

126
2Es.



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**EVOLUCION NORMATIVA EN LA ULTIMA
DECADA DEL SIGLO XX**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION
C O N T A B L E
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADA EN CONTADURIA
P R E S E N T A :
IRMA HILDA HUERTA HERNANDEZ**

ASESOR DEL SEMINARIO: C.P. RAFAEL SILVA RAMIREZ,



MEXICO, D. F.

1998.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

266676



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.

Agradecimientos

Primeramente agradezco a Dios por darme a los mejores padres del mundo, y a ellos que siempre me aconsejaron e impulsaron para seguir adelante y llegar a este objetivo tan importante que es terminar la Licenciatura de Contador Público, a ellos quienes siempre tuvieron una palabra de aliento para mí y nunca dejaron que me derrumbara. Gracias por estar conmigo en los momentos que más los he necesitado ...

Mil gracias papá y mamá;

**MARCOS HUERTA BAEZ e
IRMA HERNANDEZ DE HUERTA**

Gracias a todos mis hermanos; RUBEN, MARCOS, FABIOLA y ALFREDO, quienes desde donde estuvieran siempre me alentaron y porque sé que puedo contar con ellos incondicionalmente ...

Mi agradecimiento con especial cariño a los CC.PP. Fernando Espinosa Reyes, Ma. Amalia Archila López, Fabiola Dorado Corona y Familia SICOPRES porque han sido un apoyo muy importante para mí, tanto en lo profesional como en lo personal y porque me han motivado y brindado sus conocimientos, enseñanzas y valores como seres humanos, lo cual es verdaderamente invaluable ...

2 Corintios 4:8

***... que estamos atribulados en todo, mas no angustiados;
en apuros, mas no desesperados; perseguidos, mas no
desamparados; derribados, pero no destruídos; llevando
en el cuerpo siempre por todas partes la muerte de Jesús,
para que también la vida de Jesús se manifieste en
nuestros cuerpos.***

INDICE

INDICE	3
INTRODUCCIÓN	6
CAPITULO 1. ORGANOS COLEGIADOS Y NORMATIVOS	8
1.1. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C. ANTECEDENTES:	8
1.2. EJEMPLO DE ESTRUCTURA Y MANEJO DEL COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS CHIAPANECOS, A.C.	26
1.3. ASOCIACION MEXICANA DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.	31
1.4. INSTITUTO MEXICANO DE EJECUTIVOS DE FINANZAS, A.C.	35
1.5. INSTITUTO MEXICANO DE AUDITORES INTERNOS, A.C.	38
1.6. INSTITUTO NACIONAL DE CONTADORES PUBLICOS AL SERVICIO DE ESTADO.	73
1.7. ASOCIACION INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD.	74
1.8. FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES.	76
1.9. COMISION DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.	78
1.10. ACADEMIA DE AUDITORIA INTEGRAL.	81
CAPITULO 2. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD. COMPARACIÓN MÉXICO, EE.UU. Y CANADÁ.	86
2.1. INTRODUCCIÓN GENERAL DEL TEMA.	86
2.2. INTRODUCCIÓN DE CANADÁ.	87
2.2.1. NATURALEZA GENERAL DE LAS NORMAS	88
2.2.2. ESTRUCTURA DEL CONTENIDO GENERAL DE LAS NORMAS	88
2.3. INTRODUCCIÓN DE E.U.	88
2.3.1. SU NATURALEZA	89
2.3.2. ESTRUCTURA GENERAL	89
2.4. INTRODUCCIÓN MÉXICO.	89
2.4.1. NATURALEZA	90
2.4.2. ESTRUCTURA DE LAS NORMAS CONTABLES Y LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS	91
2.5. INTRODUCCIÓN DEL INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC) – COMISION DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.	91

2.5.1. ESTRUCTURA GENERAL DE LAS NORMAS.	92
2.5.2. NATURALEZA DE LAS NORMAS INTERNACIONALES.	92
2.5.3. LA POLÍTICA DEL IASC EN LA ELABORACIÓN DE LAS NORMAS.	93
2.6. PARTIDAS GENERALES	
2.6.1. REVELACIÓN DE POLÍTICAS DE CONTABILIDAD.	93
2.6.2. CAMBIOS EN ESTIMACIONES CONTABLES.	93
2.6.3. AJUSTES DE PERIODOS ANTERIORES.	98
2.6.4. ERRORES Y OMISIONES FUNDAMENTALES.	99
2.6.5. CAMBIOS EN PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.	101
2.6.6. EVENTOS SUBSECUENTES.	102
2.6.7. ACTIVO CIRCULANTE Y PASIVO CIRCULANTE.	103
2.6.8. ESTADO DE RESULTADOS.	104
2.6.9. ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACIÓN FINANCIERA.	109
2.6.10. FUSIÓN Y COMBINACIÓN DE NEGOCIOS.	110
2.6.11. CREDITO MERCANTIL.	111
2.6.12. CONDICIONES GENERALES DE LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.	115
2.6.13. MECÁNICA DE LA CONSOLIDACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.	120
2.6.14. AVENTURAS CONJUNTAS.	123
2.6.15. MÉTODO DE PARTICIPACIÓN.	128
2.6.16. COMBINACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.	129
2.6.17. PARTES RELACIONADAS.	132
2.6.18. INFORMACIÓN SEGMENTADA.	133
2.6.19. TRATAMIENTO CANTABLE DE LOS EFECTOS EN CAMBIOS DE MONEDAS EXTRANJERAS.	134
2.6.20. CONVERSIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS EN MONEDAS. EXTRANJERAS.	138
2.6.21. ESTADOS FINANCIEROS DE EMPRESAS NO INCORPORADAS O NEGOCIOS. PERSONAS FISCALES.	144
	152
2.7. PARTIDAS ESPECIFICAS	
2.7.1. VALORES NEGOCIABLES.	167
2.7.2. CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR.	167
2.7.3. INVENTARIOS.	172
2.7.4. PAGOS ANTICIPADOS.	176
2.7.5. OTRAS INVERSIONES NO CIRCULANTES.	184
2.7.6. ACTIVOS FIJOS TANGIBLES.	186
2.7.7. REMOVILIZACIONES FUTURAS Y COSTOS DE RESTAURACIÓN.	187
2.7.8. DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.	189
2.7.9. EL VALOR DE USO COMO LIMITE DE VALUACIÓN DE LOS ACTIVOS FIJOS.	190
2.7.10. CAMBIOS DE ACTIVOS NO MONETARIOS.	192
2.7.11. CRITERIO GENERAL DE LOS ACTIVOS FIJOS INTANGIBLES.	194
2.7.12. COSTO DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO.	196
2.7.13. EMPRESAS EN ETAPAS DE DESARROLLO.	196
2.7.14. DEUDA DE LARGO PLAZO.	199
2.7.15. ARRENDAMIENTOS.	200
2.7.16. PENSIONES. COSTO Y OBLIGACIONES.	206
2.7.17. IMPUESTOS DIFERIDOS.	219
2.7.18. CONTINGENCIAS.	224
2.7.19. COMPROMISOS Ú OBLIGACIONES CONTRACTUALES.	230
2.7.20. PARTIDAS EXTRAORDINARIAS.	234
2.7.21. OPERACIONES DISCONTINUADAS.	236
2.7.22. CAPITAL SOCIAL Y CAPITAL CONTABLE.	239
2.7.23. GANANCIAS POR ACCIÓN.	242
2.7.24. RECONOCIMIENTO DE INGRESOS.	249
	255

CAPITULO 3. MEMORIA NORMATIVA DE LA ÚLTIMA DÉCADA DEL SIGLO XX, 1990-1998. 275

3.1. NORMATIVIDAD DE 1990-1994.	276
3.1.1. CIRCULAR-33 Tratamiento contable del Impuesto al Activo de las Empresas, abril 1990.	276
3.1.2. CIRCULAR-34 (Derogada)	278
3.1.3. CIRCULAR-35 Impuesto sobre Dividendos, junio 1991.	278
3.1.4. CIRCULAR-36 Tratamiento contable del exceso del valor en libros sobre el costo de las acciones subsidiarias.	279
3.1.5. CIRCULAR-37 Tratamiento de la nueva unidad monetaria, octubre 1992	280
3.1.6. CIRCULAR-38 Adquisición temporal de acciones propias	281
3.1.7. CIRCULAR-39 Diferimiento de aplicación de los párrafos transitorios 40 y 44 del Boletín B-8 y de la Circular 36, abril 1993	284
3.1.8. CIRCULAR-40 Tratamiento contable de los gastos de registro y colocación de acciones	286
3.1.9. CIRCULAR-41 Criterios sobre la aplicación supletoria de las normas internacionales de contabilidad	288
3.1.10. CIRCULAR-42 Tratamiento contable de las diferencias en cambio en los efectos de conversión para la consolidación de estados financieros de entidades extranjeras, o la aplicación del método de participación en asociadas	290
3.1.11. CIRCULAR-43 Tratamiento contable de los efectos de la devaluación de diciembre de 1994	291
3.2. NORMATIVIDAD 1995 - 1997	294
3.2.1. BOLETIN A-8. Aplicación supletoria de las normas internacionales de contabilidad.	294
3.2.2. BOLETIN B-3. Estado de Resultados.	296
3.2.3. BOLETIN 4030 Efectos en el dictamen cuando se utiliza el trabajo de otros auditores.	303
3.2.4. BOLETIN 5270. Utilización de trabajo de otros auditores	306
3.2.5. BOLETIN 4100. Opción sobre el control interno contable.	310
3.2.6. BOLETIN-5250. Metodología de revisión relativa a la opinión sobre el control interno contable	313
3.2.7. BOLETÍN 4060. Opinión del auditor sobre la información adicional que acompaña a los estados financieros básicos dictaminados.	319
3.2.8. CIRCULAR 44. Tratamiento contable de las unidades de Inversión (UDIS)	322
3.2.9. Quinto documento de adecuaciones al BOLETÍN B-10 marzo de 1995	323
3.2.10. B-13. Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros	326
3.2.11. CIRCULAR 45. Vigencia sobre aplicación supletoria de las normas internacionales de contabilidad.	330
3.2.12. CIRCULAR 46. Pasivos a corto plazo que se refinancian a largo plazo con posterioridad a la fecha de los estados financieros.	331
3.2.13. CIRCULAR 47. Circunstancias para la extinción de deuda.	333
3.2.14. CIRCULAR 48. Presentación del pasivo a largo plazo en los estados financieros, cuando hay incumplimiento de cláusulas restrictivas en los contratos de crédito.	336
3.2.15. CIRCULAR 49. Normas internacionales de contabilidad de aplicación supletoria con carácter obligatorio.	337
3.2.16. CIRCULAR 50. Tasa de interés a utilizar para la valuación de las obligaciones laborales y aplicación supletoria de principios de contabilidad, relativa a las obligaciones laborales.	338
3.2.17. BOLETIN B 14. Utilidad por acción.	342
3.2.18. BOLETÍN 5030. Metodología para el estudio y evaluación del control interno.	357
3.2.19. BOLETÍN 3020. Control de calidad	369

