

171  
Bem

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION



AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS  
REEXPRESADOS

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE  
QUE EN OPCION AL GRADO DE:  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A :  
VICTOR MANUEL MEDINA GONZALEZ

Asesor C. P. Martha Aguirre Jimenez

1 9 8 5



## **UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso**

### **DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

# AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS REEXPRESADOS

## I N D I C E

Pag.

### INTRODUCCION

I	ASPECTOS GENERALES DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.....	4
	a) Antecedentes	
	b) Tipos de auditoría y diferencias.	
	c) Normas de auditoría generalmente- aceptadas.	
II	INFLUENCIA DE LOS FACTORES ECONOMICOS EN LA INFORMACION FINANCIERA.....	52
	a) Antecedentes	
	b) Impacto en la información financiera.	
	c) Consecuencias.	
III	NECESIDAD DE REEXPRESAR LA INFORMACION FINANCIERA.....	88
	a) Antecedentes de los lineamientos -- dictados por el Instituto Mexicano- de Contadores Públicos	
	b) Entidades obligadas a reexpresar su información financiera.	
	c) Métodos para reexpresar estados fi- nancieros conforme al Boletín B-10, emitido por el Instituto Mexicano - de Contadores Públicos.	
	d) Ventajas y desventajas de aplicar - los métodos de reexpresión estable- cidos.	
	e) Prospectiva de la aplicación del -- B-10	
IV	PROCEDIMIENTOS APPLICABLES A LA REVISION DE ESTADOS FINANCIEROS REEXPRESADOS.....	158
	a) Lineamientos emitidos por el Institu- to Mexicano de Contadores Públicos.	
V	CONCLUSIONES .....	184

### BIBLIOGRAFIA

## INTRODUCCION

Es importante para todos conocer los lineamientos que en materia de reexpresión de estados financieros ha emitido el Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través del Boletín B-10; cuales fueron las causas que determinaron su introducción, así como los antecedentes que se dieron en nuestro país hasta llegar a esos lineamientos, la problemática que representa su implantación en las empresas y las dificultades para su auditoría.

De hecho, están en juego una variedad de factores que confluyen en la inflación, la cual sirve como parámetro de comparación para las compañías en las diversas transacciones que día con día realizan.

Es por ésto, que el citado Boletín pretende dar solución a la problemática referida a que la información financiera pierda significado al no presentar los valores actuales, ya sean de reposición o realización. Sin embargo es indudable que no todas las empresas están en condiciones de implementarlo, por el alto costo que representa.

Debido a ello, aunque los lineamientos establecidos en el B-10 son obligatorios, muchas compañías no se han sometido a éste, ocasionando consecuencias como la presentación de estados financieros alejados de la realidad, consecuentemente las decisiones que se basen en esa información podrán estar equivocadas, además las respectivas acciones no se podrán cotizar en la bolsa de valores, dado que para ello es-

indispensable la reexpresión.

Por otro lado, sería necesario incorporar un departamento de "Reexpresión de estados financieros" lo cual representa un costo elevado, ya que requiere de efectuar este trabajo permanentemente para actualizar la información financiera, adicionado por la laboriosidad en que se incurre.

Pero a pesar de su implantación, mientras el Fisco no le reconozca, para los empresarios no representa validez, puesto que tienen que pagar el Impuesto sobre la Renta y la Participación de Utilidades conforme a los valores históricos, reflejando adicionalmente dificultades para la conciliación -- fiscal.

En lo referente a la auditoría, la problemática es profunda, en vista de lo nuevo de este Boletín, su técnica a seguir -- además de la falta de unificación de criterios para su revisión, así como las distintas características de cada compañía donde se implante la auditoría de este aspecto, deberá cubrir el cumplimiento de todos los lineamientos establecidos para la reexpresión y emitir el dictamen derivado de la revisión realizada de este aspecto, el cual tendrá características similares a la del dictamen sobre bases históricas.

Finalmente debe analizarse la perspectiva que los lineamientos dictados para reexpresar la información financiera, pues representa muchas complicaciones, las cuales a mediano o corto plazo muy probablemente harán que se derogue o simplifi--

que para obtener mejores y mayores resultados en relación con los logrados hasta ahora.

## I. ASPECTOS GENERALES DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

### a) Antecedentes.

La auditoría tiene una historia escasamente clarificada en lo que a sus inicios se refiere, pues no se cuentan con fechas que nos indiquen realmente cuando y como se comenzó su práctica. Existen algunos hechos que nos si túan en Inglaterra, en el siglo XIX, donde a través de la Comisión de Valores a ciertas empresas se les audita mediante un Contador Certificador, los cuales tenían la obligación de cerciorarse de la veracidad de los estados financieros de estas sociedades y emitir una certificación.

El auge de esta rama de la profesión contable tiene su motivación en el desarrollo industrial inglés, y es -- aquí donde se emite la "Ley de Empresas", a la que debían sujetarse todas las entidades públicas; en 1844 - se aprueba otra ley mediante la cual no se concedería la incorporación de compañías si no eran nombrados uno o más auditores como consecuencia de las pérdidas y -- quiebras de inversión inglesa en los Estados Unidos.

Derivado de la colonización del último país en cues--- tión y las fuertes inversiones por personas de diver-- sas nacionalidades al buscar nuevos campos de desarro-- llo industrial, surgen los contadores certificadores,-

los cuales comienzan a independizarse al tener en cuenta que su opinión no sólo interesaba a los dueños de las empresas sino también a terceros.

Hacia el año de 1877 se crea en Estados Unidos la Asociación Americana de Contadores Públicos, pasando en 1917 a ser el Instituto Americano de Contadores, mismo año en que publica las primeras reglas a que deben sujetarse sus miembros para proceder a certificar un balance y que se conoció con el nombre de "Métodos Aprobados para la Preparación del Balance General", así también establece un código de ética profesional.

Es este Instituto quién en 1910 aproximadamente cambia la palabra "Certifico" por la de "Opino". En sus inicios el objetivo primordial de la auditoría fue la detección de fraudes, lo cual implicaba una revisión exhaustiva; con el paso del tiempo y el desarrollo de esta rama de la profesión contable, se toma un giro radical, buscando la razonabilidad en la elaboración de los estados financieros, estableciendo la revisión sobre la base de la evaluación del control interno, lo que da la pauta para determinar alcances de revisión, pasando a segundo plano la localización de actividades fraudulentas, motivo que originó su nacimiento, sin que por ello se haga caso omiso de éstas en el supuesto de existir.

Para el año de 1951 se busca estandarizar la forma de redactar la opinión del Contador Público sobre los estados financieros, naciendo el dictamen de dos párrafos, - el del alcance y el de la opinión, sufriendo en 1974 -- una modificación importante que lo convierte a sólo un párrafo. Esta decisión es tomada en virtud a la cantidad de tecnicismos contenidos en el dictamen tradicional y - que únicamente eran comprensibles entre contadores.

#### Antecedentes en México.

Entre algunos datos que sitúan el origen de la auditoría en México se hayan los siguientes:

En la época de la Colonia se establecieron algunos sistemas para controlar los ingresos y egresos hacendarios, los cuales fueron revisados por terceras personas que - fungían como auditores de la Corona Española, para 1786 se pone en práctica por primera vez el sistema de partida doble y quienes se encargaban de llevarla a cabo se denominaban tenedores de libros, debido a lo pequeño de los negocios en ese siglo eran revisados por los mismos dueños.

Durante 1815 se funda la primera escuela mercantil en - México, que es cerrada dos años después de su creación; para 1854 se establece la Escuela de Comercio en la Ciudad de México por decreto del entonces Presidente ----

Antonio López de Santa Ana y en 1868 Don Benito Juárez inaugura la Escuela Superior de Comercio y Administración donde en 1871 se imparten las carreras de "Empleado Contador" y "Corredor Titulado".

En los albores del siglo XX se establecen en México -- las primeras firmas de contadores públicos. Price ---- Waterhouse y Compañía y Deloitte, Plender, Griffith, -- Harkins and Sells; para esa fecha ya existía en México la carrera de Contador Público ( 1905 ), siendo en --- 1907 el señor Fernando Díez Barroso el primer susten-- tante de examen profesional para obtener el título de Contador Público en nuestro país.

Para el año de 1923 se da inicio a la impartición de - la cátedra de auditoría en la Escuela Superior de Co-- mercio y Administración, misma que en 1929 se incorpo-- ra a la Universidad Nacional Autónoma de México y que-- adquiere el rango de Facultad en 1965, cambiando su de-- nominación en 1973 como Facultad de Contaduría y Admi-- nistración.

Hacia 1917 se instituye como organismo regulador la -- Asociación de Contadores Públicos Titulados y poste--- riormente cambiaría su nombre a Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el cual se encarga de emitir el - Código de Etica Profesional, así como de dar a conocer

los lineamientos necesarios para el desarrollo de la contabilidad y la auditoría, sus modificaciones, nuevas disposiciones, etc.

Este organismo estableció las normas de auditoría, las cuales trataremos más adelante, así como una serie de procedimientos aplicables al desarrollo del trabajo de auditoría y que permitirán la cobertura de uno de los preceptos incluidos en las mencionadas normas, y que se refiere a la ejecución del trabajo.

Otros acontecimientos importantes para el desarrollo de esta especialidad del Contador, es el hecho de la fundación de la primera firma mexicana en 1934 y a raíz de la cual se ha venido expandiendo la profesión contable en México, por lo que se han alcanzado dimensiones impresionantes que han colocado al Contador independiente en un punto que lo hace importante, no sólo como un tenedor de libros, sino como alguien capaz de poder participar activamente en las decisiones que determinarán el curso de una empresa, y esto tiene como origen la visión que puede tener un profesionalista de esta clase en los ámbitos administrativo, económico, financiero, de mercado, etc., pues es alguien que de una manera u otra tiene conocimiento de esos campos, al ser la contabilidad la controladora de una se-

rie de acontecimientos que se plasman en la información financiera.

b) Tipos de Auditoría y sus Diferencias.

Debido a las necesidades de las entidades por conocer -- como marchan sus negocios, la auditoría ha requerido -- ser ramificada en algunas especializaciones para poder atender a aquellos clientes que la solicitan; este servicio o servicios pueden ser atendidos por vía externa o interna y en algunos casos no necesariamente por un Contador.

Los estudiosos de la materia han dispuesto clasificar a la auditoría de distintas formas de acuerdo a los puntos de vista o características específicas de cada una, pero la más apropiada, conforme a su regulación, es la siguiente: institucionales y legales.

A las primeras se les llama así porque están regidas -- por institutos como el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y sus colegios afiliados y las últimas se hayan comprendidas dentro del contexto jurídico mexicano.

Ahora bien, ya hecha esta división, los tipos de auditorías que comprenden son:

a) Institucionales:

- 1.- Auditoría de estados financieros.
- 2.- Auditoría interna.
- 3.- Auditoría operacional.
- 4.- Auditoría administrativa.

b) Legales:

- 1.- Auditoría gubernamental.
- 2.- Auditoría fiscal.

A continuación se presenta un breve análisis de los --- diferentes tipos de auditoría.

Auditoría de estados financieros.

El trabajo que mayor auge tiene entre los contadores pú blicos es la auditoría de estados financieros o externa, como es más conocida, siendo una actividad privativa de aquellos, además de requerir de un título profesional - para poder ejercer este servicio profesional.

Consecuentemente, la formación del Licenciado en Conta- duría se ha enfocado con mayor énfasis a esta especiali dad, descuidando tal vez las otras clases de auditorías conocidas, repercutiendo invariablemente en la falta de capacidad técnica para afrontarlas, por lo que son uti- lizados los servicios de otro género de profesionistas.

El concepto que dá el Instituto Mexicano de Contadores Públicos sobre la auditoría de estados financieros es el siguiente:

" El objetivo del examen de estados financieros, es --  
rendir una opinión profesional independiente sobre la --  
razonabilidad con que éstos presentan la situación fi --  
nanciera y los resultados de las operaciones de una --  
empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, --  
aplicados sobre bases consistentes" (Boletín B).

Sin embargo, para estar en condiciones de emitir una -  
opinión de carácter objetiva y profesional, se deben -  
obtener suficientes elementos de juicio que permitan -  
tener una certeza apropiada de los hechos y fenómenos-  
reflejados en los estados financieros; sobre la utili-  
zación adecuada y oportuna de sistemas, manuales, polí-  
ticas, etc., que se manejan para plasmar esos hechos y  
fenómenos; y sobre la consistencia de bases utilizadas  
para aplicar los principios contables con que se elabo-  
ra la información financiera.

Todo lo anteriormente detallado se logrará mediante la  
aplicación de las normas y procedimientos que para tal  
efecto emitió el Instituto de referencia, de los que -  
se hablará ampliamente en el capítulo siguiente.

La auditoría de estados financieros puede ser total o-

parcial; la primera se refiere a la revisión global e integral de todos los rubros que conforman la información financiera, mientras que la segunda se refiere sólo a una parte de ésta, (depuraciones, integraciones, etc.) y son conocidas dentro de la labor externa como trabajos especiales sobre los que también hay que expresar una opinión.

La opinión del Contador Público es conocida como dictamen y la definición que el Instituto nos dá al respecto es la que a continuación se cita:

"El dictamen es el documento formal que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente.- La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público ve de su trabajo".

Al referirse a "... lo único que el público ve de su trabajo", se está englobando a los accionistas, personal de elevada jerarquía, a clientes, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, público inversionista, etc., los que tomarán decisiones de acuerdo a sus intereses y quienes se han ido acostumbrando a las formas de expresar la opinión que ha sugerido el -----

Instituto; dictamen tradicional o de dos párrafos y -- nuevo o de un párrafo.

A pesar de que ambos son conocidos por todos los usuarios, no está por demás recordarlos.

Dictamen tradicional.

"He examinado el balance general de la compañía..., -- al... y los estados de resultados y de cambios en la - situación financiera en base al flujo de efectivo que - le son relativos por el año que terminó en esa fecha.- Mi examen, se efectuó de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias".

"En mi opinión los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la compañía..., al... y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior".

Dictamen nuevo.

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué, - los estados financieros que se acompañan, preparados -

por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de la compañía..., al... y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha".

Actualmente el más usual es el dictamen de un sólo párrafo, pues se eliminan una serie de tecnicismos que no cualquiera alcanza a comprender, se menciona la obligación primaria hacia la entidad en la elaboración de los estados financieros, al igual que se desaparece la frase "de conformidad con principios... sobre bases consistentes con las del año anterior" puesto que de no ser así se emitiría una salvedad al respecto.

Ahora bien el dictamen se puede emitir de cuatro formas distintas.

- a) Limpio: Cuando no existieron limitaciones al trabajo desarrollado y no se localizó ninguna anomalía o fue de mínima importancia, lo que implica una plena satisfacción sobre la razonabilidad de la información financiera.
- b) Con salvedad: Este se presenta cuando existieron algunas dudas o cambios sobre la elaboración de los estados financieros. Dentro de este tipo de dictámenes se pueden hallar las siguientes variantes u orígenes:

- 1.- Por desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad, los que incluyen las reglas particulares de aplicación.
- 2.- Por desviación en la aplicación consistente de los principios.
- 3.- Por limitaciones en el alcance del examen practicado.
- 4.- Por incertidumbres.

En estos casos debe atenderse a la importancia relativa y al efecto que sobre los estados financieros-tomados en su conjunto pudieren tener.

- c) **Negativo:** Se expresa a consecuencia derivada de la magnitud que tienen las mismas circunstancias del dictamen con salvedad, que en conjunto, la información financiera no refleja la situación de la compañía. Al emitir una opinión de esta índole deben explicarse todas las razones que le originaron y el efecto neto que representan, con objeto de no ocultar información que puede resultar de interés para el lector del mismo.
- d) **Abstención de opinión:** Se emite cuando existieron limitaciones al examen practicado, ya sean impuestas por el cliente o debido a las circunstancias, de tal forma que no se pudieron conseguir todos los elementos necesarios para expresar una opinión, al igual que

el dictamen negativo deben listarse todos los motivos que dieron lugar a la abstención.

Algo que es muy importante en la revisión de los estados financieros son las notas a los mismos, y que por lo general no son elaboradas por el cliente, las cuales tienen la función de aclarar o ampliar alguna información presentada en dichos estados, por lo relevante que ésta resulta.

Pueden ser presentadas al pie del balance general, al reverso del mismo o en hojas por separado, haciendo mención en el cuerpo del balance que las notas son parte integrante de éste y referenciándolas numérica, alfabética o alfanuméricamente.

Las características que éstas deben tener son básicamente cuatro:

- a) Claras: Redactadas en lenguaje sencillo que sea fácil de comprender;
- b) Integra: Tratar de explicar la información lo más completo que sea posible;
- c) Precisas: Deberán expresarse en los términos adecuados para evitar malas interpretaciones; y
- d) Breves: Indicar con pocas palabras el asunto de que se trata, para motivar la lectura de las mismas.

Hasta el momento sólo se ha tratado la revisión con fines financieros pero a partir del 21 de abril de 1959- se le otorgó al Contador Público la oportunidad de dictaminar para efectos fiscales, con motivo de la crea--ción mediante Decreto Presidencial, publicado el día - 30 de ese mes, de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, la que fungiría como un órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para investigar y vigi--lar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de -- los contribuyentes.

En el decreto citado destaca el siguiente punto que -- fue de gran impulso para la profesión:

"A los dictámenes para efectos fiscales de los contri--buyentes se les dará crédito sin necesidad de practi--car auditorías por parte de la DAFF, salvo las pruebas selectivas que esta Dirección podrá realizar para com--probar si los dictámenes se ajustan a las disposicio--nes legales aplicables y a los principios de contabili--dad generalmente aceptados".

De esta manera se incorpora como innovación el dicta--men de Contador Público para efectos fiscales, el que--queda como optativo y no obligatorio, pero que es soco--rrido por los contribuyentes por las ventajas que este representa, además, con el objeto de estimularlo, en - enero 3 de 1962 mediante oficio 102-119 publicado en -

el Diario Oficial el día 18 de ese mes, se informaba - que los contribuyentes que hubiesen sido dictaminados - por contador público, quedaban eximidos de la revisión directa por la D.A.F.F., en lo concerniente al Impuesto sobre la Renta a menos de existir motivos que supusieran evasión y no hubieran sido asentados en el dictamen.

Inicialmente el dictamen para efectos fiscales quedó - regulado en el decreto que creó esta Dirección, posteriormente es derogado para quedar enmarcado en el Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el 1º de abril de 1967 realizando la importancia de esta modalidad del dictamen, siendo el artículo 85 y su reglamento hasta 1982, el regulador para el contador público - que estuviese bajo ese supuesto. En 1983 se modifica - el Código de referencia, englobándolo ahora en el artículo 52 y su reglamento; por esta misma fecha cambia - su nombre la Dirección de Auditoría Fiscal Federal a - Dirección General de Fiscalización y pasa a depender - de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.

Este artículo enmarca los requisitos para habilitar al contador público a dictaminar para efectos fiscales y proporcionar la información adicional que se le solicita; en primer termino se listan los requisitos más importantes.

- a) Ser titulado.
- b) Estar afiliado a algún colegio o federación de contadores.
- c) No estar incapacitado para ejercer.
- d) Estar registrado en la Dirección General de Fiscalización (para obtener el registro es necesario cumplir con los tres requisitos que anteceden).

Posteriormente la información adicional que habrá de presentarse:

- a) Dictamen.
- b) Estados financieros básicos (posición financiera, resultados, cambios en la situación financiera en base al flujo de efectivo, modificación a la inversión de los accionistas y notas).
- c) Informe sobre la revisión de la situación fiscal en apego al artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y su reglamento.
- d) Estado de resultados comparativo.
- e) Estado del costo de producción y ventas comparativo.
- f) Análisis comparativo de gastos de fabricación, administración, venta, financieros y otros gastos.
- g) Análisis de los movimientos de las cuentas complementarias de activo y pasivo.
- h) Relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en calidad de retenedor.

- i) Conciliación entre la utilidad contable y la fiscal.
- j) Conciliación entre ingresos para Impuesto sobre la Renta y otros impuestos.
- k) Determinación del reparto de utilidades a los trabajadores.
- l) Otros informes sobre revisión de registros especiales (verbigracia moneda extranjera, etc.)  
( Cuando es primera dictaminación fiscal la comparación se hace por cinco años ).

Como se puede observar, el dictamen de contador público para efectos fiscales, sólo es una extensión del dictamen para fines meramente financieros, y por lo tanto -- también debe reunir las mismas características profesionales, por tanto adquiere responsabilidad solidaria con su cliente y ante terceros.

A manera de comentario final, la auditoría de estados financieros esta considerada dentro de las auditorías numéricas y obvio resultaría decir porque.

#### Auditoría interna.

En comparación con la auditoría explicada anteriormente, las diferencias que presenta no son muy significativas, pues ambas persiguen la misma finalidad, sólo que la interna es ejecutada por un Auditor Interno que carece de cierta independencia, la economía, ya que es un emplea-

do a disposición de la compañía.

Pero para detallar más las diferencias y semejanzas entre ambas auditorías se presenta el siguiente cuadro comparativo:

<u>Auditoría Externa</u>	<u>Auditoría Interna</u>
La efectúa un Contador Público independiente.	La efectúa el Auditor Interno, ( contador público o privado ).
Revisa los estados financieros.	Revisa los estados financieros.
Es auditoría numérica.	Es auditoría numérica.
La opinión es para uso de los accionistas y el público en general.	La opinión es para uso interno exclusivamente.
El examen persigue la razonabilidad de la información financiera.	La revisión busca la detección de fallas para sugerir nuevos controles internos, contables, financieros y operativos básicos o proponer modificaciones a los existentes.
Tiene la variante de dictaminación para efectos fiscales.	Carece de esta modalidad.

En México se carece de un organismo específico que regule esta especialidad de la contabilidad para lo cual es necesario remitirse a lo que enuncia el Instituto Americano de Auditores Internos en cuanto a su definición, objetivos y alcance.

Este Instituto conceptúa a la "auditoría interna como una actividad independiente de evaluación establecida dentro de una organización como un servicio a la misma. Es un control cuyas funciones consisten en examinar y evaluar la adecuación y eficiencia de otros controles"; y el objetivo y alcance de la siguiente manera:

"El objetivo es prestar servicio a todos los miembros de una organización en el efectivo desempeño de sus responsabilidades, a través de proporcionarles análisis, evaluaciones, recomendaciones, asesoría e información relacionada con las actividades revisadas. Es objetivo-también de la auditoría interna la promoción de un efectivo control a un costo razonable"

"El alcance considera el examen y evaluación de la adecuación y eficiencia del sistema de control interno de la organización y la calidad de ejecución en el desempeño de las responsabilidades asignadas. El alcance incluye:

- Revisión de la veracidad e integridad de la información financiera y operativa y los medios utilizados para identificar, medir, clasificar y reportar esa información.
- Revisar los sistemas establecidos para asegurar el cumplimiento de políticas, planes, procedimientos y ordenamientos legales que puedan tener un impacto signifi

cativo en las operaciones y en los reportes, y determinar si la organización cumple con tales sistemas.

- Revisar las medidas para salvaguardar activos y si son adecuadas; verificar la existencia de tales activos.
- Evaluar el aspecto económico y la eficiencia con que los recursos están siendo utilizados.
- Revisar aquellas operaciones o programas que tiendan a asegurar que los resultados sean acordes con los objetivos y metas establecidos, y si esas operaciones o programas están siendo llevados a cabo según lo planeado".

Para que el auditor interno logre cumplir con estas labores debe manejarse a un nivel staff, dependiendo directamente del director de la empresa o de la asamblea de accionistas, pues le permitirá actuar con libertad e independencia dentro de la empresa, obteniéndose resultados positivos que no serán expresados friamente.

La actuación del auditor interno deberá ser dentro del marco de políticas establecidas por la administración y dirección, resaltando el hecho de eximirlo de autoridad y responsabilidad sobre las actividades que auditen.

Aunque también es necesario que el auditor interno sea independiente de las áreas sujetas a revisión, pues en caso contrario las opiniones que emita de su trabajo, así como las posibles recomendaciones, carecerán de la imparcialidad y objetividad requerida por la administración de la empresa.

Ahora bien, el que no exista un organismo regulador de la auditoría interna, no libera a ésta de un código de ética, y éste es el que emitió el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, por tanto deberá observarlo así como los lineamientos que sobre auditoría a publicado, en la medida que sean aplicables, con la finalidad de obtener resultados con la calidad profesional que de ellos se espera.

En cuanto al informe final de su trabajo no se ha establecido sugerencia u orientación alguna para su redacción, por lo que el auditor interno deberá valerse de sus propios recursos y experiencia para presentarlo; es aquí donde se ve el atraso en materia de auditorías distintas a la externa.

