del momento o período de origen, o del cierre del ejercicio anterior según corresponda.

2. ACTUALIZACION DE COSTOS ESPECIFICOS.

La contabilidad registrada a base de valores actuales de los bienes, es una técnica que ha tenido aplicación desde hace varios años, encuentra auge en épocas de fluctuaciones intensas de los precios como la que actualmente sufre nuestro país.

La determinación de la utilidad basada en éste método tiene dos ventajas sobre la que se obtiene con las cifras históricas. Primero, el utilizar costos específicos nos permite comparar costos actuales contra ingresos actuales. Segundo, aquí se revelan dos componentes de la utilidad que se encuentran entremezclados en la contabilidad a base de costos históricos: utilidad de operación; la cual resulta de producir y vender bienes y servicios; y la utilidad realizable, la cual la acumula la empresa en base al tiempo en que los precios de sus activos y pasivos cambian. Esta utilidad realizable se refiere a utilidades por retener y costos de ahorros que se generan por reflejar un exceso de los ingresos co

rrientes sobre los costos corrientes de bienes usados o vendidos --
durante el período o ejercicio.

Este método se aparta del principio de Costo Histórico --
rico, ya que presenta el valor actual de algunos bienes y no el ----
que originalmente se incurrió en su adquisición.

Este método emplea valores actuales, en base al cos
to actual de reemplazo de activos y pasivos específicos, con el fin --
de reflejar las condiciones actuales en el mercado de bienes y capi-
tal. A diferencia del método de Cambios en el Nivel General de ---
Precios, el cual homogeniza la unidad de medida mediante ajuste -
a pesos con igual poder de compra, este método substituye la va ---
luación histórica con valor actual o valor de reemplazo de los bie --
nes. La contabilidad basada en este método divide la cifra tradicio --
nal de utilidad obtenida en base al costo histórico en dos partes ----
importantes que son:

- a) Utilidad actual de operación, en la cual se comparan cos----
tos actuales con ingresos actuales con el fin de obtener la --
reditabilidad actual.

- b) Ahorros en costos y ganancias por posesión realizadas, en el cual se muestra la utilidad que resulta de la diferencia entre el costo actual de los bienes usados o vendidos y su valor histórico en pesos.

Por lo que respecta al Balance General, la contabilidad registrada bajo éste método presenta los activos y pasivos en pesos actuales y por lo tanto en unidades de poder de compra actual. En lo que se refiere al capital contable, se ajustará para reflejar cambios en el poder adquisitivo del peso. Todo esto involucra la determinación de utilidades acumuladas reales, el ahorro en costos y utilidades por posesión reales aún no realizadas y el equivalente del capital social al poder de compra en términos de valores actuales.

Las características más sobresalientes de éste método son:

- 1) Las cifras de los rubros de los estados financieros se seguirán presentando en unidades monetarias.
- 2) En el Balance General los activos y pasivos se mostrarán a su valor actual y en el Estado de Resultados los costos

a valor de reposición.

- 3) Las utilidades del año serán las ganancias de operación de la empresa, y no incluirán el incremento en el valor de las partidas no monetarias. En caso de que existan utilidades - extraordinarias se presentarán en el Estado de Resultados - separándolas de las ganancias de operación.
- 4) El valor neto de los bienes y su depreciación históricos, - se presentarán como nota a los estados financieros .

Entre las principales ventajas de éste método tenemos:

- 1) Presenta en forma separada la utilidad de operación y la derivada de la retención de activos no monetarios.
- 2) Nos presenta a la empresa con una imagen más cercana a la realidad a una determinada fecha.
- 3) Evita la descapitalización de la empresa al asegurarnos - que se mantendrá físicamente el capital.

- 4) La información que nos presenta es más completa que la del sistema de costo o valor histórico.

Entre las principales desventajas de éste método tenemos:

- 1) Es difícil el llegar a obtener el valor actual en algunos activos.
- 2) La operación para aplicarlo es más costosa.
- 3) Hay algunos usuarios que les será difícil comprender los puntos importantes de éste método.
- 4) En materia normativa, se separa de los principios de Valor Histórico y de Realización.
- 5) Muchas veces es subjetivo en algunos de sus conceptos.
- 6) No revela las pérdidas o ganancias monetarias derivadas de enfrentar el efecto específico de la inflación de la empresa con la inflación general. Ya que al hacer la valuación de los activos, el incremento porcentual que se obten--

ga de ellos va a ser diferente al porcentaje de inflación general del país, por lo tanto la diferencia que se obtenga al comprarlos no la refleja éste método.

Es necesario que aclaremos en éste punto que siguiendo los pasos que nos menciona el boletín B-7 si llegamos a obtener la ganancia o pérdida derivada de la Retención de Activos No-Monetarios, como en seguida lo veremos.

Para efectuar la aplicación práctica de éste método, es necesario seguir los pasos que nos menciona el boletín B-7, -- los cuales son los siguientes:

- 1) Se expresarán las cifras de inventarios, inmuebles, maquinaria y equipo y su depreciación acumulada al costo específico a que se actualicen al cierre del ejercicio.
- 2) Se expresarán las cifras del capital social y utilidades acumuladas en forma que nos representen un mismo poder adquisitivo general al cierre del ejercicio.
- 3) Se expresarán las cifras del costo de ventas en base al -- costo actualizado al momento de la venta de dichos produc--

tos.

- 4) Se expresará la cifra de depreciación del ejercicio en base al costo actualizado del activo fijo que prevalezca en el ejercicio.
- 5) Se acumulará o deducirá según el caso, a la suma de los ajustes anteriores, los efectos de mayor relevancia que hayan sido producidos por cambios en la paridad del peso, - traspasando de la cuenta de resultados o activo correspondiente que motiven dicha diferencia cambiaria.
- 6) Aplicando los factores del Índice Nacional de Precios al Consumidor a los saldos netos de activos y pasivos monetarios, - concertados tanto en moneda nacional como en moneda extranjera, se determina la ganancia o pérdida por posición monetaria.
- 7) El último paso es determinar la diferencia de los ajustes antes mencionados, con los que obtendremos el superávit por - retención de activos no monetarios.

En la aplicación de éste método las empresas utilizan

valuadores independientes para actualizar el valor de los bienes, podrán en los ejercicios siguientes al avalúo, volver a ajustar esas cifras en base a índices específicos de precios de su rama industrial correspondiente. En caso de que no sea posible obtener esos índices podrán utilizar el Índice Nacional de Precios al Consumidor, pero tal como lo previene el boletín B-7, no tendrán que haber transcurrido más de cinco años, o dicho índice no presente un incremento del 50% o más en relación a la fecha del avalúo, ésto es por la deformación que tendría en la cifras, las cuales ya no serían representativas del valor actual.

Es necesario tener en cuenta, que cuando se practica el avalúo, su fin no es llegar a alcanzar determinadas cifras en los rubros afectados para manejar posibles resultados, sino por el contrario es el de presentar cifras actuales en los estados financieros.

E. REVELACION SUFICIENTE DE LA INFORMACION FINANCIERA ADICIONAL.

Los efectos presentes y futuros que la devaluación haya originado o vaya a provocar en la situación financiera y en los resultados de la entidad, deben divulgarse claramente, de una manera

ra completa y cuantificada, ya sea que estén incorporados a los estados financieros básicos o se presenten como información adicional, --
cumpliendo así con el Principio de Revelación Suficiente que adquiere --
una importancia mayor en épocas de fluctuaciones intensas o frecuen--
tes de los precios.