CAPITULO 4. OPINIÓN Y CONCLUSIONES 375

BIBLIOGRAFÍA 381

INTRODUCCIÓN

Toda vez que he logrado concluir mis estudios en la Licenciatura en Contaduría, ahora tengo la oportunidad de escribir y hacer una recopilación de la normatividad que rige a nuestra profesión, la Contaduría Pública, para observar la evolución que ha sufrido a lo largo de los últimos años del Siglo XX, ya que, nos encontramos con funcionarios que ocupan cargos de mucha importancia, en el Área de las Finanzas y tienen, muchas veces, un total desconocimiento de las leyes, normas y procedimientos que rigen a los eventos económicos en nuestro México, y por que no decirlo, del mundo.

Este seminario de investigación contable tiene como objetivo primordial el servir como guía y fuente de referencia general a los Licenciados en Contaduría Pública y a las personas interesadas en la materia, así como también espero que esta recopilación de información contribuya a tener una visión más amplia acerca de nuestras normas, leyes, cuerpos colegiados y normativos, entre otros, así como realizar una comparación con las normas internacionales que se han emitido sobre la profesión y su entorno, los cuales son de aplicación en los diferentes organismos y entidades, gubernamentales o no gubernamentales, con el fin de lograr tener un México más preparado y digno de competencia con las grandes potencias del mundo.

Este trabajo lo he dividido en cuatro capítulos; en el primer capítulo abordaré el tema de Cuerpos Colegiados y Normativos ya que una de las principales características que distinguen al ser humano es su condición de gregario, esa cualidad social o tendencia natural que le hace formar grupos para la consecución de objetivos, que no alcanzaría empleando únicamente su esfuerzo individual. El hombre sabe que la unión da fuerza y que el aislamiento retrasa sus logros.

Las agrupaciones profesionales son una de las formas más elevadas de organización y, si bien existen otras profesiones que igualmente se agrupan, es tal vez, la Contaduría Pública la profesión mejor organizada.

Los Contadores Públicos de todo el mundo han formado agrupaciones profesionales locales que se encadenan unas a otras integrando organismos nacionales, los cuales se enlazan con sus similares del Continente, en lo que conocemos como Organismos Regionales para finalmente entretejer una amplia red mundial que cuenta con

estructuras formales que trabajan por la armonización mundial de la profesión y el intercambio y desarrollo técnico.

En el segundo capítulo hablaré de los Principios de Contabilidad que son esenciales para facilitar el trabajo de análisis y consulta de las distintas partes interesadas en la formulación e interpretación de información financiera, pero no solamente se incluyen los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados que emite el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, sino que también trataré de dar un panorama general de los Principios que rigen en el Continente Americano, principalmente Estados Unidos y Canadá.

En el tercer capítulo tocaré el tema de las Normas de Auditoría y Contabilidad las cuales se deben considerar para la presentación de los estados financieros, ya que deben de cumplir con Normas Internacionales de Contabilidad es sus aspectos fundamentales y sustanciales.

Por último, en el cuarto capítulo doy mi opinión y conclusiones sobre los temas seleccionados.

CAPITULO 1. ORGANOS COLEGIADOS Y NORMATIVOS

1.1. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C. ANTECEDENTES:

Su antecedente más remoto data del año 1917, cuando surge en nuestro país la primera Asociación de Contadores Titulados. En 1923 (año de antigüedad oficial) cambia su denominación por la de Contadores Públicos Titulados de México. Más tarde, en 1955, modifica una vez más su nombre por el de Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

En 1965 sufre un cambio fundamental en su estructura, al convertirse en Organismo Nacional para agrupar bajo esa forma a los Colegios profesionales de Contadores Públicos que con carácter oficial funcionaba en la República.

Sin embargo, el Instituto carece entonces de reconocimiento oficial, pues si bien venía actuando de hecho como organismo rector de la profesión, no ostenta ninguna fuerza legal, pues ésta se reconocía exclusivamente en favor de los colegios locales.

Para subsanar esta carencia, se convierte en 1977 en Federación de Colegios Profesionistas, con lo cual hace posible que sus pronunciamientos como las directrices de la actuación profesional de sus miembros, tengan reconocimiento oficial.

A continuación se presenta la lista de los Socios Fundadores y Presidentes del Instituto.

1.1.1. SOCIOS FUNDADORES DEL I.M.C.P. Y PRESIDENTES.

SOCIOS FUNDADORES

Maximino Anzures
Jacinto Avalos
José Barra
Félix Bárcenas
Emilio Bello
José Bravo
Roberto Casas Alatríste

Agustín Castro
Armando Cuspineira Maillard
Alfredo Chavero
Hermenegildo Díaz
Fernando Díaz Barroso
Gilberto Figueroa
Santiago Flores Thirion
Julio Freyssinier Corral
Arnold Harmony
José F. León
Rafael Mancera Ortiz
Luis Montes de Oca
Luis G. Pastor Flores
David Thierry
Julio Toroella
Tomás Vilchis Sedeño
Agustín Zea

PRESIDENTES DEL I.M.C.P.

1923-1925 Fernando Díez Barroso
1925-1928 Luis Montes de Oca y Marín
1929-1930 Rafael Mancera Ortiz
1930-1932 Julio J. Torroella
1933-1934 Roberto Casas Alatríste
1934-1935 Santiago Flores Thirion
1935-1938 Alfredo Chavero
1938-1940 Alejandro Prieto y Llorente
1941-1946 Tomás Vilchis Sedeño
1949-1952 Luis G. Pastor Flores
1953-1955 Tirso Carpiso Barrón
1956-1957 Sealtiel Alatríste Abrego
1958-1959 Joaquín Gómez Morfín
1961-1963 Manuel Resa García
1963-1965 Manuel Fernández Márquez

1965-1967	Ricardo Mora Montes
1967-1969	Rafael Alonso y Prieto
1969-1971	Rogelio Casas Alatraste Hernández
1971-1973	Julio Freyssinier Corral
1973-1975	Jaime del Valle Noriega
1975-1977	Gabriel Mancera Aguayo
1977-1979	Daniel de la Garza Gutiérrez
1979-1981	Humberto Murrieta Necochea
1981-1982	Juan C. Salle Manuel
1982-1983	Roberto Alvarez Argüello
1983-1984	Jorge Barajas Palomo
1984-1985	Víctor Aguilar Villalobos
1985-1986	Francisco Alcalá Herroz
1986-1987	Víctor Mendivil Escalante
1987-1988	Armando del Barrio Alba
1988-1989	Eduardo Argil Aguilar
1989-1990	Jesús Hoyos Roldán
1990-1991	Juan Antonio Cedillo Ríos
1991-1992	Manuel Sánchez y Madrid
1992-1993	Marcelo de los Santos Fraga
1993-1994	Rafael Flores Rodríguez
1994-1995	Alberto Tiburcio Celorio
1995-1996	Felipe Pérez Cervantes
1996-1997	Roberto Reza Monroy
1997-	Carlos Garza y Rodríguez

1.1.2. ESTATUTOS Y REGLAMENTOS.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos cuenta con su estatuto y tres reglamentos:

El estatuto se compone de 12 capítulos y son los siguientes:

CAPITULO I	Naturaleza Jurídica y Objetivos
CAPITULO II	De las Asociadas Federadas
CAPITULO III	De los Socios
CAPITULO IV	Del Gobierno del Instituto
CAPITULO V	De las disposiciones Fundamentales

CAPITULO VI	De los Reglamentos de los Presentes Estatutos
CAPITULO VII	De la Junta de Honor
CAPITULO VIII	Del Proceso Electoral
CAPITULO IX	De las Asambleas de Socios
CAPITULO X	De la vigilancia
CAPITULO XI	Del Patrimonio y de la Administración
CAPITULO XII	Artículos Transitorios

Los reglamentos son:

Reglamento de la Junta de Gobierno y del Comité Ejecutivo Nacional.
Del Reglamento del Proceso Electoral
Reglamento de las Comisiones que emite disposiciones fundamentales

Además de los anteriores el Instituto emite las Normas de Educación Profesional Continua.

