

207
75



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Facultad de Contaduría y Administración

**Efectos de la inflación en los Estados Financieros
y el Papel que Desempeña el Auditor Externo
al Revisar la Información Adicional.**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A :**

Ma. Teresa Gómez Soberones

**DIRECTOR DEL SEMINARIO
C. P. y L. A. E. Luis Olivera Chávez**

1 9 8 2



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

**EPECTOS DE LA INFLACION EN LOS
ESTADOS FINANCIEROS Y EL PAPEL
QUE DESEMPEÑA EL AUDITOR EXTERNO
AL REVISAR LA INFORMACION ADICIONAL**

I N D I C E

INTRODUCCION

Capítulo I

GENERALIDADES

1. Causas que han hecho necesaria la actualización de cifras en los - Estados financieros 2
2. La reexpresión de estados financieros frente a los principios de contabilidad generalmente aceptados. 12
3. Pronunciamientos oficiales que rigen la aplicación de los ajustes de los estados financieros. 19

Capítulo II

**DETERMINACION DE LA INFORMACION ADICIONAL
A TRAVES DE LOS DOS METODOS ACEPTADOS**

1. Métodos aceptados en nuestro país. 36
2. Aplicación del método de ajustes - por cambios en el nivel general - de precios. 42
3. Aplicación del método de actualización de costos específicos. 58

Capítulo III

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA PARA EL EXAMEN DE CIFRAS ACTUALIZADAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

1. El contador público dentro del área de auditoría externa. 68
2. La revelación de los efectos de la inflación en el dictamen - del auditor 77
3. El auditor externo frente al - problema de cómo examinar pro- fesionalmente los efectos de - la inflación en la información financiera. 85
CONCLUSION 103
BIBLIOGRAFIA 105

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

El presente trabajo, da a conocer la importancia que representa adoptar el pronunciamiento normativo de revelar los efectos de la inflación en la información financiera y, consecuentemente porque en un 80% de las empresas de nuestro país son auditadas por contadores públicos independientes por lo que es también importante ver el papel que debe desempeñar el auditor externo al examinar los estados financieros ante las empresas que cumplen o no con este principio relativo a estados financieros en general.

Se determinan los motivos por los cuales nace la necesidad de reexpresar los estados financieros, es decir, expresar la información en unidades monetarias de igual poder adquisitivo, éstos son por falta de comparabilidad en las cifras de los estados financieros, descapitalización de las empresas al presentar utilidades infladas por la pérdida del poder adquisitivo de nuestra unidad de medida, conflictos con sus accionistas y laborales, problemas de medición en cuanto al crecimiento real de las empresas, al tomar decisiones equívocas, et cetera.

Todo esto se debe a un proceso inflacionario que se ha venido desarrollando desde hace varios años y que ha tenido repercusiones en todo el mundo, ya sea en menor o mayor grado. Nuestro país no ha podido permanecer ajeno ante las repercusiones de dicho fenómeno inflacionario por lo cual se presenta un estudio no muy detallado de como se ha suscitado éste y además por los momentos actuales que se están viviendo.

El presente estudio se realizó en base a los li

.../

neamientos que rigen la actualización de cifras en nuestro país, es decir, que la actualización de las cifras se realice a través de los dos métodos establecidos en el pronunciamiento normativo y que el examen del auditor externo de esta actualización sea en base a los lineamientos que lo rigen. Como complemento se indican los lineamientos que norman en algunos países en donde se realiza de una u otra forma esta actualización.

CAPITULO I

GENERALIDADES

C A P I T U L O I

1. Causas que han hecho necesaria la actualización de cifras en los Estados Financieros.

Los fenómenos económicos que se presentan en la mayoría de los países del mundo y que tienen una repercusión muy grande en la vida económica de las empresas son:

1. Cambios en el poder adquisitivo de la moneda - Inflación -.
2. Pérdida del valor de una moneda en relación a las monedas extranjeras debido a la inflación que sufre un país - Devaluación -.

Es indudable que el problema del momento es -- la situación inflacionaria a la que se está enfrentando el mundo desde hace varios años.

Inflación representa un aumento en el índice general de precios de la economía, producido fundamentalmente por un incremento en el circulante --es decir, el monto del dinero disponible en la economía de un país--, sin un aumento en la producción de dicha economía, y si la producción existente no absorbe este circulante, los precios tenderán a subir.

INFLACION = **DEMANDA** > **OFERTA**
Dinero disponible. Producción de bienes y servicios.

El núcleo del problema se encuentra en los cam-

bios del valor del dinero, el cual se mide por su capacidad de compra. Si se necesita más dinero para comprar lo que antes se obtenía por menos, es señal clara que el valor del dinero está disminuyendo. El factor determinante de los cambios del valor del dinero es la fuerza del mercado.

Un proceso inflacionario puede ser iniciado por la excesiva expansión de la oferta monetaria o por el gran aumento de los costos de producción. A continuación se mencionan las principales causas que dan origen a la inflación:

- a. El incremento desproporcional entre la oferta y la demanda de productos y servicios, siendo mayor ésta última.
- b. Desequilibrios presupuestales del Estado que requieren cada vez mayores recursos, el cual en un momento dado no pueden o no deben ni elevar más los impuestos ni obtener financiamientos adicionales para cubrirlos, por lo que acuden a su Banco Central el cual -para poder prestarles- imprime más billetes.
- c. Problemas estructurales de desequilibrio en nuestra balanza de pagos que representa nuestras relaciones con el exterior y nuestra pérdidas o ganancias con el extranjero.
- d. Importe de nuestra deuda externa, que resulta más costosa, ocasionada por las pérdidas con el extranjero -devaluación-, según se indica en el inciso anterior.
- e. La intermediación excesiva que se presenta para llevar al consumidor final, los produ

tos requeridos. Dicha intermediación inci-
de forzosamente en la elevación del último
precio.

- f. Alsa en las tasas de interés que el sistema bancario está autorizado a cobrar.
- g. Aumento de salarios no repercutido en la productividad.
- h. El gran aumento de las operaciones de los países desarrollados en el exterior, de tal manera que lo que sucede en un país irremediablemente afecta a otro.

El desarrollo del fenómeno inflacionario que hasta la fecha ha vivido nuestro país, ha traído como consecuencia un aumento en los índices de precios y consecuentemente una disminución en el poder adquisitivo de la moneda; por lo cual creo necesario hacer algunos comentarios de como se ha desarrollado este fenómeno en nuestro país, para poder determinar las consecuencias por las que se ven afectadas las empresas.

El período de inflación se inicia a mediados de la década de los treinta, debido a un crecimiento excesivo de los medios de pago.

Los índices de precios de enero de 1960 a diciembre de 1969 se incrementaron -en los diez años- en un 41.0%; y de enero de 1970 a diciembre de 1980 el incremento fue del 423.1%, es decir, que en once años el crecimiento de los precios fue más de diez veces mayor que durante la década de los sesenta.

De 1971 a 1978 las variaciones anuales del índice de precios al consumidor se elevaron bruscamente en México, en Estados Unidos y Japón, según lo muestra el

siguiente cuadro tomando como referencia los incrementos más moderados que tuvo Alemania.

INDICE DE PRECIOS AL CONSUMIDOR EN DIVERSOS PAISES

1971 - 1978

variaciones anuales en %
(')

PAISES	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978
Estados Unidos	4.3	3.3	6.3	10.9	9.2	5.8	6.5	5.0 ⁽¹⁾
Alemania	5.4	5.5	6.9	7.0	5.9	4.5	3.9	2.1
Japón	6.2	4.4	11.8	24.3	11.9	9.3	8.1	2.6
México	5.4	5.0	12.1	23.8	14.9	15.8	29.1	16.8

En el año de 1874, hace un poco más de cien años el peso mexicano valía más que el dólar; en 1982 el peso mexicano vale 70 veces menos, es decir, que nuestra moneda se ha devaluado.

Al fenómeno de devaluación se llega a través de seis etapas:

Primera - Aumento desproporcionado del gasto público

Segunda - Déficits presupuestales

Tercera - Aumento de circulante o Inflación

Cuarta - Alza general de precios

Quinta - Desequilibrio en la balanza de pagos

Sexta - Devaluación

(¹) Fuente: SSP, Boletín mensual de Información Económica Vol. III, No. 1, Enero 1979.

(²) Enero a septiembre

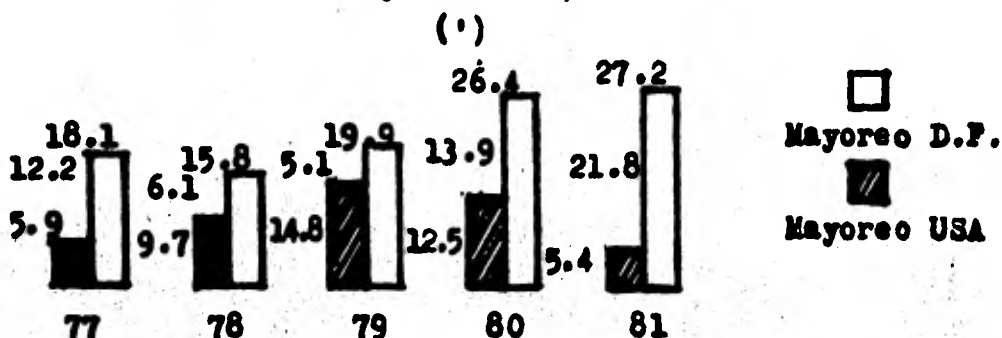
Nuestra pregunta es ¿por qué tiene que recurrir un gobierno a la devaluación de su moneda frente a las extranjeras?

La respuesta sería: es con el fin de abaratar los productos nacionales para poder competir con los productos extranjeros y así exportar, ya que al tener un mayor alza interna de precios que en los países con quienes se efectúa gran parte del Comercio, ésto no podría ser posible.

La emisión de billetes, es sin duda una de las causas principales de la inflación que sufre ahora nuestro país. Los billetes emitidos en 1925 era de cero, al 31 de octubre de 1970 (45 años después) llegó a \$17,959 millones de pesos, en el año de 1982 doce años después, la emisión de billetes alcanzó la cifra de \$427,061 millones de pesos. Esto quiere decir que en sólo doce años subieron los billetes y monedas en circulación en \$409 millones, mientras que en los 45 años anteriores sólo fueron de \$18 millones. El origen del aumento de la inflación en 1982 fue ocasionado por el incremento al salario mínimo (el cual no se reflejó en un incremento a la producción), el alza de precios en la gasolina, alimentos como la leche y carne, transportes etcétera.

El porcentaje de inflación que alcanzó el año de 1981 fue del 28.9 por ciento, en 1982 se ha registrado a la fecha aproximadamente el 70 por ciento, la más alta de todos los tiempos por lo que se refiere al índice nacional de precios al consumidor.

**DIFERENCIA EN LOS AUMENTOS
DE PRECIOS MEXICO-USA
(porcentual)**



En México, los productos se encarecen en tal forma que dejan de ser atractivos en los mercados extranjeros y, con el objeto de abaratarlos -para poder exportar- se tiene que devaluar nuestra moneda. Esto sucede frente al dólar por ser Estados Unidos el país principal con quien México comercia.

Las devaluaciones que ha tenido el peso mexicano en paridad con el dólar americano son:

<u>AÑO</u>	<u>PESOS MEXICANOS</u>
1933	3.60
1938	4.99 (aprox.)
1954	12.50
1976	19.95
1982 (17 Feb.)	38.35
1982 (Agosto)	110.00
1982 (10. Sept)	70.00 y 50.00

(*) Fuente: Banco de México, FMI
Devaluación en México,
Luis Pasos.

La devaluación sufrida el 17 de febrero de 1982 se debió a que el Banco de México se retiró temporalmente del mercado de cambios para dejar que el peso mexicano no encontrará su paridad real con el dólar, dicha medida fue tomada por el mayor incremento de la inflación interna que sufre el país, en relación a la inflación de Estados Unidos de Norteamérica.

El 10. de septiembre de ese mismo año en el -- sexto informe del presidente de la república José López Portillo, se anuncia la nueva paridad del peso mexicano con el dólar, al tipo de cambio de \$70.00 y \$50.00 por un dólar, este último llamado preferencial.

Además se anunció por decreto presidencial la nacionalización de la banca privada, lo cual restringió la salida de dólares del país y convirtió en mexdólares los dólares depositados en cuentas de ahorro e inversión de los bancos; todo esto con el fin de evitar la fuga de capitales.

El paralelismo en el tiempo que se observa entre los incrementos de los números índices con los aumentos del medio circulante, de los financiamientos al sector público y la importación de bienes y servicios, es definitivo para determinar que el crecimiento del medio circulante y los financiamientos al sector público, fueron la causa inicial de la inflación-devaluación de México.

Las consecuencias que se pueden esperar con respecto al problema inflacionario son las siguientes:

- a) Una deformación estructural de la economía.
- b) Pérdida o baja del poder adquisitivo del dinero.

- c) Problemas en nuestra balanza comercial y en la de servicios.
- d) Dependencias del exterior en lo comercial, en lo tecnológico y en lo financiero.
- e) Menores inversiones, puesto que se reducen las posibilidades de crecimiento.
- f) Incremento en los costos de producción y en los de distribución.
- g) Se prefiere invertir en las llamadas "inversiones reales" tales como inmuebles, que en "inversiones financieras" tales como acciones.
- h) Clima de incertidumbre que tensiona las presiones sociales.
- i) Transferencia al estado de parte del capital privado, al pagar impuestos sobre una base de utilidades inflacionarias.
- j) Descapitalización de la empresa al repartir dividendos inflacionarios, así como la participación de utilidades a los trabajadores.