De lo antes mencionado se desprende la importancia --
que tiene el hecho de que las empresas den a conocer las políticas y --
criterios que hayan empleado en la preparación de sus estados finan--
cieros, que dichos criterios y políticas se han aplicado en forma con--
gruente, y la existencia de información suficiente para el lector de --
los estados financieros.

En la información financiera adicional deben presen --
tarse los efectos más sobresalientes de la inflación, que procede cuan--
do no se ha realizado un ajuste o reexpresión en los estados financie --
ros básicos.

Es recomendable que la forma de presentación de la --
información financiera adicional se apegue a su contenido, con el pro --
pósito de lograr cierta uniformidad y que exista un menor grado de --
dificultad comparar, en el último de los casos es conveniente que al --
finalizar el período de experimentación en que se encuentra el boletín

B-7, podemos contar con información abundante para guiar la decisión final de modificación definitiva de la información financiera.

La información financiera adicional puede mostrarse en una nota o apéndice a los estados financieros, de acuerdo a las circunstancias.

El boletín B-7 en el apéndice III sugiere un modelo de nota para la presentación de la información financiera adicional, la cual se modifica con la circular N° 18 de la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP publicada el 12 de Febrero de 1982 "Circular para Uniformar la Revelación de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera". A continuación mencionaremos algunos de sus aspectos que consideramos de mayor importancia.

La información financiera adicional debe revelarse en una nota a los estados financieros, la cual se utilizará de acuerdo a las circunstancias y peculiaridades que se presenten en cada caso.

Los aspectos que deben revelarse en la nota a los estados financieros de una manera general son:

- a) Explicación de los motivos de la reexpresión y objetivos de la

información que se presenta al efecto.

- b) Mencionar los conceptos que se actualizaron en los estados financieros básicos.
- c) El método de actualización utilizado.
- d) Hacer una comparación entre las cifras reexpresadas con las relativas que aparecen en los estados financieros.

En lo relativo al activo fijo, depreciación acumulada y superávit por revaluación, se debe revelar:

- a) El método de actualización que se aplicó.
- b) Naturaleza de los índices o factores que se hayan utilizado.
- c) En el caso que se emplee el método de costos específicos, mencionar fecha y caracterfsticas del avalúo así como el factor utilizado, si se actualizó el avalúo posteriormente por índices.
- d) Analizar el valor histórico y actualizado del activo fijo y su

depreciación acumulada .

- e) Base a depreciar, revelando la depreciación del ejercicio, la depreciación correspondiente a cifras históricas y la referente al complemento por revaluación.
- f) Tasa promedio de depreciación.
- g) Importe del superávit por revaluación, mencionando en su caso, la porción capitalizada.
- h) El efecto fiscal de la actualización así como cualquier información que resulta de interés para el lector.

RESULTADOS:

- a) Como se actualizó el costo de ventas.
- b) Importe de la depreciación cargada a gastos y al costo, destacando lo que corresponde a valor histórico.
- c) Conciliar el resultado neto, mediante el estado de resultados - y el resultado neto reexpresado .

CAPITAL CONTABLE:

Presentarlo de una manera comparativa en cuanto a su integración dentro del balance general con las cifras reexpresadas, destacando: la reserva para mantenimiento de capital, resultado por posición monetaria, indicando su saldo inicial y el cambio del ejercicio. Superávit o déficit por retención de activos no monetarios, en el caso de que se utilice para su actualización el método de Costos Específicos indicar su saldo inicial y cambios del ejercicio. Cuando proceda conciliar el superávit por revaluación que aparece en el balance general con el superávit o déficit por retención de activos no monetarios.

CAPITULO III

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES

Dentro de éste capítulo mencionaremos y comentaremos todo lo referente a los procedimientos de auditoría aplicables para la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera contenida en el boletín G-07 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, que como ya comentamos en el punto A. del capítulo anterior, es la encargada de emitir las disposiciones referentes a la actuación del Contador Público cuando efectúa su trabajo como Auditor Externo Independiente.

El alcance y limitaciones de dicho boletín es lo referente a la revisión de la actualización de los conceptos de los estados financieros que les afecte en forma más significativa los efectos de la inflación, rubros que ya comentamos en el capítulo anterior con mayor profundidad.

Como lo comentamos en el capítulo anterior el boletín B-7 de la Comisión de Principios de Contabilidad se encuentra actualmente en un período experimental, por lo tanto el boletín G-07 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría que trataremos en este capítulo tendrá vigencia mientras no se modifique el boletín B-7.

Es necesario también mencionar que el boletín G-07 --

parte del supuesto de que los rubros susceptibles de actualizarse han sido examinados en su contenido histórico, habiendo aplicado ya el estudio y evaluación del control interno y todos los procedimientos de auditoría específicos a cada uno de esos rubros, por lo tanto los incisos que comentaremos en éste capítulo son los objetivos del boletín, control interno, procedimientos de auditoría aplicables y papeles de trabajo adicional referentes al exámen de la actualización de las cifras de los rubros ya mencionados, así como su adecuada revelación.

A. OBJETIVOS

El objetivo que persigue el boletín G-07 es establecer los procedimientos necesarios para que el auditor compruebe que las cifras actualizadas se presenten siguiendo los lineamientos del boletín B-7.

Los objetivos de esos procedimientos son:

1) El auditor deberá comprobar la correcta aplicación del método de actualización seleccionado.

2) El auditor deberá cerciorarse de que la actualización cubra aspectos substanciales de la información financiera y que los métodos --

seleccionados sean congruentes y se hayan adoptado en forma integral .

3) El auditor deberá cerciorarse de que exista consistencia en la aplicación de los métodos de actualización.

4) El auditor deberá comprobar la adecuada revelación de los efectos de la inflación en la información financiera .

B. CONTROL INTERNO

Como partimos del supuesto de que ya se realizó el estudio y evaluación del control interno en lo que se refiere a las cifras históricas mostradas en los estados financieros de los rubros que se actualizaron, comentaremos el control interno que el auditor tiene - que estudiar y evaluar en lo que respecta a la parte reexpresada por la empresa, sin olvidar que del control interno que tenga la empresa (dependiendo que tan bueno es) el auditor confiará en él y por lo tanto hará más o menos pruebas según el caso.

Dicho estudio y evaluación del control interno deberá enfocarse principalmente a los siguientes aspectos:

- 1) Evidencia de que existe la apropiada autorización para efectuar la actualización de las cifras.

Aquí el auditor verificará que existe el documento autorizado por un funcionario responsable, que podrá ser el Gerente General de la empresa.

- 2) Registros y sistemas de captación de los datos necesarios para efectuar la actualización de la información financiera.

En éste caso el auditor verificará que la empresa cuente con la organización adecuada que le permita obtener todos los datos en forma veráz y oportuna para que efectúe la reexpresión en forma correcta, deberá revisar que la empresa haya utilizado los índices correctos, en caso de haber utilizado el método de Cambios en el Nivel General de Precios, o en caso de haber revaluado su activo en base a avalúo practicado por perito independiente deberá verificar que exista:

- a) Medios que permitan la identificación de los valores actualizados de los bienes o grupos homogéneos de los mismos y su depreciación acumulada, con los registros que contienen sus respectivos valores históricos.
- b) La estimación de la vida útil probable de los bienes hecha por el perito, así como el valor de desecho de los mismos.

c) La descripción de todas las bases utilizadas por el perito en la valuación.