Estas Normas se dividen en:

1.1.3. OBJETIVOS Y NATURALEZA.

El I.M.C.P. es una Asociación Civil denominada “Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.” Federación de Colegios de Profesionistas”. Por ende, de acuerdo a su naturaleza, carece de fines de lucro y conforme a sus estatutos, ni el I.M.C.P. ni sus federadas pueden realizar, patrocinar o intervenir en ninguna actividad política o religiosa.

Sus objetivos fundamentales son los siguientes:

Mantener la unión profesional de los Contadores Públicos en toda la República.

Fomentar el prestigio de la profesión de Contador Público, difundiendo el alcance de su función social y vigilando que la misma se realice dentro de los más altos planos de responsabilidad, idoneidad y competencia profesional y moral en el cumplimiento y respeto de las disposiciones legales relacionadas con su actuación.

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

Establecer y divulgar en interés del público las Normas Contables que deben observarse en la formulación y presentación de información financiera para fines externos y promover su aceptación y observancia en el país.

Promover la expedición de leyes, reglamentos y reformas, relativos al ejercicio profesional.

Salvaguardar y defender los intereses profesionales de sus asociados.

Representar a través de sus órganos adecuados, delegando su representación en las Asociaciones Federales, a todos los Contadores Públicos de la República ante las autoridades y dependencias gubernamentales, en los aspectos procedentes.

Servir de cuerpo consultivo en asuntos de carácter general relacionados con la profesión.

Arbitrar los conflictos que le sean planteados por las asociaciones federadas o por sus asociados, de acuerdo con las bases que al respecto se establezcan.

Procurar el intercambio profesional con las agrupaciones extranjeras e internacionales de Contadores Públicos y representar oficialmente a la profesión, con el carácter de organismo nacional en Congresos y reuniones profesionales.

Realizar cualesquiera otras actividades que directamente o indirectamente coadyuven, complementen o contribuyan a la consecución de los propósitos señalados en los incisos anteriores.

En la realización de sus objetivos, deberán prevalecer los principios de subsidiaridad y solidaridad que le son propios al Instituto y a las federadas.

La realización de sus actividades para la consecución de estos objetivos están regidas por las disposiciones expresas de sus estatutos y reglamentos (en vigor a partir del 30 de octubre de 1987), así como por las disposiciones emanadas de su Asamblea General de Socios, Junta de Gobierno, Comité Ejecutivo Nacional y Junta de Honor, de acuerdo a sus respectivas atribuciones.

La duración del Instituto es Indefinida, su ejercicio social comprenderá del 1 de septiembre al 31 del siguiente año.

1.1.4. ORGANIZACIÓN

Son tres los órganos de gobierno del I.M.C.P.; la Asamblea General de Socios, la Junta de Gobierno y el Comité Ejecutivo Nacional.

Asamblea General de Socios

La máxima autoridad del I.M.C.P. reside en la Asamblea General de Socios, que debe reunir por lo menos los siguientes asuntos:

Conocer de la marcha del Instituto en el ejercicio inmediato anterior, por medio de los informes que rinda la Junta de Gobierno y resolver al respecto.

Conocer los estados que muestren la situación financiera del Instituto al término del ejercicio social inmediato anterior y las modificaciones en su patrimonio y en sus distintos fondos por el informe del Tesorero y el dictamen e informe del Auditor y resolver al respecto.

Conocer y promulgar los resultados del proceso electoral por el que se renueven los cargos del Comité Ejecutivo Nacional y el Auditor correspondientes a ese año.

Conocer y promulgar los resultados respecto de los asuntos sometidos al procedimiento especial de votación, señalado en los Estatutos del Instituto.

Los asuntos que señale la orden del día contenida en la convocatoria, la cual deberá ser publicada en documento oficial del Instituto en un plazo no menor de 20 días anteriores a la fecha de celebración de la asamblea.

Las resoluciones se tomarán normalmente (salvo en algunas excepciones) por mayoría de votos de los socios presentes o representados por carta poder (no pudiendo exceder de 10 el número de representaciones de socios de su propia Asociación Federada).

Cada año, coincidiendo de preferencia con la correspondiente asamblea general de socios se celebrará una convención nacional, con los fines, naturaleza y estructura de las que tradicionalmente se han venido efectuando.

Junta de Gobierno

El Organismo de Gobierno del Instituto será la Junta de Gobierno y se formará de:

El Presidente

El Vicepresidente General

Seis Vicepresidentes de Operación;

de Legislación

de Docencia

de Sector Gubernamental

de Sector Empresas

de Práctica Externa

de Relaciones y Difusión

El Secretario

El Tesorero y el Protesorero

Los Vicepresidentes Regionales

El Presidente en Funciones de Cada una de las Asociaciones Federadas al Instituto

Los miembros de la Junta de Gobierno mencionados en los cinco primeros incisos se eligen mediante el proceso electoral establecido en los estatutos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Los Vicepresidentes regionales son electos por los Presidentes de las Federadas de la región respectiva y los nombres de los Presidentes de las asociaciones Federadas deben ser comunicados al Instituto dentro de los treinta días siguientes a su toma de posesión o notificación de aceptación.

Los términos de gestión de los miembros de la Junta de Gobierno son variables en su duración y año de inicio, con el fin de asegurar la continuidad de sus actividades y evitar la renovación simultánea de todos los miembros de la Junta.

Para ser elegibles los socios del Instituto, a los cargos de la Junta de Gobierno deberán reunir los requisitos de calidad, antigüedad y residencia que establece el reglamento.

La Junta de Gobierno sesiona por lo menos dos veces al año, se considerará formalmente instalada con la asistencia de más del cincuenta por ciento de sus miembros y tiene todas las facultades necesarias para el gobierno del Instituto, mismas que, con excepción de algunas que le son exclusivas, puede delegar en el Comité Ejecutivo Nacional. Entre las facultades reservadas para la Junta de Gobierno están las de convocar a la Asamblea General de Socios e informar a ésta sobre los asuntos y la marcha del Instituto; promulgar las reformas y pronunciamientos relativos a disposiciones fundamentales del I.M.C.P. y conocer y aprobar los planes y la gestión del Comité Ejecutivo Nacional, así como los Estados Financieros que se presenten a la Asamblea General de Socios; definir regiones geográficas para la agrupación de asociaciones federadas y decidir sobre cambios de región solicitados; ejercer actos de dominio, u otorgar poderes para realizarlos.

El Comité Ejecutivo Nacional

Este Organismo está integrado por los miembros de la Junta de Gobierno mencionados en los seis primeros incisos antes citados y se encarga del Gobierno del Instituto en todo aquello que no está expresamente reservado a la Junta de Gobierno.

Sus facultades, funcionamiento y responsabilidad están regulados por las disposiciones reglamentarias.

Las reuniones de éste Comité se realizan por lo menos una vez al mes y se consideran legalmente instaladas con la asistencia de más del 50% de sus miembros. Sus resoluciones y acuerdos se toman por mayoría de votos, teniendo voto de calidad el Presidente en caso de empate.

El Director Ejecutivo del I.M.C.P. debe asistir a las reuniones del Comité Ejecutivo Nacional con voz, pero sin voto.

Asimismo, los distintos integrantes del Comité podrán integrar las Comisiones de Trabajo (técnicas, generales o especiales), que consideren convenientes para lograr el mejor cumplimiento de sus responsabilidades.

Independientemente de los Organos de Gobierno el Instituto tendrá una Junta de Honor y un Organo de Vigilancia.

Junta de Honor

El I.M.C.P. tiene una Junta de Honor integrada por 5 socios (2 de los cuales por lo menos corresponderán a Federadas diferentes de la Región Metropolitana), los cuales son designados cada año por un cuerpo electoral, formado por los últimos 9 presidentes del Instituto, tomando en consideración su antigüedad como socios (10 años o más), su edad (más de cuarenta años) y que se hayan distinguido por la calidad de los servicios prestados a la profesión.

Entre las funciones de la Junta de Honor están:

Decidir sobre la admisión y exclusión de Federadas.

Decidir, en apelación, respecto a las Juntas de Honor de las Federadas, sobre la no admisión, exclusión o amonestación de socios.

Amonestar a los socios o a las federadas con motivo de las violaciones a las disposiciones del Instituto.

Para que las decisiones de la Junta de Honor se consideren válidas se requerirá por lo menos del voto de cuatro de sus miembros. Sus resoluciones se toman por mayoría de votos, otorgando voto de calidad el Presidente en caso de empate.

Para realizar sus funciones, la Junta de Honor requiere que cualquier cuestión le sea planteada por escrito, firmada por el interesado o por los representantes oficiales de la Federada interesada y que le sean aportados todos los datos y elementos necesarios para su actuación.

Junta de Vigilancia

La Vigilancia del I.M.C.P. está a cargo del auditor, el cual debe asistir únicamente con voz a las reuniones de la Junta de Gobierno y del Comité Ejecutivo Nacional. Su función se ejerce básicamente sobre:

El cumplimiento de las obligaciones asignadas a los miembros del Comité Ejecutivo Nacional y la ejecución de los acuerdos de la Junta de Gobierno, del Comité Ejecutivo Nacional y de las Asambleas Generales.

La situación financiera del Instituto.

Además, se encarga también de controlar, sumar o informar sobre el resultado de la votación de socios, siempre que este procedimiento sea utilizado para aceptar o rechazar una propuesta de modificación a una disposición fundamental.