Adentrándonos en materia de contabilidad (tema de estudio) la existente inflación-devaluación hace que las cifras históricas presentadas en los estados financieros pierdan su significado. Cuando esto sucede, las unidades monetarias de distintas épocas no son realmente homogéneas, es decir, al sumar valores históricos con actuales, es como sumar metros con yardas.

Los efectos que causa dicho fenómeno en las empresas son:

FALTA DE COMPARABILIDAD

1. Se afecta la comparación de las cifras entre los diferentes rubros de los estados financieros a una misma fecha, es decir, los estados comparativos que comprenden varios años pierden su valor por estar expresados con diferente poder de compra.

2. El estado de resultados contiene ingresos con gastos expresados en unidades monetarias de diferente poder adquisitivo.

3. En el estado de resultados no se reflejan las ganancias o las pérdidas ocasionadas por la inflación.

DESCAPITALIZACION DE LA EMPRESA

4. El impuesto sobre la renta se determina sobre las utilidades reportadas, pero en períodos de inflación dichas utilidades generalmente exceden de las reales, esto significa, que dicho impuesto esta gravado de las utilidades del ejercicio y parte del capital de las sociedades.

5. La participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa y el reparto de dividendos a los accionistas, se determinan sobre la misma base que el punto anterior y en consecuencia se esta repartiendo parte del capital de las sociedades.

CONFLICTOS

6. Las altas utilidades (si las hubiere) presentadas pueden motivar a los accionistas a presionar a las empresas para que éstas repartan mayores dividendos; - alentar a los sindicatos, obreros a exigir aumentos de salarios y otras prestaciones.

7. La situación que reflejan los estados financieros engaña a los usuarios de dicha información, tales como - proveedores, acreedores, instituciones de crédito, futuros accionistas, etcétera, al no mostrar la utilidad - realmente obtenida.

PROBLEMAS DE MEDICION

8. Cuantificación del crecimiento real de las empresas.

9. El valor de los recursos con que cuentan las empresas.

10. Tomar decisiones equivocadas.

Este problema -fenómeno que subsistirá por años- ha ocasionado un gran descontrol dentro de todo el sistema por el que se mueven los recursos financieros, es decir, en empresas, en la banca y en el gobierno. Dada la trascendencia de este problema en la actualidad surge la necesidad de reexpresar la información de transacciones con medidas que sean uniformes, para dar la eficacia a la información como instrumento útil en la toma de decisiones.

C A P I T U L O I

2. La reexpresión de estados financieros frente a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

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

El producto de la contabilidad se evidencia en los estados financieros básicos, los cuales son:

Estado de Situación Financiera -Balance General-

Estado de Resultados

Estado de Modificaciones del Capital Contable

Estado de Cambios en la Situación Financiera

Estado que muestra los aumentos y disminuciones en el Capital de Trabajo⁽¹⁾

Notas

En nuestro país los estados financieros se han preparado tradicionalmente bajo el principio de costo histórico, es decir, reflejando en dichos documentos el valor de adquisición de distintos años, de los activos de la empresa y mostrando igualmente la inversión de los accionistas y otros rubros de acuerdo con los valores originales de esas aportaciones y transacciones.

(1) No se considera un estado básico

En épocas en que los cambios de los niveles de precios son moderados, las cifras que muestran los estados financieros preparados sobre la base del costo -- histórico no requieren de ajustes o consideraciones adicionales. Sin embargo, cuando se presenta una inflación muy pronunciada como la que está viviendo actualmente México, las cifras pierden significado y por tanto se requiere que éstas sean reestablecidas a fin de presentar la información financiera en unidades monetarias de igual poder adquisitivo o de valor homogéneo.

A este concepto el de fijar a un bien un nuevo valor que corresponde a una estimación actual, o sea, -- indicarle un precio más apegado a la realidad, recibe -- diferentes nombres, entre ellos el de "Contabilidad de costo actual" -Reino Unido, Irlanda y Australia-; "Costos y valores actuales" -Nueva Zelanda-; "Contabilidad de valor actual" -Canadá-; "Valor actual" -Holanda-; en Alemania su norma habla de "Contabilidad para mantener el valor sustancial de una empresa", la que principalmente se apoya en valores de reposición; "Costo de reposición y valores actualizados" y "Reexpresión de estados financieros" en México.

Reexpresión de estados financieros, significa -- modificar la información que proporcionan los estados -- financieros básicos, con los ajustes necesarios para revelar los efectos de los cambios en los niveles de precios (inflación).

La falsedad de las cifras proporcionadas por el costo histórico, pone en peligro la estabilidad de las empresas. La técnica del costo histórico con relación a utilidades o pérdidas ofreció resultados muy satisfactorios y en principio fue fácil de asimilar.

Su proceso se resume en la siguiente fórmula:

Ventas y otros productos

menos:

Costo de ventas, gastos, castigos,
impuestos, participaciones labo-
rales, etcétera.

Utilidad neta

Lo cual en nuestros tiempos se traduce en utilidades infladas, así llamadas porque el monto de las ganancias ficticias es indetectable a través de la técnica del costo histórico, ya que todos los costos incurridos deben ser incluidos en el estado de resultados con su valor de reemplazo, y no a los precios que se hayan pagado. Esto, por lo general lleva a la descapitalización de los negocios, así como a conflictos entre los sectores gubernamentales, empresariales y laborales.

La descapitalización de las empresas se origina automáticamente al reportar utilidades superiores a las que originalmente deberían haber sido por los efectos de la inflación y, siendo que se paga sobre esta base ficticia al fisco el impuesto sobre la renta, a los trabajadores el reparto de las utilidades de las empresas y a los accionistas los dividendos.

Evidentemente el costo histórico llega a provocar contracciones de capacidad productiva, puesto que las empresas descapitalizadas no cuentan con más recursos para invertir, lo cual ocasiona el cierre de empresas, desempleo y reducción del ingreso per cápita.

La actividad del contador ha estado, está y estará ligada íntimamente al proceso de información, por lo cual se deriva la gran responsabilidad del contador

en los momentos actuales, la cual consiste en proporcionar información válida para cualquier persona interesada en el panorama general de la empresa que deseen información relevante acerca de los resultados de la empresa, - de su situación financiera y de su futuro real, es decir, información que tome en cuenta y que refleje los efectos de la inflación en la empresa.

La base de nuestra estructura contable teórica - son los principios de contabilidad que sirven para desarrollar, evaluar y justificar una práctica contable determinada.

Los principios de contabilidad son "conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de - la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados son:

1. Entidad
2. Realización
3. Período contable
4. Valor histórico original
5. Negocio en marcha
6. Dualidad económica
7. Revelación suficiente
8. Importancia relativa
9. Consistencia

Con el objeto de unificar el criterio de los -- contadores con respecto al registro de operaciones, en los análisis de estados financieros y en la aplicación

de las técnicas contables.

Al actualizar las cifras de los estados financieros surgieron contraposiciones con algunos principios contables, los cuales podemos citar los siguientes:

VALOR HISTORICO ORIGINAL

Durante el año de 1973, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través de la Comisión de Principios de Contabilidad, publicó el boletín A-1 "Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera" donde señala el principio de Valor Histórico Original, el cual nos dice:

"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 que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable.

Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación de este principio; sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca".

La contabilidad ha preferido por razones de objetividad tomar normalmente precios de intercambios pasados (costos históricos), como criterio de medición y excepcionalmente precios de intercambios presentes (valores actuales) por razones de conservatismo.

Al reexpresar las cifras de los estados financieros a través de ajustes por cambios en el nivel general de precios no se viola con este principio, según se indica en la definición de este, pero al reexpresarlas utilizando costos específicos no se está cumpliendo con dicho principio.

NEGOCIO EN MARCHA

La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representan valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente y solamente serán aceptables para información general --- cuando la entidad esté en liquidación.

El negocio continuará indefinidamente por consecuencia se supone que la empresa no venderá sus activos fijos, por lo cual el valor actual no es aplicable. Cabe señalar que no nada más este rubro debe actualizarse sino también inventarios, capital, etcétera.

La importancia de aplicar la actualización de las cifras de los estados financieros en épocas de inflación es que suple las fallas del costo histórico coadyuvando a la perdurabilidad de las empresas, ya que en un momento dado la empresa puede llegar a descapitalizarse - por razones antes mencionadas - en tal forma que tenga

que cerrar.

REVELACION SUFICIENTE

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.

En base a este principio el contador está obligado a proporcionar información fidedigna y competente, que permita al usuario de tal información tomar decisiones acertadas. Como consecuencia surge la necesidad de ajustar los estados financieros con motivo de los cambios en el poder adquisitivo de la moneda-inflación; y al realizarse se debe:

Revelar de manera clara, completa y cuantificada, las bases utilizadas para la actualización de los rubros de los estados financieros, así como las consecuencias de dichas actualizaciones, ya sea que estén incorporados a los estados financieros (tratándose de revaluaciones de activos y por la valuación de sus inventarios utilizando el método UEPS), o se muestren como información adicional (aquellas cifras de los estados financieros en que los efectos de la inflación sean más significativos).

C A P I T U L O I

3. Pronunciamientos oficiales que rigen la aplicación de los ajustes de los estados financieros.

Con el objeto de subsanar las deficiencias de la información financiera, dado que los sistemas contables tradicionales están sustentados en el criterio de registrar las operaciones al valor monetario de la fecha de su realización, considerando la inestabilidad monetaria que existe en nuestra economía y por los antecedentes y experiencias en otros países en donde el problema inflacionario es más antiguo que el nuestro (Argentina, Brasil y Holanda), el Comité Internacional de Normas de Contabilidad y la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos se han avocado al estudio sobre la publicación de un boletín informativo en el año de 1974, para preparar estados financieros ajustados.

Un grupo considerable de empresas ha intentado resolver parcialmente el problema mediante la aplicación de:

El boletín 2 de la serie azul de esta Comisión "Revaluaciones de activos fijos", publicado en el año de 1969, el cual no es un boletín definitivo por no haberse sometido al proceso estatuario de aprobación, sin embargo, la profesión en general ha considerado que éstas revaluaciones se apegan a principios de contabilidad generalmente aceptados cuando son deter

minadas y reveladas en estados financieros - conforme a los lineamientos de dicho boletín.

El boletín B-5 "Registro de transacciones en moneda extranjera".

Utilización del método de valuación de inventarios UKPS -últimas entradas primeras salidas-, conforme al boletín C-4.

La Comisión ha desarrollado diversos estudios - sobre las posibles soluciones y divulgado las alternativas de corrección de la información financiera; en noviembre de 1978 emitió un proyecto de boletín sobre la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera, con el cual se llevó a cabo una auscultación formal entre los miembros de la profesión; dándolo a conocer en el mes de diciembre de 1979.

A mediados de 1980 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos promulgó dentro de su serie de boletines sobre principios de contabilidad el Boletín B-7 que se titula "Revelación de los efectos de la inflación en la información financiera". Este boletín es el resultado de una serie de investigaciones y auscultaciones - en los sectores usuarios de la información financiera - realizadas por el propio Instituto.

El citado boletín, señala en sus párrafos del 1 al 44 las consideraciones generales, basadas para determinar las normas contenidas en los párrafos del 45 al 80 y en seguida los lineamientos para la aplicación de las normas en los párrafos 81 al 112.

Otras normas fundamentales se han plasmado en los boletines G-07 "Actualización de la información financiera por los efectos de la inflación" que pretende

servir de guía al auditor independiente para examinar - esta información y así emitir su opinión sobre la razonabilidad de las cifras y, el boletín H-11 "Repercusión de la revelación de los efectos de la inflación en la - información financiera en el dictamen del auditor", ambos boletines de la Comisión de normas y procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (los cuales se mencionan en el Capítulo III).

Es un primer e importante paso hacia la reexpresión de la información financiera deteriorada por el -- impacto inflacionario. Este concepto se encuentra en - su tercer año de experimentación.

Las normas para la presentación de cifras actualizadas, tanto en los estados financieros básicos y a través de la información adicional, serán de observancia obligatoria para todas las empresas con excepción de las instituciones de crédito, de seguros y fianzas y las no lucrativas, a partir de los ejercicios sociales que se inician desde el 1o. de enero de 1980.

A continuación se enuncian los pronunciamientos oficiales que especifica el boletín B-7, con que se rige la actualización de cifras de los estados financieros.

Actualizar aquellas cifras de los estados financieros en que los efectos de la inflación sean más significativos. Esta actualización debe presentarse como - información adicional a los estados financieros. A -- excepción en aquellos casos en que se hayan incorporado a los estados financieros básicos actualizaciones de - activos fijos y sus depreciaciones, deberá continuarse esta práctica conforme a los lineamientos del boletín. Las empresas que no lo hayan hecho, podrán incorporar - estas actualizaciones de activos fijos a los estados bá

sicos.

La actualización comprenderá los siguientes rubros, siempre que el impacto inflacionario sea significativo en ellos:

- a. Inventarios y Costo de ventas
- b. Inmuebles, maquinaria y equipo, así como su depreciación acumulada y la del ejercicio
- c. Inversión de los accionistas incluyendo la determinación de:
 - 1) Reserva para mantenimiento del capital
 - 2) Ganancias o pérdidas acumuladas por posición monetaria
 - 3) Superávit por retención de activos no monetarios

Cada empresa podrá elegir entre los dos métodos siguientes, el que se adapte mejor a sus circunstancias:

A - Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, utilizando para su aplicación el Índice Nacional de Precios al Consumidor que publica el Banco de México.