En lo que respecta a los inventarios deberán existir los suficientes medios que le permitan al auditor asegurarse de que se están incluyendo todos, así como el que sea posible, en base a sus registros contables en kardex, el determinar la antigüedad de los mismos. En lo que se refiere a su costo de reposición, que existan los registros adecuados de cotizaciones actuales o un archivo de facturas de compra, en donde sea posible encontrar los precios más recientes.

Para el costo de ventas, el auditor verificará si la empresa cuenta con un sistema que actualice en forma oportuna los costos, para que sean representativos de los que existían al momento de efectuarse la venta.

En el capital contable el auditor revisará que la empresa cuente con registros adecuados que le permitan obtener análisis del capital por fechas de aportación y de la obtención de las utilidades acumuladas y en lo que respecta a utilidades capitalizadas deberá pedir una relación que incluya la fecha de obtención de la utilidad, así como de su capitalización ya que se deberá reexpresar éste rubro a partir de la fecha en que haya sido obtenida la utilidad.

- 3) Verificación interna independiente de la determinación de los valores actualizados, cuando la empresa utilice el método de cambios en el nivel general de precios.

El auditor revisará que la empresa cuente con un control adecuado en lo que respecta a la verificación de los datos resultantes de la actualización, que los cálculos los hagan indistintamente varias personas y cotejar que los resultados hayan sido los mismos.

- 4) Personal capacitado para la actualización de las cifras.

Como todos sabemos, en el manejo de éste tipo de información financiera deberán intervenir personas que se encuentren lo suficientemente capacitadas para asegurarse de que la reexpresión se esté efectuando en forma correcta. Por lo tanto, el auditor verificará que dicho personal sea el idóneo para éste tipo de trabajo.

- 5) Supervisión adecuada durante el proceso de actualización.

Como todo trabajo profesional, es necesario contar con una adecuada supervisión que nos garantice que la actualización se está haciendo en forma correcta. Por lo tanto, el auditor revisará que durante éste proceso la empresa haya contado con supervisores ade--

cuados que hayan verificado el trabajo hecho por el personal a su cargo.

C. APLICACION DE PROCEDIMIENTOS.

Consideramos necesario clasificar los procedimientos de auditoría aplicables a la reexpresión de estados financieros recomendados por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP de la siguiente manera: Generales y Específicos.

Generales: debido a que su aplicación se hace como su nombre lo indica de manera general independientemente del método utilizado para actualizar las cifras de la información financiera.

Específicos: están clasificados atendiendo a los métodos de revelación de los efectos de la inflación en la información financiera recomendados en el boletín B-7.

1. GENERALES.

Por su propia naturaleza, nos encontramos dentro de todos los procedimientos recomendados en el boletín G-07 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, con tres en especial que son

aplicables a las empresas que han reexpresado sus cifras contables - mostradas en los estados financieros, independientemente de cual sea el método de actualización usado por la propia empresa, que son; verificación de cálculos, comprobar que exista consistencia en la aplicación de los métodos de actualización y comprobar la adecuada presentación de los efectos de la inflación en la información financiera; que son los procedimientos que trataremos a continuación, antes de entrar a los - específicos según el método de actualización utilizado por la empresa. Es necesario recordar que todos éstos procedimientos recomendados se aplicarán tanto para el caso de que los efectos de la inflación se revelen en la información complementaria como para el caso de que los efectos de la revaluación de los activos fijos y su depreciación se incluyan en los estados financieros básicos.

a) Verificación de Cálculos

Salta a la vista que independientemente del método de - actualización de cifras que utilice la empresa, en todos los casos tendrá que efectuar cálculos, sobre todo aritméticos, por lo tanto, el auditor deberá cerciorarse que la empresa los haya hecho en forma correcta. Por lo mencionado, se desprende que ésta técnica de auditoría adquiera singular importancia, por lo que el auditor verificará en forma selectiva las modificaciones a las cifras hechas por la empresa a

través del cálculo.

- b) Comprobar que exista consistencia en la aplicación de los métodos de actualización.

La consistencia en la aplicación de los métodos de actualización asegura a los lectores de estados financieros la oportunidad de realizar comparaciones de datos a diferentes fechas, de determinar o revelar los efectos que se produzcan en caso de existir inconsistencia.

El auditor debe comprobar que la empresa reveló en forma adecuada la naturaleza y en lo posible el efecto del cambio en caso de existir falta de comparabilidad o inconsistencia, así como en las actualizaciones subsecuentes comparar los métodos aplicados por la empresa para reflejar en el ejercicio examinado los efectos producidos por la inflación en la información financiera con los utilizados en el ejercicio inmediato anterior, dicha comparación deberá tomar en cuenta los métodos y supuestos que hayan seguido los valuadores.

- c) Comprobar la adecuada presentación de los efectos de la inflación en la información financiera.

El auditor debe verificar que se cumpla con el principio de revelación suficiente al actualizarse la información financiera, es decir que se revele de manera clara y completa las bases utilizadas al igual que los efectos cuantificados y métodos utilizados para la actualización.

El superávit por revaluación de activo fijo que se muestre en los estados financieros debe presentarse dentro del capital contable en un renglón por separado cumpliendo así con lo establecido en el boletín C-11 "Capital Contable", de la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP.

El auditor deberá cerciorarse que la información financiera adicional se presente en forma similar a la recomendada en la circular No. 18 "Circular para Uniformar la Revelación de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera": considerando que "La Ganancia (Pérdida) Neta Acumulada Inicial por Posición Monetaria", o "Superávit (Déficit) Inicial por Actualización de Activos", deberá presentarse bajo el rubro de capital contable en un renglón por separado.

2. ESPECIFICOS.

A continuación explicaremos los procedimientos de audi

toría aplicables, recomendados por el boletín G-07 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, cuando las empresas revelen los efectos de la inflación en su información financiera, los cuales son aplicables según el método de actualización de cifras que haya utilizado la empresa, excepto los procedimientos recomendados para la revisión del capital contable, ya que coinciden en ambos métodos, en vista de -- que la actualización tendrá que hacerse utilizando el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

- a) Quando se utilice el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios.

1) Actualización de Cifras por Primera Ocasión.

El auditor verificará mediante los procedimientos que indicamos en los siguientes incisos, que se hayan actualizado los valores de los saldos iniciales de inventarios, activo fijo y su depreciación acumulada y el capital contable.

Verificará también que la empresa haya determinado correctamente la ganancia o pérdida neta acumulada inicial por posición monetaria, en caso de que hubiera obtenido pérdida, se haya disminuido de las utilidades iniciales actualizadas.

Cuando la actualización que haga la empresa al inicio del período de inventarios, activo fijo y su depreciación acumulada, sea superior a la del capital a esa misma fecha, el auditor verificará que la empresa presente una "Ganancia Acumulada Inicial por Posición Monetaria". En caso contrario, dicho resultado arrojará una pérdida. Cuando dicha pérdida sea superior a las utilidades acumuladas, el auditor verificará que la empresa refleje ese remanente como un déficit.

El auditor verificará todo lo antes mencionado mediante la revisión de los papeles de trabajo en donde la empresa haya efectuado esos cálculos y se cerciorará que los efectuó en forma correcta.

2) Inventarios, Activo Fijo y Depreciación Acumulada.

El auditor comprobará que la empresa presente un análisis por antigüedad de saldos de éstas cuentas a su valor histórico original.