El auditor debe rendir su dictamen sobre los Estados Financieros del I.M.C.P., así como su informe sobre la gestión y ejecución de acuerdos de los órganos de gobierno, en la Asamblea General de Socios de cada año.

A todo lo anterior solo basta conocer el organigrama general del I.M.C.P.

1.1.5. MEMBRESIA

De las Federadas (Asociaciones).

Como se ha mencionado, el I.M.C.P. es una Federación de Colegios de Profesionistas. Serán Asociaciones Federadas al Instituto de aquí en adelante los Colegios, Institutos de Contadores Públicos legalmente constituidos, que satisfagan los siguientes requisitos:

Solicitar expresamente su admisión en calidad de Federadas.

Establecer requisitos mínimos para la admisión de socios, equivalentes a los estatutos del I.M.C.P.

Ajustar sus estatutos a los requisitos mínimos que establezca el Instituto.

Adoptar el Código de Ética Profesional del Instituto.

Adoptar las Normas de Educación Profesional continua.

Adoptar los pronunciamientos sobre Principios de Contabilidad, Normas de Auditoría y de cualquier otra Área Normativa.

Adoptar las otras Normas de Conducta y Actuación profesional que apruebe oficialmente el Instituto.

Tener un mínimo de 30 socios.

Una vez aceptadas por la Junta de Honor, las Asociaciones Federadas tienen derecho a:

Mantenerse informadas de las actividades del Instituto y de las de cada uno de sus Organos de Gobierno.

Presentar al Instituto o a sus organismos, las sugerencias y proposiciones que consideren convenientes.

Solicitar el apoyo oficial del Instituto en los Trabajos o gestiones en que consideren convenientes.

Recurrir a la Junta de Honor del Instituto en arbitraje, en apelación o recurso directo, en los casos que sea necesario o conveniente.

Proponer a la Junta de Gobierno a qué región geográfica desea pertenecer.

Elegir a los miembros de la Junta de Gobierno.

Por el contrario las Federadas tendrán las siguientes obligaciones:

Informar oportunamente al Instituto las altas y bajas de socios, así como el motivo de las bajas.

Enviar oportunamente al Instituto las reformas de sus estatutos, cuando se hagan modificaciones posteriores a su ingreso como Federadas.

Liquidar oportunamente las cuotas al Instituto.

Promover entre su membresía el conocimiento y análisis de proyectos para auscultación de disposiciones fundamentales.

Informar al Instituto el cumplimiento de las Normas de Educación Profesional continua entre sus socios.

Las Federadas dejarán de serlo por alguna de las siguientes causas:

Dejar de cumplir con los requisitos indicados.

Negarse a acatar una decisión de la Junta de Honor del Instituto, que sea debidamente confirmada en los términos del Capítulo respectivo.

Haber dejado de cubrir las cuotas que le correspondan por un periodo de 6 meses.
Realizar, patrocinar o intervenir en actividades de carácter político o religioso.

Exceptuando los requisitos y limitaciones establecidas expresamente en los estatutos del I.M.C.P., las Federadas son autónomas en todo lo que respecta a su régimen de actuación.

Ante la necesidad de lograr un mayor acercamiento entre las asociaciones Federadas y su Organismo Nacional, para beneficio no sólo de todos sus miembros, sino en especial de los usuarios de sus servicios profesionales, se modificó la estructura organizacional del I.M.C.P., agrupando dichas afiliadas en diferentes regiones, de acuerdo a su ubicación geográfica.

De los socios

Es conveniente resaltar que la profesión organizada tiene como meta fundamental agrupar a todos los contadores públicos del país cualquiera que sea su área de ejercicio profesional (privada, pública, docente o independiente).

Ahora bien, el I.M.C.P. no afilia directamente a ningún Contador Público. Adquieren el carácter de socios del I.M.C.P. los contadores públicos que, cumpliendo con los requisitos establecidos, sean socios de alguna Federada, es decir, que la admisión de un socio por parte de una Federada implica su ingreso simultáneo al I.M.C.P.

Existen las siguientes categorías de socios:

- Fundadores
- Activos
- Vitalicios

Son Socios Fundadores quienes, de acuerdo con los primeros estatutos del Instituto, hayan ingresado a esta agrupación hasta el 30 de Noviembre de 1924.

Los Socios Activos deben reunir los siguientes requisitos:

Ser mexicanos por nacimiento o naturalización.

Poseer título de Contador Público otorgado por Institución autorizada y registrarlo ante las autoridades competentes.

Gozar de reputación intachable

No encontrarse suspendido en sus derechos (temporal o definitivamente).

Que su solicitud haya sido sancionada y aprobada por una Asociación Federada, previo cumplimiento de los requisitos que establezcan sus estatutos y disposiciones legales aplicables.

Serán socios vitalicios los que tengan la misma categoría de la Federada a que estén asociados.

Son Derechos comunes a todos los Socios:

Presentar al Instituto o a la Federada a la que pertenezcan iniciativas relacionadas con las finalidades del mismo o con el interés general de la profesión.

Hacer uso de las oficinas, Bibliotecas y demás servicios que ofrezca el Instituto a sus Asociados.

Asistir a las Asambleas generales con voz, reservándose el derecho de votar solamente para los socios activos.

Ser representados por el Instituto en toda clase de gestiones oficiales o privadas en el que el propio Instituto deba o decida intervenir.

Gozar de los demás futuros beneficios.

Son derechos exclusivos:

Recibir el Diploma que los Acredita como socios.

Intervenir en el Gobierno del Instituto conforme a las disposiciones de los presentes estatutos.

Ser electos para integrar a la Junta de Gobierno, para ser auditor y para integrar la Junta de Honor.

Ser designados para integrar las Comisiones del Instituto.

Representar a la Federada a que pertenezcan en las Asambleas Generales, cuando sean designados expresamente para ello.

Solicitar se convoque especialmente a Asamblea General de Socios, mediante comunicación dirigida a la Junta de Gobierno, suscrita cuando menos por el 5% del total de socios activos a la fecha de la última asamblea.

Sus obligaciones comunes de todos los socios:

Acatar el Código de Etica y las Normas de Actuación profesional adoptadas por el Instituto.

Acatar los Estatutos del Instituto.

Asistir con Puntualidad a las asambleas y demás sesiones.

Proporcionar circunstancias que alteren su categoría de socio, cambio de domicilio, devolver el Diploma de Socio, en caso de renuncia o separación.

Comparecer ante la Junta de Honor, en relación con las denuncias sobre violaciones a los estatutos o al Código de Etica Profesional.

Dar aviso de su decisión de renuncia como socios del Instituto.

En general a contribuir a lograr las finalidades del Instituto.

Cualquier socio deberá ser excluido temporal o definitivamente de su Federada y por consiguiente del Instituto en los siguientes casos:

Que el socio hubiere sido legalmente carente de sus facultades mentales.

Que hubiere sido condenado a prisión o excluido de otras Instituciones de Contadores Públicos.

Que su Título Profesional hubiere sido cancelado por autoridad competente.

Cuando se haya publicado la causa por la que fue excluido algún socio, la Junta de Honor publicará cualquier causa que beneficie la situación del socio excluido.

1.1.6. DISPOSICIONES FUNDAMENTALES

Uno de los principales objetivos del I.M.C.P. es la implantación de Normas de Conducta y Actuación Profesional para el propio Instituto, sus socios y sus Asociaciones Federadas, las cuales se conocen con el nombre de Disposiciones Fundamentales. Para preparar y proponer los textos de estos pronunciamientos, el I.M.C.P. cuenta con las siguientes comisiones:

De Estatutos.

De Etica Profesional continua.

De Educación Profesional continua.

De Normas y Procedimientos de Auditoría

De Principios de Contabilidad

Las Comisiones mencionadas en los incisos a, b y c, formulan y proponen disposiciones que en conjunto regulan la actuación general del Instituto, de las Federadas y de sus socios; en tanto, las comisiones de los incisos d y e tratan con materias que regulan de manera particular el ejercicio Profesional de los Contadores Públicos dedicados a la Auditoría Independiente, así como el proceso de formulación y presentación de la información financiera contable de las empresas y entidades.

La Junta de Gobierno nombra a las personas que deben ocupar los puestos de Presidente y Secretario de las 3 primeras comisiones antes citadas, quienes a su vez nombran a los demás miembros de cada una de éstas, mientras que el caso de las 2 últimas, sus integrantes serán propuestos por el Comité Ejecutivo Nacional a la membresía del I.M.C.P., con la indicación de quienes desempeñarán los cargos de Presidente y Secretario antes de proceder a su designación oficial, a fin de que en su caso puedan ejercer su derecho de voto.

Los miembros de todas estas comisiones deberán reunir los requisitos de calidad establecidos en el reglamento correspondiente, y desempeñarán sus respectivos cargos durante un periodo de dos años y continuarán con sus funciones hasta que sean sustituidos.

Las comisiones trabajan permanentemente en el estudio, redacción y actualización de los pronunciamientos fundamentales del I.M.C.P., con propia iniciativa, por encomienda de la Junta de Gobierno o del Comité Ejecutivo Nacional, o en atención a iniciativas que reciban de las Federadas o de su grupo de socios equivalente cuando menos al 1% de la membresía del Instituto. El proceso de preparación y promulgación de los pronunciamientos emanados de estas comisiones debe sujetarse a las reglas plasmadas en los estatutos del I.M.C.P.

La Junta de Gobierno es la encargada de promulgar oficialmente las disposiciones emitidas por las 3 primeras comisiones y el Comité Ejecutivo Nacional, tratándose de las dos últimas comisiones.