B - Método de actualización de costos específicos, entendiendo por costo actual específico el de reposición, a menos que:

- a. Tratándose de inventarios, el valor de realización sea inferior, en cuyo caso se usará éste.
- b. Tratándose de inmuebles, maquinaria y equipo cuando no se tenga la intención de venderlos. En

cuyo caso, se evaluarán a su valor estimado de realización si están fuera de uso, si se encuentran en operación se valuarán a costo histórico.

Las normas para la aplicación de los métodos -- enunciados, se explicarán conforme se traten cada uno de ellos en el Capítulo II.

La revelación suficiente, adquiere una importancia mucho mayor en estas circunstancias. Se deben revelar de manera clara, completa y cuantificada, las bases utilizadas para la actualización de rubros de los estados financieros así como las consecuencias y el efecto fiscal (prácticamente nulo en la actualidad) de dichas actualizaciones, sea que estén incorporados a los estados financieros básicos o se muestren como información adicional.

La circular número 12 de la Comisión de Principios de Contabilidad titulada "Guías para la aplicación de las disposiciones del boletín B-7, del 19 de diciembre de 1980, es la interpretación oficial de la Comisión y fue autorizada por el Comité Ejecutivo del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

El propósito de esta circular es establecer --- guías en relación con la aplicación de las disposiciones del boletín B-7, en atención de las diversas consultas que han sido formuladas a esta Comisión.

Estas guías son de aplicación general y por lo tanto no pretenden resolver circunstancias particulares en las cuales la interpretación del boletín B-7 podría ser diferente.

Los puntos que señala en esta circular son:

1. Obligatoriedad
2. Excepción a la regla de información adicional
3. Precios específicos
4. Elección de los métodos aplicables para obtener la información actualizada
5. Diversos problemas de inmuebles, maquinaria y equipo
6. Reserva para mantenimiento de capital
7. Consistencia
8. Compañías asociadas

La circular número 18 de la misma Comisión, titulada "Circular para uniformar la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera" del 12 de febrero de 1982, surgió como una de las conclusiones derivadas de la experimentación que se hizo de la aplicación del boletín en 1980, se percibió la conveniencia de uniformar la presentación de la información adicional.

Esta Comisión considera conveniente:

1. Hacer 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.

2. Sugerir el modelo de nota en la cual se proporcione la información adicional prevista por el boletín la cual obviamente será utilizable de acuerdo con las circunstancias y peculiaridades que se presenten en cada caso.

Se recomienda la aplicación inmediata de esta circular a todos los estados financieros que se emitan a -

partir de la fecha de ésta, inclusive para aquellos que correspondan a ejercicios de 1981.

Como se mencionó anteriormente es el primer e - importante paso que da la profesión para reglamentar la actualización de estados financieros y como consecuencia resulta su aceptación y su aplicación, por lo tanto se puede decir que la actualización de cifras de los estados financieros sigue siendo un reto para la profesión para convencer a los usuarios de la información sobre la aplicación de este pronunciamiento normativo.

Con respecto a las normas de revelar los efectos de la inflación en la información financiera que rigen en otros países, describiremos a continuación las medidas adoptadas en algunos países (Inglaterra, Estados - Unidos de Norteamérica, Brasil, Argentina y Chile).

I N G L A T E R R A

INFLACION

1977	11.9
1978	8.9
1979	17.2

REEXPRESION CONTABLE

- Obligatoriedad = Enero de 1980
- Sólo para empresas grandes o que cotizan en bolsa, exceptuadas: Aseguradoras, Inmobiliarias y Fideicomisos.
- Método = Costos Específicos (reposición)

-Partidas no monetarias

Activos fijos

Depreciación

Inventarios y costo

Inversiones en acciones

- Partidas monetarias

Utilidad o pérdida derivada de la posición neta monetaria, se aplica a los resultados del ejercicio.

- Diferencias en cambio

Se aplican a los resultados del ejercicio.

- Aplicación de los ajustes

Ajuste neto proveniente de la depreciación, costo de ventas, resultado monetario y diferencias en cambio es transferido del estado de resultados a una reserva de capital, en la proporción promedio en que los activos netos fueron financiados por pasivos durante el año, por lo tanto, parcialmente se aplican a resultados y capital.

- Tratamiento de la reserva de capital

La reserva para costos de reposición, formada por la revaluación de activos y la parte no realizada de los ajustes del año puede ser distribuida como dividendo, aunque consideran que no es correcto.

- Presentación de las cifras reexpresadas, se aceptan dos formas:

- a) Cifras reexpresadas, opcional presentar cifras históricas en información complementaria.
- b) Cifras históricas y las reexpresadas como información complementaria.

REEXPRESION FISCAL

- No se acepta, los impuestos se calculan en base a cifras históricas.
- Sin embargo, se aceptan los ajustes siguientes para efectos fiscales:
 - A. Costo de ventas (bases similares al costo de reposición.
 - B. Depreciación del ejercicio (mediante la depreciación acelerada de activos fijos).

OBJETIVO PARA FUTURO INMEDIATO

Autoridades fiscales planean aceptar -- estados reexpresados para efectos contables como base para el pago de impuesto.

ESTADOS UNIDOS

INFLACION

1977	6.5
1978	7.3
1979	9.0

REEXPRESION CONTABLE

- **Obligatoriedad = Diciembre 1979**
- **Sólo para empresas que tengan valores cotizados en bolsa, con activos fijos e inventarios mayores a US 125 millones o activos totales mayores a US 1 billon. Bases especiales para industria forestal, minera, petrolera e inmobiliarias.**
- **Método = Costos específicos y cambios en el nivel general de precios en forma simultánea con carácter experimental.**
- **Partidas no monetarias que se ajustan:**
 - Activos fijos y depreciación**
 - Inventarios y costo de ventas**
 - Utilidad del año (sólo costo de ventas y depreciación del ejercicio).**
- **Partidas monetarias**
 - Sólo se determina con fines informativos la utilidad o pérdida derivada de la posición neta monetaria - (no se aplica ni a resultados ni a capital).**
- **Diferencias en cambios**
 - Se aplican a los resultados del ejercicio.**
- **Aplicación de los ajustes**
 - Sólo se muestra con fines informativos lo siguiente:**

- a) Valor actualizado de activos fijos e inventarios (no se aplica ni a capital ni a resultados).
 - b) Monto neto de inflación de la reexpresión de activos fijos e inventarios del año.
 - c) Utilidad del año (sin incluir partidas extraordinarias) actualizadas - sólo por el costo de ventas y la depreciación mediante la aplicación - de costos específicos y cambios en el nivel general de precios.
 - d) La utilidad o pérdida derivada de la posición neta monetaria (que no se incluye en la utilidad neta reexpresada).
 - e) Otra información por los últimos -- cinco años.
- Presentación de las cifras reexpresadas: Sólo como información complementaria a través de una nota a los estados financieros.

REEXPRESION FISCAL

- No se acepta, los impuestos se calculan basados en cifras históricas.

B R A S I L

INFLACION

1977	38.7
1978	40.8
1979	77.2

REEXPRESION CONTABLE

- **Obligatoriedad = Diciembre de 1976 (con varias correcciones posteriores)**
- **Para todas las empresas, pero con requisitos diferentes para empresas grandes o que coticen en bolsa, así como para compañías controladoras.**
- **Método = Cambios en nivel general de precios.**
- **Partidas no monetarias que se ajustan:**
 - Activos fijos y depreciación**
 - Inversiones en acciones y otros activos a largo plazo**
 - Activos diferidos y amortización**
 - Créditos diferidos**
 - Capital contable (capital social, utilidades no distribuidas y reservas de capital)**
 - Utilidad del año**
- Se ajustan todas las partidas excepto - inventarios y costo de ventas (sólo -- costos promedio y PEPS se admiten para valorar inventarios)**

Al ajuste se le denomina "corrección monetaria"

- Partidas monetarias

Utilidad o pérdida derivada de la posición neta monetaria, se aplica a los resultados del ejercicio.

- Diferencias en cambios

Se aplican a los resultados del ejercicio

- Aplicación de los ajustes

La revaluación de activos se aplica a los resultados como una utilidad y la actualización del capital contable se aplica como un gasto.

Todos los ajustes, por lo tanto, se aplican directamente a los resultados del ejercicio.

- Presentación de las cifras reexpresadas:

Se presentan las cifras ajustadas en los estados financieros y la información detallada de como se obtuvo en las notas relativas.

REEXPRESION FISCAL

La información financiera reexpresada para efectos contables es la base para el cálculo del impuesto, sin embargo, se otorgan -- ciertas opciones favorables al contribuyente como:

1. Si la "corrección monetaria" es una utilidad del año, el pago del impuesto correspondiente puede ser diferido en la parte -

relativa a la "utilidad inflacionaria", - hasta que esta última sea realizada.

Utilidad inflacionaria es la utilidad por corrección monetaria disminuída por la - "corrección por variación en cambios y - monetaria neta".

2. La utilidad proveniente de ventas a plazo de activos fijos es gravada en la proporción en que los pagos son recibidos.

Estas dos opciones tienden a gravar el ingreso hasta que el efectivo se ha generado y por lo tanto, se tienen recursos para el pago del impuesto.

3. La utilidad por venta de activos fijos e inversiones en acciones se determinara con base a costos actualizados.
4. Las pérdidas de ejercicios anteriores también son reexpresadas para efectos de su amortización fiscal.

ARGENTINA

INFLACION

1977	147.0
1978	143.0
1979	129.0

REEXPRESION CONTABLE

- Obligatoriedad - Octubre de 1979

- Todas las empresas, con excepción de las muy pequeñas.
- Método = Cambios en el nivel general de precios (al mayoreo), excepto en algunos casos como inventarios y costo de venta que se usa el de costo de reposición.
- Partidas no monetarias
Todas las partidas no monetarias son actualizadas.
- Partidas monetarias
Utilidad o pérdida derivada de la posición neta monetaria se aplica a los resultados del ejercicio.
- Diferencias en cambios
Se aplican a los resultados del ejercicio como parte del resultado obtenido por la posición neta monetaria.
- Aplicación de los ajustes
La revaluación de activos se aplica a - una reserva de capital, la parte correspondiente puede ser aplicada a los resultados del ejercicio en el año en que el activo es vendido.
Por lo tanto, los ajustes se aplican a - resultados y capital.
- Tratamiento de la reserva de capital.
Una parte no puede ser capitalizada (equivalente al 50% de capital social).

La otra parte puede ser capitalizada, --
excepto empresas que coticen en bolsa --
que tienen un máximo permitido.

No hay restricciones para el pago de di-
videndos sobre utilidades históricas, --
pero consideran conveniente tomaren cuenta
sólo los resultados ajustados por infla-
ción.

- Presentación de las cifras reexpresadas.
Deben presentarse en forma conjunta (dos
columnas) las cifras reexpresadas y las
históricas, pero el dictamen debe refe-
rirse exclusivamente a las cifras reex-
presadas.

REEXPRESION FISCAL

- No se acepta, los impuestos se calculan
sobre cifras históricas.
- Se aceptan los siguientes ajustes para --
efectos fiscales:
 - A) Depreciación del ejercicio sobre cos-
tos reexpresados (sin embargo, la re-
valuación del activo fijo no es gra-
vable).
 - B) La pérdida derivada de la posición --
neta monetaria es deducible, pero la
utilidad no es gravable, la pérdida--
en cambio es deducible de inmediato.
 - C) Use de UEPS para efectos fiscales fue
permitido, sin diferir su efecto, pa-
ra compañías que adoptaron este métd

do en 1972 (o empresas de nueva creación). Cualquier cambio actual debe ser autorizado por las autoridades - fiscales.

D) En 1976, por única vez, se permitió - revaluar los inventarios al costo de la última compra , dicha revaluación fue gravada con un impuesto del 8%.

C H I L E

INFLACION

1977	63.5
1978	30.3
1979	38.9

REEXPRESION CONTABLE

- Obligatoriedad = Desde hace varios años.
- Todas las empresas.
- Método = Cambios en el nivel general - de precios, excepto costo de reposición para inventarios.
- Partidas no monetarias que se ajustan
Todas las partidas tienen que ser ajustadas.
- Partidas monetarias
Utilidad o pérdida derivada de la posición neta monetaria se aplica a los resultados del ejercicio.

- **Diferencias en cambio**

Se aplican a los resultados del ejercicio.

- **Presentación de las cifras reexpresadas**

Los estados financieros presentan las cifras reexpresadas, y en las notas se explican los efectos de los ajustes por inflación.

REEXPRESION FISCAL

La información financiera reexpresada para efectos contables, es prácticamente la base para el cálculo del impuesto.

C A P I T U L O I I

**DETERMINACION DE LA INFORMACION ADICIONAL
A TRAVES DE LOS DOS METODOS ACEPTADOS**

C A P I T U L O I I

1. Métodos aceptados en nuestro - país.

El problema de como actualizar las cifras de los estados financieros ha sido estudiado amplia y profundamente en diferentes países, que padecen -al igual que el nuestro- el fenómeno inflacionario, sin embargo el consenso indica que no existe un método ideal que reconozca los efectos de la inflación en la información financiera; no obstante los diversos estudios efectuados y una serie de investigaciones y auscultaciones conducen a la aplicación de dos métodos de actualización de los estados financieros que recomienda la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., a través del boletín B-7 "Revelación de los efectos de la inflación en la información financiera" (mencionado anteriormente), los cuales son:

- A) Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios.
- B) Método de actualización de costos específicos.