#### Auditoría operacional.

A diferencia de los dos tipos de auditoría presentados, ésta se caracteriza por no ser una actividad privativa del contador, interno o externo, ya que puede ser realizada por otra clase de profesionistas como se

ría un administrador, un ingeniero, etc., motivado --- principalmente por la falta de preparación que demuestra el contador en general como para hacerse cargo de un trabajo de ésta índole.

Está considerada como una auditoría no numérica aunque se sirve de la información financiera para el logro de sus objetivos, el siguiente cuadro muestra las principales diferencias entre la auditoría de estados financieros, interna o externa, y ésta:

<u>Auditoría de estados financieros</u>	<u>Auditoría Operacional</u>
1.- Emite su opinión a través de un dictamen sobre la razonabilidad de los estados financieros.	1.- Los estados financieros son un medio para lograr sus objetivos.
2.- Normalmente su trabajo lo efectúa a través de breves selecciones.  Analiza con juicio crítico el sistema de control interno establecido en la entidad.	2.- Utiliza la información contenida en los estados financieros, más la información resultante de la aplicación de las técnicas analítico-comparativas adecuadas a las circunstancias: las razones financieras, los análisis de las variaciones, la determinación.
3.- La efectúa un auditor externo o interno.	3.- La realiza un auditor operacional.
3.1.- Se cerciora de la razonabilidad de las cifras de los estados fi--	3.1.- Se cerciora de la razonabilidad de las cifras de

nancieros.

los estados -  
financieros -  
para las ten-  
dencias: el -  
análisis de -  
las correla-  
ciones volu-  
men-costo-uti-  
lidad, etc.

3.2.- Examina los resulta-  
dos finales a tra-  
vés del examen de -  
los registros de la  
entidad, hasta el -  
punto suficiente pa-  
ra satisfacerse; --  
asimismo de que esos  
resultados estén ra-  
zonablemente deter-  
minados

3.2.- Examina los -  
resultados fi-  
nales a tra-  
vés del examen  
de los regis-  
tros de la en-  
tidad hasta -  
el punto sufi-  
ciente para -  
satisfacerse--  
así mismo de-  
que esos re--  
sultados es--  
tén razonable-  
mente determí-  
nados para --  
las tenden--  
cias: el aná-  
lisis de las-  
correlaciones  
volumen-costo-  
utilidad, etc,

4.- El auditor operacio-  
nal requiere de ex-  
periencia y conoci-  
mientos técnicos es-  
peciales, así como-  
una asignación for-  
mal de tiempo, lo -  
que quiere decir --  
que la auditoría --  
operacional es obje-  
to de una contrata-  
ción específica.

5.- Su revisión se enfoca a aquellas operaciones de la empresa, que con el fin de determinar su -- eficacia y oficinas, involucren el análisis, estudio y síntesis de las actividades derivadas de la utilización de -- los elementos humanos, materiales y -- técnicos, aplicándose a una sección específica de la empresa.

Ya establecidas las diferencias, se enuncian la definición y objetivo que de la auditoría operacional nos da el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

"Por auditoría operacional debe entenderse el servicio que presta el contador público cuando examina ciertos aspectos administrativos, con la intención de hacer recomendaciones que tiendan a incrementar la eficiencia operativa de la entidad".

"El objetivo de la auditoría operacional se cumple al presentar recomendaciones que tiendan a incrementar la eficiencia en las entidades a que se practique".

Si bien es cierto que el contador público sería el profesional apropiado para realizar este trabajo, carece de bastantes conocimientos técnicos, por lo cual son requeridos los servicios de otros profesionales más capacitados, aunque pudieran combinarse los conocimien--

tos de ambos para obtener, quizá resultados de mayor -  
objetividad que realmente sirvan a la entidad.

Considerando que la auditoría operacional la efectúa -  
un contador, se puede elegir por los servicios del au-  
ditor externo o utilizar al auditor interno. Ambos pre-  
sentan ventajas y desventajas:

Auditor Externo

Ventajas:

- Es ajeno a la entidad -  
por lo tanto puede de--  
tectar más fácilmente -  
los problemas específi-  
cos en las operaciones.

Desventajas:

- Su costo es mayor pues-  
requiere de tiempo para  
familiarizarse con la -  
operación a revisar.

Auditor Interno

Ventajas:

- Está identificado con  
las operaciones por -  
lo que requiere de me-  
nos inversión de tiem  
po.
- Su costo es menor.

Desventajas:

- Debido a que está den-  
tro del sistema, pue-  
de pasar desapercibi-  
das algunas deficien-  
cias por ser rutina--  
rias.

De hecho el elegir uno u otro es decisión del solicitan  
te del servicio, pero es natural que cualquiera de los-  
dos tenga que consultar con algún especialista, pues si  
bien es cierto que los conocimientos que estos tienen -  
sobre las operaciones de la empresa y estudios sobre --  
otras disciplinas para ser capaces de desempeñar su tra-  
bajo con profesionalidad, no es posible que dominen ple-

namente esas otras disciplinas, y por tanto, para las dudas o problemas que surjan durante el desarrollo del trabajo, será necesario obtener la opinión de terceras personas con el saber adecuado para proporcionar una respuesta apropiada a esa problemática.

Para iniciar una auditoría operacional se requiere seguir una metodología, la cual según Bradford Cadmus, - consiste de cuatro pasos:

- a) Familiarización: Para conocer el manejo operativo; objetivos del departamento; como trabaja para cumplirlos; y como determina los resultados.
- b) Verificación: Consiste en enfocar la acción a conocer el grado en que las operaciones y sus controles están de acuerdo a las descripciones orales y escritas y el manejo departamental que se ha transmitido en la fase uno ( Familiarización ).
- c) Evaluación y Recomendaciones: Consiste en desarrollar tentativamente algunas medidas correctivas a las fallas o desviaciones que vaya localizando. Conforme avance el trabajo podrán ser afinadas o modificadas.
- d) Informe: Es la fase final donde deberán plasmarse las conclusiones del trabajo desarrollado y las recomendaciones que se consideren apropiadas para co-

regir las deficiencias detectadas".

En tanto, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos menciona que la metodología a seguir debe ser muy similar a la del método científico, por lo cual en su Boletín número 2 de auditoría operacional enuncia los siguientes pasos:

- a) Familiarización: Permite conocer la estructura, organización, objetivos, políticas, sistemas y procedimientos de la empresa en términos generales.
- b) Visita a las instalaciones: Tiene por objeto observar directamente como se efectúan las operaciones y detectar posibles problemas en los controles operacionales o en la realización de las operaciones.
- c) Análisis financiero: A través del mismo conoce la marcha de la empresa, su situación actual, tendencias, etc., y se obtienen indicios de las áreas en que pueden existir problemas operacionales. Para ello, se requiere efectuar comparaciones y análisis tanto de carácter interno como externo para poder situar a la empresa en relación con los negocios en general y particular con los de su ramo.
- d) Análisis de información operativa: Consiste en el estudio de datos de operación internos, tales como estadísticas de producción, rotación de personal, -

estadísticas de ventas por artículos, zonas o responsables, etc.; así como de la información externa relativa.

- e) Entrevistas: Deben realizarse con los principales funcionarios responsables de la ejecución de las operaciones, objeto del examen y de aquellas que estén relacionadas.
- f) Examen de la documentación: La finalidad es verificar objetivamente la información obtenida en las etapas anteriores.
- g) Diagnóstico preliminar: Es un resumen del conocimiento general que se prepara con base en los resultados obtenidos en las etapas anteriores de la metodología, en el se plantean los principales indicios de problemas detectados hasta ese momento y se apuntan las operaciones que pueden ser examinadas y las posibles soluciones.
- h) Selección de operaciones a examinar: Estas deben seleccionarse en función a su importancia y procurando que sean aquellas que por sus características, ofrezcan mayores posibilidades de mejoría de la empresa. Esta selección que debe hacerse conjuntamente con los funcionarios apropiados, conveniente que considere las posi-

bilidades de obtener a corto plazo resultados positivos de la auditoría operacional.

- i) Ejecución: Esta requiere del uso de cuestionarios, programas de trabajo, manuales de procedimientos, cuadros estadísticos y otros papeles de trabajo. - El objetivo es que mediante la aplicación de estos instrumentos, se logre la identificación precisa de los problemas detectados. Parte importante en la ejecución del trabajo, es la elaboración de diagramas de flujo, que frecuentemente son instrumentos muy útiles para detectar deficiencias en los controles operacionales.
- j) Resumen de problemas detectados: Consiste en la recapitulación de los principales hallazgos que indiquen una deficiencia en los controles operacionales o representen oportunidades de disminuir costos o aumentar eficiencia. Esta etapa tiene por objeto cuantificar el efecto de los problemas., precisar sus consecuencias, establecer las posibles causas de ellos y en su caso, proponer las medidas correctivas que deban aplicarse.
- k) Discusión previa de los problemas detectados: Con ella se logra aprovechar la experiencia del personal de la empresa y evitar errores de apreciación e interpretación.

1) Diagnóstico: Es el informe de la auditoría operacional".

Hasta aquí lo que se refiere a la metodología de ejecución de la auditoría operacional. Hay que tomar en cuenta que al igual que las otras auditorías se rige por los mismos preceptos emitidos por el Instituto que rige a la profesión en México.

Referente al informe que a de presentarse, se ubica en la misma situación que el de la auditoría interna, consecuentemente, la persona encargada de redactar los resultados finales y las recomendaciones deberá valerse de sus conocimientos y experiencia para entregar un documento con todas las características de un profesional.

#### Auditoría administrativa.

Para concluir las auditorías institucionales se analiza la más controvertida de éstas: la administrativa.

Esta también pertenece a las no numéricas, y la base de su existencia es el proceso administrativo; es aquí a donde se encausa su aplicación y de donde toma su nombre.

La controversia que se suscita es con la auditoría operacional, pues el auditor administrativo siente invadi

dos sus terrenos por el revisor operativo. La verdad es que una se refiere a la revisión exclusiva de las operaciones de una empresa, pero no se halla totalmente aislada del aspecto administrativo, sin embargo la limitación que debe reconocerse es básicamente la función y objetivos que cada una persigue.

El objetivo de la auditoría administrativa es verificar, evaluar y promover el cumplimiento y apego a los elementos del proceso administrativo. Es practicada generalmente por un licenciado en administración, por ser éste el profesional que reúne los requisitos técnicos y cognocitivos.

La auditoría administrativa se regula por medio de la Asociación Nacional de Colegios de Licenciados en Administración, A.C., el cual ha emitido las normas para la auditoría administrativa, dentro de estas últimas se indica que:

"El estudio integral de la entidad económica, analizada tanto desde el punto de vista de sus funciones (producción, comercialización, finanzas, relaciones humanas)..."; siendo esta parte la concerniente a la auditoría operacional.

Una vez esclarecido el origen del problema, delimitado el objetivo de la revisión del auditor administrativo,

se enuncia brevemente la metodología a seguir de acuerdo con la Asociación:

- a) Entrevista previa: Mediante ésta se logra obtener una panorámica general de la empresa y algunos indicios de los problemas según los ve el cliente, la que permitirá, previo estudio de la información recabada, formular un diagnóstico preliminar o establecer la propuesta de servicios.
- b) Recolección de datos: Se refiere básicamente a la recopilación de información documental que haya disponible en la empresa, siguiendo para este efecto un plan o programa de trabajo. En esta etapa, el simple hecho de estar desprovisto de algún documento, indica fallas a los controles administrativos.
- c) Obtención de información: Contempla la recopilación de datos mediante la entrevista lo que redundará en llegar al meollo de los problemas que se hubieren detectado. En algunos casos es factible aplicar cuestionarios a los empleados del cliente, pero deberán ser bien planeados para lograr el fruto deseado.
- d) Evaluación: Una vez recabada toda la información se procede a su estudio y evaluación, usando desde técnicas simples (por puntos) hasta sofisticados plan-

teamientos matemáticos, pero lo importante en esta es el criterio y juicio del auditor aplicados a -- las circunstancias específicas que afectan a la en tidad. Además deberá considerar una serie de aspec tos que le señalen el grado de eficiencia de la -- operación del proceso administrativo implantado en la compañía.

Todo esto en conjunto le dará los elementos neces rios para presentar un informe y recomendaciones - tendientes a mejorar los sistemas y controles admi nistrativos y consecuentemente la eficiencia.

e) Resumen: Es el informe que deberá presentar por es crito a su cliente, conteniendo las fallas detecta das y las sugerencias para su corrección y mejora- miento.

En cuanto a este último punto no hay comentarios que- guén al auditor en la preparación de su informe, por lo que tendrá que hacer uso de su capacidad y expe--- riencia para elaborarlo.

#### Auditoría gubernamental.

Su ámbito cubre a todo el sector público, y pueden -- ser aplicadas las cuatro clases de auditoría que ya - se explicaron, por lo que sólo se les mencionará en -

cuanto a la clasificación que les otorga el gobierno.

El Manual de Auditoría Gubernamental dá la siguiente definición:

"La auditoría gubernamental comprende el examen de las operaciones, cualesquiera que sea su naturaleza, de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, con objeto de opinar si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, si los objetivos y metas efectivamente han sido alcanzados, si los recursos han sido administrados de manera eficiente y si se ha cumplido con las disposiciones legales aplicables".

De aquí se desprende que los objetivos de la auditoría gubernamental son:

- 1.- Analizar si el control interno establecido en las entidades del sector gubernamental coadyuva a la obtención de información financiera confiable, oportuna y útil para la adecuada toma de decisiones.
- 2.- Analizar si la dependencia o entidad con los recursos asignados ha cumplido en tiempo, lugar y calidad con los objetivos y metas establecidos en sus programas.

- 3.- Revisar la eficiencia obtenida por la asignación y utilización de sus recursos.
- 4.- Revisar si se cumple con las disposiciones legales, normas y políticas aplicables.
- 5.- Formular las observaciones y recomendaciones tendientes a mejorar la operación de la dependencia o entidad, así como para corregir las desviaciones y deficiencias encontradas.
- 6.- Realizar el seguimiento de las recomendaciones que hayan sido aprobadas, con objeto de cerciorarse de que efectivamente se implantaron.

La fundamentación básica para el logro de estos objetivos es el marco legal que contempla la generación de instrumentos que garanticen la eficiencia, eficacia y congruencia de las acciones de la administración pública federal. En 1977 se promulgaron variados dispositivos legales para racionalizar el ejercicio de las actividades públicas.

Con la promulgación de las Leyes Orgánicas de la Administración Pública, de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, la función administrativa sufre transformaciones importantes, entre las que destaca la ubicación de la acción del sector público en tres nive

les (global, sectorial e institucional), vinculados estrechamente con la planeación, programación, presupuestación y evaluación de la labor pública.

Los anteriores legislamientos aunados a la Ley para el Control por parte del Gobierno Federal, de los Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Estatal: Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores; Ley de Obras Públicas; Ley Orgánica de la Contraloría Mayor de Hacienda; y Ley General de Deuda Pública conforman los principales pilares que permiten al estado cumplir con las funciones genéricas de control y evaluación y las específicas de auditoría.

Aún y cuando la auditoría gubernamental y la fiscal se ejercen al amparo de leyes y ordenamientos legales, en tanto que la de estados financieros, interna, operacional y administrativa están al amparo de pronunciamientos y disposiciones institucionales e inclusive posiciones personales, no por ello dejan de reconocer y adoptar casi en su totalidad los lineamientos que rigen a las segundas.

Por último, se hará mención de las clasificaciones de las auditorías que conforman la gubernamental:

1.- Por su ámbito;

a) Interna.

b) Externa.

2.- Por su tipo:

- a) Financiera.
- b) Operacional.
- c) De resultado de programas: Analiza la eficacia y congruencia alcanzadas en el logro de los -- objetivos y metas establecidos, conforme al -- avance del ejercicio presupuestal.
- d) De legalidad: Tiene la finalidad de verificar el cumplimiento de las disposiciones legales - que le son aplicables a una entidad o dependencia.

3.- Por su contexto:

- a) Integral: Cuando se ven involucrados los cua-- tro tipos de auditoría en una revisión.
- b) Parcial: Cuando sólo concurre una de ellas.

4.- Por su aplicación:

- a) A unidades: Es aquella que se practica a las - áreas que tiene asignados uno o más programas-- encaminados al logro de los objetivos y metas-- de la dependencia o entidad.
- b) A programas: Es la revisión específica a un -- programa el cual puede estar asignado a una o-- más unidades.
- c) De actividades: Es la revisión de algunos as-- pectos que se identifiquen con el objetivo es--

pecífico a examinar, siendo diferentes a unidades y programas.

Al igual que las demás auditorías, se tienen que presentar informes, los que se hallan en la misma situación de la interna, operacional y administrativa, por tanto sería repetitivo indicar lo enunciado en esas áreas.

Las características, que debe reunir el informe de auditoría gubernamental son:

- a) Oportuno y útil.
- b) Objetivo.
- c) Claro y simple.
- d) Conciso.
- e) Constructivo.

Básicamente todas las auditorías deben contemplar en sus informes estas peculiaridades, ya que de lo contrario tendría caso emitirlos ni solicitar el servicio de auditoría.

Los informes de auditoría gubernamental presentan algunas clasificaciones, atendiendo a:

- 1.- El auditor que lo elabora:
  - a) Informe de auditoría externa.
  - b) Informe de auditoría interna.

2.- Al tipo de auditoría:

- a) Informe de auditoría financiera.
- b) Informe de auditoría operacional.
- c) Informe de auditoría de resultado, de programas.
- d) Informe de auditoría de legalidad.
- e) Informe de auditoría integral.

3.- A la época en que se realiza:

- a) Informe previo.
- b) Informe final.

4.- A la forma en que se presenta:

- a) Informe verbal.
- b) Informe escrito.

5.- A su extensión:

- a) Informe corto.
- b) Informe largo.

Auditoría fiscal

Quizá ésta sea la que reviste mayor importancia, debido a que es el medio por el cual las autoridades hacendarias pueden cerciorarse del pago correcto de los impuestos, los que representan el fundamental ingreso del gobierno para poder afrontar el elevado gasto público. Podría decirse que es un instrumento que utiliza el Estado para vigilar el cabal cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y en caso de no ----

existir es dudoso que estos cumplieren con sus obligaciones tributarias, posiblemente por eso es la más temida de todas las auditorías,

El objetivo que persigue es verificar el correcto y oportuno pago de los diferentes impuestos y obligaciones fiscales de los contribuyentes desde el punto de vista fisco; Secretaría de Hacienda y Crédito Público, direcciones o tesorerías de hacienda estatales, y tesorerías municipales. Incluye también las revisiones que hacen algunas autoridades u organismos con facultades de imponer gravámenes a los contribuyentes.

Para lograr estos objetivos, se vale de acciones y medidas de fiscalización, las acciones se dividen en cuatro, a saber:

- 1.- Buscar que los contribuyentes estén bajo control, es decir, registrados como tales, el objetivo es ampliar el universo de contribuyentes. Esta es quizás la acción más compleja, pues se tienen que detectar que contribuyentes son desconocidos, lo que implica la implantación de sistemas de captación y registros persistentes que vayan aparejados con exigencias de identificación de los mismos tributantes en muy diversas instancias.
- 2.- Contar con adecuados controles para instar a los "

contribuyentes registrados a presentar voluntariamente sus declaraciones en el tiempo y forma que las Leyes establezcan. Primordialmente se trata de una segunda fase de identificación.

- 3.- Tiende a obtener información más fidedigna de los contribuyentes que ya están cumpliendo, es decir, que las declaraciones se presentan con cifras y datos apegados a la realidad.
- 4.- La última de estas acciones se refiere a la recuperación de adeudos, que si bien son correctos, el contribuyente no ha podido cubrirlos.

Respecto a los medios de fiscalización los tres que revisten mayor importancia son:

- 1.- La revisión de declaraciones: Mediante este procedimiento se busca comprobar la fidelidad de la información incluida en estas formas. Principalmente se revisan tres aspectos:
  - a) Corrección aritmética.
  - b) Cumplimiento formal de requisitos en declaraciones; y
  - c) Veracidad de la información contenida en las mismas.

El objetivo primordial es ir cerrando caminos de incumplimiento, para obtener informes más reales de -

los contribuyentes.

2.- Las visitas domiciliarias: Son las que reúnen óptimamente las características que permiten satisfacerse de la corrección del cumplimiento de las --- obligaciones tributarias.

Este medio de fiscalización presente las siguientes modalidades:

- a) Las de inspección: Que se orientan a comprobar el cumplimiento de algún impuesto en especial.
- b) Las de auditoría: Que buscan el cumplimiento integral de las obligaciones tributarias.

3.- La revisión del dictamen para efectos fiscales; este medio consta de cinco pasos:

- a) Revisión del cuaderno fiscal.
- b) En caso de no quedar satisfecho con lo contenido en el cuaderno fiscal se solicita al contador independiente la información necesaria, --- atendiendo a la siguiente secuencia:

- I Los papeles de trabajo.
- II En caso de persistir dudas el mismo contador público proporcionará la información.
- III En el supuesto de insuficiencia, se solicitará documentación original al contribuyente vía contador público.

c) Cuando en la segunda fase no se aclararon las -

dudas se solicitan información y documentación directamente al contribuyente.

- d) En caso de no ser suficiente la información -- proporcionada, se duda de la validez del dictamen, para lo cual se recurre a terceros mediante las compulsas.
- e) En caso de llegar a esta etapa, ya no se le -- otorga crédito al dictamen dando lugar a una visita domiciliaria con carácter de auditoría-directa, lo que puede traer repercusiones tanto al contribuyente como al contador público.

Para la ejecución de la auditoría fiscal es necesario aplicar distintos procedimientos y técnicas, de acuerdo al medio utilizado, siendo evidente también la --- amplitud del universo que gravita a cada auditoría -- fiscal, pero que de una manera u otra se utilizan las normas y procedimientos de auditoría generalmente --- aceptados, de acuerdo a las circunstancias del trabajo a desarrollar.

c) Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas:

Son bases comunes, por lo general, las que se utilizan en el desarrollo o ejercicio de cualquier tipo de revisión, llamense de tal o cual forma, y ejecutadas por el profesional o técnico, de acuerdo a las carac-

terísticas que el trabajo requiere.

Es por ello que no se incluyeron en las explicaciones de cada tipo de auditoría para no ser reiterativos. Sin embargo el enfoque principal que tienen estas bases es hacia la auditoría de estados financieros, más deben ser adaptadas a las necesidades y peculiaridades de cada campo de actuación.

Las normas de auditoría se definen como "los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad -- del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de ese trabajo".

De esta conceptualización que emite el Instituto Mexicano de Contadores Públicos se desprende la clasificación de las normas:

- a) Personales.
- b) De ejecución de trabajo.
- c) De información.

Las normas personales se refieren a las cualidades mí ni mas de actuación que debe reunir para poder asumir la responsabilidad de un trabajo de esta índole. Dichas cualidades se adquieren antes y durante el desem peño de toda su actividad profesional y se dividen en:

- 1.- Entrenamiento técnico y capacidad profesional: El trabajo de auditoría cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

El entrenamiento técnico se adquiere primeramente en la escuela y después en el trabajo donde se aplican los conocimientos adquiridos, se pulen, se modifican hasta el momento que la experiencia obtenida vaya capacitando paulatinamente.

- 2.- Cuidado y diligencia profesional: El auditor está obligado a ejercer con cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen en la preparación de su dictamen o informe.
- 3.- Independencia: El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional. Las normas de ejecución del trabajo están encaminadas a la labor del auditor, al desempeñar en sí, su revisión y que en cierta forma tiene relación con el cuidado y diligencia profesionales. Para cumplir con estas exigencias de la realización --

del trabajo se han dividido en:

- 1.- Planeación y supervisión: El trabajo de auditoría requiere ser planeada adecuadamente y si se usan ayudantes, estos deben ser supervisados apropiadamente.
- 2.- Estudio y evaluación del control interno: El auditor debe llevar a cabo un estudio y evaluación adecuado del sistema de control interno existente, que le sirva de base para determinar la confianza que va a depositar en él; así mismo le permitirá decidir la naturaleza, extensión y oportunidad que le va a dar a los procedimientos de auditoría.
- 3.- Obtención de evidencia suficiente y competente: Mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría y los alcances determinados, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar el respaldo a su dictamen.

Finalmente, las normas de información se enfocan hacia los resultados obtenidos y que se plasman en su dictamen o informe, debido a que en el dictamen descansa la confianza en la información financiera y que es lo único que ve el público de su trabajo, estas normas se clasifican en:

- 1.- Aclaración de la relación con estados o informa---

ción financiera y expresión de opinión: En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con estados o información financiera, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia, por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

2.- Bases de opinión sobre estados financieros: El auditor, al opinar sobre estados financieros debe observar que:

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

Por lo tanto, en caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en que consisten las desviaciones y su efecto cuando

tificado sobre los estados financieros.