1.1.7. SERVICIOS PRINCIPALES

Siendo el I.M.C.P. una Federación de Colegios de Profesionistas, de hecho sus servicios a socios son complementarios o adicionales a los que en principio se reciben de dichas agrupaciones.

Algunos de ellos mencionaron al presentar los objetivos del Instituto y otros se aprecian entre líneas al repasar la organización y actividades del Instituto. Una descripción un poco más amplia de algunos de los principales servicios que presta el I.M.C.P. son los siguientes:

Regulación del Ejercicio Profesional:

A través de la emisión de Normas de Ética, de Educación Profesional continua, de Auditoría y de Contabilidad (Disposiciones Fundamentales), el Instituto promueve el mejoramiento en los niveles de actuación profesional de los Contadores en los distintos sectores en que se desenvuelven y asegura un nivel mínimo de calidad en los servicios que presta.

Desarrollo y Actuación Profesional:

Las asociaciones Federadas del I.M.C.P. cuenta con instalaciones adecuadas para promover y realizar directamente cursos y seminarios de actualización técnica para socios y no socios. Como refuerzo de lo anterior, también se tiene por norma preparar y editar el material de respaldo de dichos eventos.

Otros servicios

Adicionalmente; el I.M.C.P. presta algunos servicios como:

Promover y realizar labores de investigación contable.

Actuar como Organismo de consulta para resolver problemas relacionados con la profesión, que le son planteados por las Federadas o sus socios, o bien por organismos externos, como cuerpos legislativos, Cámaras de Industria y Comercio y Grupos Académicos y de Investigación.

Organizar en forma bianual un certamen denominado Premio Nacional de la Contaduría Pública, que tiene como propósito fomentar los trabajos de investigación y otros.

1.1.8. ORGANOS DE DIFUSION

El I.M.C.P. pone a disposición de todos sus miembros un acervo verdaderamente importante de Bibliografía técnica y profesional, a través de:

Un fondo editorial, integrado por obras editadas por el Instituto, muchas de las cuales han sido escritas gracias a la labor de promoción efectuada por el mismo.

La venta, mediante las librerías del I.M.C.P., de libros y material técnico de traducciones editoriales de reconocido prestigio.

La publicación mensual y distribución gratuita a socios de una excelente revista profesional: "Contaduría Pública"; así como del boletín "Fiscoactualidades", con análisis de temas de impuestos escritos por profesionistas expertos en la materia y del Boletín informativo "Nuestro Instituto", que es el órgano oficial de difusión de los proyectos de boletines en proceso de auscultación, además de contener noticias de interés sobre las actividades del Instituto y sus Asociaciones Federadas.

1.1.9 EL IMCP ANTE EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO

En un esfuerzo continuo por servir a favor del interés público el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., como Organismo representativo en el País, promulga los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados que constituyen la base de la preparación de los Estados Financieros de las empresas, así como ha implantado las

Normas de Auditoría, el Código de Ética, las Normas de Educación Profesional Continuas y contribuye con la elaboración de conferencias y cursos que permiten la actualización del Contador Público en materias tales como: Impuestos, Contabilidad, Auditoría, Finanzas, Administración, Informática. Para mencionar la importancia que este Instituto reviste en el país, y especialmente en los momentos en que se encuentra la actividad de servicios profesionales, que ha sido enmarcada dentro del sector servicios que la Coordinación de Comercio y Servicios tiene a su cargo en la Coordinación de Organismos Empresariales de Comercio Exterior (COELE).

En vista de las negociaciones que la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial hará con los Gobiernos de Estados Unidos y Canadá, para la concentración de un acuerdo de Libre Comercio con otros países, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. estudia la conveniencia o no de las negociaciones, así como de los diferentes procedimientos que tiene a su alcance para iniciar sus negociaciones. De reciprocidad para el mutuo reconocimiento de aptitud, así como de la Normatividad que deberá existir entre los Contadores Públicos de Canadá, Estados Unidos y México; ha llegado a la conclusión que si conviene llevar a cabo las negociaciones, siempre y cuando éstas se realicen entre los Institutos que agrupan a los Contadores de los tres países, sin que los lineamientos y procedimientos queden incluidos en una negociación general o global. Por esto se considera que las negociaciones entre los Institutos es el camino más adecuado para la Contaduría Pública.

El procedimiento de las negociaciones entre los institutos de Contadores Públicos tiene las siguientes ventajas:

El proceso de reciprocidad y Normatividad se centraliza exclusivamente entre los organismos representativos del Contador Público.

El proceso de negociación también se centraliza en la profesión, respaldando el Principio de Autorregulación que ha probado su eficacia para normar la actividad del Contador Público mexicano en beneficio de sus usuarios, en cualquiera de los sectores en los que lo sirven.

El proceso de integración igualmente se centraliza y agiliza en la profesión.

Los cambios legislativos, principalmente en la Ley de Profesiones, se canalizan en los vehículos normales establecidos y no sus circunscritos a la Profesión del Contador Público.

El proceso permanente de vigilancia del cumplimiento de la reciprocidad y normatividad se mantiene a cargo de los organismos representativos del Contador Público.

En México, la Dirección General de Profesiones como Organismo Federal, establece los requisitos para obtener el Título de Contador Público que expiden las entidades de Estudios Superiores Autorizadas por esa Dirección. La Ley de Profesiones crea a los Colegios y Federaciones, para apoyar a tales entidades educativas. La barrera más importante con la que cuenta nuestro país, además de la Ley de Profesiones que actualmente no otorga títulos profesionales a quienes no son mexicanos por nacimiento, a menos que hagan en México todos los Estudios Superiores que aquellos realicen, en la de tener un procedimiento de recepción profesional diferente al examen uniforme para titulación de Contador Público que existe en Estados Unidos y Canadá, y la reciprocidad que tienen esos países es que, a diferencia de México cuentan con una sola autoridad que expide títulos profesionales. La Dirección General de Profesiones en Estados Unidos tiene 54 Jurisdicciones expedidas por ellos, y en Canadá existen también varias Jurisdicciones expedidoras al nivel de sus provincias.

Se estima que las negociaciones de este tema en nuestro país requerirá de un tiempo relativamente corto. Sin embargo, el tiempo para su implantación que deberá incluir el cambio de la Ley de Profesiones, conjuntamente con lo que otras profesiones lleguen a requerir, y a la normatividad de nuestros planteles de Educación Superior será mayor.

1.2. EJEMPLO DE ESTRUCTURA Y MANEJO DEL COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS CHIAPANECOS, A.C.

1.2.1. ANTECEDENTES

Se crea el 1 de diciembre de 1975, por iniciativa del socio fundador C.P. Francisco Morales Ahumada de crear el Colegio en la región que abarcará la Zona Centro, un colegio de contadores públicos en San Cristobal A.C. que abarca los altos de Chiapas y en la ciudad de Tapachula se formó el Colegio de Contadores Públicos de Chiapas que abarca toda la Zona Costa.

El Colegio se creó con la finalidad de agrupar a todos los contadores públicos titulados y unificarlos para realizar una conveniencia social, una unión para proporcionarle al Licenciado en Contaduría Pública apoyo y auge, para su desarrollo profesional.

Otra razón por la que el C.P. Morales Ahumada crea al Colegio, es por que a nivel nacional se estaban agrupando todos los Licenciados en Contaduría Pública y creando diversos Colegios los cuales se apoyaba en el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. creado en 1964.

Los objetivos que persigue el Colegio son los de agrupar a los Licenciados en Contaduría Chiapanecos a nivel nacional, dale dignidad a la carrera de Licenciado en Contaduría en el Estado, mantenerlos en constante actualización y que a la vez tenga la capacidad adecuada de prestar sus servicios.

1.2.2. ESTATUTOS

El Colegio de Contadores Públicos Chiapanecos, A.C. tiene los estatutos que a continuación se mencionan, en forma específica:

Promover entre sus integrantes la superación y capacitación profesional.

Estimular la participación en los eventos técnicos y sociales del colegio.

Todos sus integrantes del Colegio de Contadores Públicos Chiapanecos, A.C.

Estarán sujetos tanto al reglamento como a las disposiciones contenidas en la escritura constitutiva y sus reformas en su carácter de asociación civil.

Como parte integrante del colegio de contadores Públicos Chiapanecos, A.C. sus integrantes están ajenos a cualquier actividad de carácter político o religioso.

1.2.3. REQUISITOS DE INGRESO

Ser mexicano

Tener Título Profesional expedido por la Secretaría de Educación Pública.

Cédula Profesional reconocida por la Secretaría de Educación Pública

Ejemplar de la Tesis Profesional

Curriculum Vitae en original y copia
Pagar una cuota de inscripción y una mensualidad
Llenar una solicitud ingreso

1.2.4. ORGANIZACION

El Colegio de Contadores Públicos Chiapanecos, A.C. cuenta con los siguientes Organos que forman su Administración:

Asamblea General

Esta Asamblea cumple con ciertos reglamentos impuestos por la Federación, en este caso, el I.M.C.P.P. Es quien establece estos lineamientos. En la Asamblea General se decide todo lo que se va a realizar durante un año y a la vez determina quienes serán los directivos del Colegio.

Otra función de la Asamblea es la de nombrar un Consejo Directivo, quien solicita la autorización a estas Asambleas para el aumento de las cuotas, disminución de la membresía si se realizan algunas inversiones o si existen cambios en los reglamentos.