Estos métodos deberán ser aplicados de conformidad con el boletín B-7 de la siguiente forma:

- a. Cubriendo aspectos substanciales, es decir, aquellos en los que tiene impacto importante la fluctuación de precios.
- b. En forma congruente; e sea corresponder a un conjunto de criterios y políticas debidamente

te armonizados entre sí.

- c. En forma integral, lo que equivale a considerar los efectos, tanto favorables como desfavorables, sin realizar una discriminación selectiva que provoque falta de equidad.

Ambos métodos coinciden en que las deformaciones esenciales de los costos históricos, se localizan en los rubros no monetarios del balance general (básicamente - inventarios, activos fijos y patrimonio) y los del estado de resultados (costo de ventas y depreciación); y que son los renglones susceptibles de establecer.

Para llevar a cabo la aplicación de cualquiera - de los dos métodos, hay que efectuar la eliminación de - las partidas o renglones monetarias, las cuales son los activos y pasivos cuyos montos son una cantidad pactada fija derivada fundamentalmente de un contrato. Por ejemplo, si hace cinco años a alguien le prestamos - \$150,000.00 formalizándolo en una letra de cambio con - vencimiento al día de hoy, vamos a recibir exactamente - \$150,000.00 en efectivo, sólo que ahora esta cantidad - vale menos que hace cinco años por la disminución en su poder de compra ocasionado por la inflación en que se vive.

Las partidas no monetarias a diferencia de las monetarias, otorgan a sus tenedores derechos u obligaciones sobre bienes o servicios no expresados por cantidades fijas de dinero, e sea que conservan su valor intrínseco.

Con respecto a las partidas no monetarias, el - boletín de principios B-7, señala que para cumplir ade-

cuadramente con los lineamientos en el fijados, se deben actualizar las cifras de los siguientes renglones:

- A) Inventarios y Costo de ventas
- B) Inmuebles, maquinaria y equipo, y su correspondiente depreciación acumulada y del ejercicio.
- C) Inversión de los accionistas incluyendo la - determinación de:
 - 1. Reserva para mantenimiento de capital.
 - 2. Ganancia o pérdida por posición monetaria.
 - 3. Superávit o déficit por retención de activos no monetarios.

NOTA: Cabe hacer notar que la actualización de los inventarios y costo de ventas, para efectos prácticos puede lograrse de la siguiente forma:

1. INVENTARIOS

- a. Estimando el inventario final en la cifra que hubiere resultado mediante el sistema de "primeras entradas - primeras salidas".
- b. Valuando el inventario final al precio de la última compra efectuada en el ejercicio.
- c. Utilizando el costo estándar, cuando éste sea representativo del costo de reposición, al cierre del ejercicio.

El importe de los inventarios no debe exceder de su valor de realización.

2. COSTO DE VENTAS

- a. Utilizando el sistema de costos llamado -
"últimas entradas - primeras salidas".
- b. Utilizando el sistema de costos estándar-
siempre y cuando éste sea representativo
de los costos vigentes al momento de las
ventas.

C A P I T U L O I I

2. Aplicación del método de ajuste por cambios en el nivel general de precios.

Este método considera que la deformación del costo histórico se corrige convirtiendo los costos expresados en unidades monetarias de distinto poder adquisitivo general, a unidades monetarias de poder adquisitivo general actual.

El objetivo de este método es el de restablecer a pesos actuales aquellas transacciones operadas en pesos anteriores; para poder realizar esta conversión, es imprescindible que se use una unidad común de medición. Esta unidad es el "Índice Nacional de Precios al Consumidor" (') que periódicamente publica el Banco de México en su revista Indicadores económicos.

Cálculo del Ajuste:

$$\text{Costo Original} \times \frac{\text{índice al final del período}}{\text{índice a la fecha de adquisición}} = \text{costo de la partida en términos de pesos al final del período.}$$

(') El índice de precios refleja la variación habida en los precios de los bienes y servicios objeto de estudio, entre dos períodos o lugares diferentes; determinado en base de considerar 5,162 artículos y servicios agrupados en 162 conceptos de 16 ciudades del país.

La Comisión de principios de contabilidad del Instituto, recomienda el uso de las tablas de factores para ajustar los estados financieros por índice general de precios, mismo que publica éste para depositar la -- confianza de todos. Estas se formularon tomando como base el índice de precios implícito en la determinación del producto nacional bruto publicado por el Banco de México, S.A., de 1950 a 1970 y el índice nacional de -- precio al consumidor publicado por la misma Institución, por los años posteriores a 1970.

Las columnas de "índices" muestran el índice de inflación ocurrido cada año en relación a 1950, las relativas a "factor de ajuste" indican los porcentajes que deben aplicarse a las cifras anteriores a los años de -- 1981, 1980 y 1979, para convertirlas a pesos con poder adquisitivo de estos años (Se anexan dichas tablas al término de estudio de este método).

Para su aplicación estudiaremos la actualización de cifras de cada uno de los renglones que nos recomien da el boletín B-7.

1. Inventarios.- Se deben expresar las cifras de inventarios, en unidades de poder adquisitivo general al cierre del ejercicio.

A las cifras de los inventarios se les aplica -- el índice de actualización promedio del año del ejercicio que se actualiza cuando se componen de compras efectuadas en el transcurso de cada año; cuando el inventario este representado por compras del último mes se usará el índice al cierre del mismo año.

	<u>Inventario al 31 dic 80</u>	<u>índice promedio</u>	<u>Inventario actualizado</u>
Artículo A	\$25,000	1.108	\$27,700
Artículo B	35,000	1.108	38,780
	<hr/>		<hr/>
	\$60,000 *****		\$66,480 *****

2. Costo de ventas.- Las cifras del costo de ventas se deben expresar en términos de unidades de poder adquisitivo del costo que debía haber tenido al momento de la venta.

Se actualizan solamente las cifras de los inventarios, a través de ajustar el inventario inicial con la aplicación del índice al cierre del año anterior de la tabla de factores del ejercicio en que se actualizan las cifras; a las compras del año el índice promedio del año; y al inventario final por el índice promedio del año si se adquirieron en el transcurso del año o el índice de cierre si el inventario se integra de las compras del último mes del ejercicio.

	<u>Saldos al</u> <u>31 dic 80</u>	<u>Indice</u>	<u>Cifras</u> <u>actualizadas</u>
INVENTARIO INICIAL			
Artículo A	\$ 15,000	1.297	\$ 19,455
Artículo B	40,000	1.297	51,880
	<hr/>		<hr/>
	\$ 55,000		\$ 71,335
COMPRAS			
	85,000	1.108	94,180
	<hr/>		<hr/>
	\$140,000		\$165,515
	- - - - -		- - - - -
INVENTARIO FINAL			
Artículo A	\$ 25,000	1.108	\$ 27,700
Artículo B	35,000	1.108	38,780
	<hr/>		<hr/>
	\$ 60,000		\$ 66,480
	- - - - -		- - - - -
COSTO DE VENTAS	\$ 80,000		\$ 99,035
	*****		*****
INCREMENTO AL COSTO DE VENTAS		\$19,035	

3. Inmuebles, maquinaria y equipo.- La inversión y su depreciación relativa se actualizan:

a. Inversión.- Se aplica al costo de adquisición original del bien el índice promedio del año en que se adquirió de la tabla de factores del ejercicio.

b. Depreciación.- A la depreciación acumulada y la del ejercicio de la inversión se les aplican los índices de igual forma que a la inversión.

	<u>AÑO</u>	<u>Saldo al 31 día 80</u>	<u>Índice</u>	<u>Cifras actualizadas</u>
TERRENO	1965	\$3,000	6.029	\$ 18,087
EDIFICIO	1968	2,000	5.473	10,946
MAQUINARIA Y EQUIPO:	1965	3,400	6.029	20,499
	1968	8,700	5.473	47,615
	1970	9,000	5.137	46,233
	1976	5,700	2.510	14,307
	1979	1,500	1.401	2,102
	1980	3,000	1.108	3,324
		<u>\$16,300</u>		<u>\$163,113</u>
		*****		*****
INCREMENTO DEL ACTIVO FIJO			\$126,813	

DEPRECIACION

	<u>Año</u>	<u>Saldo al 31 dic 79</u>	<u>Depreciación del año</u>	<u>Saldo al 31 dic 80</u>
Edificio	1968	\$ 720	\$ 60	\$ 780
Maquinaria y equipo:	1965	3,400	-	3,400
	1968	8,700	-	8,700
	1970	9,000	-	9,000
	1976	2,280	570	2,850
	1979	150	150	300
	1980	-	300	300
		<u>\$24,250</u>	<u>\$ 1,080</u>	<u>\$25,330</u>

<u>Año</u>	<u>Deprec. del año</u>	<u>Deprec. acumul.</u>	<u>Indice</u>	<u>Deprec. actual. del año</u>	<u>Deprec. acumul.</u>
Edificio	1968	\$ 60	\$ 780	5.473	\$ 328 \$ 4,269
Maquinaria y equipo:	1965	-	3,400	6.029	- 20,499
	1968	-	8,700	5.473	- 47,615
	1970	-	9,000	5.137	- 46,233
	1976	570	2,850	2.510	1,431 7,154
	1979	150	300	1.401	210 420
	1980	300	300	1.108	332 332
		<u>\$ 1,080</u>	<u>\$25,330</u>		<u>\$ 2,301 \$126,522</u>

INCREMENTO DE LA DEPREC. DEL AÑO \$1,221

INCREMENTO DE LA DEPREC. ACUMULADA \$101,192

NOTA.- En caso de existir en el inventario y activos fijos la incorporación de los efectos por devaluación del peso, se tomarán los costos originales como base para su actualización.

4. Capital contable -Inversión de los accionistas.- La Comisión de principios considera la reexpresión de los renglones del capital contable con base en el Índice general de precios al consumidor en la aplicación de cualquiera de los dos métodos aceptados; con el fin de que las empresas presenten a través de la información adicional los efectos más sobresalientes de la inflación en su situación financiera y en el resultado de operación, de manera que la información tenga un alto grado de comparabilidad, al seguirse un sólo camino para actualizar el capital contable.

Estudiaremos a continuación la actualización de los rubros que integran el capital contable, los cuales son: el capital social, utilidades o pérdidas acumuladas y el resultado del año.

a. Capital social.- Al actualizar el capital social da como resultado un nuevo concepto llamado "reserva para mantenimiento de capital", que es la cantidad necesaria para mantener la inversión de los accionistas en términos de poder adquisitivo de la moneda equivalente al de las fechas en que fueron hechas las aportaciones; se determina de comparar el importe actualizado -- contra el importe original del capital social.

Cuando el capital social incluya superávit por revaluación --ni aún cuando éste hubiera sido capitalizado--, deberá disminuirse el monto de éste al importe de dicha reserva.

El capital social hay que desglosarlo por el año de aportación inicial, así como de sus aumentos o disminuciones, a dichos importes se les aplica el índice de actualización al cierre de cada año, de la tabla de factores del año en que se actualizan las cifras.

<u>Año</u>	<u>Capital Social</u>	<u>Indice</u>	<u>Capital social actualizado</u>
1965	\$35,000	5.965	\$208,775
1969	15,000	5.232	78,480
1974	10,000	3.093	30,930
	<u>\$60,000</u> *****		<u>\$318,185</u> *****

RESERVA PARA MANTENIMIENTO DE CAPITAL \$258,185

b. Utilidades o pérdidas acumuladas.- En términos generales es el resultado obtenido del empleo de capital en cualquier negocio. Estos resultados ya sea utilidades o pérdidas se integran por años, y se les aplica el índice de actualización promedio de la tabla mencionada anteriormente.

<u>Año</u>	<u>Utilidades (pérdidas) acumuladas</u>	<u>Indice</u>	<u>Cifras actualizadas</u>
1975	\$ 1,500	2.907	\$ 4,361
1976	(500)	2.510	(1,255)
1977	3,000	1.943	5,829
1978	2,000	1.655	3,310
1979	1,500	1.401	2,102
	<u>\$ 7,500</u> *****		<u>\$14,347</u> *****

INCREMENTO EN LAS UTILIDADES ACUMULADAS \$6,847

c. Resultado por posición monetaria.- Es un concepto nuevo que se utiliza al reexpresar las cifras de los estados financieros.

Es el resultado que se produce al tener inversiones que aumentan su valor nominal, al tiempo que disminuye el de la moneda, mientras que simultáneamente se mantienen pasivos que continúan siendo obligaciones en moneda corriente.

Se determina sumando los ajustes obtenidos al actualizar los inventarios, costo de ventas, activos fijos, la depreciación acumulada y la del ejercicio; y restandole los efectos del capital social y el de las utilidades o pérdidas acumuladas y la del año.

Se obtendrá utilidad por posición monetaria cuando los pasivos monetarios excedan de los activos monetarios -posición corta-, y se obtendrá pérdida cuando la situación sea a la inversa.

Cuando por primera ocasión se actualicen las cifras del balance, será necesario hacerlo tanto al principio como al final del ejercicio.

Al actualizar los saldos iniciales, el Resultado inicial por posición monetaria se identificará como la diferencia entre la actualización inicial del capital social y utilidades acumuladas y la actualización inicial de los inventarios y los activos fijos netos obtenidos de la misma forma como se mencionó anteriormente cada rubro con factores de ajuste del año anterior.

Es necesario que el resultado inicial por posición monetaria se actualice con el índice promedio del año en que se actualizan las cifras, ya que de lo contrario se desvirtuaría la determinación del Resultado -

por posición monetaria del ejercicio.