El hecho de existir estas normas de auditoría, no limita al contador público a cumplir sólo con ellas, deberá utilizar su capacidad, experiencia y juicio para -- aplicarlas hasta la medida de lo posible e inclusive - llegar a ampliarlas de acuerdo a las circunstancias especiales que envuelven a cada auditoría.

El cumplimiento de estos lineamientos permitirá al --- auditor proporcionar resultados de buena calidad y profesionalismo a las personas que solicitan sus servi--- cios para cualquier tipo de auditoría.

## II. INFLUENCIA DE LOS FACTORES ECONOMICOS EN LA INFORMACION FINANCIERA.

### a) Antecedentes.

La economía es el ámbito donde se desenvuelven todos los actos de una sociedad a nivel macro y micro, de tal forma que todos los acontecimientos que en ella se producen afectan directa e indirectamente su curso y viceversa.

Podemos entender la economía como la ciencia de la administración de los gastos e ingresos de un ente, según su acepción original. Actualmente se le considera una disciplina social que manifiesta dos corrientes fundamentales; la primera de Federico Engels, representante de la corriente objetiva, indica que " La economía es la ciencia que estudia las leyes que rigen la producción, la distribución, la circulación y el consumo de los bienes materiales que satisfacen necesidades humanas"; la corriente subjetiva, por medio de Lionel Robins, dice: "La economía es la ciencia que se encarga de la satisfacción de las necesidades humanas, mediante bienes que siendo escasos -- tienen usos alternativos entre los cuales hay que -- optar".

Estas definiciones se enfocan a las necesidades de una sociedad, lo cual es todo un proceso, en donde -

se relacionan cuatro factores, básicamente para la producción de los satisfactores. Estos son: tierra, trabajo, capital y organización o habilidad empresarial.

En la tierra se localizan todos los recursos existentes en la naturaleza; en el capital los instrumentos, maquinaria, equipo, instalaciones, etc., que contribuyen a la producción; el trabajo como la capacidad físico-mental humana aplicada a este proceso; y la organización para conjugar los tres elementos anteriores en el conseguimiento de los objetivos empresariales con el mínimo de esfuerzo.

De aquí emanan situaciones características de todo ente económico que se desenvuelve en un país capitalista, hallándose regidas por las curvas de oferta y demanda de los tres primeros factores, así como por decisiones gubernamentales y empresariales que influyen directamente sobre estos parámetros.

Así pues, tenemos, entre otros, fenómenos como los siguientes y que al parecer son los más relevantes:

- a) Control de cambios.
- b) Intervención del Estado en el proceso productivo.
- c) Determinación de precios controlados.
- d) Establecimiento de precios por empresas oligopolistas o duopolistas.

- e) Escasez de los factores de la producción.
- f) Influencia de la interacción económica mundial.
- g) El proceso inflacionario.

Todos estos fenómenos se han presentado a nivel mundial, siendo el último una consecuencia de estos, por lo tanto una entidad no puede abstraerse de ellos y por ende se ve en la necesidad de actualizar su información financiera a la realidad.

La inflación es un reflejo drástico en el incremento de precios a los satisfactores, sean para producir -- (materias primas) o para su consumo por la población, obedeciendo a la represión o aceleración sobre la --- oferta y la demanda, es decir, un desequilibrio entre éstas, por cualesquier motivo.

Más, ¿Qué produce esos desequilibrios?, para hallar una respuesta satisfactoria o por lo menos apegada a sus orígenes, hay que remontar algunas décadas atrás, antes de la primer guerra mundial.

En esta época se podría decir que todavía operaba el adagio "dejar hacer, dejar pasar", y se vivía en franca libre competencia, aunque ya existía la intervención estatal en el proceso productivo, pues era y es su principal fuente de recursos, llevando intrínsecamente un problema de tal magnitud que desembocó en la prime

ra y segunda guerra mundial, lo que significaba además una nueva repartición del mundo entre las grandes potencias en esos años existentes.

Al intervenir el estado en el sistema económico-productivo como medio de allegarse recursos, para infraestructura, bienestar social, sostenimiento de guerras y posteriormente una carrera armamentista, tiene necesariamente que imponer controles como lo son el tipo de cambio, aranceles, control de precios, etc., encaminados a acelerar o desacelerar el crecimiento y desarrollo económico, lo que implica también activar o desactivar la productividad y que a corto o largo plazo generarán el proceso inflacionario.

Cabe hacer mención que muchos economistas han definido a la inflación como consecuencia de un exceso de circulante en el mercado, sin tomar en cuenta los orígenes que provocan este excedente.

Se debe tomar en cuenta, además, que la moneda no siempre ha estado respaldada por la producción de un país, pues en los albores del capitalismo se avalaba con las reservas en oro de cada país, de ahí entonces que hubieran diferentes cotizaciones de divisas, lo que llevaría a afirmar o determinar casi-

con certeza a este suceso como el origen del control de cambios, elementalmente por la necesidad de efectuar transacciones comerciales a nivel internacional, de tal que aporte, aunque mínimamente, a la formación de la inflación.

Se entiende el control de cambios como las medidas implantadas por el Estado para regular el tipo de cambio de su moneda frente a otras divisas, pudiendo ser fijo o flotante; el primero elimina en cierta forma a la oferta y la demanda del dinero, pero si no es respaldado adecuadamente su valor, provocará fuertes desequilibrios que disparan una fuerte alza de precios; y el segundo se va ajustando conforme a la oferta y demanda y el respaldo que ofrece su reserva en metales y la producción.

La intervención del Estado en el proceso productivo tomó mayor auge después de 1929, en que el mundo acababa de salir de la gran depresión, fundamentalmente para tratar de resolver todos los problemas generados por la crisis dándose en los siguientes niveles; creación de infraestructura, protección jurídica del capital, regulación de conflictos entre el capital y el trabajo y protección general del capital, la que se da a través de variados mecanismos como: estímulos fiscales, créditos baratos a la industria, mayores aranceles a la importación, asociación con -

el capital privado, etc. A esta intervención también se le conoce como capitalismo de estado.

Quizá como medida proteccionista fuera positiva pero a la postre y con la mayor participación del Estado se volvió inoperante, lo que a llevado a muchas economías al caos relegado en el citado fenómeno. Esto es debido a que absorbió una gran cantidad de empresas en quiebra o con tendencia a esta, con el propósito de prevenir un problema social que es el desempleo, de tal forma que se inyectó capital nuevo, ya no para lucrar, sino como un beneficio social que medio estabilizará la oferta y demanda de satisfactores y poder continuar impulsando a la planta productiva, así como para fomentar la instalación de otras nuevas, pero a costa de un gran sacrificio social.

Si bien es cierto que esa carga para la sociedad no se resiente de inmediato, si se ve agudizada a mediano plazo, porque la medida que gran cantidad de países han adoptado en el control de precios, lo que presiona sobre la oferta y demanda de satisfactores de primera-necesidad, situándolos bajo el precio de oferta, por lo que existe mayor demanda provocando así la escasez, pues mientras es inferior la capacidad productiva e incluso la cantidad de materia prima necesaria para la elaboración de esos bienes, los precios tenderán a ele

vase hasta poder nivelar la oferta y la demanda. Lo anterior quiere decir inflación.

Así mismo el proteccionismo fomenta en los países donde se ha manejado ineficacia en la planta productiva, elaborando productos de mala calidad que no pueden competir con los del mercado internacional. Además, esta medida se ve auxiliada por el incremento de tasas arancelarias a las importaciones, lo que eleva el costo de producción y por ende el de venta, en tal forma que se incorpora inflación a la producción al igual que es exportada, creándose una espiral difícil de controlar y contrarrestar con estímulos fiscales y créditos bancarios baratos; a esto hay que agregarle el hecho de recurrir al endeudamiento interno y externo por parte del estado para poder subsidiar todas estas medidas, así como la emisión de más circulante que subsane los déficits presupuestarios cada año más crecientes, agudizado también por los saldos negativos que presenta la balanza comercial, que resumidos generan inflación.

Como se ha podido ver ya se conjugaron varios factores faltando añadir el fenómeno de oligopolios, ampliar lo referente a la escasez y la influencia de la interacción mundial.

Es bien sabido que con el progreso del capitalismo la concentración de la riqueza se fue sintetizando en -- unas cuantas manos; ésto es lo que Marx señaló como - "hacer a los pobres más pobres y a los ricos más ri--cos". Los factores tierra y capital se fueron quedando en menos personas llegando a formar los oligopo---lios, duopolios y monopolios, siendo de tal magnitud--su influencia que contribuyen al fenómeno inflaciona--rio a través de la fijación de precios a sus produc--tos, sin que les llegue a repercutir substancialmente, pues son los consumidores los que tienen la consigna--de soportarla, considerando a estos como productores--o demandantes de satisfactores para beneficio perso--nal.

Tan fuerte ha sido su influencia que ha contribuido a la escasez de bienes necesarios para generar un desa--rrollo económico que disminuya la crisis de los paf--ses, por lo que ha sido elemental la búsqueda de pro--ductos sucedáneos. La falta de fuerza de trabajo ca--lificada agudizó el problema del desempleo e intrínse--camente disminuyó el consumo así como la producción,- lo que ha llevado a una crisis tan profunda que se ma--nifiesta en estancamiento económico, viéndose en la -necesidad de incursionar en otros mercados para ven--der los excedentes y reactivar la planta productiva,-

pero resulta que los nuevos mercados no cuentan con capacidad suficiente para consumir esos excedentes.

Aquí se localiza algo de la interacción mundial que ante esta problemática han tratado de darle solución formando organizaciones que permitan ganar mercado-defendiendo al que ya se tiene, añadiendo el hecho de impedir que nuevos productores interfieran o entren a sus dominios, causándoles crisis económicas casi insuperables. Entre algunos organismos se encuentran el GATT, la OPEP, el Mercado Común Europeo, etc.

Como se puede entender, la existencia de todos estos factores inciden en un punto: la inflación, y que ha sido considerado por muchos como el enemigo número uno de la economía. Como este fenómeno se encuentra hoy en día presente, se han escrito una gran variedad de versiones en cuanto a que lo origina y sus consecuencias.

En término inflación, aunque ya definido con anterioridad, es un concepto complejo, pues involucra una serie de acontecimientos muchas de las veces incomprensibles, descrito de acuerdo a la formación académica de cada quien, político, economista, administrador, etc., siendo tan variadas aún dentro de una

misma profesión.

Aunque para un individuo común es en sí un problema de dinero y cree que la solución es ganar más, sin importarle que vaya en demérito del poder adquisitivo,

Sin embargo el diagnóstico habitual que se hace del fenómeno lo caracteriza como una relación de síntomas conectados entre sí, que opera como un sistema de vasos comunicantes. Para controlarlo, los expertos recomiendan sujetar a control los síntomas del fenómeno, mediante la intervención sobre algunos de ellos, pero al quedarse en esta instancia no se tocan los problemas de fondo, por lo que en lugar de solucionarlos, agrava más la situación, pues al estar comunicados entre sí - lo que ocurre en uno se transmite de muy diversas maneras a los demás, es decir, se crean olas inflacionarias que pueden moverse de un espacio económico a otro y lejos de extinguirse se fortalecen.

Sólo es posible solucionar el problema si se analiza en conjunto el funcionamiento de la economía, inclusive es indispensable que exista un comportamiento uniforme de todos los factores del proceso, para lo cual es elemental suscitar esa uniformidad de acciones en torno a la que se designe o constituye como eje fundamental de la respuesta al problema. Más al contrario no ha sido posible transmitir la información y conoci-

mientos de que se dispone a cuantos participan en el proceso inflacionario y a los que la padecen de manera real, por lo que sólo se ha logrado crear confusión y contribuir a impugnarles a otros la responsabilidad de este fenómeno.

Tal es la desvirtualización de esos conocimientos que se dan explicaciones tan superficiales como "el incremento continuo en el nivel de precios", siendo que estos son sólo el reflejo final de un proceso socio-económico mucho más complejo, que sus raíces se localizan profundamente en la estructura social y productiva de una sociedad.

Por tal motivo las versiones convencionales califican este suceso, como algo monetario que se desarrolla --- exclusivamente en el ámbito de circulación del dinero de las mercancías, sin tomar que también afecta indirectamente a la producción a través de su impacto en las ganancias de una empresa a las cuales califica en cuanto a su grado de redituabilidad respecto de las in versiones y sobre el efecto que tiene en los ingresos reales de la población.

Ante estos razonamientos y en las actuales condiciones del entorno mundial, los gobiernos tienen la disyuntiva de elegir entre dos alternativas. La primera: frenar la actividad económica, limitando la cantidad de -

dinero a fin de mantener la estabilidad en los precios y un alto nivel de utilidades que permita una capitalización de las empresas. La segunda: alentar la actividad económica mediante el aumento del gasto público y la estabilidad social a través del empleo de grandes masas de población.

Algunos países que han optado por aplicar estos cursos de acción se han encontrado con dos fenómenos económicos hasta hace poco desconocidos, que son variantes de la inflación:

- a) Estancamiento o sea el estancamiento de la economía con inflación.
- b) Rescesión dentro de la economía con inflación.

La estanflación es una combinación de estancamiento económico con inflación, que se manifiesta en la caída de la producción, disminución de la inversión, reducción de las ventas y del nivel de empleo, todo combinado con la existencia de gran cantidad de dinero en circulación, lo que posibilita el incremento relativo de la demanda debido a los altos precios de las mercancías. En la estanflación se dan algunas contradicciones: --- excesivo consumo suntuario y falta de consumo básico por las capas más bajas de la sociedad; alto nivel de-

desempleo y subempleo con altas inversiones especulativas no productivas; incremento masivo de exportaciones sin haber satisfecho las necesidades del mercado interno; salarios altísimos y bajísimos que no alcanzan para satisfacer las necesidades familiares.

Sin embargo, sino llegan a aceptarse las medidas antes mencionadas se caerá en la hiperinflación que es proceso sostenido y generalizado de aumentos extraordinarios - en los precios de mercancías y servicios, es decir, inflación excesiva e incontrolable que alcanza niveles - insospechados, lo cual es debido a que se trata de un problema estructural tendiente a propagarse extraordinariamente, sobre todo en períodos críticos de la economía, tal como fue el caso de Alemania en la postguerra y actualmente en varios países de latinoamérica.

Si bien es cierto que este proceso es un problema socio-económico de magnitudes exaltantes también puede ser combatido o no, colocado a la sociedad ante dos perspectivas; una es acostumbrarse a vivir con la inflación (Argentina por ejemplo); la otra contrarrestar la inflación con mayor productividad (como es el caso de Japón).

El Desarrollo del Proceso Inflacionario en México:

Como es bien sabido, nuestra sociedad forma parte inte

grante de la economía mundial, así que no puede desligarse de todo lo acontecido en ella, y por ende también a sufrido y contribuido a sus consecuencias,

Así pues, desde que el estado mexicano ha intervenido en la planeación de su desarrollo con fundamento en crecimiento económico, se han programado inversiones y gastos que exceden los recursos financieros que puede esperar tener a su disposición, creando brechas inflacionarias a las que pretende hacer frente con ayuda del exterior o implantando controles directos e indirectos que afectan paulatinamente su proceso productivo.

El desarrollo económico es el proceso mediante el cual los países pasan de un estado atrasado de su economía a un estado avanzado de la misma; esta superación en el desarrollo representa mejores niveles de vida para la población en su conjunto, esto es, cambios cuantitativos y cualitativos. Dos expresiones fundamentales del desarrollo económico son: aumento de la producción y la productividad per cápita en las diferentes ramas económicas, y aumento del ingreso real per cápita. Algunas características son: a) Desarrollo de las fuerzas productivas; b) Crecimiento del producto nacional con un reparto más equitativo de la riqueza entre los habitantes; c) Crecimiento del empleo con ma

yores ingresos reales para los trabajadores; y d) Más y mejores escuelas para mayor número de personas.

El crecimiento económico es sólo un aumento de la producción de bienes y servicios de una sociedad en un período preciso que generalmente es un año. Es objetivo y medible a través de diversas variables como: --- a) Incremento del producto interno bruto de un año a otro; b) Aumento de la producción por sectores económicos; agropecuario, industrial y servicios; c) acrecentamiento de la productividad general de la economía, por sectores y ramas. Más no implica necesariamente una superación hacia el desarrollo económico -- mientras no se pueda incrementar el ingreso real y la producción y productividad per cápita, ni una mejor distribución de la riqueza.

Es en esta última fase donde se halla ubicado México, y es por ello que aunque los planes de desarrollo --- cuentan con la ambición de satisfacer las necesidades nacionales, la base real en que se apoyan se ve debilitada por depender demasiado del financiamiento inflacionario, aunque no siempre se ha sufrido esta tendencia con tanta crueldad como en las últimas dos décadas.

Por lo visto, en el desarrollo de este suceso han ---

existido altibajos, no siempre considerados o bien poco conocidos para muchas personas, para lo cual es vital ubicarse en la historia económica de la nación donde emanan tres épocas características en su conjunto que han marcado la economía del país en el presente siglo:

- a) La primera es inflacionaria y abarca de 1935 a 1955
- b) La segunda corresponde al receso de estabilidad de precios, en 1956 y 1970.
- c) La última y que actualmente vivimos, es la más virulante inflación, a partir de 1970.

Anterior al primer período se experimentó a nivel mundial la gran depresión (1930-34), representante de un acicate y estímulo para la política expansionista que, a grandes rasgos, hizo crecer la inflación de 1935 a 1955 incluyendo dos devaluaciones.

En toda esta época hubo un vigoroso crecimiento de la economía especialmente a partir de 1940. El crecimiento de la agricultura corrió al parejo e inclusive superó al de la industria en la segunda mitad de este período, pero a pesar de esto los campesinos comenzaron a emigrar a las ciudades, en donde la industria y el sector servicios ofrecía empleo. Adicionalmente se dieron dos devaluaciones ( 1947 y 1954 ), así como fuertes flujos de entrada y salida de capitales,

Pero lo negativo de este lapso, dado que el gobierno no tenia acceso el ahorro interno y externo, fué financiar un ambicioso programa de obras públicas a base de subregistro con el Banco Central, el que fue facilitado mediante la expedición de una nueva Ley Monetaria en 1936.

A partir de estas obras básicamente de infraestructura, el país se comenzó a industrializar y en la década de los 40's se promovió la sustitución de importaciones - acompañadas de más gasto gubernamental en infraestructura, presionado por la gran cantidad de capital extranjero que ingresó al país durante la segunda guerra mundial, empujando más hacia el financiamiento inflacionario.

Al terminó de esta acción bélica se repatrió el capital extranjero, pero también cayeron las exportaciones y - aumentaron las importaciones, implicando presiones en la balanza de pagos, culminando en la devaluación de 1947. Sin embargo en 1950 la guerra de Corea trajo consigo mayores demandas de materias primas ebullendo -- nuevamente la economía de manera similar hasta el momento de la devaluación de 1954 que sacudió la conciencia financiera del gobierno, quien hizo el firme propósito de no recurrir al ciclo inflación-devaluación, lográndose durante la permanencia de Antonio Rufz Mena -

al frente de los asuntos financieros del país durante dos sexenios sucesivos.

Los enfoques de esta nueva política se encaminaron al fomento del ahorro y la inversión y financiar el gasto público de una manera no inflacionaria. Con los incentivos al primer objetivo, se materializaron tasas positivas de interés, alta liquidez de depósitos bancarios e impuestos bajos a las ganancias del capital. En el segundo aspecto se recurrió al ahorro interno - a través del encaje legal y al ahorro externo mediante el aumento de la deuda externa, para la cual tenía entonces el país capacidad adecuada, así como a las reformas fiscales progresivas, con mayores gravámenes a los causantes cautivos. Así mismo el gasto público fue moderado y estuvo de acuerdo con los recursos disponibles.

Aunado a esta segunda época, las obras de infraestructura de los anteriores sexenios empezaron a fructificar, mientras que el ambiente financiero internacional era estable, al igual que la confianza en el tipo de cambio.

A finales de la década de los 60's, el modelo de desarrollo estabilizador seguía funcionando, pero ya desgastado por razones obvias, requería de ajustes que -

nunca se llevaron a cabo. Comenzaban a gestarse problemas que exigían pronta solución, tales como: concentración del ingreso y de las actividades productivas: creciente desempleo tecnológico por el encarecimiento interno del trabajo a través de políticas salarial, impositiva y de legislación social, al mismo tiempo que se abarataba artificialmente al capital con los incentivos a la industrialización; la política industrial tenía como base un alto grado de proteccionismo, que desarrollaba al país con un sesgo antiexportador y de altos costos comparativos.

Pero en lugar de irlos resolviendo conforme al marco de la estabilidad monetaria, el nuevo régimen, con el que se daría paso a la última y actual época, se apartó de la senda de la estabilidad económica, regresando a los aumentos desmesurados de gasto público que exceden substancialmente los recursos a que tiene acceso, renovando con mayores bríos la inflación que se había logrado superar de 1955 a 1970.

El primer sexenio de esta era, fue financieramente desafortunado, porque a las presiones inflacionarias internas se sumaron las externas, consecuentemente a partir de 1973 la inflación irrumpió en la economía mexicana y desde entonces no ha bajado de dos dígitos.

Entre las causas internas se pueden citar las siguientes:

- a) Estancamiento y deterioro progresivo de la producción agrícola, lo que disminuyó la oferta interna y obligó a realizar cuantiosas importaciones.
- b) Contracción de la inversión privada, frente a una política populista y de hostigamiento a la empresa privada, nacional y extranjera.

En lo exterior a nivel mundial también se intensificó la inflación en casi todos los países, con la escasez de materias primas y el alza sustancial en los precios del petróleo.

La reacción política no se hizo esperar, pero fue contradictoria, ya que por un lado se habla de una permanente contracción en la política monetaria, mientras que el gasto público y el endeudamiento externo, juntamente con el reajuste progresivo de salarios y precios controlados acelerado, denotaban un expansionismo de signo contrario a la debilidad financiera. Como resultado, de 1973 a 1976 se tuvieron índices inflacionarios mucho muy superiores en relación con la etapa de estabilidad, con un decremento del producto interno bruto y con fuertes tasas de crecimiento de la oferta monetaria, manifestándose "cuellos de botella" en diversos sectores de la economía y que llevaron en 1976 a la devaluación.

ción que conmocionó al país después de 20 años de estabilidad cambiaria.

Pero la cosa no acabaría ahí, pues el siguiente sexenio se inicia imbuido en presiones críticas y trabajosamente se medio recuperó la confianza y la economía en el primer año, apareciendo en 1978 el milagro del petróleo como un elemento determinante en la política económica. El enorme gasto en que se incurrió en la exploración, extracción y exportación arrastró a toda la actividad económica febrilmente, impulsando el gasto estatal a niveles que "apenas" podía satisfacer el aparato productivo, hasta el momento en que cayó el precio del energético y su demanda internacional, hundiendo al país en la crisis más impresionante que se haya vivido en el presente siglo, impactada además por las sucesivas devaluaciones de 1982, consecuencia de la mala administración estatal.

La inflación indudablemente se desbocó desde ese año -- llegando a niveles del 100% o más creando desconcierto e incertidumbre en toda la población en general y sobre todo en los inversionistas, además de la desconfianza en el aparato gubernamental, tocándole al presente régimen cargar con todos los problemas que ello a gestado.

Y aunque las medidas que deben tomarse para iniciar a controlar la inflación son drásticas e impopulares, han

de llevarse a cabo a pesar del alto costo social que representa, más sin embargo, no se han efectuado, sino por el contrario se ha recurrido en mayores ofertas monetarias y obtención de recursos externos que han determinado mantener una pariedad flotante del peso mexicano, lo cual es un reflejo inequívoco de lo obsoleto de nuestros sistemas y aparatos político-económicos.

Este flujo de efectivo y el control de precios establecido en México, sólo esconden parcialmente la inflación que está latente en los productos englobados en estos pseudo controles, y tarde que temprano se dispararán a niveles tan elevados, esta crisis se vera imposible de superar, indexada por una serie de requisitos que imponen los bancos extranjeros para otorgar empréstitos a esta y otras naciones. Por otro lado, la deuda externa que tenemos es cada vez mayor, porque en lugar de pagarla, sólo se abona una mínima porción y se redocumenta a nuevos plazos, capitalizando los intereses que generarán nuevos intereses, pues no hay recursos ni siquiera para liquidarlos. Así cada sexenio enfrenta mayores compromisos, ante los que no está en posibilidad de afrontar y aplica la misma táctica de redocumentación, postergando solamente la crisis financiera hacia futuros sexenios que a la postre pueden perjudicar dramáticamente al país.

Quizá no se llegue hasta ese grado, pero si no se analiza bien la situación económica de nuestro país y la relación que tiene con todo el orbe, pudieren tomarse decisiones incorrectas que sí nos llevaría a la situación que actualmente se vive en sudamérica, donde el estado abandona sus funciones de regulador e interventor en la economía, para imponer un régimen militarista vigilante del libre comercio regulador por las leyes de la oferta y la demanda, con índices superlativos de inflación, - desempleo y mínimos salarios reales.