Consejo Directivo

El Colegio está representado por:

- Presidente: Su periodo de duración a su cargo es de un año.
Subpresidente: Tiene el mismo periodo de duración del Presidente, automáticamente el Subpresidente pasa al puesto del Presidente al transcurrir un año.
Secretario: Se encarga de todo lo relativo a actos y acuerdos. Cuenta con un sub-secretario que es su auxiliar, cuando el Subpresidente sube al puesto de Presidente, el subsecretario pasa al puesto de secretario y este último termina sus funciones en ese año.
Tesorero: Se encarga de la administración de las cuotas extras por cursos, colegiaturas, etc.

El Tesorero cuenta con un auxiliar o pro-tesorero. El Colegio cuenta también con tres vocales, en los casos, en que el Presidente desista o renuncie, estos vocales pasarán al cargo de acuerdo al grado de importancia que tengan.

Todas estas actividades no las podrá realizar sólo el Consejo Directivo por lo cual se apoya en Comisiones de Trabajo.

Comisiones de Trabajo

Estas se encargan de apoyar todas las actividades que realiza el Colegio de Contadores Públicos Chiapanecos, formando parte del Consejo Directivo y están divididas en:

Comisión Fiscal

Esta Comisión tiene la función de analizar todos los antecedentes y proyectos de leyes estatales cuando se le da participación al Colegio, ya que a nivel nacional el I.M.C.P. tiene su propia Comisión Fiscal que actúa junto con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Comisión de Práctica Externa

Funciona como representante externo del Colegio ante las autoridades fiscales, cada vez que existen conflictos. La Comisión Práctica junto con el Presidente, Tesorero y Secretario y algunas otras comisiones, funciones de información sobre lo que está pasando en la Administración Fiscal del Estado.

Actualmente esta Comisión se maneja como Síndico, teniendo reuniones los primeros viernes del mes para conocer los problemas que existen en el Organismo Recaudador y la Administración Fiscal Federal.

Todos los problemas que existan se le hacen saber al que preside esta Comisión, no solamente los problemas del Colegio sino también los problemas externos que existan, los cuales se conocen por medio del Administrador Fiscal Federal, el Sub-administrador Técnico y el Sub-administrador de Fiscalización.

Comisión de Difusión

Está encargada por el C.P. Antonio Aguilar Castañeda. La función de esta Comisión es la de publicar mediante el boletín informativo todo lo que realiza el Consejo Directivo y las Comisiones de Trabajo.

Comisión de Eventos Técnicos

Esta Comisión tiene la función de realizar un programa de actualización para los Licenciados en Contaduría Titulados, posteriormente se realizarán programas de actualización para los pasantes de esta Licenciatura.

Su principal tarea es la capacitación de los Licenciados en Contaduría, determina qué curso se aplicara, el tema a tratar, y de qué Instituto se impartirán los cursos.

Comisión de Pasantes y Estudiantes

Esta Comisión se encarga de apoyar a los pasantes para que pasen a formar parte del Colegio antes de ser titulados. Estas personas podrán entrar durante dos años al Colegio como pasantes, a partir del día en que recibieron su carta de pasante.

Los pasantes aportarán una cuota reducida, la cual no será la misma de los Licenciados en Contaduría Titulados, y constará del 70% de dicha cuota, teniendo todos los servicios con que cuentan los Licenciados en Contaduría Titulados.

Comisión de Mantenimiento

Se encarga de hacer llegar a los Licenciados en Contaduría Titulados solicitudes, para que se inscriban al Colegio, maneja todo lo relacionado con las inscripciones y las colegiaturas aportadas al Colegio por los nuevos integrantes.

Comisión de Relaciones Públicas

Se encarga de hacer las Recepciones de las personas que vienen al Colegio a impartir cursos de capacitación, ya sea expositores internos o externos.

Comisión de Educación Profesional Continua

Está encargada de acumular los puntos que cada integrante necesita para permanecer dentro del Colegio. Los integrantes deberán de acumular 60 puntos anuales, los cuales pasarán a hacer 30 puntos para el año próximo, estos puntos los obtienen por participación, actualización o bien participando cada uno de ellos actualizando a otros Licenciados en Contaduría.

Junta de Honor

La Junta de Honor está constituida por tres ex-presidentes y dos miembros con más de dos años de antigüedad en el Colegio.

La función de la Junta de Honor es que todos los programas se desarrollen, que los integrantes del Colegio presten el servicio social, o que cuando uno de los integrantes no cumpla con sus funciones, la Junta de Honor se encargará de colocar a otra persona que si las pueda cumplir, siempre y cuando conozca las razones de por qué este integrante no cumple con las mismas.

Auditores

Se encargan de vigilar las actividades que realiza el Consejo Directivo, ya que dicho Consejo no funciona arbitrariamente sino que tienen que solicitar la autorización de la Asamblea General para realizarlo.

1.2.5. SERVICIOS PRESTADOS POR EL COLEGIO

Realiza cursos de capacitación a los Licenciados en Contaduría, para actualizarlos en su área.

Proporciona información a sus integrantes mediante:

Revista "Contaduría Pública" en forma mensual,

Boletín del I.M.C.P.

Boletín Fiscal: "Actualización a tu Alcance" que emite la Comisión Fiscal del I.M.C.P.

Organiza eventos sociales para convivencia de los Licenciados en Contaduría, no sólo en el aspecto técnico.

Este Colegio es el pionero en la creación de la Sección de Pasantes en Licenciados en Contaduría, introduciéndolos a la práctica y manteniéndolos actualizados.

Apoya en la elaboración de Tesis de los Pasantes de la carrera de Licenciados en Contaduría.

1.3. ASOCIACION MEXICANA DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.

1.3.1. GENERALIDADES

La denominación es “Asociación Mexicana de Contadores Públicos”, e irá seguida de las palabras: “Colegio Profesional en el Distrito Federal, A.C.”

La Asociación Mexicana de Contadores Públicos, A.C. (A.M.C.P.) es un Colegio Profesional que opera en el D.F. bajo la forma de Asociación Civil, una característica básica de esta Asociación lo es el hecho de NO estar afiliado al I.M.C.P., ya que opera de manera independiente afiliado a una Federación que agrupa a otras Asociaciones de Contadores, denominada: “Federación Nacional de Asociaciones Mexicanas de Contadores Públicos A.C.”

La duración de la Asociación será de 99 años.

El domicilio de la Asociación es la Ciudad de México, D.F.

La Asociación es netamente mexicana.

Constituyen el patrimonio de la Asociación:

Las cuotas de cualquier especie de los asociados,

Los donativos o subsidios que puedan recibir de particulares o de Instituciones privadas, semioficiales.

Cualquiera otros bienes o derechos que por algún título adquiera en lo futuro.

El patrimonio de la Asociación es estrictamente para los fines de ella, por lo que ningún asociado ni persona extraña a la Asociación puede hacer uso sobre dichos bienes.

Esta Asociación ha desarrollado desde su fundación su propia estructura organizacional, el marco legal (estatutos), los servicios que presta a sus asociados e incluso, tiene su propio Código de Ética, distinto del I.M.C.P., aunque con disposiciones similares.

1.3.2. ESTATUTOS

La Asociación cuenta con un estatuto el cual se compone de XI capítulos relativos a disposiciones generales, objeto de los asociados, del gobierno de la asociación, de la renovación de las estructuras de organización de las convenciones nacionales, la

vigilancia, del patrimonio de la Asociación, de la disolución de la Asociación, disposiciones diversas y transitorios.

1.3.3. OBJETIVOS

Los objetivos que persigue la Asociación son los siguientes:

Agrupar al mayor número de Contadores Públicos o Licenciados en Contaduría en el Distrito Federal, para realizar la difusión de ideas, estudios, proyectos o iniciativas tendientes al progreso, estabilidad y elevación del profesional en Contaduría.

La determinación del ámbito de la Licenciatura en Contaduría y su integración.

La organización y celebración periódica de reuniones regionales para mantener la unión entre todos los contadores.

Defender los intereses individuales y colectivos de los asociados en los términos de los estatutos.

La edición de una revista y de publicaciones destinadas a difundir estudios, trabajos e informes relativos a la Contaduría.

La creación de una oficina permanente destinada a realizar sus propósitos.

Adquirir los bienes muebles e inmuebles necesarios para los objetos sociales.

En general ejecutar todos los actos y celebrar los contratos que tengan por finalidad el cumplimiento de dichos objetos.

1.3.4. ORGANIZACIÓN

El Órgano Supremo de la Asociación Mexicana de Contadores Públicos lo constituye la Asamblea General de Socios. Esta delega sus poderes en un Consejo Directivo el cual está integrado por un Presidente, un Vice-presidente General, un Vice-presidente del Sector Externo, un Vice-presidente del Sector Interno, un Vice-Presidente del Sector Público, un Vice-Presidente del Sector Docente, un Secretario Propietario, un Secretario Suplente, un Tesorero, un Sub-tesorero, un Vocal, un Auditor Propietario y un Auditor Suplente.

1.3.5. MEMBRESIA

Los asociados son de tres clases; activos, activos correspondientes y honorarios. A su vez se subdividirán de acuerdo con las áreas en las que se desenvuelvan profesionalmente, y son:

Profesionales, cuya actividad sea la de Dictaminación, Consultoría Financiera, Contable, Fiscal y en general de Asesoría Externa.

Profesionales al Servicio Docente, de las empresas y del Estado.

Para ser asociado activo se requiere de lo siguiente:

Ser mexicano por nacimiento o por naturalización.

Haber obtenido el Título de Licenciado en Contaduría.

Tener su domicilio en el Valle de México.