NOTA.- Al ocurrir cambios significativos en la paridad del peso, sus efectos se le sumarán al Resultado por posición monetaria, mediante el traspaso del cargo a resultados o a las diversas cuentas de activo. Dado que el resultado monetario no se incluye en el estado de resultados, la pérdida en cambios tampoco debe afectarlos.

RESULTADO POR POSICION MONETARIA

Actualizaciones:	Cifras históricas	Cifras actualizadas	Incremento
Inventarios	\$ 60,000	\$ 66,480	\$ 6,480
Inmuebles, maquinaria y equipo	\$ 36,300	\$163,113	\$126,813
Depreciación acumulada	25,330	126,522	101,192
Activo fijo-neto	\$ 10,970	\$ 36,591	\$ 25,621
INCREMENTO NETO DEL ACTIVO	\$ 70,970	\$103,071	\$ 32,101
Capital social	\$ 60,000	\$318,185	\$258,185
Utilidades (pérdidas) acumuladas	7,500	14,347	6,847
Costo de ventas	80,000	99,035	(19,035)
Depreciación del ejercicio	1,080	2,301	(1,221)
	(\$ 13,580)	(\$231,196)	(\$244,776)
RESULTADO POR POSICION MONETARIA ACUMULADA			(\$212,675)

PRESENTACION DE LA INFORMACION ADICIONAL
Revelación de los efectos de la inflación
en la información financiera

Notas a los estados financieros

Nota N. Información adicional relativa a la actualización de algunos renglones de los estados financieros:

Atendiendo a las indicaciones del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, se proporcionan a continuación las cifras resultantes de la actualización de la información financiera, para reflejar en ella los efectos de la inflación. Estas cifras se consideran más apropiadas en épocas de precios cambiantes.

Los efectos de la actualización de la información financiera se resumen a continuación:

ESTADO DE RESULTADOS

Utilidad neta según estado de resultados adjunto	\$ 13,750
Menos: incremento en Costo de ventas	(19,035)
Depreciación del ejercicio	(1,221)
Más: Pérdida en cambios cargada en resultados	7,000
UTILIDAD NETA REEXPRESADA	\$ 494

BALANCE GENERAL

	<u>Cifras según edos. financ.</u>	<u>Cifras actualizadas</u>
Inventarios	\$ 60,000	\$ 66,480
Inmuebles maqui- naria y equipo	36,300	163,113
Depreciación acy- mulada	25,330	126,522
INCREMENTO NETO DEL ACTIVO	\$ 70,970 -----	\$103,071 -----
Inversión de los Accionistas:		
Capital social	\$ 60,000	\$ 60,000
Reserva para mantenimiento de capital	-	258,185
Utilidades (pér- didas) acumuladas	7,500	14,347
Resultado por - posición moneta- ria del ejerci- cio (*)	-	(12,675)
Utilidad neta	13,750	494
SUMA	\$ 81,250 -----	\$320,351 -----

(*) Resultado por posición monetaria (\$212,675)
Menos: Result. posic. monet. inic. 200,000

Resultado por posición monetaria (\$ 12,675)

La actualización de las cifras del costo de ventas, depreciación del ejercicio, inventarios, activo fijo y la depreciación acumulada se realizó aplicando el método de "ajuste por cambios en el nivel general de precios" y utilizando para tal efecto el Índice Nacional de Precios al Consumidor publicado por el Banco de México, S. A.

Como la pérdida en cambios que se sufrió en el ejercicio, se cargó a los resultados, en esta información complementaria se traspasa al resultado por posición monetaria del ejercicio para ser congruente con la presentación de esta última partida. Dado que al resultado por posición monetaria no se incluye en el estado de resultados, la pérdida en cambios tampoco debe afectarlos.

La Reserva para mantenimiento del capital social, se calculó aplicando los factores de corrección que se derivan del Índice Nacional de Precios al Consumidor al capital social para presentar la inversión de los accionistas en moneda constante. Con un procedimiento semejante se hizo la actualización de las utilidades acumuladas.

**FACTORES PARA AJUSTAR ESTADOS FINANCIEROS AL
31 DE DICIEMBRE DE 1980**

Año	Indices		Factor de Ajuste	
	Cierre	Promedio	Cierre	Promedio
1950	100.00	-	1,400.2	-
1951	115.20	107.90	1,215.4	1,297.7
1952	123.10	119.67	1,137.4	1,170.0
1953	121.70	122.50	1,150.5	1,143.0
1954	137.70	130.45	1,016.8	1,073.3
1955	153.10	146.06	914.5	958.6
1956	163.20	158.55	857.9	883.1
1957	175.70	169.95	796.9	823.8
1958	182.20	179.22	768.4	781.2
1959	189.80	186.33	737.7	751.4
1960	197.80	194.16	707.8	721.0
1961	204.30	201.35	685.3	695.4
1962	210.60	207.78	664.8	673.8
1963	216.90	214.08	645.5	654.0
1964	229.20	223.65	610.9	626.0
1965	234.70	232.22	596.5	602.9
1966	244.00	239.70	573.8	584.1
1967	251.00	247.81	557.8	565.0
1968	259.80	255.80	538.9	547.3
1969	267.60	264.37	523.2	529.6
1970	278.90	272.57	502.0	513.7
1971	292.80	287.51	478.2	487.0
1972	309.10	301.62	452.9	464.2
1973	375.10	338.35	373.2	413.8
1974	452.60	418.93	309.3	334.2
1975	503.80	481.55	277.9	290.7
1976	641.10	557.77	218.4	251.0
1977	778.80	720.32	179.7	194.3
1978	898.80	845.54	155.7	165.5
1979	1,078.80	999.08	129.8	140.1
1980	1,400.20	1,263.02	100.0	110.8

Formulada en base al índice de precios implícito en la determinación del producto nacional bruto publicado por el Banco de México, S. A. de 1950 a 1970 y el Índice Nacional de Precios al Consumidor publicado por el Banco de México, S. A. por los años anteriores a 1970.

De: F-2 Circulares de principios de contabilidad
Circular Núm. 13 del 16 de enero de 1981

FACTORES PARA AJUSTAR ESTADOS FINANCIEROS AL
31 DE DICIEMBRE DE 1979

Año	Indices		Factor de Ajuste	
	Cierre	Promedio	Cierre	Promedio
1979	1,079.3	999.90	100.0	108.2
1978	899.1	845.85	120.0	127.6
1977	774.0	720.30	139.4	149.8
1976	641.4	572.75	168.2	188.4
1975	504.1	478.45	214.1	225.5
1974	452.8	414.15	238.3	260.6
1973	375.5	342.45	287.4	315.1
1972	309.4	301.05	348.8	358.5
1971	292.7	285.85	368.7	377.5
1970	279.0	273.00	386.8	395.3
1969	167.0	261.95	404.2	412.0
1968	256.9	253.95	420.1	425.0
1967	251.0	247.40	430.0	436.2
1966	243.8	239.15	442.6	451.3
1965	234.5	231.85	460.2	465.5
1964	229.2	223.10	470.8	483.7
1963	217.0	213.70	497.3	505.0
1962	210.4	207.35	512.9	520.5
1961	204.3	200.95	528.2	537.2
1960	197.6	193.55	546.2	557.6
1959	189.5	185.75	569.5	581.0
1958	182.0	178.75	593.0	603.8
1957	175.5	169.25	614.9	637.6
1956	163.0	158.00	662.1	683.1
1955	153.0	145.35	705.4	742.5
1954	137.7	129.70	783.8	832.1
1953	121.7	122.40	886.8	881.7
1952	123.1	119.15	876.7	905.8
1951	115.2	107.60	936.9	1,003.0
1950	100.0	-	1,079.3	-

Formulada en base al índice de precios implícito en la determinación del producto nacional bruto publicado por el Banco de México, S.A. de 1950 a 1970 y el Índice Nacional de Precios al Consumidor publicado por el Banco de México, S. A. por los años posteriores a 1970.

De: F-2 Circulares de principios de contabilidad

Circular Núm. 10 del 28 de enero de 1980.

En la Circular Núm. 16 de la Comisión de Principios de Contabilidad de Enero de 1982, indica varias tablas para la reexpresión de la información financiera.

Tabla I Factores para ajustar estados financieros al 31 de diciembre de 1980 e información trimestral de 1981.

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

Tabla III Factores del último semestre del período a diciembre 1980, marzo 1981, junio 1981, septiembre 1981 y diciembre 1981.

Tabla IV Tasa de inflación.

Tabla V Índice Nacional de Precios al Consumidor.

C A P I T U L O I I

3. Aplicación del método de actualización de costos específicos.

Método elaborado y propuesto por el Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas en enero de 1978.

Este método sostiene que esta corrección debe efectuarse substituyendo el costo original de cada partida por el costo actual de la misma, es decir, el valor intrínseco de un bien, que es el que tiene de por sí, a diferencia del convencional, lo cual representa una desviación al principio del valor histórico.

En la Circular 12 de la Comisión de Principios de Contabilidad, nos define el concepto de costo actual específico como el de reposición; el cual se refiere para:

a. Propiedades, planta y equipo el valor neto de reposición de la capacidad productiva instalada.

b. Inventarios, los últimos costos de compra o de producción del ejercicio.

En la aplicación de este método se tienen dos alternativas para asignar un nuevo valor a los inventarios y a los muebles e inmuebles que integran el activo fijo, las cuales son las siguientes:

1a. Por medio de estudios técnicos realizados por peritos valuadores, y

2a. Por índices específicos por ramas industriales, publicados también por el Banco de México.

El propósito de los avalúos es actualizar las cifras de los estados financieros. Este estudio técnico debe contener por lo menos los siguientes requisitos:

a. Expresar los valores asignados para los diferentes bienes como resultado de su valor neto de reposición

Valor neto de reposición, se obtiene del precio normal de venta menos gastos directos de venta y un porcentaje razonable de utilidad.

b. Todas las partidas que sean de la misma clase y con 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. El cálculo técnico de la revaluación no debe producir solamente cifras globales, sino que debe asignar valores específicos a los distintos bienes en existencia o a los diferentes grupos de bienes homogéneos.

d. Debe expresar la estimación técnica de la vida útil probable remanente de los bienes y el valor de de hecho de los mismos.

Estudiaremos al igual que en el primer método de ajuste, la actualización de cada rubro que recomienda el boletín B-7 a continuación:

1. Inventario y costo de ventas. Las cifras de los inventarios deben expresarse a su costo específico actualizado al cierre del ejercicio, entendiendo por costo específico el de reposición -costo o valor de mercado-, y en caso de que su valor de realización -precio normal de venta menos gastos directos de venta-, -

sea inferior se usará este último. Las del costo de ventas se deben expresar en términos de los costos actualizados de los productos vendidos, al momento de la venta. En la práctica esto se logra utilizando los métodos de valuación que nos menciona el boletín B-7 para actualizar éstos dos rubros (ver página núm. 40).

2. Inmuebles, maquinaria y equipo y su correspondiente depreciación acumulada. Se deben expresar las cifras a su costo específico actualizado al cierre del ejercicio. En virtud de que se invierte en activo fijo para tener una cierta capacidad productiva, el valor actualizado del activo fijo para el negocio es aquel que es representativo del costo de reposición de la capacidad productiva instalada.

La actualización de éstos se obtiene por medio del avalúo o por la aplicación de los índices específicos por ramas industriales, los cuales se aplican de la misma forma en que se actualiza este rubro por el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios.

Los avalúos pueden actualizarse en ejercicios posteriores hasta 5 años de la fecha del avalúo, aplican de los índices específicos de precios de su rama industrial o en su defecto podrá utilizarse el índice nacional de precios al consumidor, siempre y cuando este índice no refleje un incremento de 50% ó más en relación con la fecha del mismo avalúo.

Para revelar los efectos de este rubro por este método, hay que tomar en consideración que con anterioridad a la expedición del boletín B-7, muchas empresas tenían la política contable de revaluar sus bienes muebles e inmuebles, por medio de avalúos, incorporando -

esta revaluación a los estados financieros básicos.

3. Inversión de los accionistas. La actualización de los renglones que integran la inversión de los accionistas se realiza a través de utilizar el índice general de precios al consumidor, por las razones que se mencionaron al estudiar este mismo rubro con el método antes descrito.

La actualización de cada uno de éstos rubros por medio de este método de actualización de costos específicos se explica a continuación:

a. Capital social y utilidades o pérdidas acumuladas. La reexpresión de estas cifras se realiza de la misma manera que en el método antes estudiado.

b. Resultado por posición monetaria. Concepto nuevo que resulta al reexpresar las cifras de los estados financieros, el cual también fue estudiado en el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, pero a diferencia que la determinación de las cifras actualizadas es diferente en este método.

El resultado por posición monetaria se determina aplicando a los saldos netos promedio de activos y pasivos monetarios de un período determinado (incluyendo saldos tanto en moneda nacional como extranjera), factores derivados del índice nacional de precios al consumidor.