En este caso el auditor deberá asegurarse de que precisamente sean las cifras históricas, o sea aquellas a cuyo valor original se haya registrado en la contabilidad en su debida época, a las que

la empresa les aplique el Índice Nacional de Precios al Consumidor; - esto quiere decir que verificará que la empresa no haya incluido dentro de estas cuentas efectos producidos por cambios en la paridad del peso que hubieran capitalizado-o incorporado dentro del valor de estos activos, porque de lo contrario se estarían actualizando cifras erróneas. La Comisión sugiere no analizar saldos anteriores a 1954, nosotros pensamos que es más conveniente no ir más allá de 1950, ya que los índices que nos proporciona el Banco de México parten precisamente del año de 1950.

El auditor deberá cerciorarse que la empresa haya utilizado para actualizar sus cifras precisamente el Índice Nacional de Precios al Consumidor que publica anualmente el Banco de México, S.A., además de que el factor lo aplique sobre las cifras que sean las correspondientes a la fecha de compra, construcción o producción del activo - de que se trate

Por lo que respecta a los inventarios, el auditor deberá además comprobar que la cifra actualizada no sea superior al valor de realización, entendiendo por éste al que se obtiene del precio normal de venta menos los gastos directos de venta, como por ejemplo comisiones, regalías, impuestos, etc., todo esto es para que la cifra actualizada siga cumpliendo con principios de contabilidad general --

mente aceptados.

3) Costo de Ventas.

El auditor deberá verificar que la empresa actualice el inventario inicial y final del periodo de éste rubro en base al Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Cuando el auditor revise el factor que aplique la empresa, es necesario que también lo haga con la rotación de los inventarios durante el ejercicio para que se logre equilibrar mediante ese promedio los índices que correspondan de acuerdo con la antigüedad que tengan los inventarios.

4) Depreciación del ejercicio.

En este caso lo único que el auditor tiene que revisar es que la empresa en sus cifras reexpresadas presente como cargo a los resultados de su ejercicio el que corresponda al costo del activo fijo que ya incluya el ajuste por actualización.

5) Capital Contable.

Aquí el auditor deberá comprobar que la empresa presente el capital al inicio del ejercicio integrado por fechas de aportación, así como también el de utilidades acumuladas o que ya hayan sido capitalizadas en base al año en que fueron obtenidas.

En lo que se refiere al Capital Social la integración -- del saldo deberá estar analizada por años, excepto que por alguna circunstancia especial no sea conveniente hacerlo así, en todo caso el índice se aplicará a períodos más cortos. Aquí también sugiere la Comisión no analizar saldos superiores a 1954, pero como ya explicamos con anterioridad para nosotros es más conveniente analizar saldos a partir de 1950.

La comprobación de lo que acabamos de mencionar la debe hacer el auditor en base a los registros contables de la empresa, auxiliándose también con las actas de asamblea de accionistas, tanto ordinarias como extraordinarias, así como también, cuando sea aplicable, con las escrituras protocolizadas de modificaciones en el capital social y con estados financieros dictaminados de preferencia.

La revisión de los registros contables deberá hacerse en base a registros en pólizas, en libros de actas u otra forma de registro en especial con que cuente la empresa en este rubro. Además -

de que deberá revisar el Índice Nacional de Precios al Consumidor - que haya aplicado la empresa, debiendo hacerlo de acuerdo al año de aportación, obtención o capitalización de utilidades que le correspondan.

- 6) Comprobar que se ajusta al Efecto de las Diferencias Cambiarias.

En éste caso, es necesario que el auditor compruebe - que los efectos más sobresalientes que la empresa haya tenido durante el ejercicio con respecto a diferencias en tipos de cambio de moneda nacional a monedas extranjeras sean adicionados o deducidos, según el caso, a la suma de los ajustes por actualización de inventarios, activo fijo y depreciación acumulada, costo de ventas y depreciación del ejercicio.

El auditor deberá también verificar que las diferencias cambiarias hayan estado registradas contablemente en forma correcta, en base a como lo menciona el boletín B-5 "Registro de Transacciones en Moneda Extranjera" de la Comisión de Principios de Contabilidad, - es decir que cuando correspondan a pasivos identificables con activos no monetarios (principalmente inventarios y activos fijos) y que hayan sido adquiridos cuando mucho con un año de antigüedad, se hubieran --

registrado dentro del costo original de dichos activos, y en los demás casos se hubieran considerado dentro de los resultados correspondientes.

Cabe mencionar que el ajuste de éste inciso es porque, como ya lo explicamos en el inciso 2) de éste método, dentro del Inventario, activo fijo y depreciación acumulada ya fué restado o disminuído del costo original el efecto de las diferencias cambiarias.

- 7) Comprobar la Actualización del Saldo Inicial del Ejercicio, de la "Ganancia Acumulada por Posición Monetaria" y la "Ganancia o Pérdida Neta Acumulada Inicial por Posición Monetaria" mediante el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

En éste caso, el auditor comprobará que la empresa ha ya reexpresado en base al índice promedio de inflación a partir de la fecha del saldo inicial, hasta la fecha en que se está efectuando la actualización, todo ésto es para que esta parte que se considera como integrante del capital contable se encuentre correctamente reexpresado en el ejercicio a dictaminar por el auditor.

- 8) Comprobar la Determinación Correcta de la Ganancia o Pérdida por Posición Monetaria del Período.

En éste caso lo que el auditor deberá comprobar es que la empresa tome en cuenta todos los ajustes por actualización que mencionamos en los incisos anteriores, ya que la diferencia que se obtenga de todos ellos da como resultado la Ganancia o Pérdida por Posición Monetaria del período a dictaminar.

También el auditor deberá comprobar que cuando dicho resultado sea utilidad o ganancia, la empresa lo presente dentro del capital contable como una "Ganancia Acumulada por Posición Monetaria", o en caso contrario, cuando el resultado sea pérdida, ésta se disminuya del saldo de dicha cuenta, y en caso de que la Pérdida por Posición Monetaria del período sea superior al saldo de la "Ganancia Acumulada por Posición Monetaria", ésta se presente como un déficit.

Todos éstos lo debe verificar el auditor para comprobar que la empresa presente correctamente éstos rubros integrantes del capital contable, y a su vez la empresa presente el resultado correcto que determine en la reexpresión de sus cifras.

b) Cuando se Utilice el Método de Actualización de Costos Específicos.

l) Actualización de cifras por primera ocasión.

El auditor debe verificar mediante los procedimientos - recomendados por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP, que se hayan actualizado los inventarios, activo fijo y - su depreciación acumulada, así como la determinación de un superávit o déficit inicial por actualización de activos fijos; se le denomina Superávit Inicial por Actualización de Activos Fijos cuando la actualización - de éstos al principio es superior a la del capital contable a esa misma fecha, por el contrario si dicha actualización es inferior se determina un Déficit en cuyo caso el auditor debe comprobar que éste fué disminuido de las Utilidades Acumuladas Iniciales actualizadas.

2) Inventarios

A continuación mencionaremos los procedimientos que aplica el auditor, los cuales dependen del Método de Valuación de Inventarios utilizado por la empresa.

METODO DE VALUACION DE
INVENTARIOS.

PROCEDIMIENTOS
APLICABLES.