Son asociados activos correspondientes los que sean admitidos por la Asamblea General con tal carácter y que radiquen fuera del Valle de México y Área Metropolitana, que cumplan con los requisitos antes señalados.

La Asamblea General podrá designar como "Asociados Honorarios" a los que se distinguen notoriamente, por su conocimiento en la profesión, que gocen de reputación internacional por su saber y sean de alta calidad moral.

Para ser socio de la Asociación Mexicana de Contadores Públicos deben llenar una solicitud de ingreso a la que deben anexar los siguientes requisitos:

Copia fotostática del Título Profesional,
Copia fotostática de la Cédula Profesional,
Copia fotostática del Acta de Nacimiento,
Dos fotografías recientes tamaño infantil.

1.3.6. BENEFICIOS

A través de la Asociación Mexicana de Contadores Públicos, A.C. y con carácter de miembro, el Licenciado en Contaduría obtiene los siguientes beneficios:

Representatividad social,
Superación profesional,
Unidad,
Difusión de ideas,
Fuerza social,
Reconocimiento del Estado,
Conocimientos técnicos y científicos,
Respetabilidad,

Control y difusión de la Ética Profesional,
Vigilancia del Honor y dignidad profesionales,
Promoción de la Carrera,
Educación,
Afirmación de vocaciones en las nuevas generaciones.

1.3.7. ORGANO DE DIFUSION

En diciembre de 1988 la Asociación editó el primer número de la revista "Asociación Mexicana de Contadores Públicos de la Contaduría Pública Mexicana", publicación mensual que desde entonces ha constituido el órgano de comunicación de esta Asociación. A la fecha se han editado varios números de esta revista.

Cada número de la revista contiene como secciones fijas las siguientes;

Tiempo financiero: Compendio mensual de los acontecimientos y declaraciones más importantes del tema en los ámbitos nacional e internacional.

Diario Oficial: Resumen y comentarios de lo publicado durante el mes en el Diario Oficial de la Federación.

Entrevista: Charlas con personajes del medio financiero, fiscal, etc.

Numérica: La manera más expedita para consultar ese dato que nos hace falta.

Además de la revista anteriormente citada existe "Excelencia Profesional" que el órgano de comunicación interna para los miembros de la Asociación Mexicana de Contadores Públicos.

1.4. INSTITUTO MEXICANO DE EJECUTIVOS DE FINANZAS, A.C.

1.4.1. ANTECEDENTES

El Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas (I.M.E.F.) es un organismo nacional creado el 21 de septiembre de 1961, que actualmente cuanta con grupos representativos en las siguientes entidades: Acapulco, Aguascalientes, Centro, Ciudad Juárez, Cuernavaca, Chihuahua, Guadalajara, León, Monterrey, Puebla, San Luis Potosí, Tampico, Tijuana y Yucatán.

El Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, se creó con la finalidad de agrupar a los financieros de México en sus diferentes especialidades y campos de acción con la intención de que al conjuntar talentos y experiencias se generarán ideas, se realizarán investigaciones y se difundirán conceptos nuevos que ofrezcan opciones para promover la superación técnica, profesional y humana de estos y cumplir con su responsabilidad social como organismo intermedio de carácter profesional.

Los miembros del Instituto Mexicano de Ejecutivos financieros, son profesionistas que desarrollan la Administración Financiera en las empresas más importantes de los sectores públicos y privados en México, así como un selecto grupo de invitados a los que les dé la categoría de "Asociados Especialistas e Investigadores".

1.4.2. OBJETIVOS

El Instituto mexicano de Ejecutivos de Finanzas tiene dos tipos de objetivos; externos e internos.

Los objetivos externos son:

Agrupar a los Ejecutivos de Finanzas del país y otros profesionales destacados en el campo de la Administración Financiera.

Contribuir al mejoramiento profesional de sus asociados, al desarrollo de las técnicas de Administración Financiera de las empresas, de la economía nacional y de la sociedad en general.

Desarrollar y estimular el estudio y la investigación en el área de las finanzas y campos correlativos.

Promover y difundir entre los asociados el conocimiento y aplicación de los conceptos y técnicas modernas en Administración Financiera.

Impulsar entre los asociados la superación profesional y la comunicación para acrecentar sus conocimientos intercambiando experiencias e ideas.

Aportar su opinión como Instituto, a cualquier Institución Pública o Privada en cuestiones financieras.

Promover y conservar relaciones con organismos nacionales o internacionales, a fin de intercambiar conocimientos y experiencias.

Los objetivos internos son:

En general, lograr que cada uno de los miembros del personal que labora en él, se encuentra con la motivación suficiente que lo impulse a la superación humana, profesional y económica.

1.4.3. ESTRUCTURA

La estructura actual del Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas tiene su máximo órgano en el Consejo Nacional Directivo que funciona a través de una presidencia la cual se auxilia de un Consejero, un Vice-presidente Asesor y el Director General.

El Presidente del Consejo Nacional Directivo tiene directamente bajo su autoridad a dos Vicepresidencias Sustantivas, la de Coordinación Técnica y la de Coordinación Operativa, las cuales a su vez contemplan a ocho Vicepresidencias específicas que tienen a su cargo diversas Comisiones y Coordinaciones.

1.4.4. SERVICIOS PRINCIPALES

Desde 1970 a la fecha, la Institución ha venido realizando varios seminarios de altas finanzas con la finalidad de elevar el nivel técnico de sus miembros, además de otros eventos especializados de interés para la finalidad ejecutiva financiera.

El Instituto Mexicano de Ejecutivos Financieros planea, organiza e implementa seminarios, cursos, eventos especiales, mesas redondas, paneles y la convención nacional, todos ellos eventos técnicos especializados, cuyo objetivo es la actualización de Directores y Ejecutivos de alta Gerencia. En dichos eventos se exponen los adelantos de la Administración Financiera, tratando de obtener conclusiones y recomendaciones aplicables a las empresas mexicanas, además de capacitar a los Ejecutivos de Nivel Medio, preparándolos para ocupar Puestos Superiores del Área Financiera.

1.4.5. ORGANOS DE DIFUSION

El Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas cuenta actualmente con una revista en donde difunde diversos artículos escritos por sus miembros o colaboradores, los cuales versan sobre tópicos financieros o afines a la función financiera. Dicha revista se titula "Ejecutivos de Finanzas".

El Instituto asimismo publica obras especializadas sobre la materia, las cuales comercializa entre sus miembros y el público en general. También edita un boletín interno llamado "Comunimef".

1.5. INSTITUTO MEXICANO DE AUDITORES INTERNOS, A.C.

1.5.1. INTRODUCCION

La actual situación de Insuficiencia de recursos humanos calificados en la Auditoria Interna y Control, constituye un reto muy importante para los Contadores de hoy.

Ha sido necesario, dadas las exigencias de calidad, la creación de diversos Institutos que capaciten y promuevan el mejoramiento constante de la práctica profesional.

Por su trascendencia en el desarrollo de las empresas, la Auditoria Interna debe contar con un marco Normativo que regule su práctica, en consecuencia surge el Instituto Mexicano de Auditores Internos, A.C., que es un foro abierto a la capacitación y a la Investigación en las áreas de Auditoria y Control, de difusión de las técnicas mas avanzadas en dichas áreas, de promoción del mejoramiento contante de la práctica profesional de la Auditoria Interna, para fortalecer el prestigio de esta Profesión y de quienes la practican; incluye entre sus objetivos, la adopción por parte de sus miembros de un cuerpo normativo que regulan a las cualidades personales y de trabajo de los Auditores Internos y que permite delimitar los requisitos mínimos de calidad y la Ética de su trabajo.

El I.M.A.I, busca agrupara los auditores, Contadores y profesionistas afines, de prácticamente todos los sectores de nuestra economía, del mas alto nivel profesional y reconocido prestigio, lo que representa para sus miembros una amplia capacidad de enriquecer sus experiencias, además de incrementar sus relaciones en un ambiente cordial.

1.5.2. GENERALIDADES

Concepto del I.M.A.I.

El Instituto Mexicano de Auditores Internos, A.C., es un organismo profesional constituido legalmente con carácter de Asociación Civil, el 3 de Julio de 1984, según Escritura Pública No. 18559, para representar a los profesionales de la Auditoría Interna que ejercen su función en la República Mexicana.

Características del I.M.A.I.

- a) El Instituto no podrá realizar, patrocinar o intervenir en actividad alguna de carácter Político o Religioso.
- b) La duración del instituto será indefinida. La disolución del instituto podrá ser decidida de acuerdo con lo previsto en el Artículo 4.0.4 de los Estatutos del I.M.A.I.
- c) El domicilio del instituto es la Ciudad de México, sin perjuicio de poder establecer Oficinas en cualquier parte del Territorio Nacional o del extranjero.
- d) Los periodos sociales del Instituto comprenderán del 1 de Junio de cada año al 31 de Mayo del siguiente.
- e) El intitulo podrá adquirir los bienes muebles e inmuebles que requiera para la realización de sus fines, pero la adquisición, venta o gravamen de inmuebles deberá ser invariablemente acordada por el Consejo Nacional Directivo.

Objetivos del I.M.A.I.

La Asociación Civil regulará en todo tiempo sus actividades normativas, gremiales y de representación de la clase profesional integrada por los Auditores Internos Mexicanos, de conformidad con las disposiciones contenidas en los presentes estatutos.

A los fines de preservar el carácter institucional y permanente de los documentos básicos en los que se apoyan la operación y del desarrollo del instituto, su enmienda

o modificación quedan sujetos al proceso especial de votación previsto en el artículo 8.04, inciso b de los presentes estatutos y, en el caso del plan maestro institucional, por tratarse del instrumento que contiene las políticas generales que el consejo nacional directivo esta obligado a establecer, solamente podrá modificarse por acuerdo de este órgano.