Este gran problema al que nos enfrentamos, representa - una proeza superarlo, pero si el Estado logra reprimir - la emisión de circulante, impulsar la productividad con la capacidad instalada, disminuir su frecuente uso de - recursos financieros externos y controla los problemas - que en esencia surjan, y si todos tomamos conciencia - de ellos y coadyuvamos a su logro, se encausará al país a la recuperación de la economía.

b) Impacto en la Información Financiera.

Para entender el impacto que la economía tiene en la información, deberá comprenderse que también afectan a -- las empresas, las políticas inflacionarias gubernamentales, internacionales e interempresariales.

Es obvio que una entidad no puede apartarse de esta rea

lidad porque forma parte del sistema productivo del -- país y por ende está imbuida en la problemática que en éste existe, la inflación.

La inflación es uno de los fenómenos económicos de mayor relevancia en los ámbitos nacional e internacional que a preva~~le~~cido, de una forma u otra, hasta el grado de mellar la economía del país en los últimos años.

Sus efectos se muestran elementalmente en el valor --- real de dinero como medida de intercambio de satisfactores, pues de acuerdo a la cantidad de que se disponga será lo que se pueda adquirir con él. Más en estas épocas devalorizatorias, a medida que el tiempo transcurre, la unidad monetaria va perdiendo su poder adquisitivo y las operaciones realizadas por una empresa -- tiene un valor diferente al de costo histórico, por lo que el conjunto de derechos y obligaciones que la conforman son heterogéneos manifestando que la información financiera se elabora sobre la base de pesos de poder-adquisitivo constante.

Sin embargo, en consonancia con la situación prevale-- ciente de inflación pronunciada en que se desenvuelven las sociedades mercantiles, determina que la premisa - utilizada para la preparación de información financiera sea obsoleta y por tanto se requiere que ésta sea actualizada, a fin de presentarla en unidades monetarias de

poder adquisitivo o valor homogéneo.

Es natural este impacto y se ve reflejado en las operaciones de cada ente, por lo siguiente:

- a) Aumento en los costos de adquisición de materias -- primas.
- b) Costos más elevados de energéticos y combustibles - en general.
- c) Escasez de materias primas.
- d) Aumentos importantes en el costo de la mano de obra.
- e) Costos más altos de dinero.
- f) Restricciones de crédito.
- g) Control de precios.

Todos los mencionados en conjunto afectan los resultados de una entidad que ve reducido su margen de utilidad considerablemente y para contrarrestar esta situación acuden al análisis de alternativas para absorber la escalada de los costos de fabricación. Entre estas opciones se puede contar con las siguientes:

- a) Aumento de los precios de venta.
- b) Atenuarlos por medio de mayor productividad, reduciendo o eliminando algunos costos y gastos, si es posible.
- c) Resignarse a mantener márgenes de utilidad reducidos.

Ante estas tres posibilidades hay que enfatizar que las empresas con finalidad económica deben mantener índices de redituabilidad adecuados, que garanticen una retribución justa de la inversión y políticas sanas de reinversión de utilidades que soporten un crecimiento balanceado, a través de reinversiones acordes a las necesidades de inflación en una economía inflacionaria en que las unidades monetarias se tienen que ir aumentando, para mantener la capacidad generadora de ingresos, a volúmenes adecuados de ventas, para absorber costos y gastos, con remanente apropiado.

Ahora bien, si se mantiene la política de preparar la información financiera con base en costos históricos, la utilidad que en ellos se refleja es ficticia pues -- los cargos por depreciación y amortización, así como -- los trasposos de materias primas almacenadas a producción tienen un bajo costo en relación a los precios de reposición en esos bienes e insumos a precios actuales.

Lo anterior sólo es una repercusión parcial, empero que los reportes financieros pierden su objetividad y veracidad, pues los datos ahí asentados no revelan la situación real de la compañía, trascendental para la toma de decisiones adecuadas en los nuevos cursos de acción que han de dirimir los socios o gerentes.

Esto quiere decir, que los estados financieros y la información adicional no contemplan una serie de eventos que se suceden casi a diario en el desarrollo de las -- operaciones de la empresa, para lo cual se tiene que hchar mano de otros elementos de juicio para evaluar las decisiones tomadas.

En resumen puede decirse que la contabilización sobre esta base presenta dos deficiencias principales:

- a) Existe un conservatismo, en virtud del cual sólo se reconocen las variaciones en el momento que se consideran convenientes, lo que puede llevar a toma de decisiones equivocadas. Este conservatismo se deriva de la resistencia a actualizar los estados financieros en base a valores actuales, pues muchos usuarios de la información creen que pierde su comparabilidad para efectos de análisis financiero, pero la realidad en épocas inflacionarias es distinta, pues las conclusiones a que llegarán serán totalmente inciertas, pues se han generado utilidades llamadas de papel, derivado de los costos y gastos cargados a resultados de activos fijos e inventarios que tienen valores actuales superiores a los registrados en el balance.
  
- b) La deficiencia de aplicar reglas de valuación histórica, se refleja en los estados financieros, provocando que estas cifras, en la mayoría de los casos, -

carezca de significado alguno y comparativamente -- con otras compañías o estados financieros sean inclusive engañosas.

c) Consecuencias.

Hasta el momento se ha visto brevemente a la inflación como resultado de los eventos socioeconómicos y su impacto en la información financiera, ésta señala las -- consecuencias que tiene sobre las acciones y operaciones de una empresa.

Básicamente la inferencia desvalorizante se ve reflejada en lo siguiente:

- a) Reducción del flujo de créditos.
- b) Los presupuestos.
- c) Control de precios.
- d) La fuerza de trabajo.
- e) Decisiones de precio e influencia en la conducta competitiva.
- f) Decisiones de inversión.
- g) Impuestos.

La disminución del flujo de los créditos, es una de las medidas más importantes para tratar de reducir la inflación, impactando gravemente el proceso de crecimiento de las empresas; su origen deviene de las transferencias de recursos del sector privado al sector público -

mediante el encaje legal y los créditos directos para financiar el déficit presupuestal.

Supuestamente esta reorientación del crédito hacia -- actividades señaladas como prioritarias, pretenden -- conformar a largo plazo un nuevo modelo de asignación de crédito, más balanceado en cuanto al desarrollo -- económico y acorde con las necesidades del país, lo -- que determina en la etapa actual menos oferta monetaria para otros sectores económicos.

Sin embargo, la tendencia inflacionaria y la poca oferta financiera repercute necesariamente en las tasas -- de interés, por tanto se encarece el crédito en los -- mercados de dinero y capital, produciendo una aversión exagerada al riesgo de los empréstitos a largo -- plazo en la banca, la que retarda la asignación de -- los mismos sobre todo para aquellos que requieren sumas relativamente importantes.

Esto impacta en las decisiones de inversión, por lo -- que los empresarios actúan con mayor cautela, pues están supeditados a la consecución de financiamientos, -- de tal forma que el proceso de capitalización se retarda.

Aunado a este desalentamiento, se halla involucrada -- la forma de determinar las tasas de interés, es decir, los réditos activos se fijan en función de los inter

ses pasivos, las que se ajustan de acuerdo a las expectativas de inflación del mercado.

Ello motiva a la empresa a evaluar la tendencia a corto y largo plazo de las tasas de interés, para a su vez ajustar sus propios rendimientos y reajustar su estrategia financiera de estructura de capital.

Por otro lado, el mayor uso de préstamos bancarios aumenta la carga financiera y consecuentemente su riesgo financiero.

Por otra parte al restringir la oferta monetaria y promover el alza en las tasas de interés, se afecta indirectamente el mercado de valores de renta variable, deprimiéndolo, pues el dinero se desvía hacia los altos rendimientos que ofrecen los instrumentos de deuda, especialmente a corto plazo. Este hecho descarta la posibilidad práctica de emitir acciones u obligaciones para obtener el financiamiento por parte del público inversor, lo cual es claro, pues las tasas de interés a largo plazo no responden tan rápidamente a la inflación como sucede con las del corto plazo.

Todo esto aunado a las expectativas de mayor inflación, seguiría constriñendo la oferta monetaria dejando a las empresas con una estructura de capital marginal, compuesta por utilidades retenidas y deuda a corto pla

zo, contraponiéndose a los requerimientos necesarios para contrarrestar los efectos de la inflación. Y naturalmente, esta estructura es de alto riesgo y no ofrece la permanencia para el largo plazo, quedando como única -- perspectiva la retención de utilidades en caso de existir.

Ahora bien, las entidades para resolver sus problemas - de liquidez y ante la gravidez del mercado de dinero, - optan por recurrir al autofinanciamiento mediante el -- aumento necesario y cada vez más acelerado del precio - de sus productos, ya sean de consumo inmediato o duradero, contribuyendo, infaliblemente a la inflación, aunque sus alzas se encuentran reprimidas de dos formas -- por el control de precios establecido por el Gobierno - Federal y por la influencia en la conducta competitiva.

En el primer caso se desacelera la inflación momentáneamente, pues sus efectos son posteriores y a gran escala; ante este problema, principalmente en productos básicos, el productor recurre a cobrar los servicios que van ligados a su distribución, como son los fletes, el empaque, el almacenaje, las maniobras de carga y descarga, etc., a costos relativamente bajos, pero que en grandes cantidades son significativos, sin ser suficientes para obtener los rendimientos sobre la inversión y mucho menos para el proceso de formación de capital fijo, afec-

tando directamente la estructura de las empresas sujetas a estas medidas gubernamentales.

Por lo que toca al aspecto de la competitividad, que se haya influenciada directamente por la inflación, se altera constantemente y puede tener efectos financieros desfavorables. Particularmente es necesario analizar los impactos inflacionarios en los precios y en la competencia, es decir, como queda respecto a otros competidores y cual es su nueva relación con los costos totales, así como la tendencia y monto de los cambios futuros previsibles.

Resalta inmediatamente la función de vigilar la relación precio-costo y cabe destacar que el usar los índices generales para medir la inflación, a menudo no resulta relevante para las decisiones de precios. La aseveración se fundamenta en el hecho de que cada empresa tiene su índice particular por el cambio de los costos futuros de sus recursos, llámense humanos, tecnológicos, administrativos, organizacionales, insumos directos e indirectos, etc.

Este índice resulta ser una variable crítica que la administración de una compañía debe considerar al evaluar el impacto de la inflación sobre su estrategia de precios.

Entre otras estrategias ante las que puede optar una organización, se hallan las siguientes:

- a) Aumento anticipado de precios.
- b) Aumento de precios en proporción mayor a los costos.
- c) Incremento de precios menor que el de costos.

La primera parece ser la más fácil y obvia para proteger las utilidades de la inflación paralelamente al aumento pronosticado de sus costos, teóricamente para conservar el rendimiento necesario para que la capacidad productiva crezca tan rápidamente como la demanda de sus productos, sin riesgo de perder participación en el mercado.

En la siguiente se presentan las mismas características, con la diferencia de captar más recursos, pudiendo tener un crecimiento adicional, pero da lugar a que otros competidores hagan lo mismo y quizá hacer más fuerte la posición de algunos de ellos, además que permite el acceso a nuevos empresarios.

Por último, la tercer opción es totalmente opuesta a la anterior, generando menos recursos, naturalmente, crecimiento a ritmo lento, con la ventaja de disminuir competidores en el mercado y limitando la entrada de otros.

Al decir por cualesquiera de estas alternativas, es necesario evaluar en conjunto con la estrategia, la situación de rentabilidad y endeudamiento de otras entidades, pues aquellas que tengan saturada su capacidad de crédito sufren mayores trastornos al igual de las que mantienen niveles bajos de rentabilidad, lo que tenderá a concentrar los negocios en manos de compañías con características opuestas.

Otra consideración importante es la fuerza de trabajo que influye directamente en las decisiones de precio, pues el incremento salarial que ha sido objeto de presiones por agrupaciones obreras, ha llegado a tal grado de importancia que representa en muchas empresas más del 50% de sus costos directos e indirectos de fabricación, aunado a una serie de prestaciones que otorgan los empleadores a sus trabajadores y de los aranceles que el fisco y organizaciones públicas han impuesto sobre estas remuneraciones.

Así se ha generado la carrera precios-salarios, cada vez más encarnizada, pues hoy en día, mientras los sueldos aumentan por lo menos dos veces al año, los precios se elevan casi a diario.

Pero el efecto del incremento del costo de la fuerza de trabajo se resiente más fuertemente en las empresas que tienen tecnología atrasada y no se encuentran en posibi

lidad de mejorarla, viéndose en la necesidad de aumentar más sus precios, quedando en desventaja con relación a aquellas de tecnología y capacidad suficiente como para amortiguar el efecto.

De hecho todas estas decisiones adicionales por el factor desvalorizante se reflejan en la elaboración de los presupuestos, no pudiendo ser a largo plazo pues distarían mucho de la realidad futura, inclusive, ni siquiera a un año, pues como se menciona antes, los precios de todos los factores de la producción varían tan rápido e inesperadamente que no es factible elaborar presupuestos más allá de tres meses.

El último elemento a considerar es el referente a impuestos. Al establecerse la base para su pago de acuerdo con ingresos corrientes deflactados por gastos y costos corrientes y constantes históricos (V. gr. depreciación), hay una salida de efectivo en exceso con relación a si la base fuera en términos corrientes para ambos casos.

El hecho para el Fisco de reconocer lo segundo como válido tiene implicaciones tanto económicas como políticas, privando el Gobierno de ingresos que obtiene sin las leyes específicas, lo que produciría dos cosas: la emisión de más circulante problema inflacionario, o fre

nar dicho proceso cayendo en recesión temporal, la que pudiera ser prolongada y con desempleo relativamente alto.

Sin embargo el Gobierno no lo reconoce y los contribuyentes ven mermados sus recursos financieros, obligados a recurrir al incremento de precios. Quizá lo único que acepta el Fisco y limitadamente es la deducción adicional, único medio del que puede valerse un empresario para disminuir su base gravable y por consiguiente su tributo.

Lo anterior evidencia que la reexpresión de la información financiera por cualquier método no tendrá validez fiscal, pero si es necesaria para saber con que estructura cuenta una empresa a valores actuales, de otra manera se utilizarían elementos bastante desvirtuados en relación a esta espiral inflacionaria que vive México-hoy en día.

### III. NECESIDAD DE REEXPRESAR LA INFORMACION FINANCIERA.

Esta reexpresión es la actualización de las cifras de los estados financieros históricos, con la finalidad de presentar datos acordes a una realidad inflacionaria sin prejuicio del principio contable "Valor Histórico Original".

La motivación para efectuarla esta soportada por el hecho de que las cifras históricas pierden significado por tratarse de unidades monetarias de distintas épocas que aún y cuando nominalmente son iguales, realmente son diferentes, lo que provoca acumular o aplicar, sumar o restar, - cifras heterogéneas, dando resultados equivocados.

Al respecto veamos lo que nos dice Peter F. Drucker en su libro "La Gerencia en tiempos difíciles":

"Antes de poder dirigir con éxito, resulta necesario conocer en forma precisa lo que se está dirigiendo...la inflación oculta, distorsiona y deforma la realidad de su empresa...y durante la inflación las cifras mienten. Aún se tiende a considerar el dinero como el patrón del valor y como el valor en sí mismo, pero durante la inflación esto es un engaño. Antes de que puedan administrarse los elementos fundamentales, es necesario ajustar a la inflación los hechos referentes a cualquier negocio: ventas, posición financiera, activo, pasivo y ganancias".

"No efectuar el reajuste inflacionario revela indolencia-

e irresponsabilidad. La gerencia en tiempos difíciles de comenzar por el reajuste de las cifras de la empresa - a la inflación, de una manera grosera, pero en el marco - de un intervalo realista de posibilidades. El ejecutivo - que no lo hace trata de engañar a otros, en realidad sólo se engaña a sí mismo."

Ampliando respecto a la necesidad, veremos que la actividad cotidiana de la empresa es reflejada a través del registro día a día de las operaciones que finalmente se ve mostrada en los estados financieros, por lo que el fenómeno inflacionario tiene una repercusión directa en la información financiera ya que esta debe ser elaborada ape- gándose a los conceptos que la doctrina contable establece.

La base para el registro contable de las operaciones que el esquema teórico de la contabilidad establece son:

- 1.- El carácter cuantitativo de la información contable.
- 2.- Que la unidad de medida es el dinero.

La contabilidad tradicionalmente ha preferido por razones de objetividad utilizar los precios de cuando se realiza una actividad (valores históricos) "principio de valor -- histórico original" como criterio de medición y excepcionalmente precios de intercambios presentes (valores actuales) por razones de conservatismo del principio del "nego

cio en marcha".

Los estados financieros históricos son elaborados bajo -- los conceptos de la teoría con diversas finalidades.

- a) Para determinar la utilidad a través de la disminu----  
ción de los gastos a los ingresos de un período y com-  
paración con resultados de ejercicios anteriores.
- b) Para determinar la situación financiera a fechas deter-  
minadas y comparación con resultados de ejercicios an-  
teriores.
- c) Para determinar la situación financiera a fechas deter-  
minadas y comparación con los estados de situación fi-  
nanciera pasados

Tales comparaciones pueden conducir a conclusiones erró--  
neas en cuanto a los incrementos y superación de metas; -  
en cuanto a ingresos o gastos el simple análisis financie-  
ro a través de razones no puede ser confiable; las utili-  
dades y probables dividendos a repartir causaría una posi-  
ble descapitalización en la empresa; las políticas de in-  
ventarios, sueldos y salarios, etc., podrían estar equivo-  
cadas ocasionando un gran deterioro a los resultados.

Así queda claro que la inflación afecta a la contabilidad  
e información financiera en su elemento fundamental de me-  
dición monetaria y de no tomarse medidas correctivas, tal  
información puede no llenar las características citadas -

por el boletín A-1 de la Comisión de Principios de Contabilidad en cuanto a utilidad y confiabilidad.

Al no considerarse el efecto inflacionario para la elaboración de la información financiera se puede asimilar a una violación a los siguientes principios de contabilidad.

Realización: Este principio señala textualmente "Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ello realizados...cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios".

La inflación es un evento económico externo y su efecto sobre la empresa puede ser cuantificado monetariamente.

Valor histórico original.- De acuerdo con este principio "las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica, se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente", estas cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado.

"Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios (inflación o deflación) y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no

na habido violación de este principio..."

· Revelación suficiente.- Este principio señala que "la información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad".

La omisión del efecto inflacionario en la información -- contable es una clara violación de este principio, ya -- que se estaría dejando fuera un elemento necesario para -- evaluar correctamente los resultados de operación y la -- situación financiera de la empresa.

Consistencia.- Este principio sostiene que "los usos de -- información contable requiere que se sigan procedimien-- tos de cuantificación que permanezcan en el tiempo".

La consistencia no es un fin en sí mismo, lo que se tra-- ta de lograr por medio de ella es comparabilidad en la -- información que proporcionan los estados financieros, de -- aquí pues, que en este principio se insiste en la perma-- nencia en el tiempo de los procedimientos de cuantifica-- ción, para así poder hacer comparaciones que permitan -- evaluar el progreso de una empresa.

Importancia Relativa.- De acuerdo a este principio " la -- información que aparece en los estados financieros debe-

mostrar aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios".

Período Contable.- Este principio es de los más importantes. Ya que establece, entre otras cosas, que la manera en que se determina la utilidad es enfrentando gastos contra ingresos, por que se supone existe una relación de causalidad (los gastos ayudaron a generar los ingresos). Si estos determinantes de la utilidad están cuantificados con distintas medidas (pesos de diferente poder adquisitivo), el resultado no tiene sentido.

a) Antecedentes que Existen al Respecto:

Algo que siempre ha preocupado al Instituto Mexicano de Contadores Públicos son los eventos directos e indirectos que afectan la contabilidad y la confiabilidad que debe tenerse a la información que de ésta emerge, tan es así, que el fenómeno desvalorizante se ha tratado de reflejar inicialmente como información adicional y a partir de ejercicios concluidos el 31 de diciembre de 1984 ( para 1983 opcional ) incorporados a las cifras de los estados financieros, (Boletín B-10 de aplicación obligatoria).

Sin embargo, llegar al Boletín B-10 fue todo un proceso de formación y adecuación de acuerdo a los cambios económicos asentados a partir de 1976 para los

cuales se emitieron boletines, circulares, comentarios en la revista del Instituto, conferencias, etc.

Entre otros antecedentes documentales están:

- a) Boletín B-5 Registro de Transacciones en Moneda - Extranjera (julio/1974).
- b) Boletín B-7 Revelación de los efectos de la inflación en la información financiera --- (enero/1980).
- c) Boletín 2 Revaluaciones de activo fijo (octubre/ Serie Azul 1969).
- d) Circular 1 Pérdida del valor adquisitivo del peso (septiembre 1/1976).
- e) Circular 2 Devaluación del peso e inflación ---- (septiembre 2/1976).
- f) Circular 4 Tratamiento de fluctuaciones cambiarias (febrero 23/1978).
- g) Circular 12 Guías para la aplicación de las disposiciones del Boletín B-7 (diciembre 19/1980).
- h) Circular 14 Tratamiento contable de las fluctuaciones cambiarias aclaraciones al Boletín B-5, transacciones en moneda extranjera (febrero 11/1981).
- i) Circular 17 Definición de "Instituciones no lucrativas" para fines de la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera (enero/1982).
- j) Circular 18 Circular para uniformar la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera (febrero 12/1982).
- k) Circular 19 Tratamiento contable de las transacciones en moneda extranjera en las circunstancias prevaletientes durante 1982 (diciembre/1982).
- l) Circular 22 Tratamiento contable de los derechos y obligaciones derivadas del Fideico-

- mismo de Cobertura de Riesgos Cambiarios (FICORCA) (agosto 19/1983).
- m) Circular 23 Tratamiento contable de las fluctuaciones cambiarias (enero/1984)
- n) Circular 25 Criterios oficiales de la comisión de principios de contabilidad relativos a la aplicación de los conceptos contenidos en el Boletín B-10 (mayo 28/1984).
- ñ) Circular 26 Preguntas y respuestas relacionadas con el Boletín B-10 (diciembre/1984).

Estas dos últimas circulares se emitieron después de salir - el Boletín B-10 por dificultades en su aplicación, al igual - que algunos comentarios que se publicaron en diversos núme-- ros de la revista contaduría pública entre 1984 y mayo de -- 1985.

Para complementar este inciso, se sintetizará lo que dicen - las circulares y boletines, y comparará los Boletines B-7 y - B-10 pues son estos dos los que elementalmente nos indican - como incluir los efectos inflacionarios a la contabilidad -- histórica.

Circular 1: Ante brusca devaluación del peso del 1° de sep-- tiembre de 1976 recomienda; 1) Aplicación racion-- nal del Boletín B-5 para el tratamiento de los - efectos de la devaluación, 2) Actualización de los valores de los activos fijos y del capital y utilidades acumuladas y 3) Adopción del método - UEPS (Ultimas Entradas Primeras Salidas) para va

luación de inventarios. Señala también que hasta el 31 de agosto de 1976 no debe registrarse pérdida o utilidad alguna en cambios, pero debe revelarse el efecto del evento posterior que representa la flotación del peso. Reitera que los estados financieros ajustados de acuerdo con estas recomendaciones deberán incluir clara y suficiente revelación de las bases y efectos de los ajustes.

Circular 2: Reitera que las pérdidas cambiarias originadas por la devaluación del 1° de septiembre de 1976 deben tratarse conforme a los lineamientos del B-5 y que la parte que se aplique a resultados debe destacarse al fin del estado como partida extraordinaria tomando en cuenta y en su caso reduciendo de ella el impuesto sobre la renta correspondiente, que representará un impuesto anticipado.

Enfáticamente recomienda que se actualicen los valores del activo fijo tangible y su depreciación acumulada en los balances de 1976 en adelante, siguiendo las normas del Boletín número 2 de septiembre de 1969, Re

valuación del Activo fijo o con base en el Índice Nacional de Precios al Consumidor. El ajuste de actualización se presentará como complemento a las cuentas de activo fijo y su depreciación con crédito a una cuenta del capital contable denominada por la Comisión como "Ajuste por actualización de activos", cuyo tratamiento debe apegarse a lo indicado en el Boletín C-11 para el superávit por revaluación. La depreciación del ajuste al activo fijo deberá cargarse a los resultados en el tiempo y paso y media que se deprecie el costo original de los activos, a partir del --- ejercicio en que se registre el ajuste. Las bases y el efecto de este -- ajuste deberán ser claramente revelados en los estados financieros.

**Circular 4:**

Las fluctuaciones cambiarias ocurridas entre el 1° de septiembre de --- 1976 y el 31 de diciembre de 1977 deben considerarse como parte de un só lo fenómeno devaluatorio y su trata-

tamiento contable debe ser similar al establecido en el Boletín B-5 y las interpretaciones al mismo efectuadas en las circulares 1 y 2.