RESULTADO POR POSICION MONETARIA

Activos monetarios promedio de 1980:

Efectivo	\$ 5,540
Cuentas por cobrar	24,376
Doctos. por cobrar a más de 1 año	7,867
	<hr/>
	\$ 37,783
	<hr/>

Pasivos monetarios promedio de 1980:

Documentos por pagar	\$ 6,870
Cuentas por pagar	24,487
Pasivo a más de 1 año	9,363
	<hr/>
	\$ 40,720
	<hr/>

Posición monetaria pasiva \$ 2,937 (1)

índice de actualización 1.108

\$ 3,254

(2,937) (1)

Utilidad acumulada por
posición monetaria

\$ 317

Cuando la empresa actualice las cifras de sus estados financieros por primera vez, se deben actualizar los saldos iniciales, obteniendo el Resultado Inicial por Posición Monetaria, el cual se determina para efectos fundamentalmente prácticos con la diferencia de los saldos iniciales actualizados del capital social y utilidades acumuladas y de los inventarios y activos fijos netos, es decir, de la misma manera en que se determina el Resultado Inicial por Posición Monetaria a través del método estudiado anteriormente, a diferencia que al optar por el método de actualización de costos específicos lo identifica con el nombre de "Superávit o Déficit Inicial por Actualización de Activos".

c. Superávit o Déficit por retención de activos no monetarios.- Debido a que la reexpresión de la inversión de los accionistas se efectúa utilizando índices nacionales de precios al consumidor y la reexpresión de inventarios, costo de ventas, activos fijos y su respectiva depreciación a costos actuales específicos, resulta una diferencia, ya que el aumento en el valor de dichos activos puede ser y de hecho será en todos los casos superior o inferior al efecto inflacionario expresado por el índice nacional de precios al consumidor. Es decir, el Superávit o Déficit por retención de activos no monetarios es la diferencia entre el incremento real en el valor de los activos y con el de aplicar dicho índice.

Si el incremento en el valor de los activos es superior a los que se obtendrían en caso de aplicar el índice nacional de precios al consumidor, habrá una ganancia por retención de activos no monetarios y en caso contrario se producirá una pérdida por retención de ac-

tivos no monetarios.

La determinación del Superávit o Déficit por retención de activos no monetarios, en estricta teoría, - debiera hacerse comparando el incremento real en el valor de los activos que se actualizan y el que se hubiera logrado de haber aplicado factores derivados del índice nacional de precios al consumidor; sin embargo, para mantener un enfoque práctico, el boletín B-7, admite que se determine restando algebraicamente del total del Superávit por actualización de activos determinado por el ejercicio, los importes del Resultado por posición monetaria y de la Reserva para mantenimiento del capital, ambos conceptos determinados por el ejercicio. También dicho concepto debe actualizarse mediante la aplicación del Índice nacional de precios al consumidor, ya que de lo contrario, se desvirtuaría el cálculo del Superávit - por retención de activos no monetarios por el ejercicio según el boletín B-7.

**SUPERAVIT (DEFICIT) POR RETENCION DE ACTIVOS
NO MONETARIOS**

(1) Incremento a inventarios	\$ 32,044
(1) Incremento a activo fijo	130,115
(1) Incremento a la Deprec. acum.	(30,429)
	<hr/>
	\$ 131,730
	<hr/>
(2) Reserva para mantenimiento de capital	\$ 101,305
(2) Incremento a las util. acum.	68,768
(3) Ganancia acumulada por posición monetaria	3,254
(1) Incremento a la depreciación del ejercicio	(3,237)
	<hr/>
	\$ 170,090
	<hr/>

	\$ 38,360
Fluctuación en cambios del ejercicio	4,307
	<hr/>
	\$ 42,667
(4) Déficit por actualización de activos	50,576
	<hr/>
SUPERAVIT POR RETENCION DE ACTIVOS NO MONETARIOS	\$ 7,909
	<hr/>

- (1) Superávit o Déficit por actualización de activos
- (2) Reserva para mantenimiento del capital
- (3) Determinado en el ejemplo de Resultado por posición monetaria

CAPITULO III

**PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA PARA EL
EXAMEN DE CIFRAS ACTUALIZADAS DE LOS
ESTADOS FINANCIEROS**

C A P I T U L O I I I

1. El contador público dentro del área de Auditoría Externa.

En este capítulo estudiaremos la reexpresión de estados financieros, en la actuación del contador público al criticar la información financiera, es decir, en el campo de trabajo de la "Auditoría Externa".

La definición de Auditoría es:

Una revisión o examen elaborado por contador público sobre los libros, registros, bienes y transacciones de una entidad económica, - con el objeto de emitir una opinión, con respecto a la razonabilidad que reflejan los estados financieros, dicha revisión deberá hacerse tomando en cuenta las normas, técnicas y procedimientos de auditoría, así como los principios de contabilidad generalmente aceptados.

La auditoría es una actividad profesional.- Como profesionista, el auditor desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos; pero en el desarrollo de esa labor, el auditor requiere responsabilidad no solamente con la persona que contrata sus servicios, sino con todas aquellas personas que van utilizar el resultado de su trabajo, como base para tomar decisiones de negocios o de inversión.

Con este propósito la profesión se ha preocupado por asegurar que el desempeño de sus servicios profesionales se efectúe en un alto nivel de calidad, con el objeto de que el dictamen emitido por un contador público-independiente sea como un sello de confianza en los estados financieros. A estos principios básicos del trabajo de auditoría se les denomina "Normas de auditoría" y se consideró que, por su naturaleza, son de aceptación general para toda la profesión, por lo cual, se designan con el nombre de "Normas de auditoría generalmente aceptadas".

Las normas de auditoría según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos son:

Los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, que se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y de sus características específicas.

NORMAS DE AUDITORIA

Normas Personales:

1. Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
2. Cuidado y diligencia profesional.
3. Independencia mental.

Normas de ejecución del trabajo:

4. Planeación y supervisión.
5. Estudio y evaluación del control interno.

6. Obtención de la evidencia suficiente y competente.

Normas de dictamen o información:

7. Identificación de los estados financieros.
8. Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.
9. Consistencia en la aplicación de principios de contabilidad.
10. Suficiencia de información.
11. Salvedades.
12. Abstención de opinión.

Para obtener información necesaria y poder cerciorarse de la autenticidad de los estados financieros el contador público independiente necesita realizar investigaciones, a las cuales se les denomina "técnicas de auditoría".

Las técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y pruebas que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para fundar su opinión.

TECNICAS DE AUDITORIA

Técnicas de auditoría aplicadas en forma externa:

- a. Confirmación
- b. Inspección
- c. Observación
- d. Declaraciones o Certificaciones

Técnicas de auditoría aplicables a elementos internos.

- a. Estudio general
- b. Análisis
- c. Cálculo
- d. Examen
- e. Comprobantes
- f. Investigación

Para la revisión de cada una de las partidas que forman los estados financieros, es necesario aplicar - una o varias pruebas, es decir, emplear los "procedimientos de auditoría", con el objeto de que el contador público independiente obtenga las bases para fundamentar su opinión.

Los procedimientos de auditoría son "el conjunto de técnicas que forman el examen de una - partida o de un conjunto de hechos o circunstancias".

Como no es posible aplicar una sola técnica para obtener todos los elementos de juicio, se deben aplicar las técnicas que sean necesarias. Además es imposible establecer sistemas rígidos de prueba para examinar los estados financieros, debido a que los procedimientos de auditoría deben aplicarse en concordancia - con las características de cada empresa cuyos estados - financieros se van a dictaminar.

DICTAMEN

La opinión del contador público es expresada a través del dictamen, ya que éste es el resultado de su trabajo en el que plasma el juicio que se ha formado -- sobre las diversas áreas que integran los estados financieros.

El dictamen se compone de dos párrafos:

a). El primero del "alcance"

Se limita a que estados financieros se identifica, a una fecha, período y que se utilizó las normas de auditoría generalmente aceptadas y otros procedimientos.

b). El segundo de "opinión"

Se refiere a los mismos estados e indica que -- razonablemente presentan la situación financiera y que son apegados a los principios de contabilidad generalmente aceptados y que fueron aplicados en forma consistente.

MODELO DEL DICTAMEN EN LIMPIO

A la Asamblea de Accionistas
de Erfar, S. A.

He examinado el Balance General de Erfar, S. A., al 31 de diciembre de 1961, y los correspondientes estados de Resultados y de utilidades acumuladas por el año terminado en esa fecha. El examen fue -- practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, en conseq

cuencia incluye pruebas de la documentación, de los libros y registros de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, el Balance General y los estados de Resultados y de Utilidades acumuladas adjuntos, presentan razonablemente la situación financiera de Erfar, S. A., al 31 de diciembre de 1981 y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre base consistente con los del año anterior.

Un dictamen en limpio sólo se puede emitir cuando el contador público se encuentra seguro, convencido de que toda la información que se presenta ha sido realizada en base a principios de contabilidad generalmente aceptados y a normas de auditoría generalmente aceptadas.

Cuando el contador público ya habiendo examinado los estados financieros, ha podido llegar a concluir de que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera, por la no razonabilidad de una o varias partidas que los integran, el contador dependiendo a la importancia relativa y el riesgo probable puede emitir:

1. Un dictamen con una o varias salvedades.
2. Un dictamen negativo.

3. Una abstención o denegación de opinión.

La finalidad de las salvedades es "exceptuar la opinión del auditor, ya sea en el balance o en el estado de resultados.

Salvedades son "las excepciones particulares que el auditor hace a algunas de las afirmaciones genéricas del dictamen normal".

El auditor puede hacer salvedades en caso de que las excepciones particulares, ya sean individuales o en su conjunto no afecten a una área importante o significativa de los propios estados financieros.

Las circunstancias que pueden dar origen a un dictamen con salvedades son:

I. Limitaciones al alcance del examen por:

- a) Restricciones impuestas por el cliente.
- b) Restricciones por causas ajenas al control del cliente y del auditor.

II. Cuando los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de sus operaciones por:

- a) No estar de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados.
- b) No existen manifestaciones o exposiciones adecuadas sobre asuntos que se consideran esenciales para una presentación razonable.

III. Cuando los principios de contabilidad generalmente aceptados no fueron aplicados sobre bases consistentes con los del ejercicio anterior.

IV. Cuando exista incertidumbre acerca del futuro en relación con asuntos de impuestos, laborales u otras circunstancias pendientes de resolución a la fecha del dictamen cuya decisión no depende de la gerencia, - sino de autoridades o personas ajenas a la empresa.

V. Cuando el auditor no obtiene de la gerencia la carta de representación o carta general de manifestaciones.

VI. Cuando existan fallas muy grandes en el control interno.

Se debe medir que tan importante es el hallazgo o que tan grande es la anomalía en la empresa, ya que - de acuerdo al criterio del auditor esto no sería una salvedad, sino una opinión negativa o una abstención de opinión.

Cuando las salvedades localizadas sean muy significativas y de hechos se conviertan por ello, en dictamen negativo, el auditor deberá detallar en este caso cuales fueron los motivos que le decidieron a tomar esa posición, expresando claramente una opinión en el sentido de que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera o los resultados de operación de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados.

El trabajo de auditoría tiene como finalidad - inmediata suministrar al propio auditor elementos de juicio suficientes para fundamentar de una manera objetiva

y profesional la opinión que va a dar sobre los estados financieros sometidos a su examen. Por lo cual cuando el contador público independiente -auditor externo- es llevado a dictaminar los estados financieros de una empresa, el tiene la responsabilidad indeclinable de revisar todo lo que sea necesario para poder dar su opinión sobre la situación financiera y los resultados de dicha empresa.

El contador público independiente se basa para emitir su opinión en:

1. La autenticidad de los hechos y fenómenos que reflejan los estados financieros.
2. Los criterios y métodos usados para presentar en la contabilidad y estados financieros los hechos y fenómenos.
3. Que los métodos usados sean conformes a los principios de contabilidad generalmente aceptados y hayan sido aplicados consistentemente.

C A P I T U L O I I I

2. La revelación de los efectos de la inflación en el dictamen del auditor.

Conforme a los tres últimos puntos mencionados en el tema anterior resalta la importancia que tiene el auditor externo al enfrentarse al problema de examinar estados financieros históricos que revelen los efectos de la inflación, debido a que la inflación es un fenómeno que distorsiona la información financiera y por la aplicación en las empresas del pronunciamiento normativo de presentar la información financiera en épocas de inflación conforme al boletín B-7 "Revelación de los efectos de la inflación en la información financiera" - descrito en capítulos anteriores.

El papel que desempeña el auditor externo al dictaminar los estados financieros de los ejercicios que se iniciaron a partir del 1o. de enero de 1980 (fecha de observancia obligatoria de la aplicación del boletín B-7), se rige a través de dos boletines de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría('):

1. Boletín N-11 "Repercusión de la revelación de los efectos de la inflación en la información

(') En base a la recomendación que preparó la Comisión de principios de contabilidad en noviembre de 1976 con respecto a la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera; la Comisión de normas y procedimientos de auditoría publicó el boletín 37 denominado "Estados ajustados por cambios en el nivel general de precios". Debido a la emisión del boletín B-7 - el boletín 37 de esta Comisión queda sin efecto.

financiera, en el dictamen del auditor".

2. Boletín C-07 "Procedimientos de auditoría para la revelación de los efectos de la inflación - en la información financiera".

El boletín M-11 como su nombre lo indica, 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 o no a la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera conforme al boletín B-7.