Primeras entradas Primeras salidas

Procedimientos relativos a
valuación descritos en el boletín G-04 "Inventarios" de la Co

misión de Normas y Procedimientos de Auditoría, los cuales son:

El auditor deberá cerciorarse de que el método de valuación sea adecuado, que haya sido aplicado consistentemente y que los costos no excedan al valor de mercado.

Ultima compra

Verificar los valores actualizados mediante la revisión de la documentación correspondiente.

Costo Estándar

Revisar la documentación comprobatoria de que el costo estándar es representativo del costo de reposición al cierre del ejercicio.

En lo referente a inventario de artículos terminados o en proceso, el auditor deberá cerciorarse que los elementos del costo estén determinados por valores actualizados y que cuando la actualización del inventario final se haga aplicando índices específicos de pre-

cios que éstos sean los correspondientes a la rama industrial de la empresa, y que hayan sido publicados por el Banco de México, S. A.. En ambos casos se deberá comprobar que la cifra actualizada no exceda al valor de realización de los inventarios.

3) Activo Fijo y su Depreciación Acumulada.

- a) Cuando la actualización se hace con base en un avalúo practicado por un perito independiente.

El auditor debe cerciorarse de la independencia, capacidad técnica y del registro del perito valuador ante una autoridad competente, conocer los métodos y supuestos empleados por el perito valuador para evaluar si los datos proporcionados por él (valor de reposición de los bienes del activo fijo, su vida útil probable remanente y su valor de desecho) son razonables, además de que la empresa con anterioridad le haya explicado al perito valuador que el enfoque del avalúo es la de actualizar cifras para efectos de reexpresión de estados financieros.

Además de tener la certeza de que existe un informe del perito que respalde el avalúo, y de que la empresa tenga un resumen de métodos y supuestos empleados, así como constancia del trabajo desarrollado que el auditor deberá examinar.

Evaluar la evidencia objetiva que tienen los peritos valuadores del estudio en que se guiaron para su juicio tomando en cuenta la importancia relativa de las cifras del avalúo, conocimientos tanto personales como profesionales de los peritos y el convencimiento de su trabajo realizado a través del examen de sus papeles de trabajo y el cambio de impresiones con los peritos valuadores.

El auditor deberá convencerse de que el informe emitido se basó en un avalúo en detalle de los bienes que conforman el activo fijo, así como de que el costo y depreciación acumulada se actualizarán y de que no se hizo una estimación en forma general.

Comprobar el avalúo con los registros de éste al costo con objeto de verificar si la actualización incluye todos los bienes del activo fijo o si se han incluido valores de bienes que no formen parte de dicho activo.

Comprobar que la actualización del valor de bienes con características similares se hizo bajo el mismo criterio y que exista congruencia en el importe de la depreciación acumulada al realizar el avalúo tomando en consideración la vida transcurrida de los activos a la fecha del avalúo, más la vida útil remanente, así como lo adecuado del valor neto de los activos.

Pedir a la administración información sobre bienes que no existe intención de reponerlos y cerciorarse de que si están en operación, se incluyan al costo o al valor neto de realización si es que se van a vender.

Asegurarse de que el avalúo que se tomó como base para reexpresar los valores, no tiene una antigüedad mayor a cinco años cumpliendo de ésta forma con principios de contabilidad, verificar la actualización de los valores ya sea por índices específicos de la rama industrial de la empresa o la aplicación del Índice Nacional de Precios al Consumidor cuando el avalúo tenga una antigüedad mayor a un año, pero no superior a cinco, siempre y cuando el último avalúo no refleje un incremento del 50% o más, tomando como relación la fecha del avalúo posterior en caso de que suceda lo contrario es necesario un nuevo avalúo.

Cuando se ajusten los estados financieros básicos para expresar los costos específicos actuales de los activos fijos, el auditor deberá comprobar que el registro contable de la actualización lo haya efectuado la empresa por separado del de los costos históricos, para revelar en los estados financieros o en sus notas adjuntas, los costos históricos de cada uno de los activos fijos y su depreciación correspondiente y los ajustes por revaluación, en relación al costo de reposición

y a la actualización de la depreciación acumulada.

b) Cuando la actualización se realice con índices específicos de precios.

El auditor deberá comprobar que el análisis por antigüedad esté correcto, que el índice aplicado lo publicó el Banco de México y que corresponde a la rama industrial de la empresa, por último verificar que se aplicó al costo del activo fijo y depreciación acumulada el factor correcto de acuerdo con la fecha de adquisición de los bienes.

4) Costo de Ventas.

El auditor deberá verificar el ajuste según el método de costo aplicado por la empresa.

a) Últimas entradas-primeras salidas, se utilizarán los procedimientos de auditoría sugeridos en el boletín G-11 "Ventas y Costo de Ventas", y el G-04 "Inventarios" de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP, los cuales son: el auditor deberá cerciorarse de que el método de valuación sea adecuado, que haya sido aplicado consistentemente y que los costos no excedan al valor de mercado.

b) Costos estándar, verificar que los estándares representen - valores actuales al momento de las ventas, mediante la revisión selectiva de la documentación correspondiente.

c) Costo de reposición al momento de la venta, se debe examinar la documentación que compruebe que los valores actualizados en realidad se refieren al costo de reposición específico de cada artículo en el momento de la venta.

d) Índices específicos de la rama industrial, comprobar que dichos índices sean los publicados por el Banco de México.

5) Depreciación del Ejercicio.

El auditor debe verificar en caso de que se haya actualizado la depreciación mediante el avalúo de un perito que lo cargado a resultados es la depreciación actualizada del activo fijo, según el estudio técnico, y si la actualización es con números índices específicos, que el cargo a gastos corresponda al costo del activo fijo ya actualizado, que el índice aplicado ha sido publicado por el Banco de México y es el que corresponde a la rama industrial de la empresa.

6) Capital Contable.

Aquí el auditor deberá comprobar que la empresa presente el capital al inicio del ejercicio integrado por fechas de aportación, así como también el de utilidades acumuladas o que hayan sido capitalizadas en base al año en que fueron obtenidas.

En lo que se refiere al capital social la integración del saldo deberá estar analizada por años, excepto que por alguna circunstancia especial no sea conveniente hacerlo así, en todo caso el índice se aplicará a períodos más cortos. Aquí también sugiere la Comisión no analizar saldos anteriores a 1954 pero como ya explicamos con anterioridad para nosotros es más conveniente partir de 1950 para analizar saldos.

La comprobación de lo que acabamos de mencionar la debe hacer el auditor en base a los registros contables de la empresa, auxiliándose también con las actas de asamblea de accionistas, tanto ordinarias como extraordinarias así como también, cuando sea aplicable, - con las escrituras protocolizadas de modificaciones en el capital social y con estados financieros dictaminados de preferencia.

La revisión de los registros contables deberá hacerse en base a registros de pólizas, en el libro de actas u otra forma de registro especial que haya en la empresa sobre éste rubro. Además deberá

revisar el Índice Nacional de Precios al Consumidor que haya aplicado la empresa, debiendo hacerlo de acuerdo al año de aportación, obtención o capitalización de utilidades que le correspondan.

7) Ganancia o Pérdida por Posición Monetaria.