**Circular 12:** Complementa algunos aspectos del Boletín B-7 en cuanto a: 1) Su obligatoriedad, - 2) La excepción a la regla de información adicional, 3) El concepto de precios específicos, 4) las posibilidades que pueden presentarse ante la elección de los métodos aplicables para obtener la información financiera actualizada, 5) Diversos problemas de inmuebles, propiedades y equipo, 6) La forma de cálculo de la reserva para mantenimiento de capital, - 7) La inconsistencia que se presenta cuando se cambia el método de un ejercicio a otro y 8) Problemas relacionados con la falta de información de compañías asociadas.

**Circular 14:** Tiene como propósito establecer cierta congruencia en la aplicación de los distintos boletines en tanto termina la etapa de experimentación del Boletín B-7 en

cuanto a la reexpresión de la información financiera, y considerando que el tratamiento contable de las diferencias cambiarias contemplado por el Boletín B-5, está enmarcado dentro del concepto de costo -- histórico. Ante esta situación y en tanto se llega a la versión definitiva del Boletín B-7: 1) Se señala que las fluctuaciones cambiarias derivadas de pasivos destinados al financiamiento de activos no monetarios podrán considerarse como un ajuste al costo original de tales activos hasta por el valor neto actualizado de los mismos; 2) Se establece que la identificación del destino de los pasivos se hará -- conforme a la estructura de la empresa, -- al momento de registrar dichas fluctuaciones; 3) Se marcan lineamientos generales para la aplicación de esta opción, y 4) -- Se precisa que el efecto de las fluctuaciones cambiarias en el ejercicio y su -- tratamiento contable deberán revelarse a través de las notas a los estados financieros.

**Circular 17;** Se definen las características de las entidades que no persiguen fines de lucro --

en atención a su forma legal y a su objeto social. Aunque estas entidades no están obligadas a reexpresar su información financiera, la Comisión recomienda que presenten esta información en la medida que les sea útil.

**Circular 18:** Se 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 se proporcione la información adicional prevista por el Boletín B-7, la cual será utilizable de acuerdo con las circunstancias y peculiaridades que se presenten - en cada caso.

**Circular 19:** En vista de la inflación cercana al 100%, las devaluaciones monetarias de un 268% - en relación con el tipo de cambio controlado, la escasez oficial de divisas y el régimen de control de cambios, todos - ellos, experimentados durante 1982, se emite esta circular para señalar criterios que en las circunstancias señaladas, orienten la cuantificación y el trata---

miento contable de las transacciones en moneda extranjera y de los eventos económicos relacionados con las mismas, en especial: a) Tipo de cambio aplicable, b) Tratamiento contable de las fluctuaciones cambiarias y c) Aspectos relacionados que deben revelarse en los estados financieros.

La cuantificación de las transacciones en moneda extranjera y de los activos monetarios y pasivos en dicha moneda para su incorporación en los estados financieros, deberá efectuarse aplicando los tipos de cambio: controlado, especial o de mercado libre que correspondan de acuerdo con el Decreto de Control de Cambios y las reglas y otras disposiciones relacionadas con dicho Decreto.

Las fluctuaciones cambiarias derivadas de las devaluaciones monetarias ocurridas en 1982, deben considerarse como una modificación del costo de los activos no monetarios en la medida en que tales activos sean identificables -específica o globalmente - con los pasivos en mone

da extranjera y hasta el límite del valor actualizado de los mismos, en los términos del Boletín B-7 de esta Comisión.

Los aspectos básicos que se consideran deben ser motivo de una revelación adecuada en los estados financieros, ya sea en el cuerpo del mismo de los estados y principalmente a través de las notas, son los siguientes:

- Características generales del régimen de control de cambios existente en nuestro país.
- Política de contabilidad aplicada para el registro de transacciones en moneda extranjera y eventos económicos relacionados con la misma, revelando específicamente:
  - \* Tipos de cambio aplicados para la cuantificación de las transacciones en moneda extranjera y de los activos y pasivos en moneda extranjera al cierre del ejercicio.
  - \* Criterio para el tratamiento de las fluctuaciones cambiarias, especifi-

cando: monto total, monto capitalizado en el activo (mencionando tipos de --- activo específicos en los que se hizo la asignación), y monto cargado a resultados.

\* Efecto en la comparabilidad del tratamiento contable adoptado para la aplicación de las fluctuaciones cambiarias (principalmente en aquellas entidades en que, por primera vez, se capitalicen las fluctuaciones).

\* Restricciones derivadas de la escasez oficial de divisas y del régimen de -- control de cambios, para el pago de pasivos en moneda extranjera, así como -- para el cumplimiento de otros compromisos (pago de dividendos en moneda ex-- tranjera).

· Circular 22: En marzo de 1983 el Gobierno Federal estableció el FICORCA con el propósito de lograr la reestructuración a largo plazo de los vencimientos de los pagos de la deuda extranjera pública y privada del país, y de contar con un mecanismo que proteja a las empresas de los riesgos cambiarios --

por adeudos de moneda extranjera, sin subsidiarlas. Al efecto, se establecieron -- distintas modalidades de reestructuración que en síntesis consisten en que el deudor logre una prórroga en el pago del --- adeudo, incluido un período de gracia, y asegure el pago del capital, o del capital y los intereses, sin riesgo cambiario al fijarse de antemano el tipo de cambio para convertir a moneda nacional la parte del adeudo cubierto a través del FICORCA. En la circular emitida, la comisión hace las recomendaciones que se mencionan a -- continuación:

- Tratamiento contable:

En vista de que FICORCA no sustituye al deudor original ante el acreedor extranjero, la circular recomienda que en la contabilidad del deudor no se elimine el pasivo original, y que se registren, por separado una cuenta por cobrar a -- FICORCA por el importe en dólares u otra moneda extranjera comprada y, en su caso, un pasivo por el financiamiento en pesos otorgado por FICORCA. Tanto el pasivo al acreedor extranjero como la ---

cuenta por cobrar a FICORCA deben ajustarse continuamente al tipo de cambio-controlado, compensándose su efecto en resultados.

Los intereses devengados a favor del acreedor extranjero, o la porción de ellos no cubierta por FICORCA, así como los intereses sobre préstamo de FICORCA, en su caso, deberán acumularse en la contabilidad conforme se devenguen. Además el pasivo acumulado por intereses en moneda extranjera deberá ajustarse por el deslizamiento en el tipo de cambio controlado.

La aparente "ganancia en cambio" realizada bajo los sistemas 1 y 2 de FICORCA al comprarse los dólares a un precio inferior al tipo controlado, así como la "pérdida" incurrida bajo los sistemas 3a. y 4a. al comprarse los dólares a un precio superior, no deben incluirse en los resultados del período, sino que deben tratarse como un crédito o cargo diferido, respectivamente, que se amortizará en función --

del tiempo y en proporción al saldo -- insoluto del pasivo original.

- Presentación y Revelación en los Estados Financieros.

Aunque legalmente el pasivo al acreedor extranjero subsiste hasta que sea totalmente cancelado por las remesas - que haga FICORCA, la circular recomienda que en los estados financieros se - compense este pasivo con el saldo, que se tengan con FICORCA presentado solamente el pasivo neto que resulte (el - cual será de cero bajo los sistemas -- 1, 3 y 3a.). Los cargos o créditos diferidos mencionados en el párrafo anterior se presentarán aparte, excepto en el caso del sistema 4a., en el se recomienda que el cargo diferido se compense contra el pasivo neto a FICORCA.

El saldo neto a favor de FICORCA deberá clasificarse entre corto y largo -- plazo, de acuerdo con sus vencimientos.

En todos los casos deberá hacerse una completa revelación sobre los aspectos

relevantes de la operación con FICORCA y de la deuda a favor del acreedor --- extranjero (vencimiento, condiciones, tasa de interés, garantías, etc.) en una nota a los estados financieros.

Circular 23: (Aplicable a las entidades que aún no -- han adoptado los lineamientos del Boletín B-10).

Las disposiciones principales de la circular que son aplicables para los ejercicios que terminen antes del 31 de diciembre de 1984, siempre y cuando no se haya aplicado en forma anticipada el Boletín B-10, pueden resumirse como sigue:

- 1.- Se hace extensivo el período de vigencia de esta circular al tratamiento contable de las fluctuaciones cambiarias recomendado en la Circular 19 de la CPC; o sea se puede capitalizar, como ajuste al costo histórico de los activos no monetarios (dando preferencia a los activos fijos), aquella porción de las fluctuaciones cambiarias que se identifique con esos activos sea por identificación -

específica o identificación global, hasta por su valor neto de reposición determinado conforme al Boletín B-10. En el caso de los inventarios su valor total no debe ser superior a su valor de realización determinado conforme al Boletín C-4. También se permite llevar todas las fluctuaciones cambiarias directamente a resultados, en los términos del Boletín B-5, aunque esta práctica se considera menos recomendable en las circunstancias económicas actuales.

2.- Para efectos de la circular, para -- aquellas entidades que se hayan in--corporado al programa de FICORCA, se consideran fluctuaciones cambiarias-- la porción del costo de FICORCA co--rrespondiente al efecto equivalente-- al deslizamiento del peso mexicano - ocurrido desde la fecha en que los - pasivos en moneda extranjera fueron-- cubiertos por FICORCA hasta la fecha de los estados financieros, es decir, la diferencia cambiaria que hubieran

sufrido de no haberse inscrito en el programa de FICORCA. La diferencia entre el costo bruto de FICORCA y la porción asimilada a pérdida cambiaria se cargará a resultados en los términos de la Circular 22 de la CPC. Para los fines anteriores se considerará el pasivo cubierto por FICORCA como pasivo en moneda extranjera para efectos de determinar la identificación global.

- 3.- La circular advierte que la identificación global se determina normalmente con base en la porción monetaria en moneda extranjera al cierre del ejercicio. Sin embargo, si las fluctuaciones cambiarias incluyen partidas importantes provenientes de pasivos en moneda extranjera liquidados durante el ejercicio será necesario realizar un mayor análisis para determinar con más precisión el tratamiento contable apropiado.

De las Circulares 25 y 26 se hablará en el capítulo IV en la parte correspondiente a los usuarios de la información

financiera reexpresada, en tanto se prosigue con los resúmenes de los Boletines 2 serie azul y B-5, la comparación del B-7 con el B-10.

Boletín B-5: Establece reglas particulares de aplicación de los principios de contabilidad relativos a transacciones en monedas extranjeras por empresas comerciales e industriales, e indica que al contraer obligaciones y derechos en otras monedas deben registrarse al tipo de cambio oficial vigente en ese momento y posteriormente valuarse al cierre del período contable o a la liquidación de éstas, determinando la diferencia que exista y afectando directamente resultados.

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

- a) Tratándose de pasivos que puedan identificarse plenamente (física y documental) con activos no monetarios adquiridos recientemente (hasta un año), el ajuste del pasivo podrá modificar el costo originalmente asignado a esos activos, siempre y cuando

en el caso de inventarios, el nuevo costo no sea superior al valor del mercado, tal como lo establece el boletín sobre inventarios de esta Comisión.

- b) En todos los demás casos el ajuste podrá diferirse en cuanto a su aplicación a resultados, considerándolo como un cambio al costo de financiamiento, siempre y cuando el costo total ( interés pactado más partida diferida) no resulte en una tasa de interés anual superior a la normal en el mercado mexicano para ese tipo de pasivos. El plazo para el diferimiento de dicho ajuste debe ser el mismo en el que se apliquen los intereses relativos.

Finalmente menciona que la utilidad o pérdida resultante en el ejercicio contable de su liberación, debe contemplarse como un resultado de operación y cualquier cambio por monedas extranjeras que involucre a los estados financieros, debe reflejarse claramente mediante nota o

en el cuerpo de los mismos.

Boletín 2 : Este fue publicado y distribuido junto -  
Serie Azul con el Boletín 1 en octubre de 1969 con  
carácter provisional, dándose un plazo -  
de dos años para ser estudiado, después-  
del cual cambiaría su estatus y pasaría-  
a ser normativo.

Sin embargo se modificaron los criterios  
de aceptación para estos boletines y en  
los proyectos posteriores se omitió de -  
la revisión. En una circular el Consejo-  
Nacional Directivo del IMCP fechada a 18  
de agosto de 1975, en el último párrafo-  
se estableció.

"El boletín 2 de revaluación de activo -  
fijo, expedido con carácter provisional-  
por la Comisión de Principios de Contabi-  
lidad en septiembre de 1969, continuará-  
en vigor hasta que el consejo nacional -  
directivo decida sobre la obligatoriedad  
del contenido de esta recomendación".

En el contenido del boletín 2, como su -  
nombre lo indica, sus recomendaciones se  
refieren a revaluar los activos fijos; -

es decir, a corregir los valores históricos y presentar la medición a precios de intercambio presentes.

COMPARACION DE LOS BOLETINES B-7 Y B-10

CONCEPTO	BOLETIN B-10	BOLETIN B-7
I.- General		
Obligatoriedad de presentar cifras actualizadas por los efectos significativos de la inflación en la información financiera.	El boletín B-10 establece que esta información debe incorporarse a los estados financieros básicos, bajo las reglas de valuación y presentación que él mismo indica. Así mismo señala que deben seguirse controlando las cifras históricas de las partidas que se reexpresan. Por lo tanto los usuarios de la información deberán acudir en primer término a las cifras actualizadas de los estados financieros básicos.	El boletín B-7 establecía que bajo carácter experimental esta información se incluirá por separado de los estados financieros básicos, como información adicional a los mismos. Simultáneamente aceptada que en los estados financieros básicos se registrarán revaluaciones de activo fijo y de sus depreciaciones.
Aceptación de los métodos de "ajuste por cambios en el nivel general de precios" y de "actualización de costos específicos o valores de reposición".	Acepta la existencia y razonabilidad de ambos métodos, por lo que no sacrificando el grado de comparabilidad de la información entre empresas, establece que éstas podrán elegir de entre los dos métodos, aquel que de acuerdo con sus circunstancias permita presentar una información más apegada a la realidad. Se establece que deberá evitarse mezclar ambos métodos al actualizar activos de una misma naturaleza o de un mismo rubro. Para fines de consolidación de estados financieros, las empresas a incluir, deberán manejar los mismos métodos de actualización.	En forma similar, establecía que cada empresa podría, preservando la imparcialidad y objetividad de la información, elegir entre ambos métodos, aquel que se adaptará a sus
Renglones que deben actualizarse.	Inventarios y costos de ventas, in muebles, maquinaria y equipo, depreciación acumulada y depreciación del período. Capital contable, a través de una cuenta de "Actualización del capital".	Inventario y costos de ventas, in muebles, maquinaria y equipo, depreciación acumulada y depreciación del período. Capital contable, a través de una cuenta de "Reserva para mantenimiento del capital".
Conceptos adicionales que deben determinarse	Resultado por tenencia de activos no monetarios. Costo integral de financiamiento como concepto de resultados que comprende intereses, ganancia o pérdida por la posición monetaria y utilidad o pérdida por fluctuaciones cambiarias.	Superávit o déficit por retención de activos no monetarios. Ganancia o pérdida por posición monetaria como concepto de capital contable, incluyendo fluctuaciones cambiarias.

CONCEPTO	BOLETIN B-10	BOLETIN B-7
II.- Inventarios y Costos de Ventas:	<p>Previo estudio razonable de las circunstancias particulares de la entidad, ésta podrá optar por actualizar sus inventarios mediante:</p>	<p>Este boletín señalaba que los inventarios podrían actualizarse con base en:</p>
Actualización de los inventarios.	<p>A) Reexpresión con base en el Índice Nacional de Precios al Consumidor publicado por el Banco de México (INPC).</p> <p>B) Actualización de costos específicos con base en:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Sistema PLPS.</li> <li>b) Precio de última compra (mercado).</li> <li>c) Costo estándar (mercado).</li> <li>d) Índices específicos técnicamente determinados.</li> <li>e) Costos de reposición.</li> </ul> <p>El valor actualizado no debe exceder del valor de realización.</p>	<p>A. Reexpresión mediante el uso del Índice Nacional de Precios al Consumidor.</p> <p>B. Actualización de costos específicos con base en:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Sistema PLPS.</li> <li>b) Precio de la última compra.</li> <li>c) Costo estándar.</li> </ul> <p>también desde luego, sin exceder el valor de realización.</p>
Actualización del costo de ventas.	<p>El objetivo de la actualización es presentar el costo de ventas a valores del momento en que éstos se van afectando.</p> <p>Los procedimientos a aplicar son:</p> <p>A) Expresar el costo de ventas en pesos promedio del año, aplicando el IPR al costo histórico mensual, así como a los inventarios inicial y final.</p> <p>B) Determinando valores de reposición a través de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>1.- Aplicación de índices específicos.</li> <li>2.- Aplicación del método PLPS.</li> <li>3.- Costos estándar.</li> <li>4.- Determinación específica del valor de reposición al momento de la venta.</li> </ul>	<p>En la misma forma establecía que el costo de ventas reexpresado debía presentar las cifras del costo de ventas en términos de unidades de poder adquisitivo al momento de la venta (en el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios) o en términos de los costos actualizados de los productos vendidos, también al momento de la venta (en el método de costos específicos). Los procedimientos que establecía eran similares a los que ahora contiene el boletín B-10.</p>
III.- Activos fijos y depreciaciones.	<p>Con base en un criterio imparcial y objetivo, las empresas deberán determinar si utilizan el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios o el de actualización de costos específicos.</p>	<p>También se establecía la posibilidad de escoger de entre ambos métodos, aquel que se adaptara mejor a las circunstancias de la empresa.</p>

CONCEPTO	BOLETIN B-10	BOLETIN B-7
Ajuste por cambios en el nivel general de precios.	Bajo este método se pretende expresar el costo histórico de los activos a pesos constantes de poder adquisitivo al cierre del ejercicio, utilizando el INPC. La depreciación acumulada debe calcularse aplicando al costo actualizado, la proporción de vida útil consumida, según una estimación realista.	En la misma forma este boletín señalaba que los inmuebles, maquinaria y equipo, así como su depreciación acumulada, se reexpresaría en unidades de poder adquisitivo general al cierre del ejercicio. Además se aclaraba que en el caso de que se hubieran incorporado pérdidas cambiarias al costo de activos no monetarios, la actualización se efectuaría incorporada.
Actualización a costos específicos (valores de reposición).	Este método comprende la actualización de los activos fijos al cierre del ejercicio, a fin de presentarlos al importe que se necesitaría para reponerlos en su estado actual, mediante la obtención de avalúos de peritos independientes o aplicando índices específicos a los bienes de que se trata.	En la misma forma establecía que las cifras reexpresarían a su costo específico actualizado al cierre del ejercicio.
Requisitos del avalúo de peritos independientes.	Los avalúos deben ser emitidos por evaluadores independientes de competencia acreditada. Estos deben asignar valores específicos en forma individual o por grupos homogéneos, así como: a) Señalar valores de reposición antes de depreciaciones (valor nuevo) así como valores netos del demérito por uso y obsolescencia. b) Indicar vida útil remanente y valor de desecho en su caso. c) Todos los bienes de la misma clase y características, deben tratarse en forma congruente. d) "Debo existir congruencia entre las políticas de capitalización... y las partidas que se incorporan para determinar el monto de avalúo".	Se establecían los mismos requisitos para los avalúos de peritos independientes, haciendo énfasis en que no se incorporen o excluyan algunos bienes de los avalúos para alcanzar cifras predeterminadas. No se hacía mención alguna respecto a las políticas de capitalización en activos fijos.
Otras formas de actualizar a costos específicos.	1.- Mediante la aplicación de índices específicos a los bienes de que se trate, incluso cuando éstos hayan sido valuados anteriormente por peritos independientes, siempre y cuando los valores sean representativos de los existentes en el mercado. 2.- Excepcionalmente mediante avalúo practicado por técnicos de	También se establecía la posibilidad de reexpresar las cifras mediante índices específicos por ramas industriales, pero se limitaba a que estos fueran publicados por el Banco de México. Asimismo se permitía actualizar avalúos mediante el INPC, siempre y cuando este no se incrementará en más de un 50% ni...

CONCEPTO

BOLETIN B-10

BOLETIN B-7

la empresa, cumpliendo los demás requisitos de los avalúos y auxiliándose de peritos independientes.

Depreciación del ejercicio.

Debe basarse en la vida probable de los activos, técnicamente determinada, así como calcularse sobre los montos actualizados "a la fecha que mejor permita enfrentar ingresos contra gastos", considerando la misma tasa, procedimiento y vida probable utilizados para el registro de los costos históricos.

IV. Capital Contable.

"Actualización del Capital".

Se define este concepto como la cantidad necesaria para mantener el poder adquisitivo de la inversión de los accionistas y de las utilidades retenidas conforme a los períodos en que se generaron, mediante la aplicación del INPC, índice es cogido por considerarlo el más representativo desde el punto de vista de los accionistas, así como su disponibilidad y confiabilidad.

La cuenta de "Actualización del capital" debe representar la diferencia entre el valor histórico y actualizado del capital contable al cierre del ejercicio. Se indica también las pérdidas deben ser actualizadas, así como que no debe incluirse el superávit por revaluación.

transcurrieran más de 5 años. Por otra parte no se contemplaba la posibilidad de que se realizarán avalúos por personal técnico de la empresa.

Se indicaba que la depreciación del ejercicio se expresaría en unidades de poder adquisitivo general promedio del año (en el método de índices) o con base en los costos actualizados prevaletientes durante el ejercicio (en el método de costos específicos).

En forma similar se establecía que adoptando el criterio de mantenimiento financiero del capital debería determinarse una "Reserva para mantenimiento del capital", a través de la cual se reexpresarán las cifras del capital social y utilidades acumuladas, aplicando el INPC al cierre del ejercicio.

La presentación del monto de la reserva se efectuaba separando la correspondiente a las utilidades acumuladas no repartidas, pudiendo incorporarse esta porción al valor histórico de dichas utilidades.

CONCEPTO

Resultado por tenencia de activos no monetarios.

BOLETIN B-10

Este concepto sólo se presenta cuando los activos no monetarios se actualizan a costos específicos. Para fines prácticos esta cuenta se debe cuantificar por exclusión, después de haber identificado la parte correspondiente a la actualización del capital y la relativa al resultado por posición monetaria. El resultado por tenencia de activos no monetarios debe presentarse directo en el capital contable; sin embargo, si éste es un déficit y existe "resultado monetario positivo, aquella parte del déficit que corresponda sólo a los activos no monetarios actualizados, se aplicará íntegramente" contradicho resultado monetario. En caso de que dicha aplicación origine un déficit neto, éste no se presentará en el capital contable, bajo el concepto que comenta. "El resultado por tenencia de activos no monetarios deberá desglosarse en sus partes relativas a inventarios, activos fijos y... otros activos no monetarios no actualizados

BOLETIN B-7

En forma similar este boletín señalaba la necesidad de determinar el superávit o déficit por retención de activos no monetarios en los casos en que dichos activos fueron reexpresados a costos específicos. Sin embargo, en vista de que el resultado por posición monetaria se presentaba directamente en el capital contable, no se establecían ajustes especiales cuando se determinara un déficit por retención de activos no monetarios.

CONCEPTO

BOLETIN B-10

BOLETIN B-7

V. Costo Integral de Fi  
nanciamiento:

Concepto y partidas que-  
lo forman.

En épocas inflacionarias se conside-  
ra que el costo por el uso de pasivos,  
se integra por los intereses, el  
resultado por posición monetaria  
y las fluctuaciones cambiarias. Por  
lo tanto, el boletín señala que dichos  
conceptos deben presentarse --  
agrupados dentro de un rubro denomi-  
nado "Costo Integral de Financiamien-  
to", afectando los resultados del -  
período en que se devenguen.

Sin embargo, cuando se obtenga un -  
resultado monetario positivo que --  
sea superior a la suma deudora de -  
intereses, fluctuaciones cambiarias  
y déficit por tenencia de activos -  
no monetarios, el importe neto ---  
acreedor se llevará directamente al  
patrimonio.

Cuando se capitalicen costos finan-  
cieros correspondientes a una fase-  
preoperacional de inversiones en --  
activos fijos, éstos deberán com---  
prender intereses, resultados cam-  
biarios y resultados por posición -  
monetaria.

**Tipos de cambio.**

El boletín señala que en tiempos re-  
cientes el uso del tipo de cambio -  
de mercado para valorar operaciones-  
y saldos en moneda extranjera, ha -  
provocado una estimación inadecuada  
de las contingencias derivadas de -  
los riesgos cambiarios, traduciéndose  
se en un mal enfrentamiento de gas-  
tos contra ingresos.