Las diversas situaciones a las que puede presentarse el auditor al rendir su dictamen ante este pronunciamiento son:

1o. Cuando las empresas no presentan los efectos de la inflación en sus estados financieros, ya sea en su totalidad o en forma parcial, es decir, que no se está cumpliendo con este principio, en este caso el auditor debe expresar una salvedad en su dictamen, por falta a los principios de contabilidad generalmente aceptados. La salvedad puede expresarse como la describe este boletín M-11 o en forma semejante en cada uno de los dos casos, a) cuando sea emitido este principio en su totalidad o b) en forma parcial; según se mencionan a continuación:

- a) A la Asamblea de Accionistas de Erfar, S. A.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto porque no se revelan los efectos de la inflación en la información finan-

ciera, que se menciona en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, - presentan la situación financiera de Erfar, S.A. el 31 de diciembre de 1981 y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

Los estados financieros por el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 1981, no revelan los efectos de la inflación en la información financiera. De acuerdo con principios de contabilidad, dicha información debe presentarse como información complementaria para interpretar adecuadamente los estados financieros básicos.

b) A la Asamblea de Accionistas
de Erfar, S. A.

He examinado el Balance General de Erfar, S.A., al 31 de diciembre de 1981, y los correspondientes estados de Resultados y de utilidades acumuladas por el año terminado en esa fecha. Mi examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia incluye pruebas de la documentación y de los libros y registros de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Los estados financieros básicos revelan los efectos de la inflación en inmuebles, maquinaria y equipo y la depreciación acumulada. Sin embargo, los principios de contabilidad requie-

ren que también se revelen como información complementaria, los efectos de la inflación en inventarios, en el costo de ventas y en el capital contable, información que ha sido omitida.

En mi opinión, excepto porque la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera se ha efectuado en forma parcial según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de Erfar, S. A., al 31 de diciembre de 1981, y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre base consistente con los del año anterior.

En la práctica esta salvedad que se hace referencia, se presenta en forma simplificada de cada uno de los casos, A) si el dictamen sólo debe incluir esta salvedad o B) cuando el dictamen se compone por varias salvedades, los cuales se describen a continuación;

**A la Asamblea de Accionistas
de Erfar, S. A.**

En mi opinión, sujeta a los efectos de la contingencia descrita en la nota 4, y excepto porque no se revelan los efectos de la inflación en la información financiera, 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 Erfar, S.A. al 31 de diciembre de

1981 y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

**B) A la Asamblea de Accionistas
de Erfar, S. A.**

En mi opinión, excepto por lo que se menciona en los párrafos siguientes y sujeta a los efectos de la contingencia descrita en la nota 7, 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 Erfar, S. A., al 31 de diciembre de 1981 y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

1. Los estados financieros por el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 1981, sólo se revelan parcialmente los efectos de la inflación en la información financiera.

De acuerdo a principios de contabilidad, dicha información debe presentarse en forma adicional para interpretar adecuadamente los estados financieros.

2. Según se menciona en la nota 1d, no se ha creado provisión para cubrir el derecho de primas de antigüedad a favor de los trabajadores.

20. Cuando las empresas actualicen las cifras de sus estados financieros a través de otros métodos no descritos en el pronunciamiento normativo del boletín B-7, o bien existan limitaciones por parte de la empresa al examen practicado, el auditor deberá expresar una salvedad por falta a los principios de contabilidad o por limitaciones al alcance de su examen, mencionando si procede, el efecto cuantificado de las desviaciones. El boletín M-11 no describe la forma de presentar esta salvedad, pero podría ser:

A la Asamblea de Accionistas
de Erfar, S. A.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto porque la determinación de los efectos de la inflación se aparta de los métodos establecidos por la Comisión de Principios de Contabilidad, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de Erfar, S. A., al 31 de diciembre de 1981 y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

Los estados financieros por el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 1981, revelan los efectos de la inflación en la información financiera apartándose a los principios de contabilidad generalmente aceptados. De acuerdo con los métodos utilizados no proceden los efectos cuantificados.

3o Cuando las empresas al actualizar las cifras de sus estados financieros cambien de método al computar los efectos de la inflación de un período a otro, por ejemplo, en el ejercicio inmediato anterior se utilizó el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios y en el siguiente año el de costos específicos(*) el auditor deberá hacer mención de este cambio en su dictamen, si es posible cuantificar la diferencia y manifestar una salvedad porque los principios de contabilidad generalmente aceptados no fueron aplicados sobre bases consistentes con los del ejercicio anterior.

**A la Asamblea de Accionistas
de Erfar, S. A.**

He examinado el Balance general de Erfar, S. A., al 31 de diciembre de 1981 y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha. Mi examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia incluye pruebas de la documentación y de los libros y registros de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios de acuerdo a las circunstancias.

En mi opinión, el Balance general y los estados de resultados y de utilidades acumuladas adjuntos, presentan razonablemente la situación

(*) Cabe señalar que en el boletín B-7, indica que se pueden reexpresar las cifras de los estados financieros utilizando los dos métodos simultáneamente siempre y cuando los inventarios y costo de ventas, así como el activo fijo y su depreciación se haga su actualización por un mismo método.

financiera de Erfar, S. A., al 31 de diciembre de 1981 y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre base consistente con los del año anterior.

40. Cuando las empresas cumplen con este pronunciamiento normativo de revelar los efectos de la inflación en la información financiera, se apegan a principios de contabilidad generalmente aceptados; por lo cual el auditor emitirá su dictamen en limpio, después de haber examinado la determinación de las cifras actualizadas y que se cercioró que esta actualización es de acuerdo al pronunciamiento normativo.

C A P I T U L O I I I

3. El auditor externo frente al - problema de como examinar pro- fesionalmente los efectos de la inflación en la información financiera.

De acuerdo al papel que debe desempeñar el auditor externo, en las empresas que revelan los efectos de la inflación en la información financiera, el auditor - deberá obtener la evidencia que profesionalmente requiere con el fin de emitir su opinión sobre los estados - financieros.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría emitió el boletín G-07 titulado "Procedimientos - de auditoría para la revelación de los efectos de la - inflación en la información financiera", con el objeto de establecer los procedimientos de auditoría que debe utilizar el auditor para comprobar que las cifras actualizadas que se presentan en la información financiera, - han sido correctamente determinadas y reveladas con apego a los métodos que establece el boletín B-7(').

Como en todo boletín de esta Comisión se especifican los objetivos a alcanzarse y el control interno a - revisar para el examen de estos procedimientos.

OBJETIVOS

Los objetivos de los procedimientos de auditoría para examinar la determinación de los efectos de la inflación en la información financiera, son:

(') CABE SEÑALAR QUE EL BOLETIN G-07 TENDRA APLICACION EN CUANTO NO SE MODIFIQUE EL BOLETIN B-7, DADO QUE ESTE ULTIMO SE ENCUENTRA EN UN PERIODO EXPERIMENTAL.

1. Comprobar la correcta aplicación del método de actualización.
2. Cerciorarse de que la actualización cubra aspectos substanciales de la información financiera y que los métodos seleccionados sean congruentes y se hayan adoptado en forma integral.
3. Cerciorarse de que exista consistencia en la aplicación de los métodos de actualización.
4. Comprobar la adecuada revelación de los efectos de la inflación en la información financiera.

CONTROL INTERNO

La revisión del control interno existente en una empresa, es de gran importancia para el auditor, ya que al emitir su opinión sobre los estados financieros, el examen del control interno es la base fundamental sobre la que se apoyan la naturaleza, la extensión y la oportunidad de las pruebas de los registros de contabilidad.

La revisión del control interno referente a la determinación de los efectos de la inflación en la información financiera se deberán cubrir los siguientes aspectos:

- a. Evidencia de que existe la apropiada autorización para efectuar la actualización de cifras.
- b. Registros y sistemas de captación de los datos necesarios para determinar las cifras actualizadas.
- c. Verificación interna independiente de la determinación de los valores actualizados.

d. Personal capacitado para la actualización de cifras.

e. Supervisión adecuada durante el proceso de actualización.

Existen tres métodos principales para registrar el examen del control interno en los papeles de trabajo:

1. Método descriptivo. Por el cual se relacionan en los papeles las diversas características del control interno, clasificadas por actividades, departamentos, funcionarios y empleados o registros de contabilidad que intervienen en el sistema.

2. Método de cuestionarios. En que se plantean las cuestiones que usualmente constituyen los aspectos básicos del control interno. Estos temas se desarrollan de antemano en forma de listas de preguntas que posteriormente se contestan en las oficinas del negocio en presencia de las medidas de control realmente en vigor.

3. Método gráfico. Consiste en presentar objetivamente la organización del cliente y los procedimientos que tiene en vigor en sus varios departamentos o actividades; o bien, en preparar gráficas combinadas de organización y procedimientos.

**QUESTIONARIO PARA LA REVISION
DEL CONTROL INTERNO**

(Revelación de los efectos de la inflación
en la información financiera)

SI NO OTRO

1. La actualización de cifras es autorizada por altos funcionarios.

2. Se acordó en Asamblea de As-

SI

NO

OBS

cientistas.

3. Se apega a los lineamientos establecidos en el boletín B-7.

a. Se utiliza el Método de Ajustes por cambios en el nivel general de precios.

b. Se utilizó el Método de actualización de Costos específicos.

4. El personal que lleva a cabo la actualización de las cifras es adecuado, que puede desempeñar?

5. Se supervisa debidamente el trabajo.

6. Cuenta la compañía con registros y sistemas confiables para la adecuada captación de los datos necesarios para efectuar la actualización de la información financiera.

a. Inventarios

- Integración e importe del inicial.

- Integración e importe del final.

- Método de valuación.

b. Costo de ventas.

- Compras de materia prima, de productos terminados.

SI NO OTR

c. Activo fijo

- Integración del saldo por años de cada bien.
- Fechas de adquisición.

d. Depreciación acumulada

- Determinación de la depreciación por ejercicios.

e. Capital contable

- Fecha y monto de las aportaciones de capital y de las capitalizaciones efectuadas, ya sean de utilidades, pasivos o superávit por revaluación.
- Integración de las utilidades o pérdidas acumuladas, por años de obtención.

f. Fluctuaciones en cambios en el ejercicio. (En caso de utilizar el método de números índices).

g. Saldos mensuales de partidas monetarias:

- Efectivo
- Cuentas por cobrar, pagar
- Otras

7. La empresa que realizó el op

SI NO OBS

Ido del activo fijo es independiente de la empresa y se encuentra registrado en la Comisión Nacional de Valores.

8. Los avalúos indican:

- Valor individual de cada uno de los bienes o en su caso por grupos homogéneos de ellos.
- Importes relativos al valor neto de reposición de los bienes.
- Vida útil probable remanente de los distintos bienes.

El examen del sistema del control interno necesario cluye con la contestación de las preguntas del cuestionario, el auditor debe satisfacerse por observación y pruebas, de que los procedimientos a que se refieren las contestaciones se lleven efectivamente a la práctica.

La planeación del trabajo de auditoría consiste en la previsión de los procedimientos de auditoría que se van a emplear, de la extensión que se les va a dar y de la oportunidad en que se van a aplicar, así como de los papeles en que van a registrarse sus resultados y del personal que a de asignarse a la realización del trabajo.

El presente boletín de estudio, pretende servir de guía al auditor en la selección y aplicación de los procedimientos de auditoría que necesita utilizar, para

el examen de la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera; a continuación estudiaremos cada uno de los procedimientos que recomienda este boletín.

Procedimientos de Auditoría para el examen de la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera

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

El auditor debe examinar la información adicional que se presenta en la Nota E de las notas de los estados financieros básicos, lo cual así lo recomienda el boletín B-7 y la circular número 18 de la Comisión de principios de contabilidad.

Para efectos de estudio de que procedimientos se deben emplear al utilizar este método de actualización de cifras, recomendando se tome como base el tema de aplicación de este método en el Capítulo II.

A. Inventarios, costo de ventas, activo fijo y su correspondiente depreciación acumulada.

1. Comprobación del análisis por antigüedad de los saldos al valor histórico original.

El auditor deberá verificar que los valores de cada uno de estos rubros corresponden sólo al valor histórico original.

Inventarios - a través de la valuación de inventarios

**Activo fijo = de la integración de los saldos -
por años de adquisición de los -
activos y su correspondiente de-
preciación acumulada.**

2. Comprobación de que se aplicó en forma adecuada el Índice nacional de precios al consumidor.

El auditor debe comprobar que el factor de ajuste corresponde al año que se audita y que se aplique el factor que corresponda a cada fecha de adquisición.

3. Comprobación de que la cifra actualizada no excede al valor de realización de los inventarios.

**Valor de realización = es el precio normal de -
venta menos gastos directos de venta.**

B. Depreciación del ejercicio

1. Comprobar que el cargo a gastos por este concepto ha sido el correspondiente al costo del activo ya actualizado.

El incremento de la depreciación del ejercicio forma parte en el Resultado por posición monetaria.

C. Diferencias cambiarias

1. Comprobar que se ajusta el efecto de las diferencias cambiarias.

El auditor debe acumular o deducir, según sea el caso los efectos significativos producidos por cambios en la paridad del peso, ya sea que se reflejen en resul

tados o en el balance, actualizados con el índice nacional de precios al consumidor; a la suma de los ajustes efectuados, es decir, dentro del Resultado por posición monetaria.

D. Inversión de los accionistas

1. Comprobar el análisis del saldo (desde el inicio de operaciones) del capital social por fechas de aportación, así como el de las utilidades acumuladas o capitalizadas de acuerdo a las fechas en que fueron obtenidas.

La comprobación se puede realizar con los registros contables, auxiliándose con las actas de asambleas de accionistas, con las escrituras de modificaciones al capital social y con los estados financieros (de preferencia dictaminados).

2. Comprobar que se aplicó correctamente el índice nacional de precios al consumidor.

El auditor se deberá asegurar que se consideró el índice que corresponde a la fecha de la aportación del capital o cuando se genera cada utilidad o pérdida. Se debe tener cuidado en los casos que hubiere disminuciones de capital o distribución de utilidades, para no seguir actualizando su valor.