- a) El auditor deberá verificar que la clasificación de los activos monetarios y no monetarios sea adecuada, que los saldos en moneda extranjera se hayan clasificado como partidas monetarias con base en el criterio de la Comisión de Principios de Contabilidad.
- b) El auditor deberá comprobar la posición monetaria neta y que se le haya aplicado el factor que le corresponde, de acuerdo al Índice Nacional de Precios al Consumidor.
- c) Verificar que las diferencias cambiarias se encuentren registradas, según la alternativa seleccionada para su tratamiento, con apego a lo establecido en el boletín B 5 "Registro de Transacciones en Moneda Extranjera" emitido por la Comisión de Principios de Contabilidad y que en caso de que dichas diferencias sean significativas durante el ejercicio se haya hecho su traspaso al "Superávit o Déficit por Retención

de Activos No Monetarios".

d) Cerciorarse de que el resultado por posición monetaria se presentó en forma correcta en la información financiera adicional, si es utilidad debe presentarse dentro del balance como "Ganancia Acumulada por Posición Monetaria", si por el contrario es pérdida se debe disminuir del saldo de la "Ganancia acumulada por Posición Monetaria" si hay un excedente, presentarlo como déficit.

8) Comprobar que se determina correctamente el superávit o déficit por retención de activos no monetarios.

El auditor deberá cerciorarse de que la forma en que se determinó el superávit o déficit por retención de activos no monetarios fué tomando en consideración tanto el total de ajustes realizados para la actualización de las cifras realizadas en el transcurso del ejercicio, así como la determinación del resultado por posición monetaria y el ajuste de las diferencias cambiarias de importancia que se llevaron a cabo en el ejercicio, la actualización del saldo al inicio del periodo, tanto de la "Ganancia Acumulada por Posición Monetaria" como del "Superávit por Retención de Activos No Monetarios".

- 9) Comprobar que se actualiza mediante el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el saldo al inicio del período de la "Ganancia Acumulada por Posición Monetaria" y el "Superávit por Retención de Activos no Monetarios".

El auditor deberá aplicar el factor que corresponda a - la inflación del período dictaminado a los saldos que se hayan actuali- zado el día último del período pasado y sin tomar en consideración el método empleado para actualizar la información financiera, además de cerciorarse de que exista consistencia al aplicarse los métodos de actualización y de la adecuada presentación de los efectos de la infla- ción en la información financiera.

D. PAPELES DE TRABAJO.

De acuerdo con experiencias tenidas y de comentarios que hemos obtenido de despachos de contadores públicos grandes que hay en nuestro país, los papeles de trabajo que elabora el auditor son en realidad los mismos que la empresa ha utilizado al efectuar la ac- tualización de sus rubros, solamente que el auditor pedirá una copia fotostática de los mismos a la empresa y sobre ellos pondrá los Indices y marcas que considere más adecuados al momento que verifique los cálculos y todos los requisitos que acabamos de mencionar y que la empresa debe cumplir para que efectúe una reexpresión correcta

de sus cifras.

También el auditor se auxiliará para su revisión de al --
gún otro tipo de documentación como pueden ser los informes y dicta--
men del perito independiente que haya efectuado la valuación de los ac--
tivos, en éste caso el auditor solicitará una copia fotostática de los ---
mismos y le pondrá las anotaciones que crea conveniente y los archivara
rá en su Expediente Continuo de Auditoría. Otro documento sería una --
copia de la autorización para efectuar la reexpresión hecha por un fun--
cionario responsable. También puede anexar a sus papeles de trabajo
copia del Indice Nacional de Precios al Consumidor o Indice de Ramas
Industriales, según el caso, publicados por el Banco de México, S. A. ,
por el año correspondiente al ejercicio auditado, en el cual le hará --
las anotaciones correspondientes al momento de efectuar su examen.

También dentro de sus papeles de trabajo podrá anexar
cualquier otro documento que él considere necesario elaborar o solicita
tar a la empresa de acuerdo con circunstancias especiales que se deriva
ven de cada examen en particular o por característica propia de la --
empresa.

CAPITULO IV

REPERCUSION EN EL DICTAMEN

A. CARACTERISTICAS DEL DICTAMEN.

Siempre que un Contador Público independiente haya efectuado una revisión de Estados Financieros deberá expresar una opinión sobre los resultados de su examen.

Dicha opinión se presenta a través de un Dictamen, el cual es un documento formal suscrito por un contador público independiente conforme a las normas de nuestra profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados obtenidos del examen practicado a los Estados Financieros de la empresa auditada. Es el resultado del trabajo del auditor y la opinión que se ha formado como consecuencia del examen practicado. Es un documento presentado en forma concreta y sintética, pero lo suficientemente claro y preciso para que el lector de los Estados Financieros le entienda y le dé el uso para él deseado.

El Dictamen se puede expresar de cualquiera de las dos formas recomendadas por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP. La primera forma es la que se conoce como el Dictamen "antiguo", el cual es aquel que contiene dos párrafos, al primero se le llama del Alcance y al segundo de la Opinión, éste formato duró muchos años, sirvió de enseñanza para el lector de Esta --

dos Financieros, por utilizar en su formato muchos tecnicismos relativos a nuestra profesión, actualmente casi no se utiliza. La segunda forma es la que se conoce como el Dictamen "nuevo", el cual es aquel que contiene solo un párrafo en donde se incluye la opinión del auditor y por excepción se actúa con respecto al alcance de la revisión, ya que si no se menciona lo contrario quiere decir que el auditor efectuó todos los procedimientos que consideró necesarios. Es el que más se utiliza actualmente y surgió como resultado de investigaciones efectuadas por la Comisión, sobre las experiencias obtenidas del Dictamen antiguo.

Una vez que hemos tratado las características del Dictamen del auditor, a continuación trataremos la repercusión que tendrá en dicho Dictamen el que las empresas se apeguen o no a los lineamientos establecidos en el boletín B-7 de la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP.

En los cinco incisos siguientes de éste capítulo trataremos la actitud que debe asumir el auditor cuando las empresas cumplan con lo establecido en el boletín B-7, cuando no cumplan, cuando cumplan parcialmente, cuando se aparten de los métodos ahí establecidos y cuando sean inconsistentes en la aplicación de dichos métodos. Mencionaremos y comentaremos lo recomendado en el boletín H-11 "Repercusión de la Revelación de los Efectos de la Inflación en la Información

Financiera en el Dictamen del Auditor" de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP, así como lo referente al formato de Dictamen que sea más conveniente elaborar de acuerdo a las circunstancias mencionadas, sin olvidar que de acuerdo a las características particulares que como resultado de cada revisión se encuentre el auditor, podrá rendir un Dictamen de acuerdo a esas circunstancias, tratando de seguir los lineamientos y formatos de Dictamenes establecidos en el mencionado boletín H-II.

B. CUANDO LAS EMPRESAS CUMPLAN CON LA REVELACIÓN DE LOS EFECTOS DE LA INFLACIÓN EN LA INFORMACION FINANCIERA .

La actitud que debe asumir el auditor al encontrarse ante ésta situación es la de asegurarse del cumplimiento por parte de la empresa auditada de la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera de acuerdo con lo establecido en el boletín B-7 de la Comisión de principios de contabilidad, en cuyo caso el auditor no debe mencionar en su Dictamen dicha información complementaria ya que los Estados Financieros se están presentando conforme a principios de contabilidad, o sea que emitirá un Dictamen limpio.

Quando el auditor como resultado de su examen de Es--

tados Financieros expresados sobre la base de valor histórico original haya concluido que es necesario emitir un Dictamen con salvedades. - Dictamen negativo o abstenerse de opinar y su efecto trascienda en las cifras reexpresadas deberá expresarlas también a la información complementaria adicional, y cuantificar sus efectos hasta donde le sea posible obtenerlos.