Según el boletín este problema pue-  
de subsanarse mediante la utiliza-  
ción de un tipo de cambio diferente  
al del mercado, el cual denomina co-  
mo "paridad técnica o de equilibrio".  
Esta paridad sólo se utilizará quan-  
do sea mayor a la de mercado y la -  
empresa tenga un posición corta en  
moneda extranjera, registrando el -  
efecto neto como una reserva para -  
contingencias.

Con este procedimiento se busca por  
un lado, una determinación correcta  
del costo de financiamiento enfren-  
table en un período, y por otro una  
valuación conjunta más adecuada de  
las partidas en moneda extranjera".

El boletín B-7 no incluía este  
concepto, ya que sus componen-  
tes se presentaban como sigue:  
a) Intereses, en resultados.  
b) Resultado por posición mone-  
taria directo en capital --  
contable, absorbiendo pre-  
viamente el resultado por -  
fluctuaciones cambiarias.

Para fines del Boletín B-7 las  
operaciones y saldos en moneda  
extranjera se registraban al -  
tipo de cambio de mercado al -  
cierre del ejercicio, conside-  
rando lo que al respecto esta-  
blecían los demás boletines y  
circulares de la Comisión. El  
boletín B-5 establecía la posi-  
bilidad de utilizar un tipo de  
cambio diferente al oficial, -  
cuando éste no fuera represen-  
tativo de las condiciones impo-  
rantes.

CONCEPTO  
Paridad Técnica o de Equi-  
librio.

BOLETIN B-10  
 El boletín la define como: "La esti-  
 mación de la capacidad adquisitiva-  
 (poder adquisitivo) de la moneda na-  
 cional respecto de la que posee en-  
 su país de origen una divisa extran-  
 jera, en una fecha determinada. Re-  
 presenta, en consecuencia, una mag-  
 nitud que, en condiciones similares  
 tiende a constituir el precio natu-  
 ral de una divisa extranjera, en --  
 unidades monetarias del país con el  
 que se la relaciona".

BOLETIN B-7  
 No se consideraba la exig-  
 tencia de este concepto.

De acuerdo con el boletín, esta pa-  
 ridad se determinará relacionando -  
 el INPC de México con el índice de  
 precios del U.S. Department of Com-  
 merce, tomando como año base (o de  
 equilibrio), el de 1977. Para el ca-  
 so de divisas diferentes al dólar  
 norteamericano, se tomará como pun-  
 to de partida la paridad de éstas -  
 ante el dólar, para después aplicar  
 la paridad técnica.

Otros aspectos relaciona-  
 das con la paridad técni-  
 ca.

Para fines de calcular el efecto co-  
 rrespondiente a cada ejercicio por-  
 la aplicación de la paridad técnica,  
 en el primer ejercicio de su utili-  
 zación deberán efectuarse los cál-  
 culos correspondientes a la posición  
 monetaria al iniciar y al finalizar  
 el ejercicio.

No aplicable.

En los casos en que la posición mo-  
 netaria corta se equilibre o se con-  
 vierta en larga, el efecto corres-  
 pondiente se presentará en el esta-  
 do de resultados; sin embargo, este  
 efecto no se registrará cuando al -  
 cierre del ejercicio exista sólo --  
 transitoriamente una reducción en -  
 la posición monetaria corta.

Cuando se contraten pasivos en mon-  
 da extranjera y la paridad técnica  
 sea superior a la de mercado, inme-  
 diatamente procederá el registro de  
 la contingencia, separadamente del  
 ajuste por el tipo de cambio al cie-  
 rre del ejercicio.

Resultado por posición mo-  
 netaria.

Este resultado deberá determinarse  
 en todos los casos, para lo cual po-  
 drán utilizarse cualquiera de los -  
 dos procedimientos que se indican -  
 en seguida:

El boletín B-7 establecía un  
 tratamiento similar al que -  
 ahora señala el boletín B-10  
 para el resultado por posi-  
 ción monetaria, con las si-

CONCEPTO

BOLETIN B-10

- 1.- Aplicando la siguiente fórmula:  
Posición monetaria neta al iniciar el ejercicio, reexpresada a unidades del cierre del ejercicio.  
MÁS: Aumentos en partidas monetarias, reexpresados al cierre del ejercicio.  
Igual a: "Posición monetaria neta ajustada"  
Menos: "Posición monetaria actual".  
Igual a: Resultado por posición monetaria.
- 2.- Aplicando la siguiente fórmula:  
promedio mensual de posiciones monetarias netas del período.  
Por: Factor de inflación al final del año, derivado del INPC.  
Igual a: Resultado por posición monetaria.

En el caso de que los activos no monetarios se hayan actualizado bajo el método de ajuste por cambio en el nivel general de precios, el resultado determinado conforme a dichos procedimientos deberá ser similar al de la contracuenta transitoria que se haya utilizado para la actualización de todos los demás conceptos. En el caso de que el método de actualización adoptado sea el de costos específicos, el saldo de la contracuenta citada, después de afectarla por el importe del resultado por posición monetaria, deberá ser similar al resultado por tenencia de activos monetarios.

El resultado por posición monetaria se presenta en el estado de resultados, excepto en los siguientes casos:

- a) Cuando exista un déficit por tenencia de activos no monetarios y una ganancia por posición monetaria, en que esta se aplicará en primera instancia contra dicho déficit.
- b) Cuando exista una ganancia monetaria que convierta en acreedor el costo integral de financiamiento, en que el saldo neto se presentará directamente en el patrimonio.

BOLETIN B-7

siguientes variantes significativas:

- a) La presentación de este -- concepto se efectuaba en -- el capital contable, mientras que ahora deberá presentarse en resultados, -- con las excepciones -- indicadas.
- b) Este resultado incluía el efecto de las fluctuaciones cambiarias partidas -- que ahora formarán parte -- del costo integral de financiamiento.
- c) El efecto neto de la actualización inicial, en caso de ser una pérdida debería disminuirse de las utilidades acumuladas actualizadas. Conforme al boletín B-10, el efecto por la actualización inicial deberá presentarse por separado -- en el capital contable.
- d) Sólo se mencionaba la fórmula simplificada del cálculo, que en el boletín B-10 se incluye en segundo término. En ambos boletines se hacen comentarios respecto al diferencial que puede presentarse entre el resultado por posición monetaria calculado con base -- en fórmula y aquel que resulta en la contracuenta contable de actualización.

VI. Presentación de los Estados Financieros;

Conceptos que deben presentarse reexpresados en el balance general.

Conceptos que deben presentarse reexpresados en el estado de resultados.

Inventarios y costos de ventas.

Inmuebles, maquinaria y equipo.

Inventarios.  
Inmuebles, maquinaria y equipo y su depreciación acumulada.  
Capital contable incluyendo:  
Actualización del capital.  
Resultado por tenencia de activos - no monetarios (en su caso).  
Resultado del ejercicio.  
Cuando se presenten cifras de años anteriores, éstas deben mostrarse - sin reestructuración alguna.

Costo de ventas.  
Depreciación del período.  
Costo integral de financiamiento, - que incluye intereses, resultado - cambiario y resultado por posición - monetaria.

Debe revelarse el método y procedimiento, seguido para la actualización de estos conceptos, así como - el costo histórico de los mismos.  
Cuando se use PEPS para inventarios y UEPS para el costo, no es necesario revelar datos históricos.

Debe revelarse aquella información - pertinente e indispensable que permita al usuario captar el significado e implicaciones del monto en que aparecen determinados los activos - fijos y la depreciación. Como mínimo se revelará:

- a) Método de actualización adoptado.
- b) Costo histórico original y depreciación acumulada.
- c) Diferencia entre gastos por depreciación a costo histórico y a valores actualizados.
- d) Procedimiento de depreciación - utilizado.
- e) Activos no revaluados, en su caso.
- f) Efecto en caso de haber efectuado cambios en la estimación de - la vida probable de los bienes.

Conforme al boletín B-7 la información financiera se presentaba como información adicional, generalmente en la última nota a los estados financieros, mostrando el efecto que tendría la actualización tanto en el - estado de resultados como en el - balance general, incluyendo algunos comentarios tendientes a facilitar la interpretación de las cifras actualizadas.

CONCEPTO	BOLETIN B-10	BOLETIN B-7
<b>Capital Contable,</b>	<p>El rubro de actualización del capital se presenta directamente en el capital contable. En una nota deberá indicarse el procedimiento seguido para su determinación, explicando brevemente su naturaleza.</p> <p>El resultado por tenencia de activos no monetarios se presentará en el capital contable y deberá revelarse en una nota el procedimiento seguido para su determinación, explicando también brevemente su naturaleza.</p>	
<b>Costo Integral de Financiamiento y Aspectos Relativos.</b>	<p>Se presentará en el estado de resultados, en seguida de la utilidad de operación. Debe analizarse por cada uno de sus componentes. Deben tomarse en cuenta las excepciones cuando exista déficit por tenencia de activos no monetarios y cuando se genere costo integral de financiamiento acreedor, derivado de una ganancia por posición monetaria.</p> <p>Deben destacarse la provisión y la reserva de pasivo para contingencias por diferencia en el tipo de cambio técnico respecto al de mercado, en su caso. Debe revelarse cualquier restricción cambiaria o de otro tipo, en relación con operaciones y saldos en moneda extranjera. Debe revelarse el monto de activos y pasivos en moneda extranjera, así como la base de su registro, fundamentalmente en cuanto al tipo de cambio utilizado.</p> <p>Debe explicarse el significado del resultado por posición monetaria.</p>	

b) Quienes tienen esta obligación:

El boletín B-10, a diferencia del B-7, es de aplicación general, aunque existe el problema para las empresas -- del sector público que no pueden incorporar esa información, excepto aquellas que coticen en la Bolsa Mexicana de Valores.

Por lo que respecta al sector público, hasta el ejercicio de 1983 se permitía la reexpresión basándose primordialmente en el B-7, de acuerdo a una circular expedida por la Dirección General de Contabilidad Gubernamental dependiente de la Subsecretaría de Evaluación de la Secretaría de Programación y Presupuesto, contemplando -- aspectos adicionales que no se enmarcan en el Boletín - B-7, por ser privativo de este sector, los cuales se -- enuncian brevemente.

Ambito de aplicación.

El ámbito de aplicación de estas reglas específicas --- abarca a:

- Organismos Descentralizados.
- Empresas de Participación Estatal Mayoritaria.
- Instituciones Nacionales de Crédito.
- Organizaciones Auxiliares Nacionales de Crédito.
- Fideicomiso de la Administración Pública Federal.

En caso de que existiere alguna excepción, deberá estar

plenamente justificada y autorizada por la Secretaría de Programación y Presupuesto.

Por tanto, la obligatoriedad del cumplimiento de estas reglas específicas es para todas aquellas entidades del sector paraestatal mencionadas anteriormente, lucrativas o no lucrativas que hayan concluido sus ejercicios sociales a partir del 1º de enero de 1982, aún cuando estos sean irregulares.

Los responsables de vigilar que se cumpla con los lineamientos son;

- Los consejeros de administración u órgano de gobierno de las entidades.
- Las direcciones y gerencias generales de las entidades.
- Los órganos de auditoría interna de las entidades.
- Las dependencias coordinadoras del sector.
- La auditoría externa.
- La Secretaría de Programación y Presupuesto.

Métodos de Aplicación:

- Aparte del método de índices citado en el B-7, existe el método de índices de inflación en otros países. Estos índices se obtendrán a través de publicaciones oficiales del Banco de México, o de información espe

cializada del extranjero. Generalmente este método se selecciona cuando los bienes sujetos a reexpresión son de importación, numerosos, de gran diversidad y con frecuentes cambios de tecnología.

Estas características hacen incosteable y laborioso actualizar el valor de los bienes, siendo más aceptable reexpresar aplicando un número de índices de inflación de los países en donde fueron adquiridos los bienes.

Las fuentes de información deberán ser preferentemente las oficiales del Banco de México, y excepcionalmente las de alguna revista especializada, para esto último se requerirá autorización expresa por parte de la Secretaría de Programación y Presupuesto.

La utilización de cualquier otro tipo de índice deberá someterse a la consideración de la Secretaría de Programación y Presupuesto.

El segundo método general consiste en asignarle al bien un costo anual. Este método a su vez se subdivide en los siguientes métodos:

- Método de avalúos: Será practicado por la Comisión de avalúos de Bienes Nacionales o por técnicos independientes. Excepcionalmente se hará con profesionales especializados dependientes de la propia entidad, circunstancia que deberá estar plenamente justificada y autorizada por la Secretaría de Programación y Presupuesto.

Método de cotización específica: Se obtendrá directamente de proveedores.

La elección de los métodos anteriores depende de las características propias de las entidades. Entre éstas destacan: la actividad que desarrollen, la naturaleza de la partida sujeta a reexpresión, las herramientas disponibles para procesar la información, la importancia relativa de las cifras, etc.

Por otro lado, cuando las entidades tengan la necesidad de practicar la consolidación de los estados financieros, deben observar la uniformidad en los métodos para la reexpresión entre la compañía tenedora y sus subsidiarias o filiales.

De la misma manera las entidades deberán mantener registros y archivos permanentemente actualizados de cotizaciones periódicas que se soliciten a los proveedores, y de todas aquellas publicaciones especializadas (catálogos, revistas industriales y financieras), tanto nacionales como extranjeras. Estos bancos de información permitirán obtener oportuna e íntegramente los datos necesarios que se puedan determinar con la mayor precisión posible, los valores de reposición actual de los bienes.

Finalmente, para estar en posibilidades de efectuar comparaciones de datos de diferentes fechas, es necesaria-

la consistencia en la aplicación de los métodos, así -- como determinar y revelar los efectos en caso de incon-- sistencia o falta de comparabilidad.

**INFORMACION SUJETA DE REEXPRESION:**

Los renglones sujetos a actualización serán los mismos-- que se señalan en el boletín B-7.

**EXPLICACIONES ADICIONALES:**

En el caso de que las cifras sujetas a reexpresión se - hubieran modificado con anterioridad, como consecuencia de los efectos producidos por los cambios en la paridad del peso, las cifras base para la actualización serán - las correspondientes a los costos originales, es decir, antes del ajuste por devaluación.

Así mismo, cuando haya optado por capitalizar las dife-- rencias en cambios originadas por pasivos que se identi-- fican con activos no monetarios, deberá cargar por este importe al resultado por posición monetaria, acreditando al superávit o déficit por retención de activos no - monetarios.

Con estos lineamientos únicamente se pretende cubrir -- aquellos aspectos característicos del Sector Paraesta-- tal en lo relacionado con la reexpresión de estados fi-- nancieros, por lo que seguirá observando la normativi--

dad general emitida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., siempre y cuando no se contrapongan a los presentes lineamientos.

Sin embargo, en la actualidad el Gobierno Federal, no admite para sus empresas la aplicación del B-10, por motivos de definición y dudas de algunos nuevos conceptos que se manejan en este boletín, más, cabe que en un futuro a corto plazo lo tendrá que observar, pues de hecho está violando un principio contable obligatorio de carácter general. Tal contra-posición esta contemplada en la circular técnica NIF-02 que se emitió para ese fin.

En cuanto a la Comisión Nacional de Valores, a pesar de ser organismo gubernamental, obliga mediante su circular 11-10 del 18 de enero de 1984, a todas aquellas empresas que desean inscribir sus acciones en el Registro Nacional de Valores a apegarse a los lineamientos indicados en el citado Boletín B-10 con las siguientes modalidades:

- a) Se excluye a las instituciones de crédito y organizaciones auxiliares de crédito, compañías de fianzas, de seguros y a las sociedades de inversión.
- b) La actualización de las cifras se llevará a cabo mediante la aplicación del método de costos especifi-

cos. Por lo que se refiere a inventarios y costos de ventas, estos últimos deberán aplicarse a resultados siguiendo el método de últimas entradas, primeras sa lidas y en cuanto a los renglones que integran el ru bro de activo fijo, se actualizarán de acuerdo a los valores de reposición determinados en cualquiera de los enfoques citados en este rubro y deberán ser va luados mediante estudio practicado por perito inde pendiente, autorizado por la Comisión Nacional de Va lores. Este avalúo deberá ser actualizado acatando - las disposiciones expedidas por la propia Comisión.

Los incrementos que se tengan por estos conceptos, - deberán presentarse por separado. En el caso de la de preciación del ejercicio, ésta deberá también sepa rarse en histórica y actualizada dentro del estado - de resultados.

Asimismo, la circular 11-6 de fecha 3 de marzo de -- 1982, expedida también por la propia Comisión, indi ca los requisitos que deben contener los avalúos que practiquen los peritos independientes. Esta circular se emitió en virtud de que los procedimientos que -- utilizaban los valuadores eran muy heterogéneos exis tiendo una gran variedad de criterios en la valua --- ción de los activos. A continuación se resumen los - principales requisitos incluídos en esta circular.

- Los bienes a valuar se consideran como una unidad productiva y no conforme al valor que pueda tener, en caso de venta.
- Todos los bienes que se incluirán en el estudio, deberán ser inspeccionados físicamente por el perito.
- Se deberá indicar que bienes se valuaron y su localización respectiva, así como los otros activos o bienes que no fueron incluidos dentro del estudio.
- Fecha del estudio técnico.
- Período de la inspección física.
- Se mencionará el valor de reposición nuevo, el valor neto de reposición, la vida útil remanente y la depreciación anual de cada bien, entendiéndose por estos conceptos lo siguiente:

- 1.- Valor de reposición nuevo (VRN). Es el valor de cotización o estimado de mercado, de una construcción o equipo igual o equivalente, más los gastos en que se incurriría en la actualidad -- por derechos y gastos de importación, fletes, - gastos de instalación, maniobras, etc.
- 2.- Valor neto de reposición (VNR). Es el valor que tienen los bienes en la fecha en que se practicó el avalúo y se determinará a partir del va--

lor de reposición nuevo, corregido por los factores de depreciación debidos a la vida consumida-respecto de su vida útil de producción y económica, estado de conservación y grado de obsolescencia para la empresa en cuestión.

3.- Vida útil remanente (VUR). Es la vida útil posible que se estima tendrán los bienes en el futuro, dentro de los límites de eficiencia de producción y económica de la empresa que se trate.

4.- Depreciación anual (DA). Es el cargo que se considera tendrá cada bien o equipo en términos económicos y de producción, en el período de vida útil remanente y se determinará dividiendo el valor neto de reposición entre la vida útil remanente.

- Período de investigación de precios y tipo de paridades empleadas.

- Métodos de valuación empleados, los cuales únicamente podrán ser:

1.- Línea recta directo, que contempla asignación de valores a cada factor de depreciación o demérito en forma directa, según sea el caso del bien a a valuar.

2.- Línea recta ponderado, que contempla asignación de valores a cada factor de depreciación o demérito, a los cuales previamente se les consideró-

un determinado peso o puntuación según sea el caso del bien a valorar.

Ambos métodos se representan por las siguientes expresiones matemáticas:

$$1.- VNR=VRN (1-n/N) X FC X F.O.$$

$$2.- VNR=VRN \{ 1- \{ (n/N) (A) + FC (B) + FO (C) \} \}$$

Donde:

VNR. Es el valor neto de reposición de un bien a la fecha que se practicó el avalúo.

VRN. Es el valor de reposición nuevo, que incluye todos los gastos que tuviera que erogarse en esa fecha, para que el bien opere en condiciones normales.

n. Es el número de años de vida consumida en términos de producción y económicos de un bien, el cual no necesariamente es equivalente a la edad que tuviera, por simple diferencia entre la fecha del avalúo y su fecha de adquisición.

N. Es la vida útil total que se estima tendrá el bien en términos de producción y económicos, en condiciones de operación normal.

FC. Es el factor de conservación o mantenimiento.

FO. Es el factor de obsolescencia.

A.B.C., Son los pesos o puntuación considerados o asignados en forma decimal.

Para determinar cada una de las variables anteriores, -  
habrá que seguir los siguientes criterios:

- a) El valor de reposición nuevo deberá soportarse por -  
medio de cotizaciones o precios estimados de bienes-  
equivalentes e iguales. En caso contrario este valor  
se determinará a través de los índices industriales-  
relativos al país de procedencia, según la rama in--  
dustrial a la que pertenezca el bien.

En ningún caso se deberán utilizar los índices publi-  
cados por el Banco de México.

La aplicación de estos criterios deberán llevarse a-  
cabo en tal forma que el valuador obtenga cuando me-  
nos para el pasivo, un 80% de los valores mediante -  
cotizaciones o precios estimados de los bienes prin-  
cipales que formen el tipo de activo fijo a valorar.

Se entenderá como precios estimados aquellos valores  
o cotizaciones que de manera informal, pero con una-  
variación razonable respecto de una cotización, son-  
obtenidos en la práctica por los valuadores.

A este valor se le deberá agregar todos los gastos-  
que se tendrían que erogar en la fecha del avalúo, --  
por concepto de derechos y gastos de importación, --  
fletes, maniobras, gastos de instalación civil, mecá-  
nica, eléctrica, de ingeniería, etc.

Su determinación se efectuará mediante montos estimados en forma absoluta o como una cantidad relativa (porcentaje) del valor de reposición, según sea el caso.

- b) El número de años de vida consumida se determinará de acuerdo a la información proporcionada por la empresa, según sea su fecha de adquisición y de acuerdo a la investigación del valuador durante la inspección física, para conocer realmente el tiempo de vida consumida en términos de producción y económicos.

En caso de que el valuador no contara con la fecha de adquisición del bien, deberá quedar una estimación basada fundamentalmente en las pláticas con la empresa durante la inspección física.

- c) La vida útil total que se estima tendrá un bien, se determinará por medio de boletines especializados, consulta de proveedores y de la experiencia directa de la empresa en cuestión.

Para los casos en que los bienes a valorar tuvieran una vida consumida mayor al promedio determinado, como se indica en el párrafo anterior, el cálculo de la vida útil total se efectuará mediante la vida útil remanente que se le estima al bien en términos productivos y económicos.

Desde un punto de vista financiero, la vida útil total es el periodo en que un bien es económicamente productivo; o sea que produce a precios competitivos.

- d) El estado de conservación se determinará según estimación del valuador durante la inspección física de los bienes, tomando en cuenta los turnos de trabajo, mantenimientos mayores y el tipo de mantenimiento -- que reciben.
- e) El tipo de obsolescencia se determinará según estimación del valuador durante la inspección física de -- los bienes. Esta puede ser por causas técnicas, funcionales o económicas.

Se entenderá por obsolescencia técnica, como aquella condición que afecta el valor de un bien o equipo, - debido al avance tecnológico que se da por cambios, - en el diseño y/o materiales de construcción.

Se entenderá por obsolescencia funcional como aquella condición que afecta el valor de un bien o equipo, - debido a una sobrecapacidad inadecuada o influencias similares dentro del departamento o proceso productivo en que se encuentra; o bien, en relación con otro bien dentro de la propiedad de la empresa en cues -- tión.

Se entenderá por obsolescencia económica, como aquella condición que afecta el valor de un bien o equipo, debido a condiciones económicas propias del mer-

cado que desarrolla la empresa en cuestión, poder generador de utilidades, etc.

- En el caso de inmuebles se deberá señalar:

- 1.- Antecedentes.
- 2.- Características urbanas.
- 3.- Características del terreno.
- 4.- Descripción general del inmueble.
- 5.- Tipos de construcción observados, elementos de construcción y valores de avalúo para cada tipo.
- 6.- Instalaciones especiales.
- 7.- Resumen de valores del avalúo físico.
- 8.- Avalúo por capitalización de ventas.
- 9.- Conclusiones.

- Con respecto a la maquinaria y equipo, se indicará:

- 1.- Descripción del equipo.
- 2.- Año de adquisición.
- 3.- Condición del equipo cuando fue adquirido.
- 4.- Número de serie.

- En el caso de muebles, enseres y equipo de oficina se podrá optar por los siguientes criterios de agrupación.

- 1.- Valuar cada uno de los bienes.
- 2.- Valuar por grupos de bienes de la misma especie, según su fecha de adquisición.

- 3.- Valuar por grupos de bienes de cualquier especie, según su fecha de adquisición.

Estos bienes señalarán los mismos conceptos relativos a maquinaria y equipo, excepto lo indicado en el inciso 3.

- El equipo de transporte se agrupará en dos conjuntos:

- 1.- Unidades de transporte.
- 2.- Unidades de manejo de carga.

En ambos casos deberá mencionar el tipo de vehículo, modelo, número de serie, principales características y equipo opcional, en su caso.

- Cuando se actualicen los avalúos, únicamente se aceptará que se lleven a cabo en forma anual y por un máximo de 2 años posteriores a la fecha del primero, en tendiéndose que en el tercer año se tendrá que realizar un nuevo avalúo. Así mismo, estas actualizaciones deberán mencionar los criterios empleados para:

- 1.- La inspección física de los bienes.
- 2.- La actualización de valores.