Con la aplicación correcta del índice, conforme a la fecha que le correspondía a los valores que integran el capital social, examinamos la Reserva para mantenimiento del capital, concepto nuevo que se obtiene al reexpresar este rubro.

E. Ganancia e pérdida por posición monetaria.

1. Comprobar su correcta determinación.

Se debe considerar todos los ajustes por actualización de cifras (inventarios, activo fijo, costo de ventas, depreciación acumulada y el capital contable), así como la cancelación del efecto de las variaciones cambiarias, ya que la diferencia derivada de todos ellos se determina este concepto nuevo.

2. Se debe cuidar su presentación en la información adicional:

a. Actualización de cifras subsecuentes:

- Si es utilidad por posición monetaria - se presentará dentro del capital contable como Ganancia acumulada por posición monetaria.

- Si es pérdida por posición monetaria se disminuirá del saldo de Ganancia acumulada por posición monetaria y en caso de ser mayor el valor de la pérdida se presentará como déficit.

b. Actualización de cifras por primera ocasión.

Se debe verificar su determinación de acuerdo a los saldos iniciales de inventario, activo fijo y su depreciación acumulada y el capital contable, - actualizándola de acuerdo con el índice del año de ese ejercicio.

- En caso de resultar una pérdida comprobar que se disminuyó de las utilidades acumuladas iniciales actualizadas.

3. Comprobar la actualización del saldo inicial del ejercicio, así como la que resulte del ejercicio que se audita mediante el índice nacional de precios al con-

sumidor promedio a la fecha que se está efectuando la actualización.

El auditor debe dejar plasmado los datos e informaciones obtenidas en su examen, los resultados de las pruebas realizadas así como su descripción de las mismas en un conjunto de cédulas y documentos que reciben el nombre de "papeles de trabajo".

PAPALES DE TRABAJO

1. El auditor debe elaborar cédulas sumarias por cada rubro actualizado, así como por los nuevos conceptos que se derivan al utilizar un método, conteniendo valores históricos y cifras actualizadas.

2. Los saldos de las cédulas sumarias se deben cruzar los valores históricos con la hoja de trabajo y las cifras actualizadas con la Nota N.

3. Indicar ya sea en la cédula sumaria o en una cédula analítica con marcas la revisión efectuada.

EJEMPLO

ERPAN, S. A.

Au/12/61

Actualización de cifras

Capital Social - Reserva para mantenimiento de capital

Concepto	Año	Importe	Índice	Capital Social Actual.
Apertación ✓	1965	835,000 ✓	5.965	8208,775 ✓
Apertación ✓	1969	15,000 ✓	5.232	78,480 ✓
Apertación ✓	1974	10,000 ✓	3.093	30,930 ✓
		<u>860,000</u>		<u>8318,185</u>
		✓		✓

ERPAB, S. A.

Ay/12/81

Actualización de cifras

Cédula de Marcas

- ✓ - Se cotejó que los importes tomados como base para la actualización de cifras corresponden a los registros contables de acuerdo a cada año.
- ✓ - Se cotejó el capital inicial con la escritura constitutiva de la empresa.
- ✓ - Se verificó que en caso de existir modificaciones al capital social se vió la escritura correspondiente con requisitos legales.
- ✓ - Se verificó la correcta aplicación del índice nacional de precios al consumidor.
- ✓ - Verificación de cálculos aritméticos correctos.

CUANDO SE UTILIZA EL METODO DE ACTUALIZACION POR COSTOS ESPECIFICOS

Ahora estudiaremos los procedimientos que debe utilizar el auditor externo para examinar la determinación de las cifras actualizadas a través de este método de costos específicos, recomendando se tome como base el capítulo donde se estudio este método.

Para la revisión de las cifras actualizadas por este método debe examinarse el control interno de la misma forma en que se estudio con el otro método, avocándose a lo que debe reunir la empresa por utilizar este método de costos específicos.

Enunciaremos por cada rubro reexpresado, la evidencia que debe obtener el auditor externo para llevar a cabo su revisión.

INVENTARIOS

La actualización de los inventarios puede hacerse valúndoles por el método de PEPS primeras entradas-primeras salidas, por el precio de la última compra del ejercicio y por medio del coste estándar.

El auditor deberá comprobar que la valuación se hizo correctamente.

- | | |
|-----------------------------------|--|
| PEPS | = Mediante los procedimientos de auditoría descritos en el boletín--
6-04 |
| Precio de la última compra | = Revisión de la documentación correspondiente, (Facturas, cotizaciones) |

Costo estándar = Documentación que compruebe que éste sea representativo del costo de reposición.

Quando la actualización del inventario final se lleve a cabo mediante la aplicación de índices específicos de precios, el auditor debe emplear los mismos procedimientos aplicables cuando la actualización se haya efectuado con el índice nacional de precios al consumidor -aplicación del método de ajustes por cambios en el nivel general de precios-.

En este caso, 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 Iugco de México.

Se debe comprobar que la cifra actualizada de los inventarios no excede al valor de realización de los inventarios.

ACTIVO FIJO

La actualización de este rubro por este método se puede realizar:

- 1o. Por avalúo
- 2o. Con la aplicación de índices específicos

1o. Cuando la actualización se haya realizado por avalúo practicado por perito independiente el auditor deberá satisfacerse de:

a. De la independencia, capacidad técnica y registro ante autoridad competente del perito valuador, además ver si está inscrito en la Comisión de Valores.

b. Verificación de que exista el informe del peri-

to valuator y asegurarse que se incluya en éste el valor de reposición de los bienes del activo fijo, su vida útil probable remanente y el valor de desecho de los mismos.

c. Obtener conocimiento de los métodos empleados y comprobar que los valuadores cuentan con evidencia objetiva del estudio en el cual basan su juicio.

d. Cerciorarse de que el valuator emitió su informe con base en avalúo detallado de los bienes que componen el activo fijo y de que no se efectuó únicamente una estimación en forma global.

e. Comparar los registros del activo fijo al costo, con la relación detallada del avalúo para concluir si - los valores actualizados incluyen todos los bienes del activo fijo o bien, que no se están incorporando valores que corresponden a bienes que no se encuentran formando parte del activo fijo.

f. Comprobar si los bienes de características similares tienen actualizado su valor bajo el mismo criterio.

g. Comprobar que el importe de la depreciación acumulada según el avalúo es adecuada.

h. Comprobar que el avalúo que se está tomando como base para la reexpresión de valores, no tiene una antigüedad superior a cinco años.

En los casos en que el avalúo tenga antigüedad superior de un año, pero no mayor a cinco, verificar - que se actualizaron sus valores mediante índices específicos de la rama industrial de la empresa o mediante la aplicación del índice nacional de precios al consumidor, siempre y cuando éste último no refleje un incremento del 50% o más, en relación con la fecha del avalúo, en cuyo

caso se requerirá uno nuevo.

2o. Cuando la actualización se realiza a través de índices específicos de precios.

El auditor debe 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. También debe verificar que se aplicó el costo del activo fijo y a la depreciación acumulada el factor correcto, considerando el índice según la fecha de adquisición de los bienes.

COSTO DE VENTAS

La cuenta que se actualiza para reexpresar este rubro son los inventarios, y la actualización de este rubro se puede obtener cuando se utilice el método de - UEPS últimas entradas-primeras salidas, Costos estándar, costos de reposición y con la aplicación de índices específicos.

El auditor deberá comprobar:

- | | |
|-------------------------------------|---|
| UEPS | = Mediante los procedimientos de auditoría según boletines 6-11, 6-04 |
| Costos Estándar y Reposición | = Verificar en la comprobación correspondiente que estos costos representen valores actuales en el momento de las ventas. |
| Índices Específicos | = Verificación que éstos sean los que corresponden y su correcta aplicación. |

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.

DEPRECIACION DEL EJERCICIO

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.

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

GANANCIA O PÉRDIDA POR POSICION MONETARIA

El Auditor debe comprobar la clasificación adecuada de los activos monetarios y no monetarios, asegurándose de que los saldos en moneda extranjera han sido considerados como partidas monetarias.

El auditor deberá cuidar que los promedios obtenidos sean representativos de la posición monetaria mantenida durante el ejercicio.

Se debe verificar 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", (las diferencias cambiarias pueden estar registradas en el balance o en los resultados).

Se debe comprobar que el resultado por posición monetaria se haya presentado correctamente en la información adicional, si el resultado por posición monetaria es:

- Utilidad, su importe se debe presentar en el capital contable como "ganancia acumulada por posición monetaria".
- Pérdida, su importe se debe disminuir del saldo de la "ganancia acumulada por posición monetaria" y en caso de que exista excedente, se debe presentar éste como un déficit.

Comprobar que se determina correctamente el superávit o déficit por retención de activos no monetarios. Verificando que se tomaron en consideración todos los ajustes derivados de la actualización de cifras del ejercicio auditado.

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".

A los saldos ya actualizados al día último del período anterior, se aplicará el factor correspondiente a la inflación del período dictaminado.

El auditor deberá cerciorarse de que exista consistencia en la aplicación de los métodos de actualización, y comprobar la adecuada presentación de los efectos de la inflación en la información financiera, verificando que la empresa revele en forma clara, completa y cuantificada los efectos de la inflación.

C O N C L U S I O N

El mundo entero habla hoy de la inflación y se preocupa por ella, unos dicen que hay que acostumbrarse a vivir en ella, otros tratan de difundir las medidas que ayudan a frenarla poco a poco.

Tuvimos una devaluación monetaria a principios del año la cual ha continuado en forma muy acelerada, la inflación se ha agudizado en forma importante; los momentos que actualmente estamos viviendo son difíciles debido a que los impactos de la inflación lesionan la situación económica de toda la población, por lo cual es conveniente adoptar una conciencia que ayude a evitar este fenómeno.

La inflación es un fenómeno que definitivamente repercute en la información financiera, debido a la pérdida de valor que ha sufrido nuestra unidad de medida -el peso-, la cual es usada para medir y registrar las transacciones que realiza una empresa.

La información que se presenta en los estados financieros históricos se distorsiona y lleva a las empresas a descapitalizarse a través de presentar una utilidad inflada, la cual es tomada como base para pagar el impuesto sobre la Renta, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y al distribuir los dividendos a sus accionistas, tomar decisiones equívocas, falta de comparabilidad de sus cifras, confundirse en la medición del crecimiento real de la empresa.

El pronunciamiento normativo establece dos métodos para determinar los efectos de la inflación, la ampli

cación del método de ajustes por cambios en el nivel general de precios, así como el examen del auditor de este método es más práctico y sencillo, por lo cual la mayoría de las empresas podrían emplearlo para llevar a cabo la actualización de las cifras, pero hay que tener en cuenta que el método que debe utilizar cada empresa debe ser de acuerdo a las características y magnitud de éstas.

El pronunciamiento normativo existente de revelar los efectos de la inflación en la información financiera, constituye hasta ahora la respuesta oficial de la contaduría pública mexicana el cual de ninguna manera - constituyó la solución definitiva al problema.

Este ordenamiento significa un avance en la regulación de obtener una información más confiable, pero es un reto para la profesión para convencer a los empresarios, profesionistas y al público en general de llevar a cabo la reexpresión de la información financiera.

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

- El Gobierno y la inflación -** Luis Pasos
Editorial DIANA
Marzo de 1980
- Devaluación en México "Que -**
paso en el 82" Luis Pasos
Editorial DIANA
Marzo de 1982
- La inflación y la Reexpresión de estados financieros -** C.P. y M.A. Alfonso Franco Bolaños
C.P. y M.A. René Mariani Ochoa
Editorial PAC
Febrero de 1982
- Manual para la reexpresión de estados financieros -** Jaime del Valle Noriega
Jose Manuel Jardon Serrano
DOFISCAL EDITORES
Enero de 1982
- Reexpresión de la información financiera en la década de los 80' -** Instituto Mexicano de -
Ejecutivos de Finanzas,
A. C.
- Inflación y Descapitalización -** Alejandro Hernández de -
la Portilla
Editorial ECASA
Octubre de 1980
- Manual para el ajuste monetario mensual de los estados financieros -** C.P. Jose Manuel Hurtado Jochin
C.P. Jesus Octavio Oropesa Curriola
C.P. Rodolfo Gama Oropesa
Lic. Leopoldo Gama Oropesa
Ediciones DAC, S.A.
Febrero de 1981
- Efecto de los cambios en los niveles de precios en los estados financieros -** Enrique A. Paredes Cepeda
Tesis
1981

- Revelación de los efectos - =**
de la inflación en la infla-
nación financiera
- Esquema de la teoría básica =**
de la contabilidad
- Normas y Procedimientos de =**
Auditoría
Control Interno
Boletín M-11
Boletín G-07
- Contaduría Pública =**
- Dirección y Control =**
- Como hacer una tesis de -**
Contador Público
- Boletín B-7 de Princi-**
plos de contabilidad
Instituto Mexicano de
Contadores Públicos,
- Boletín A-1 Comisión =**
de principios de con-
tabilidad, INCP, a.c.
- Comisión de Procedimi-**
entos de Auditoría
Instituto Mexicano de
Contadores Públicos
- Instituto Mexicano de**
Contadores Públicos
Diciembre de 1974
Julio de 1975
- Organo de difusión del**
Colegio de contadores
públicos de México, a.c.
Marzo de 1977
- Rómulo González Irigoyen**
Editorial Banca y Comer-
cio, S.A.
Mayo de 1980