C. CUANDO LAS EMPRESAS OMITAN REVELAR LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA.

Quando el auditor lleve a cabo el examen de Estados Financieros y se encuentre con que la empresa no haya reexpresado las cifras que muestren dichos Estados Financieros a la fecha de la revisión, entonces la empresa no está cumpliendo con principios de contabilidad generalmente aceptados, por lo tanto el auditor deberá presentar el Dictamen con una salvedad.

La salvedad es de las llamadas a principios, ya que la empresa omitió revelar los efectos de la inflación en su información financiera, información que menciona el boletín B-7 de la Comisión de Principios de Contabilidad, el cual es obligatorio aplicarlo a partir de ejercicios de 1980.

Esta salvedad se expresa en el Dictamen Antiguo o de - dos párrafos, en un párrafo intermedio en donde se explica cual fué - la información omitida, afectando el párrafo de la Opinión, en donde - se hace referencia al párrafo de la salvedad. En el dictamen de un pá - rrafo o Nuevo se incluye la salvedad en seguida de la frase "En mi o - pinión, con base en el examen que practiqué", aquí se menciona que - fué lo que se omitió revelar y se detalla en otro párrafo toda la salve - dad.

A continuación mostraremos una de las dos formas de dictamen que recomienda el boletín H-II cuando se omite revelar toda la información requerida por el boletín B-7, la cual es la que en la ac - tualidad más se utiliza.

En papel membretado del auditor independiente
o del despacho que haya efectuado la auditoría.

D I C T A M E N

A los señores accionistas de:

"La Costeña", S. A.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto por la omisión de la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera, que se menciona en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de "La Costeña", S.A., al 31 de Diciembre de 1982 y los resultados de sus o peraciones por el año que terminó en esa fecha.

La empresa omitió revelar los efectos de la inflación en la información financiera por el año que terminó al 31 de Diciembre de 1982. De acuerdo con principios de contabilidad, dicha información debe presentarse como información adicional para interpretar - adecuadamente los estados financieros básicos.

México, D. F. a 8 de Febrero de 1983.

Nombre y cédula profesional del auditor,
así como su firma.

Es necesario que comentemos también, que de acuerdo con experiencias que hemos tenido en nuestro trabajo y comentarios de algunos compañeros de profesión, en México la mayoría de las empresas medianas y pequeñas no revelan dicha información, todo esto pensamos que es debido a que en nuestro país existe un número grande de pequeñas empresas que no cuentan con un Contador Público, y mucho menos con la asesoría de algún despacho que les efectúe la reexpresión de sus cifras históricas, esto puede ser ocasionado por falta de recursos económicos en esas empresas.

Pero en un futuro no lejano esperamos que la administración de todas las empresas en nuestro país, con la debida asesoría del Licenciado en Contaduría Pública, tomen conciencia de las ventajas que les proporciona el presentar las cifras de sus estados financieros en forma reexpresada y les ayude a tomar una decisión adecuada, realicen ya la reexpresión de sus cifras.

D. CUANDO LAS EMPRESAS REVELEN PARCIALMENTE DICHA INFORMACION.

En caso de que la empresa auditada haya optado por algún procedimiento que permita actualizar los valores de ciertos elementos patrimoniales o de resultados a fin de contemplar los efectos

de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda como las revaluaciones o actualizaciones del activo fijo, el auditor al rendir su dictamen deberá expresar una salvedad respecto a la información omitida.

Esta salvedad se presenta en el Dictamen Antiguo o de dos párrafos en un párrafo intermedio, en donde se detalla que existe una omisión por parte de la empresa auditada en la información adicional, afectando el párrafo de la opinión, haciendo referencia a la información omitida. En el Dictamen Nuevo o de un párrafo la salvedad se menciona inmediatamente después de la frase "En mi opinión, con base en el examen que practiqué" explicándola en un párrafo por separado y redactándola de manera semejante a como se muestra en el siguiente ejemplo, que es el recomendado por el boletín H-II.

En ambos formatos de dictamen el auditor deberá presentar los efectos cuantificados de la información omitida, cuando le sea posible obtenerlos.

En el papel membretado del auditor independiente
o del despacho que haya efectuado la auditoría.

D I C T A M E N

A los señores accionista de:

"La Costeña", S.A.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto porque la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera solo se ha efectuado en forma parcial, según se explica en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de "La Costeña", S.A., al 31 de Diciembre de 1982 y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

Los estados financieros básicos revelan los efectos de la inflación en inmuebles, maquinaria y equipo y depreciación acumulada, sin embargo, los principios de contabilidad requieren que también se revelen como información complementaria, los efectos de la inflación en inventarios, en el costo de ventas y en el capital contable, información que ha sido omitida.

México, D. F. a 8 de Febrero de 1983

Nombre, cédula profesional y firma
del auditor.

E. CUANDO LAS EMPRESAS SE APARTEN DE LOS METODOS ESTABLECIDOS EN PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD O EXISTAN LIMITACIONES AL EXAMEN PRACTICADO.

Cuando como resultado de su examen practicado el auditor observe que los métodos que la empresa utilizó para corregir sus cifras se apartan de los lineamientos que establece el boletín B-7, deberá expresar en su dictamen una salvedad por falta a los principios de contabilidad, y también en caso de que le sea posible, presentar los efectos cuantificados de las desviaciones.

En éste caso, la salvedad se presenta en el Dictamen Antigo o de dos párrafos en un párrafo por separado al igual que el efecto neto cuantificado. En el dictamen Nuevo se presenta la salvedad en seguida de la frase "En mi opinión, con base en el examen que practiqué", mencionando la causa de la salvedad y se detalla en otro párrafo, así como su efecto cuantificado.

Cuando dentro de su examen practicado encuentre que la empresa le imponga limitaciones también el auditor deberá expresar en su dictamen una salvedad, pero en éste caso por limitaciones al alcance de su revisión y cuando le sea posible podrá cuantificar el efecto de dicha desviación.

En éste caso también la salvedad en el Dictamen Nuevo

Antiguo se presenta de manera semejante a la antes mencionada dentro de éste inciso.

A continuación presentaremos un ejemplo de dictamen-

cuando la empresa presente limitaciones al examen practicado.

En papel membretado del auditor independiente
o del despacho que haya efectuado la auditoría.

D I C T A M E N

A los señores accionistas de:

"La Costeña", S. A.

He examinado el balance general de "La Costeña", S. A. al 31 de Diciembre de 1982, el estado de resultados y de utilidades acumuladas que le son relativos por el ejercicio del 1.º de Enero al 31 de Diciembre de 1982. Mi examen fué realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

La empresa no nos proporcionó el informe del perito - valuator en lo que respecta a la revaluación de activo fijo por la cantidad de \$22'000,000, por lo que tampoco quedamos satisfechos de la depreciación cargada al ejercicio por la cantidad de \$500,000.

En mi opinión, excepto por lo mencionado en el párrafo anterior, los estados financieros que se adjuntan presentan razona

blemente la situación financiera de "La Costeña", S.A., al 31 de Diciembre de 1982, y el resultado de sus operaciones por el ejercicio - del 1.º de Enero al 31 de Diciembre de 1982, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior.

México, D. F. a 8 de Febrero de 1983.

Nombre, cédula profesional y firma
del auditor.