- f) Con respecto a las inversiones de otras empresas se establece que:

La empresa compañía tenedora, cuando sea propietaria -- del 25% o más de acciones ordinarias de otra u otras empresas, las valuará por el método de participación y es tá obligada a presentar a esta Comisión los balances de

de las empresas emisoras de dichas acciones, las cuales deberán expresar sus estados financieros de acuerdo a las normas previstas en esta regla, dictaminados por Contador Público independiente registrado en la Dirección General de Fiscalización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Cuando la inversión en otras sociedades sea inferior al 25% en relación al capital social de las mismas y dicha inversión no exceda al 10% de los activos totales, las acciones deberán expresarse a su costo. En caso de que la inversión exceda dicho porcentaje, se deberá proceder conforme al párrafo que antecede.

Cuando la sociedad sea propietaria de más del 50% de acciones ordinarias de otra u otras empresas, estará obligada a presentar, independientemente de sus estados financieros, otros estados consolidados con sus subsidiarias y tendrá obligación de publicar ambos. Las subsidiarias deberán formular sus estados financieros conforme a las disposiciones de esta circular.

El estado de resultados y el estado de utilidades acumuladas del ejercicio, se presentarán siguiendo el procedimiento de participación señalado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. en su boletín de nominado "Estados Financieros Consolidados y Combina--

dos y Valuación de Inversiones Permanentes" expedido en marzo de 1976. En el estado de utilidades acumuladas -- del ejercicio, se presentarán por separado las utilidades pendientes de aplicación en compañías subsidiarias y asociadas de las correspondientes a la empresa controladora y sólo podrán distribuirse las utilidades que reciba de las subsidiarias por concepto de dividendos decretados.

Las sociedades deberán revelar a través de las notas a los estados financieros, una conciliación entre el resultado que presenta el estado de resultados, conforme al boletín mencionado en la disposición primera y el -- obtenido si no se hubiese aplicado el citado boletín, -- formulando las aclaraciones.

El presidente de la Comisión Nacional de Valores, podrá autorizar plazos y modalidades, en la aplicación de las disposiciones anteriores, en aquellos casos en que las sociedades que lo soliciten justifiquen la necesidad y conveniencia de tales autorizaciones a efecto de ajustarse a las normas mencionadas.

Al ser obligatoria la reexpresión para poder cotizar en bolsas, se suscita un problema grande, en el sector público, pues, por un lado se rechaza su aplicación por -- el oficio antes citado, y por otro la Comisión la exige para sus efectos.

Sin embargo, aquí aplicaríamos el criterio de entregar la información a cada organismo según corresponda, por ser éstos independientes y autónomos en cuanto a sus requerimientos. Esto no debe interpretarse como un juego de estados financieros, pues se persiguen objetivos diferentes.

Como se ha podido observar, existe la obligación de efectuar la reexpresión con base en el B-10 para todas las empresas sin distinción de ninguna clase por dos organismos, el primero es el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, pues como menciona el mismo documento en el párrafo 13 de su alcance: "Estas normas son aplicables a todas las entidades que preparan los estados financieros básicos definidos en el Boletín, objetivos de los estados financieros". Y más adelante dice: "La aplicación de estas normas es obligatoria a partir de los ejercicios sociales que concluyen el 31 de diciembre de 1984...", por tanto "...estas reglas sustituyen y dejan sin efectos el Boletín B-7, así como las disposiciones relacionadas con las fluctuaciones cambiarias contenidas en el Boletín. Las Circulares 14 y 19 quedan sin efecto".

El segundo organismo, como ya se indicó es la Comisión Nacional de Valores.

- c) Métodos para reexpresar la información financiera conforme al Boletín B-10.

La formulación de la información financiera basada en el concepto del costo histórico tiene como consecuencia que su utilización, por las distorsiones implícitas en su formulación, se vea limitada para efecto de análisis y toma de decisiones.

El problema fundamental radica en que los métodos de medición financiera considera la moneda como una unidad que ha mantenido el mismo poder adquisitivo, situación lejana a la realidad al perderse tal poder.

A fin de resolver este problema entre otras soluciones se puede utilizar lo que se conoce como contabilidad ajustada a los niveles generales de precios, que utiliza como unidad de medición el poder adquisitivo general.

Su objetivo es presentar informes financieros en los cuales el poder adquisitivo sea homogéneo, ajustando como consecuencia las cantidades nominales de dinero. La diferencia básica entre la información financiera histórica y la ajustada a los niveles generales de precios radica en el hecho de que la primera informa en precios corrientes y la segunda lo hace en pesos constantes.

Este aspecto central en ningún momento viola los principios de contabilidad ya que presenta el mismo costo histórico con la salvedad de que los manifiesta en la cantidad de pesos de poder adquisitivo equivalentes a la fecha en que se informa.

La manera en que se aborda el problema de elaboración de esta información financiera es a través del uso de índices generales de precios, Los índices generales de precios relacionan las cantidades nominales de dinero necesarias para adquirir una misma canasta de bienes y servicios representativos de una economía en momentos diferentes. Por definición son indicadores de cambios generales en los precios y no necesariamente coincidirán con los cambios específicos de los elementos que conforman la canasta pudiendo ser estos cambios mayores o menores al promedio. La validez del índice general de precios depende de la representatividad de la canasta de bienes con respecto al consumo nacional y del peso que dentro de tal canasta se le dé a cada bien y servicio incluidos.

El procedimiento para la elaboración de los estados financieros ajustados a los niveles generales de precios parte del concepto de reconocer por su naturaleza dos tipos de partidas financieras.

- Partidas monetarias.

- Partidas no monetarias.

Partidas monetarias:

Las partidas monetarias son aquellas cuyo valor está establecido por una cantidad fija de dinero, independientemente de los cambios en los niveles generales de precios.

Las partidas monetarias representan por lo tanto derechos u obligaciones sobre cantidades nominales de dinero que se mantienen fijas en el tiempo. Esto equivale a derechos u obligaciones de recibir o entregar pesos corrientes sin considerar los cambios en su poder adquisitivo.

De acuerdo con tal definición, las partidas monetarias están automáticamente valuadas y no requieren ningún reajuste, puesto que su base son pesos corrientes.

Se consideran generalmente como partidas monetarias, sujetas a análisis de su naturaleza específica, las siguientes:

- El efectivo en moneda nacional. Ya que su posesión da derecho o capacidad de compra en proporción directa a la cantidad de pesos corrientes que lo constituyan.
- Las inversiones temporales que otorgan a su tenedor el derecho de recuperar una cantidad fija de dinero, como por ejemplo las inversiones en valores financieros.

- Los documentos y cuentas por cobrar expresadas en cantidades constantes de pesos corrientes.
- Las estimaciones sobre cuentas incobrables por ser -- las contrapartidas de cuentas monetarias, sin embar-- go, el reajuste periódico al estado de resultados só-- lo será monetario en el caso de que se basen en cuen-- tas por cobrar y no en los ingresos, de tal manera -- que esté valuado en pesos de poder de compra de final de período.
- Los pasivos a largo plazo que cumplan con el requisi-- to señalado para los pasivos circulantes.
- Los impuestos diferidos, cuando se les trate como un-- pasivo; es decir, si se considera que representan una obligación monetaria medida directamente en el número de pesos que se pagarán en el futuro, cuando se con-- viertan las diferencias en tiempo y la utilidad fis-- cal sea mayor a la contable.
- En el capital social, las acciones preferentes pueden ser monetarias en el caso de que se presenten al pre-- cio de redención o a su valor de liquidación, de tal-- manera que automáticamente estén expresadas en térmi-- nos de pesos del final del período.

Partidas no monetarias:

A diferencia de las monetarias, las partidas no moneta-- rias otorgan derechos u obligaciones sobre bienes o ser

vicios no necesariamente expresados por cantidades fijas de dinero. Una definición de este tipo de partidas atendiendo a sus características incluirá lo siguiente:

"Sus tenedores no ganan ni pierden poder adquisitivo durante los períodos de inflación o deflación, ya que estas conservan su valor intrínseco aunque dicho valor se exprese en términos de una menor o mayor cantidad de -- unidades monetarias equivalentes".

Al expresar este tipo de partidas, derechos y obligaciones sobre bienes diferentes al dinero, los precios corrientes sólo reflejarán su valor en épocas de estabilidad en los precios.

En épocas de inestabilidad, se hace necesario modificar el número de pesos corrientes, de manera que dicha cantidad refleje el valor histórico original de la partida financiera en cuestión. Estamos expresando el mismo valor intrínseco del bien o del servicio, sólo que en términos de poder adquisitivo homogéneo.

Las partidas no monetarias deberán ajustarse por los cambios en los niveles generales de precios.

Algunos ejemplos de este tipo de partidas son los siguientes:

- Inversiones temporales en acciones u obligaciones, de

- bido a que no existe la seguridad de recibir una cantidad fija de pesos al momento de su venta o redención.
- Moneda extranjera, no expresa cantidades futuras fijas de dinero, ya que depende directamente de las tasas de intercambio vigentes a través del tiempo.
  - Pagos anticipados, ya que representan inversiones potenciales sobre servicios futuros en los cuales la expectativa es el derecho a dichos servicios y no a la recepción de cantidades fijas de dinero.
  - Inventarios ya que representan bienes o productos que tienen su propio valor, en función del cual se espera realizarlos en el futuro. La excepción podría ser en el caso de inventarios bajo pedido, sobre los cuales la expectativa es recibir en el futuro una cantidad fija de dinero.
  - Inversiones intercompañías, puesto que representan derechos sobre bienes y servicios con valor intrínseco.
  - Activos no circulantes que expresan derechos de propiedad o uso y que mantienen su propio valor independientemente de los cambios en el poder adquisitivo de la moneda.
  - Ingresos recibidos por anticipado, y para los cuales existe la obligación de entregar un bien o prestar un servicio futuro.
  - Estimaciones para garantías, ya que expresan obligaciones futuras sobre prestación de servicios.

- Utilidades por realizar en ventas en abonos, que deben reajustarse por la inflación acumulada desde el momento de la venta, en tanto se reciben los pagos en efectivo.
- Ingresos y gastos.
- Capital contable que representa la inversión de los propietarios en la empresa, la cual no espera realizarse en una cantidad fija de dinero.

#### METODO DE ACTUALIZACION DE COSTOS ESPECIFICOS:

Una de las alternativas de este método se basa primordialmente en la apreciación que los técnicos valuadores tienen sobre los inventarios y los bienes muebles e inmuebles que integran el activo fijo con el objeto de asignarles un nuevo valor.

Esta alternativa trata de expresar los cambios habidos en el valor individual de cada bien.

En México y en algunos otros países (como es el caso de Holanda) esta práctica ha sido utilizada parcial y primordialmente se lleva a cabo en partidas relativas al activo fijo y no a inventarios.

Esta práctica se conoce como "Revaluación".

Como se puede observar, para el caso de inmuebles, maquinaria y equipo, esta alternativa requiere de un estu

dio técnico realizado por peritos valuadores, sobre los bienes que integran dicho activo fijo. Este estudio debe contener, de conformidad con el Boletín B-7 cuando - menos los siguientes requisitos:

- a) Revaluar los valores fijados para los diferentes bienes, como consecuencia de su valor neto de reposición, excepto que exista la intención de no reponerlos.
- b) Todas las partidas que sean de la misma clase y características comunes, deben ser tratadas en forma similar, por lo que no deben adicionarse o excluirse de este grupo, bienes con características parecidas, con objeto de lograr determinadas cifras en los estados financieros.
- c) No debe contemplar únicamente cifras globales, sino que debe señalar los valores individuales de cada bien existente o de los diferentes grupos de partidas homogéneas.
- d) Indicar la estimación de la vida útil remanente de los bienes y su valor de desecho.

En adición a lo anterior, el boletín B-10 añade lo siguiente:

- Que se señale el valor de reposición nuevo y el valor neto de reposición,
- Que exista congruencia entre las políticas de capita-

lización para determinar el valor histórico de los bienes y las partidas que se incorporan para determinar el monto del avalúo.

Por otra parte, el boletín B-10 acepta en forma excepcional, que las empresas determinen por sí mismas el valor neto de reposición de sus activos fijos siempre y cuando se dispongan de elementos objetivos y verificables para hacerlo, lo cual implica que exista personal que tenga un profundo conocimiento de los bienes a valuar, respecto a su costo, estado físico y tecnología; o en su defecto, por la propia naturaleza del bien, se cuente con elementos sencillos, objetivos y prácticos para establecer su valor de reposición; sin embargo se recomienda que el avalúo se practique por peritos valuadores independientes o que estos revisen y dictaminen las estimaciones efectuadas por la propia empresa, en virtud de que hay que tomar en consideración lo dispuesto por la Ley General de Sociedades Mercantiles respecto a que para poder capitalizar el superávit por revaluación de activos fijos, es necesario que esté soportado por estudio practicado por valuadores profesionales debidamente reconocidos por la Comisión Nacional de Valores.

La otra alternativa que nos ofrece este método para los inmuebles, maquinaria y equipo, es la de reexpresar las

cifras de estos conceptos en forma similar al método de números índices, pero aplicando los índices específicos por ramas industriales que también publica el Banco de México.

Con respecto a los inventarios, la actualización por este método establecerá costos de reposición, cuidando -- que estos no excedan al valor de realización de conformidad con el boletín C-4 de Principios de Contabilidad.

En el caso de los otros renglones de los estados financieros, la asignación de nuevos valores en este método, se llevará a cabo en la misma forma a la señalada en el método anterior.

Los dos métodos anteriormente detallados, pueden ser -- utilizados indistintamente o efectuar una combinación -- de los mismos, combinación que de acuerdo al B-7 se lleva a cabo en forma distinta a la señalada por el B-10, -- como se puede apreciar a continuación.

- De conformidad con el primero de los citados boleti-- nes, los avalúos realizados por peritos independientes pueden ser actualizados en los siguientes ejercicios -- de aquel, en el cual fue efectuado, aplicándole los -- índices específicos de precios relativos a su rama industrial, o en defecto de ellos, el índice nacional -- de precios al consumidor, excepto que hayan transcu-- rrido más de cinco años desde la fecha del avalúo o --

este último índice haya tenido un incremento del 50 por ciento o más.

- En relación al boletín B-10, éste acepta la práctica de actualización de avalúos descritos anteriormente, siempre y cuando los nuevos valores sean representativos -- del mercado, satisfaciendo la necesidad de que las cifras plasmadas dentro de los estados financieros, estén lo más apegadas a la realidad. En caso de que estos valores difieran en forma evidente de los de mercado, es necesario efectuar un nuevo avalúo. Asimismo aclara, -- que en caso de que se apliquen factores derivados del índice nacional de precios al consumidor, sólo se podrá realizar, cuando los cambios sufridos en su valor de reposición, sean en la misma proporción que los relativos a este índice y en el caso de los índices específicos, éstos puedan ser proporcionados por los mismos valuadores.

Sin embargo este último boletín señala muy claramente que para la actualización de inventarios, activos fijos y sus correspondientes cuentas de resultados, no se mezclen los dos métodos por principios de congruencia y con el objeto de alcanzar que la información financiera tenga significado. En caso de que por razones prácticas se llevara a cabo esta mezcla, sólo se podrá realizar entre rubros de naturaleza diferente, pero nunca en el mismo rubro de acti-

vos. Las compañías que efectúen la conciliación de sus estados financieros, deben aplicar los mismos métodos de reexpresión

Los dos métodos detallados en los párrafos anteriores son ampliamente aceptados por el boletín B-10 ante la imposibilidad de unificar criterios para adoptar sólo uno de éstos, pero seguramente que el segundo es complemento al primero, pues parte de este para poder hacer una comparación de cifras reexpresadas, derivado de los resultados tan distintos que se obtienen en --- ambos. Estos métodos también se contemplan en el B-7.

- d) Ventajas y desventajas de aplicar el método de índices generales de precios al consumidor o el de costos específicos.

La principal diferencia entre el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios y el de actualización de costos específicos de conformidad con el B-7, estriba en la forma de actualizar el activo fijo y la inclusión o no de este restablecimiento en los estados financieros básicos, diferencia, esta última, que desaparecerá al entrar en vigor el boletín B-10, ya que como se ha visto, la --- actualización de todos los renglones deberá ser parte integrante de los estados financieros. Respecto a la ventaja de actualizar el renglón de inmuebles, maquinaria y -- equipo en base a estudios de técnicos independientes so--

bre el de números índices, es que el primero establece los valores individuales de los activos, de acuerdo al estado físico que guarden, situación que no puede llevarse a efecto dentro del método de números índices, ni tampoco cuando se aplica el método de costos específicos utilizando los índices relativos a cada rama industrial. Esto trae como consecuencia, que se refleje una situación más apegada a la realidad.

Por contra, una de las ventajas de aplicar el método de número índices o la opción del método de costos específicos referentes a índices específicos de las diferentes ramas industriales, es que es mucho menos oneroso que el llevar a cabo un estudio técnico, por el simple hecho de que este último requiere para su implantación de la colaboración de peritos valuadores independientes.

e) Prospectiva de la aplicación del Boletín B-10.

De hecho la implantación de este boletín, como ya se ha mencionado en párrafos anteriores, presenta grandes dificultades, por lo que a la fecha no se han dado los resultados deseados, por varios motivos, entre los que se pueden citar los siguientes:

a) Los nuevos términos que se emplean y lo confuso que resultan.

- b) Los diferentes criterios para su aplicación, pues ni el mismo Instituto se ha puesto de acuerdo, creando polémica.
- c) El tratarse de un modelo extranjero no aplicable a la situación que se vive en el país.
- d) La oposición del Gobierno Federal a su aplicación

En vista de lo enunciado, es de suponerse que en un futuro no muy lejano este boletín quede obsoleto o se derogue y se sustituya por otro que realmente se ubique en la problemática de la economía inflacionaria del país, con todas las características e implicaciones que tiene para los estados financieros.

Un aspecto que es de importancia resaltar, motivo también de la falta de resultados positivos o aceptables a esta medida de observación obligatoria, es el hecho de que no tiene efectos en la presentación de los informes para fines de tributación, solicitud de préstamos, etc., aunque en otros si repercute como es el caso del análisis financiero, sin ser esto muy importante pues se cuenta con otros elementos que permiten y facilitan ese trabajo y otros más, como ha venido sucediendo en la práctica.

Además no en todos los casos resulta de utilidad a los usuarios de la información reexpresada, pues carecen de los conocimientos necesarios para comprender las cifras

presentadas y los métodos aplicados para llegar a ellas, así como los nuevos términos utilizados y la manera como se integran.

Al respecto han habido una serie innumerable de críticas a favor y en contra de la medida, más que nada por los mismos contadores, al ser estos los que invitan a su implantación y tienen los elementos para hacerlo, sin que se lleguen a definir criterios acordes y definitivos.

De hecho todo esto ha surgido por una gran resistencia al cambio, la falta de congruencia en la aceptación de los mismos contadores y por el Fisco, aunado al que el dictamen con salvedad o negativa por violación a este principio no les afecte para su presentación ante terceros, salvo en la Comisión Nacional de Valores.

A este respecto en un análisis del efecto del B-10 en la Bolsa de Valores se llegó a la conclusión de que el inversionista se resiste a creer en lo adecuado del B-10 pues las cifras históricas y reexpresadas muestran una gran disparidad, pues en algunos casos las excede y en otras las reduce llegando a escucharse comentarios como "las utilidades de papel" y similares.

Sin embargo, algo que no está muy de acuerdo por alusiones citadas antes, es lo siguiente "...el campo en la mentalidad no sólo del público inversionista, sino de los propios análisis bursátiles, se dará a marchas forza

das. La reexpresión es ya un hecho, ... a pesar de los problemas iniciales de su aplicación y de que es susceptible de ser mejorado, el B-10 constituye un avance en materia contable, y la reexpresión financiera, mientras persista la inflación, es un fenómeno irreversible".

Quizá si sea un progreso, pero resulta contradictorio al querer introducirlo con una serie de conceptos poco comprensibles y difíciles de obtener, tales como paridad técnica, resultado por posición monetaria, resultado por tenencia de activos no monetarios, costo integral de financiamiento, etc.

Por otro lado el cambio se debe dar pero paulatinamente y no con modelos de otros países que ya han sido desechados por lo impráctico de su aplicación, debiendo entonces, considerarse que hay varios factores propios de nuestra economía que requieren atención especial para adecuarse a los impactos que tienen en la información financiera, es decir elaborar modelos acordes a la propia problemática.

Por todo lo descrito es difícil que la política de reexpresión que se comenta, plasmada en el Boletín B-10 progrese substancialmente.

IV. PROCEDIMIENTOS APLICABLES A LA REVISION DE ESTADOS FINAN-  
CIEROS REEXPRESADOS

- a) Lineamientos emitidos por el Instituto Mexicano de Con-  
tadores Públicos.

La principal dificultad que se hizo evidente para el -  
auditor de cifras reexpresadas en el marco del B-10 --  
hasta antes de la promulgación del Boletín G-20, era -  
la falta de procedimientos para aplicar sobre estas ci-  
fras, pues lo único que existía de regulación se con-  
templa en los boletines G-07 y H-11 y se refieren al -  
B-7. Sin embargo, algunos de los preceptos ahí descri-  
tos fueron aplicables a las cifras reexpresadas de al-  
gunas empresas que utilizaron esta opción antes del 31  
de diciembre de 1984.

Debido a que los antes mencionados boletines son obli-  
gatorios para la revisión de las cifras modificadas pa-  
ra reflejar la inflación y como no es deseo, por inter-  
pretación o criterio tergiversar lo que ahí se mencio-  
na, se resumen, textualmente los aspectos más sobresa-  
lientes de éstos:

Boletín G-07: Procedimientos de Auditoría para la Reve-  
lación de los efectos de la inflación en  
la información financiera (aplicable al-  
boletín B-7).

" Objetivo:

- a) Comprobar la correcta aplicación del método de -- actualización.
- b) Cerciorarse de que la actualización cubre aspec-- tos sustanciales de la información financiera y - que los métodos seleccionados sean congruentes y - se hayan adoptado en forma integral.
- c) Cerciorarse de que existe consistencia en la apli-- cación de los métodos de actualización.
- d) Comprobar la adecuada revelación de los efectos - de la inflación de la información financiera."

" Control Interno:

El estudio y evaluación de la efectividad del control interno deberá dirigirse principalmente a los siguien-- tes aspectos:

- a) Evidencia de que exista la apropiada autorización para efectuar la actualización de las cifras.
- b) Registros y sistemas de captación de los datos ne-- cesarios para efectuar la actualización de la in-- formación financiera.
- c) Verificación interna independiente de la determi-- nación de los valores actualizados.
- d) Personal capacitado para la actualización de las-- cifras.
- e) Supervisión adecuada durante el proceso de actua-- lización".

" Procedimientos de auditoría recomendados.

1.- Verificación de cálculos.

Capital contable.

2.- Comprobar el análisis del saldo al principio del ejercicio del capital por fechas de aportación, -- así como el de las utilidades acumuladas o capitalizadas de acuerdo a las fechas en que fueron obtenidas.

3.- Comprobar que se aplicó correctamente el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

4.- Al fin del período en que por primera vez se actualicen las cifras y en actualizaciones subsecuentes, comprobar que se aplicó correctamente el Índice Nacional de Precios al Consumidor a los saldos iniciales de capital y utilidades acumuladas, previamente del período."

" I.- Procedimientos de auditoría cuando se utiliza el método de ajuste por cambio en el nivel general de precios.

A. Actualización de cifras por primera ocasión.

5.- Verificar mediante los procedimientos indicados en los apartados correspondientes de este boletín, -- que se actualizaron los valores de los saldos iniciales de inventarios, activo fijo y su depreciación acumulada y capital contable

- 6.- Verificar la correcta determinación de la ganancia o pérdida neta acumulada inicial por posición monetaria y que en el caso de pérdida, éste se disminuyó de las utilidades acumuladas iniciales actualizadas.
- B. Inventarios, activo fijo y depreciación acumulada.
7. Comprobación del análisis por antigüedad de los saldos al valor histórico original.
  8. Comprobación de que se aplicó en forma adecuada el Índice Nacional de Precios al Consumidor.
  9. Comprobación de que la cifra actualizada no excede al valor de realización de los inventarios entendiendo este último en los términos explicados en el Boletín C-4 "Inventarios" de la Comisión de Principios de Contabilidad.
- C. Costos de ventas.
10. Verificar que se determinó el ajuste de este concepto aplicando al inventario inicial y final del período, el Índice Nacional de Precios al Consumidor.
- D. Depreciación del ejercicio.
11. Comprobar que el cargo a gastos por este concepto - ha sido el correspondiente al costo del activo fijo ya actualizado.
- E.12. Comprobar que se ajusta el efecto de las diferen

cias cambiarias.

F.13. Comprobar la actualización del saldo inicial del ejercicio, de la "Ganancia acumulada por posición monetaria", así como el de la "Ganancia -o pérdida- neta acumulada inicial por posición monetaria", mediante el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

G.14. Comprobar la determinación correcta de la ganancia o pérdida por posición monetaria del período.