F. CUANDO LAS EMPRESAS CAMBIEN EL METODO DE ACTUALIZACION DE UN PERIODO A OTRO.

Cuando la información financiera se presente exclusivamente como información adicional y la empresa cambie el método de actualización de cifras de un período a otro, el auditor debe verificar que la empresa revele el origen que haya provocado el cambio del método de actualización y de ser posible a cuanto ascienden los efectos monetarios, así como hacer mención de éste cambio en su dictamen.

Este tipo de salvedad a principios de contabilidad por inconsistencia, se deberá expresar en el Dictamen Antiguo o de dos párrafos en el párrafo de la opinión, a continuación de la mención de la consistencia de los principios de contabilidad. En el Dictamen Nuevo o de un párrafo la salvedad se menciona al final del mismo, haciendo referencia a la nota de los estados financieros en donde se explique el cambio del método.

A continuación mostraremos un ejemplo de como se presenta la salvedad por inconsistencia en la aplicación del método de actualización de cifras de los estados financieros en el Dictamen Nuevo o de un párrafo.

En papel membretado del auditor independiente
o del despacho que haya efectuado la auditoría.

D I C T A M E N

A los señores accionistas de:

"La Costeña", S. A.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, -
los estados financieros que se acompañan, preparados por la adminis-
tración de la compañía, presentan la situación financiera de "La Cos-
teña", S. A., al 31 de Diciembre de 1982 y los resultados de sus ope--
raciones por el año que terminó en esa fecha, a excepción de que en -
cuanto a la aplicación consistente de principios de contabilidad, hubo -
un cambio en la determinación de la información financiera adicional -
que se muestra en la nota Z.

México, D.F. a 8 de Febrero de 1983.

Nombre, cédula profesional y firma
del auditor.

CONCLUSIONES

- La información contable financiera preparada sobre bases históricas de contabilización, se desvirtúa en épocas inflacionarias y de devaluaciones de la moneda, repercutiendo directamente en la toma de decisiones inapropiadas, ya que cualquier análisis o conclusión basado en éste tipo de cifras es deficiente, y pone en peligro no solo la estructura financiera de las empresas sino también la economía nacional.

- La inflación es un fenómeno de carácter general, que afecta a unos países y a otros en mayor o menor grado, en México el problema inflacionario ha sido particularmente agudo en los últimos años.

- La profesión contable se ha preocupado por emitir disposiciones tendientes a solucionar las distorsiones en la información financiera ocasionadas por las fluctuaciones intensas o frecuentes en los precios debidas a la pérdida paulatina del poder adquisitivo de la moneda.

- La obligatoriedad de reexpresar los estados financieros emana de

los estatutos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. que menciona como obligaciones comunes a todos sus socios la de acatar el Código de Etica y las normas de actuación profesional a doptadas por el propio Instituto.

- Los rubros no monetarios de los estados financieros son aquellos que conforme transcurre el tiempo aumentan de valor, los cuales son los que hay que actualizar, siempre y cuando sufran un impacto inflacionario importante.

- Por cualquiera de los Métodos de Actualización de Cifras Parciales e Integrales que mencionamos en nuestro trabajo se pueden reexpresar los estados financieros, pero pensamos que los Métodos Integrales son los que se acercan más a la realidad y por medio de los cuales podemos obtener una reexpresión más correcta, sin embargo éstos últimos no se encuentran autorizados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

- Para cumplir con el principio de Revelación Suficiente, las empresas deberán revelar de manera clara, completa y cuantificada las bases utilizadas para efectuar la reexpresión de sus cifras, dentro de las notas a los estados financieros, así como las políticas y criterios que hayan empleado en su preparación.

- Los procedimientos de auditoría mencionados en el presente trabajo sirven al auditor para cerciorarse de que las empresas han actualizado la información financiera afectada por los efectos inflacionarios en forma correcta.
- El estudio y evaluación del control interno lo hará el auditor sólo por la parte que la empresa haya reexpresado, ya que partimos del supuesto de que las cifras históricas ya han sido revisadas.
- La aplicación de los procedimientos de auditoría dependerá del método de actualización de cifras que haya utilizado la empresa para la reexpresión de sus estados financieros.
- Cuando las empresas cumplan con revelar los efectos de la inflación en su información financiera y en lo que respecta a sus cifras históricas no se haya encontrado alguna observación, el auditor deberá emitir un dictamen limpio.
- Cuando las empresas omitan revelar dichos efectos o revelen parcialmente en su información financiera los efectos de la inflación, el auditor deberá emitir un dictamen con salvedad.
- Cuando el auditor dentro de su examen encuentre que para reexpre-

sar sus cifras la empresa se haya apartado de los principios de -- contabilidad, como puede ser apartarse de los métodos ahí establecidos o cambiar el método de un período a otro, y cuando la empresa le imponga limitaciones a su trabajo, deberá emitir su dictamen con salvedad, procurando que de serle posible, presente los efectos de dichas desviaciones en forma cuantificada.

BIBLIOGRAFIA

1) DISPOSICIONES DE NUESTRA PROFESION

a) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.:

1. Comisión de Principios de Contabilidad:

- Boletín B 5 "Registro de Transacciones en Moneda Extranjera".
- Boletín B 7 "Revelación de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera".
- Boletín C 4 "Inventarios".
- Circular No. 1 Septiembre 10 de 1976.
- Circular No. 4 Febrero 23 de 1978.
- Circular No. 9 Marzo 27 de 1979.
- Circular No. 10 Enero 28 de 1980.
- Circular No. 12 Diciembre 19 de 1980.
- Circular No. 13 Enero 16 de 1981.
- Circular No. 14 Febrero 11 de 1981.
- Circular No. 16 Enero de 1982.
- Circular No. 17 Enero de 1982.
- Circular No. 18 Febrero 12 de 1982.

2. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría:

- Boletín 2 "Conceptos Generales".
- Boletín G-04 "Inventarios".
- Boletín G-07 "Procedimientos de Auditoría para la Revelación de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera"
- Boletín G-11 "Ventas y Costo de Ventas".
- Boletín H-01 "Obligación de Emitir un Dictamen en Todo Trabajo Profesional".
- Boletín H-02 "Dictamen".
- Boletín H-11 "Repercusión de la Revelación de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera en el Dictamen del Auditor".

3. Estatutos y sus Reglamentos.

b) Colegio de Contadores Públicos de México A.C.:

- Estatutos.

-Boletín de Temática No. 1278 del 30 de abril de 1982; El Ajuste en Base al Valor Actual de los Bienes.

2) REVISTAS

a) Revistas Interamericanas de Contabilidad;

- No. 2 Abril Junio 1980 La Devaluación de la Moneda y sus Efectos en los Estados Financieros.

- No. 5 Enero Marzo 1981 Situación Actual de la Teoría y la Práctica en el Ajuste de Estados Contables en Períodos Inflacionarios.

- No. 8 Octubre Diciembre 1981 Información para el Desarrollo: Contabilidad a Base de Valores Corrientes.

b) Ejecutivos de Finanzas; Octubre 1980; Recientes Cambios de la Información Financiera a Nivel Mundial; Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, A.C..

3) APUNTES TOMADOS EN CLASE

-Apuntes de Auditoría I.

-Apuntes de Auditoría II.

4) TESIS PROFESIONALES

"Reexpresión de la Información Financiera como Consecuencia de la Inflación"; Norma Lilia López Mendoza UNAM 1981.

"Corrección Monetaria de la Información Financiera por Efectos Inflacionarios"; Carlos González de León IPN 1980.