15. Comprobar que en el caso de que el resultado sea utilidad por posición monetaria, su importe se ha ya presentado en el capital contable como "Ganancia acumulada por posición monetaria" o bien, si es pérdida, que su importe se haya disminuido del saldo de la Ganancia acumulada por posición monetaria y que de existir excedente, éste se presenta como déficit."

II. Procedimientos de auditoría cuando se utiliza el método de actualización de costos específicos.

A. Actualización de cifras por primera ocasión.

16. Verificar mediante los procedimientos indicados en los apartados correspondientes de este boletín, -- que se actualizaron los valores de los saldos iniciales de inventarios, activo fijo y su deprecia--

ción acumulada y capital contable.

17. Comprobar que se determina correctamente el superávit o déficit inicial por actualización de activos y en caso de déficit, que éste fue disminuido de las utilidades acumuladas iniciales actualizadas.

B. Inventarios.

18. Cuando se valúe el inventario final mediante al método de primeras entradas -primeras salidas, deberán aplicarse los procedimientos de auditoría relativos a valuación, descritos en el boletín G-04 "Inventarios" de esta Comisión.

19. Cuando se calcule el inventario final al precio de última compra del ejercicio, se deberán verificar los valores actualizados mediante la revisión de la documentación correspondiente.

20. Cuando se utilice el costo estándar, se revisará la documentación que compruebe que éste sea representativo del costo de reposición al cierre del ejercicio.

21. Cuando la actualización del inventario final se lleve a cabo mediante la aplicación de índices específicos de precios, los procedimientos aplicables son los sugeridos para el caso en que la actualización se haya efectuado con el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

22. Comprobación de que la cifra actualizada no exceda al valor de realización de los inventarios, entendiéndose éste último en los términos explicados en el boletín C-4 "Inventarios" de la Comisión de --- Principios de Contabilidad.

C. Activo fijo y su depreciación acumulada.

a) En los casos de actualización con base en avalúos practicados por perito independiente.

23. Satisfacerse de la independencia, capacidad técnica y registro ante autoridad competente del perito valuator.

24. Obtener conocimientos de los métodos y supuestos empleados por el perito valuator para asegurarse de que su informe proporciona el valor de reposición de los bienes del activo fijo, su vida útil probable remanente y el valor de desecho de los mismos.

25. Asegurarse de que el avalúo está respaldado con el informe del perito y de que la empresa cuenta con un resumen de los métodos y supuestos empleados, así como del trabajo desarrollado.

26. Comprobar que los peritos valuadores cuentan con evidencia objetiva del estudio, en el cual basan su juicio.

27. Verificar que el cálculo técnico de revaluación -- asigna valores específicos, actualizando el costo y la depreciación acumulada de cada uno de los distintos bienes en existencia.
28. Comparar los registros del activo fijo al costo con la relación detallada del avalúo.
29. Comprobar si los bienes de características similares tienen actualizado su valor bajo el mismo criterio.
30. Comprobar que de acuerdo con la vida transcurrida - de los activos a la fecha del avalúo, más la vida - útil remanente, el importe de la depreciación acumulada según el avalúo es congruente y que consecuentemente el valor neto de los activos (valor de reposición menos su depreciación acumulada) es adecuado.
31. Solicitar a la administración que proporcione información de los bienes que no tiene intención de reponer y asegurarse de que se incluyan al costo, si se encuentran en operación o al valor neto de realización si se van a vender.
32. Comprobar que el avalúo que se está tomando como base para la reexpresión de valores, no tiene una antigüedad superior a cinco años.
33. Comprobar la actualización de los valores del avalúo, cuando no se obtuvo uno nuevo.

34. En caso de que los estados financieros básicos se hayan ajustado para reflejar los costos específicos actuales de los activos fijos, comprobar que el registro contable de la actualización se haya efectuado por separado de los costos históricos, de tal forma que se puedan revelar en los estados financieros o en sus notas respectivas, los costos históricos de cada uno de los distintos rubros de los activos fijos y su depreciación respectiva, así como los ajustes por revaluación, tanto en relación al costo de reposición como a la actualización de la depreciación acumulada.

b) En los casos de actualización con índices específicos de precios.

35. Comprobar que el análisis por antigüedad es correcto, que se aplicó el índice adecuado según la rama industrial a que pertenece la empresa y que el índice es publicado por el Banco de México.

36. Verificar que se aplicó al costo del activo fijo y a la depreciación acumulada el factor correcto, considerando el índice según la fecha de adquisición de los bienes.

D. Costo de ventas.

37. Cuando se utilice el método de últimas entradas-pri

meras salidas, son aplicables los procedimientos de auditoría sugeridos en los boletines G-11 "Ventas y Costos de Ventas" y G-04 "Inventarios", emitidos -- por esta Comisión.

Si existen consumos de capas de años anteriores, verificar ajustes para efectos de actualizar el costo de ventas con el fin de que sea representativo del existente en el momento de la venta.

38. Si se utiliza el sistema de costos estándar, verificar que los estándares representen valores actuales en el momento de las ventas, realizando pruebas similares a las utilizadas en el punto 19 anterior, - relativo a inventarios.

39. Si se utilizan costos de reposición al momento de la venta, se debe verificar que los valores actualizados realmente corresponden al costo de reposición específico a cada artículo en el momento de su venta, mediante el examen de la documentación respectiva.

40. Si el ajuste se determina aplicando índices específicos de la rama industrial, los procedimientos serán los sugeridos para el caso en que se utilice el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

E. Depreciación del ejercicio.

41. Si se obtiene avalúo de un perito, comprobar que el cargo a resultados corresponde a la depreciación -- del valor actualizado del activo fijo, según el estudio técnico.

42. Si la actualización es con números índices específicos, verificar que el cargo a gastos corresponde al costo del activo fijo ya actualizado. El auditor debe cerciorarse de que el índice utilizado es el que corresponde a la rama industrial de la empresa y de que fue publicado por el Banco de México.

F. Ganancia o pérdida por posición monetaria.

43. Comprobar la clasificación adecuada de los activos monetarios y no monetarios.

44. Comprobar la posición monetaria neta y que se le -- aplica el factor que le corresponde según el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

45. Comprobar que en caso de que existan diferencias -- cambiarias significativas en el ejercicio, se haya efectuado su traspaso al "Superávit por retención - de activos no monetarios".

46. Comprobar que el resultado por posición monetaria - se haya presentado correctamente en la información adicional.

G. 47. Comprobar que se determina correctamente el superávit o déficit por retención de activos no moneta---

rios.

H.48. 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".

49. Cerciorarse de que exista consistencia en la aplicación de los métodos de actualización.

50. Comprobar la adecuada presentación de los efectos de la inflación en la información financiera."

El boletín H-11 -Repercusión de la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera en el -- Dictamen del Auditor -básicamente se refiere a la repercusión que tiene el hecho de que se aparten del principio de revelación suficiente los efectos de la inflación en la información sobre el dictamen del auditor.

"El objetivo de este boletín es definir la actitud que -- debe asumir el auditor al emitir su dictamen, ante las diversas situaciones en que las empresas puedan encontrarse para dar cumplimiento a la revelación de los efectos de la información financiera.

Pronunciamientos normativos relativos a la repercusión de la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera, en el dictamen del auditor.

- 01 El auditor deberá asegurarse de que la empresa auditada presente los efectos de la inflación en la información financiera, en los términos establecidos por la Comisión de Principios de Contabilidad.
- 02 En el caso de que las empresas cumplan con el principio de revelación de los efectos de la inflación en la información financiera, el auditor no deberá hacer referencia a dicha información complementaria en su dictamen, puesto que en este caso los estados financieros estarán presentados de conformidad con principios de contabilidad.
- 03 En aquellos casos en los que como resultado de su trabajo, el auditor haya concluido que requiere expresar salvedades, opinión negativa o abstenerse de opinar sobre los estados financieros expresados sobre la base de valor histórico original y su efecto trascienda a la información complementaria de referencia, tendrá que hacer extensivas éstas a dicha información complementaria y hasta donde le sea posible, revelar los efectos cuantificados.
- 04 En el caso en que las empresas no revelen los efectos de la inflación en la información financiera y, consecuentemente, sus estados financieros se aparten de los principios de contabilidad, el auditor deberá expresar una salvedad en su dictamen.

- 05 En aquellos casos en que el auditor determine que - la información relativa a los efectos de la infla- ción que la empresa este revelando en sus estados - financieros, se aparta de los métodos o procedimien- tos establecidos por la Comisión de Principios de - Contabilidad, o bien existan limitaciones al examen practicado, deberá expresar una salvedad en su dic- tamen mencionando, si procede, el efecto cuantifica- do de las desviaciones.
- 06 En el caso de que las empresas efectúen un cambio - en el método de computar los efectos de inflación - en la información financiera cuando ésta se presen- te exclusivamente como información complementaria, - por ejemplo, que se compute con base en costos ---- actuales específicos siendo que el período preceden- te se efectuó con base en el método de cambios en - el nivel general de precios, el auditor deberá ase- gurarse que la empresa revele la naturaleza del cam- bio y de ser posible, sus efectos cuantificados y - deberá hacer mención de este cambio en su dictamen."

Este boletín en fecha reciente fue sustituido por el - H-27 Repercusión en el Dictamen del Contador Público - del Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en - la Información Financiera, el cual estuvo en auscultación a partir del 31 de enero de 1985, contemplando 8-

aspectos además del objetivo y pronunciamientos normativos, los que se citan a continuación:

- 1.- Casos en que existen desviaciones en las cifras a valor histórico original y su efecto trasciende a la información actualizada.
- 2.- Estados Financieros preparados conforme a principios de contabilidad.
- 3.- Limitaciones al alcance del examen practicado.
- 4.- Reconocimiento parcial de los efectos de la inflación.
- 5.- La información relativa al reconocimiento de los efectos de la inflación presentada en los estados financieros se aparta de principios de contabilidad.
- 6.- Cambios en los métodos para computar y reconocer los efectos de la inflación.
- 7.- Adopción por primera vez de las disposiciones del B-10
- 8.- Falta de reconocimiento de los efectos de la inflación.

En su contenido introductorio se reiteran los conceptos sujetos a reexpresión como son:

- a) Inventarios y costo de ventas.
- b) Inmuebles, maquinaria y equipo, depreciación acumulada y del período.
- c) Capital contable.

Asimismo deberán determinarse:

- a) El resultado por tenencia de activos no monetarios, cuando fuera el caso.
- b) El costo integral de financiamiento ( que debe incluir el resultado por posición monetaria).

Al igual deben revelarse mediante nota el método seguido, criterios de cuantificación, significado e implicación de algunos conceptos, referencia comparativa a datos históricos, etc.

El objetivo que persigue este boletín es orientar al auditor conforme a la actitud que debe tomar ante las variadas situaciones que habrá de encontrarse ante las diversas prácticas seguidas por las empresas para reconocer la inflación en la información financiera o el incumplimiento total o parcial.

Las situaciones hacia las que se enfoca el boletín son las 8 aludidas en el párrafo anterior: ejemplificando cada caso con la forma a dictaminar sea con salvedad u opinión negativa.

En cuanto a los procedimientos aplicables a esta revisión, el boletín G-20 los contempla aunque no es normativo, y fue aprobado al 10 de agosto de 1984.

El contenido no difiere en mucho de lo prescrito en el boletín G-07, siendo su objetivo establecer los linea-

mientos para revisar la valuación, contabilización y revelación de los efectos de la inflación en los estados financieros conforme al B-10, así como algunos aspectos básicos de control interno, para determinar alcance, naturaleza y oportunidad de las pruebas.

De aquí se desprenden los objetivos de la auditoría que se práctica a estos estados financieros, los cuales son:

- a) Comprobar la correcta aplicación del método de actualización seleccionado por la empresa.
- b) Cerciorarse de que la actualización de la información incluya todos los rubros sustancialmente afectados por los efectos de la inflación y que los métodos sean uniformes y se hayan aplicado en forma integral.
- c) Cerciorarse de que haya consistencia en la aplicación de los métodos de actualización.
- d) Comprobar la adecuada determinación y presentación de las cifras consolidadas actualizadas y la revelación de los métodos y bases utilizados para cuantificar los efectos de la inflación en la información financiera.

En tanto que establece que el control interno deberá apearse al boletín E-02 por lo respectivo al examen de que las empresas mantengan y conserven los sistemas, métodos, procedimientos y registros, así como su

adecuado resguardo y custodia, que producen los elementos necesarios para determinar y comprobar la actualización de cifras de los renglones ya citados.

Por lo que toca a los procedimientos se describen a --  
continuación:

I. Procedimientos generales.

1. Estudio y evaluación del control interno.
2. Estudio general de la estructura financiera.
3. Verificación de cálculos.
4. Verificación de autorizaciones y registros.
5. Declaración de la administración.

Estos nos permitirán conocer que la implantación se ha ya hecho de acuerdo a políticas establecidas para tal efecto, en que áreas impacta más, comparación con cifras reexpresadas en años anteriores, la corrección de los cálculos y que su incorporación a la contabilidad esté debidamente autorizada y registrada, así como -- las opiniones de la empresa respecto a la actualización y los detalles de la misma.

II. Procedimientos comunes cuando se utiliza el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios.

- A. Inventarios, costo de ventas, inmuebles, maquinaria y equipo, depreciación y capital contable.

1. Verificar que el Índice Nacional de Precios al Consumidor utilizado haya sido publicado por el Banco de México y se haya aplicado correctamente.
2. Verificar la antigüedad y contenido de los saldos al valor histórico original a los cuales se les aplicó el Índice Nacional de Precios al Consumi--dor.
3. Cuidar en la valuación que los inventarios reex--presados no excedan su valor de realización, que los inmuebles, maquinaria y equipo en desuso se - valúen a su valor neto de realización y la posibilidad de actualizar activos fijos en proceso, instalación o en tránsito de acuerdo a su importan--cia así como aquellos hechos por la empresa y no estén registrados.
4. En el costo de venta verificar que el ajuste se - determinó aplicando al inventario inicial y final el índice correspondiente, así como a las compras realizadas durante el año.
5. Comprobar el correcto cargo a resultados de la depreciación del período conforme al activo fijo --reexpresado.

Verificar que la depreciación acumulada se haya - obtenido de los activos fijos reexpresados y que se haya determinado con base en una reestimación - de vida probable (cuando sea razonable) sin afec--tar los resultados de ejercicios anteriores.

6. Del capital contable que los resultados se actualicen en función a las fechas en que se generaron a través de la revisión de los registros contables y auxiliándose con las actas de asamblea y estados financieros, preferentemente dictaminados. -- Adicionalmente que, en caso de existir superávit por revaluación este no se actualice.

Asimismo, que en actualizaciones subsecuentes se apliquen correctamente los índices tanto a las cifras actualizadas como a las generadas durante el año.

B. Costo integral de financiamiento.

1. Cerciorarse que la cuantificación del efecto proporción monetaria del ejercicio se haya determinado correctamente haciendo la separación de las partidas monetarias de las no monetarias.

En caso de saldos en moneda extranjera provenientes de años anteriores se encuentren valuados al tipo de cambio prevaleciente al inicio del ejercicio y los saldos derivados de las operaciones del período se hayan registrado al tipo de cambio de la fecha en que se concertó la transacción, de manera que la determinación del resultado por posición monetaria no incluya el ajuste por fluctua--ción cambiaria.

Cuidar que el reconocimiento del resultado de la ganancia por el efecto monetario no rebase la suma de los saldos deudores de intereses, fluctuaciones cambiarias incluyendo el efecto de la paridad técnica, y que en su caso, el remanente favorable se haya registrado en el patrimonio.

Verificar que el efecto por posición monetaria - patrimonial esté de acuerdo con lo dispuesto en el B-10.

2. Verificar la correcta determinación de la paridad técnica conforme lo establecido en el B-10 y que en su caso se hayan reconocido sus efectos - en el costo integral de financiamiento.
3. Comprobar que las cifras por intereses y fluctuaciones cambiarias son correctas y se localicen - dentro del costo integral de financiamiento.

III. Procedimientos comunes cuando se utiliza el método de actualización de costos específicos.

1. Verificar que cuando se usen métodos PEPS, UEPS - o predeterminados para inventarios, los costos - sean representativos de su valor de reposición.

Cuidar la correcta aplicación de índices específicos de precios de la rama industrial de que se

trate, conforme a los publicados por el Banco de México u otro organismo de prestigio y que las cifras actualizadas no excedan de su valor de realización.

2. Comprobar la correcta determinación del costo de ventas actualizado conforme a las fechas en que éstas se realizan, observando la congruencia de métodos con los de inventarios. En caso de uso de índices deberá cuidarse su correcta aplicación a las capas de inventarios consumidas que se actualizan.
3. De los avalúos de inmuebles, maquinarias y equipo deberá satisfacerse de la independencia de los -- peritos, capacidad técnica y en su caso registro ante la autoridad competente.

Familiarizarse con los métodos y supuestos empleados por el valuador para revisar si el informe -- presenta el valor de reposición la vida útil (pasada y futura) y el valor de desecho de los mismos.

Asegurarse de que el avalúo este documentado en un informe emitido por el perito y de que la empresa cuente con un resumen de los métodos y supuestos empleados mediante la revisión de la documentación que el valuador le entrega.

Verificar que el cálculo técnico asigne valores - específicos a los distintos bienes o a los diferentes grupos de bienes homogéneos actualizando - el costo y la depreciación acumulada cuidando que estos datos se emitieron conforme al avalúo y no en una estimación global.

Comprobar que en el avalúo sólo se incluyeron --- aquellos activos que se encuentran contabilizados en el renglón de inmuebles, maquinaria y equipo.

Comparar los registros del activo fijo al costo - con la relación del avalúo de tal manera que se - pueda concluir si los valores actualizados incluyen todo el activo fijo.

Comprobar que los bienes de características similares se actualizaron bajo el mismo criterio.

Comprobar que la depreciación acumulada según el - avalúo es congruente de acuerdo con la vida transcurrida más la vida remanente, y que consecuentemente el valor neto de los activos es razonable.

Asegurarse que los bienes en desuso se incluyan - a su valor neto de realización.

Comprobar que el avalúo que sirve de base para la reexpresión sea reciente. En caso contrario, cuán

do los valores tiendan a apartarse de los de reposición será necesario un nuevo avalúo.

Verificar, en caso de actualización de avalúo de ejercicios anteriores la razonabilidad de las bases y de los índices aplicados, así como la corrección de su aplicación.

4. Cuando la actualización del activo fijo se haga mediante índices específicos de precios, el auditor deberá cerciorarse de que las cifras sean representativas de las de reposición.
5. En caso de que la actualización se efectúe por avalúos elaborados por el personal de la empresa el auditor deberá comprobar que existan elementos objetivos y verificables para soportar la razonabilidad de las cifras.

Que el personal que lo efectuó tenga los conocimientos adecuados para saber su costo, estado físico y tecnología.

Observar los procedimientos anotados en casos de avalúos practicados por perito independiente y que la empresa tenga por escrito o declarare al auditor las razones técnicas por las cuales sigue este excepcional procedimiento.

6. Comprobar la correcta determinación de la depreciación actualizada del período y que la acumulada no afecte los resultados de ejercicios anteriores.
7. En el capital contable deberá vigilar que se utilizó el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios.

Que se origine una cuenta denominada Resultado -- por Tenencia de Activos no Monetarios conforme a lo dispuesto en el B-10.

#### IV. Actualización inicial.

Comprobar que cuando se actualice por primera vez se haga de acuerdo a los lineamientos del B-10, pues será la base para iniciar la reexpresión de cifras.

#### V. Revelación en los estados financieros.

Deberá verificarse que todos los renglones sujetos a la reexpresión tanto del balance general como del estado de resultados, se encuentran presentados correctamente y que se revele mediante nota a los estados financieros el método y procedimiento seguido para -- obtener esas cifras, así como la constancia de los valores históricos.

Ahora bien, aunque los procedimientos que se contem--

plan en el boletín G-10 se enfocan a la revisión de -  
la información reexpresada, siempre es necesario apli-  
car los procedimientos emitidos por el Instituto Mexi-  
cano de Contadores Públicos, relativos a cada área o  
rubros de la contabilidad para una auditoría sobre ba-  
ses históricas, esto porque la revisión de las cifras  
actualizadas es sólo un complemento al trabajo desa-  
rrollado y que se verá afectado por los resultados --  
obtenidos en el transcurso del mismo, ya sea por limi-  
taciones, contingencias, etc., las cuales redactará -  
en su dictamen.

## V. CONCLUSIONES.

Debido a que la introducción en nuestro país de los lineamientos para reexpresar la información financiera, difundidos a través del Boletín B-10 emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, es una novedad, es lógico que presenta un sinnúmero de dificultades su aplicación, motivadas por los nuevos conceptos que se tienen que reflejar en el cuerpo de los estados financieros. Además el costo que representa llevar a cabo la citada reexpresión es elevado, y no todas las empresas tienen la capacidad para hacer un desembolso de tal magnitud.

Es difícil de creer que estos lineamientos puedan ser vigentes por mucho tiempo, pues no se apegan totalmente a la situación de crisis que se vive en México, por tratarse de un modelo copiado a otros países que lo han desechado por lo inoperante que resulta. Por tanto, es conveniente realizar un estudio profundo de las características del problema nacional en lo relativo a elaborar o determinar lineamientos que realmente estén acordes al presente y futuro de nuestra economía inflacionaria.

Por otro lado, hay muchas indefiniciones respecto a algunos conceptos que complican más su aplicación, esto a pesar de las conferencias y circulares que ha emitido el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Además que permite

el uso de dos métodos de actualización y hasta la combinación de ambos siempre y cuando se haga en rubros distintos. Todo esto impide que haya uniformidad en la implantación de los citados lineamientos.

Respecto a los índices que se utilizan no se pueden considerar confiables puesto que por cuestiones políticas y económicas se deflactan considerablemente, consecuentemente no se refleja tampoco la situación de una empresa, aunque sí poco más cerca de la realidad.

Derivado de todas estas fallas, indecisiones, etc., en la actualidad casi la totalidad de las empresas que han reexpresado son las que cotizan en bolsa, pues es obligación su presentación; sin embargo, el resto de las compañías, que es la mayoría, no han incorporado los efectos de la inflación a sus estados financieros. Aunado a esto, mientras el Gobierno no reconozca los efectos de la reexpresión enada afectará a las empresas pues su tributación es con base en las cifras históricas.

Así mismo, los usuarios de la información reexpresada no cuentan con los conocimientos y elementos para comprender la magnitud e importancia de lo que se trata de presentar, motivo importante para la negativa a su aplicación, aunado al hecho de que ningún otro organismo les exige esa presentación, aparte del propio Instituto de Contadores y la Co-

misión Nacional de Valores.

Lo enunciado en estos párrafos induce a pensar que en poco tiempo la medida dejará de ser funcional o se buscarán métodos que lo simplifiquen como en el caso de algunos organismos de empresarios, lo que indica la preocupación de los mismos por buscar solución a esta problemática, adelantándose por mucho a nuestra profesión, que aún cuando se ha empeñado no ha propuesto soluciones más fáciles e idóneas a la compleja problemática.

Con respecto a la auditoría de información reexpresada, el auditor se presenta ante las mismas dificultades por la diversidad de criterios para la aplicación del multicitado boletín B-10 y en lugar de orientar adecuadamente para tratar de esclarecer dudas las ahonda, lo cual es preocupante pues eso indica una especie de estancamiento, motivado por la falta de entrenamiento y desconocimiento pleno de la aplicación del boletín en cuestión, adicionado por las características propias de cada entidad, lo cual presenta situaciones de incertidumbre o dificultad para el auditor.

BIBLIOGRAFIA

1. Manual para la reexpresión de estados financieros -Dofiscal Editores
2. Normas y procedimientos de auditoría -IMCP
3. Principios de contabilidad generalmente aceptados -IMCP
4. Administración financiera e inflación -Harold Bierman -CECSA
5. Contabilidad para la inflación -Sidney Davidson -CECSA
6. Manual fiscal y contable sobre la fluctuación de la moneda -Dofiscal Editores
7. Diccionario de economía -Santiago Zorrilla Arena -Ed. Océano
8. Tesis El auditor ante la reexpresión de los estados financieros, 1981 -Marcela del Carmen Parra Guillen
9. Conferencia latinoamericana de facultades de contaduría -Los estados financieros ante los efectos de la inflación. -C.P. Manuel Resa
10. Revistas Ejecutivos de Finanzas de marzo 1975, junio y julio de 1981, mayo y junio de 1982, agosto 1984, --

junio, 1985.

11. Revisión Contaduría Pública de enero, febrero, abril, - junio, agosto, septiembre, octubre de 1984, febrero marzo de 1985
12. Circular Técnica NIF-02
13. Boletín H-27 Repercusión en el dictamen del contador p<sup>ú</sup>blico del reconocimiento de los efectos de la infla-- ción en la información financiera.