Por lo anterior, el Consejo Nacional Directivo asume la responsabilidad de vigilar que se respeten en forma permanente los documentos básicos del instituto, también deberá revisar periódicamente el contenido de las políticas fijadas en el Plan Maestro Institucional. con el fin de actualizarlas y divulgarlas conforme a sus facultades.

Los objetivos específicos del I.M.A.I. son los siguientes

- a) Dictar normas de actuación a través de las cuales los Auditores Internos puedan medir sus propios avances de las empresas a las que sirven puedan definir mejor sus expectativas de lo que el auditor interno debe ofrecer.
- b) Propugnar por la unificación de criterios y la aceptación por parte de sus asociados de las Normas y Procedimientos de Auditoría Interna, de su Código de Ética y del Plan Maestro Institucional.
- c) Emitir y difundir el Código de Ética al que se debe apegar el ejercicio de la Profesión de Auditor Interno.
- d) Desarrollar y mantener la unión y cooperación efectiva entre los profesionales dedicados a la práctica de la auditoría interna, promoviendo su afiliación individual a través de las Agrupaciones Regionales del propio Instituto.
- e) Incrementar el prestigio de la Auditoría Interna a través de la investigación, capacitación y divulgación de conocimientos relacionados con la práctica de la Auditoría Interna, el control y materias afines.
- f) Establecer y mantener vínculos con otros organismos profesionales, docentes y entidades públicas o privadas de México y del extranjero, para la identificación y solución de aspectos que permitan elevar la calidad de la práctica de la Auditoría Interna y el control general dentro de las organizaciones.

- g) Promover el desarrollo y efectividad del organismo internacional, que agrupe con carácter de instituciones nacionales a las entidades representativas de los profesionales de la Auditoría Interna en cada país del que podrá formar parte para coadyuvar en el propósito de armonizar la práctica de la profesión en el ámbito mundial.

1.5.3. ESTATUTOS

Asociados del I.M.A.I.

Dentro del Instituto existen dos clases de asociados:

- a) Socios activos
- b) Socios correspondientes.

Son socios activos del Instituto los profesionales que se dediquen al ejercicio de la Auditoría Interna, que sean mexicanos por nacimiento o naturalización, posean título profesional a nivel licenciatura en cualquier disciplina relacionada, desempeñen alguna actividad identificada con la práctica de la Auditoría Interna, tengan experiencia en dicho campo, gocen de buena reputación en su ejercicio profesional y pertenezcan a cualquiera de las agrupaciones del Instituto.

Son socios correspondientes quienes a su propia solicitud o por invitación expresa del Consejo Nacional Directivo, sean reconocidos por este en virtud de su actuación destacada en otros campos afines o complementarios de la profesión de Auditoría Interna, tales como la Auditoría Externa, el Derecho, la Especialidad Fiscal, la Administración, las Finanzas, etc.

El Consejo Nacional Directivo verificará en el acto de reconocer a los socios correspondientes que el número de estos no exceda del 20% del total de socios activos.

Derechos y obligaciones de los socios del I.M.A.I.

Todos los socios del Instituto tienen el derecho de:

- a) Presentar directamente a este o por conducto de alguna de sus agrupaciones regionales, iniciativas relacionadas con las finalidades del propio Instituto o con el interés general de la profesión.
- b) Hacer uso de oficinas, bibliotecas y demás servicios que se ofrezcan.
- c) Participar en las asambleas generales con voz y voto.
- d) Ser representados por el Instituto en toda clase de gestiones que el Instituto deba o decida realizar por acuerdo del Consejo Nacional Directivo.
- e) Ser electos para ocupar un cargo dentro del Instituto.
- f) Ser designado para integrar las comisiones del Instituto y de sus Agrupaciones Regionales, de acuerdo con lo establecido en los reglamentos respectivos.

Las obligaciones de los socios son las siguientes:

- a) Respetar y promover el conocimiento y aceptación general del Código de Ética y del Plan Maestro Institucional, así como de las Normas de Actuación Profesional que el Instituto emita.
- b) Acatar las disposiciones de los estatutos y sus reglamentos.
- c) Asistir con puntualidad a las asambleas y demás sesiones a las que sean convocados.
- d) Desempeñar activamente los cargos y comisiones que acepten cumplir por encomienda de los órganos de gobierno del Instituto.
- e) Comparecer ante la junta de honor del Instituto o proporcionar la información que les sea solicitada.
- f) Proporcionar por conducto de la agrupación regional a la que pertenezca la información relativa a cambios de actividad profesional cuando esta circunstancia pueda significar cambio de categoría.
- g) Pagar oportunamente las cuotas que le corresponden.

Causas de baja de los socios del I.M.A.I.

- Separación voluntaria, que surtirá efectos a partir del mes siguiente en que sea notificada.
- Por falta de pago de cuotas.
- Por resolución de la Junta de Honor del Instituto.

Agrupaciones regionales del I.M.A.I.

De acuerdo a lo que determine el Consejo Nacional Directivo existirán tantas agrupaciones regionales, las que se integraran por los socios activos y los socios correspondientes cuyo ejercicio profesional se realice principalmente en la demarcación que cada Agrupación abarque. Dichas agrupaciones no tendrán personalidad jurídica propia, por lo que su identificación y actividad en la zona geográfica que cubran se hará invariable y obligadamente como "Instituto Mexicano de Auditores Internos", agregando a esta denominación la referencia precisa a su región.

La Mesa Directiva de cada Agrupación Regional será determinada por los socios adscritos a dicha Agrupación, que tendrá a su cargo el establecimiento de los lineamientos generales para conducir las actividades del grupo, dichos lineamientos estarán debidamente enmarcados por los objetivos del Instituto, por lo que la Mesa Directiva de cada agrupación formulará un programa anual de actividades incluyendo el costo estimado de las mismas, el que deberá someter al Consejo Nacional Directivo de la Agrupación. Con la correspondiente aprobación, se comunicará a cada Mesa Directiva su plan financiero, planteando básicamente la asignación de recursos por parte de la Tesorería del Instituto

El Gobierno del Instituto

El Consejo Nacional Directivo tiene a su cargo la definición de las políticas a seguir, el Gobierno, la Administración y la Representación del Instituto.

El Consejo Nacional del Instituto estará compuesto de los siguientes miembros:

- a) El Presidente.
- b) El Primer Vicepresidente.
- c) El Segundo Vicepresidente.
- d) El Secretario y el Pro-Secretario.
- e) El Tesorero y el Pro-Tesorero.
- f) Tres Vocales Nacionales.
- g) Un Vocal Regional por cada una de las Agrupaciones Regionales del Instituto.

Por ejemplo; durante la gestión 1995-1996, el Consejo Nacional Directivo se integró de la siguiente forma:

CONSEJO	NACIONAL	DIRECTIVO
	Presidente C.P. Fernando Ortiz Pérez	
1er. Vicepresidente C.P. Guillermo César Pérez H.		2do. Vicepresidente C.P. Rodolfo Martínez Islas
Secretario C.P. Ma. del Carmen Molina S.	Tesorero C.P. Ignacio Ibarra Pescador	Protesorero C.P. Guillermo Rosas Barragán
Vocal Nacional C.P. Graciela Nuñez Gornes	Vocal Nacional C.P. José Manuel Gutiérrez J.	Vocal Nacional C.P. Ricardo Gutiérrez Calderón
Vocal Regional Cd. de México Presidente de la Agrupación C.P. Alfredo H. Morate S.		Vocales Regionales Presidentes de las Agrupaciones de Hermosillo, Mérida y Bajío.
Auditor Interno C.P. Antonio Pérez Ossio		Auditor Externo C.P. Jorge Novoa Franco

Los miembros mencionados en los incisos anteriores (a)-(f), serán electos conforme el procedimiento siguiente:

- a) Existirá una Comisión de Nominaciones formada por los tres últimos expresidentes del Instituto y por dos socios designados exprofeso por el Consejo Nacional Directivo. Es incompatible el cargo en esta Comisión de Nominaciones con cualquiera de los Cargos del Consejo Nacional Directivo y del los Órganos de Vigilancia en funciones.
- b) La Comisión de Nominaciones convocará por conducto del Secretario del Consejo Nacional Directivo, a más tardar el 30 de abril de cada año, para que se registren candidatos a los cargos del Consejo Nacional Directivo y, cuando proceda de los Órganos de Vigilancia.
- c) Con base en la información que resida como resultado de la convocatoria anterior, y a través de la auscultación que lleve a cabo directamente, la Comisión de Nominaciones deberá de formar una propuesta única de integración del Consejo Nacional Directivo, que remitirá al Consejo en funciones, acompañada de una comunicación escrita, en la que exponga los aspectos del proceso que considere relevantes. Los socios del Instituto que deseen registrarse o proponer candidatos a los cargos del consejo, deberán comunicarlo por escrito que enviarán directamente a la Comisión de Nominaciones antes del 30 de abril de cada año.
- d) El Consejo Nacional Directivo ordenará el envío a todos los socios del Instituto la relación de los candidatos propuestos por la Comisión de Nominaciones a integrar del Consejo Nacional Directivo por el periodo siguiente a más tardar el 31 de Mayo de cada año, acompañada de la cédula de votación respectiva.
- e) El recuento de votos será realizado por el Auditor Externo del Instituto con base en las cédulas que reciba directamente de los socios dentro del plazo expresamente señalado para ello en la propia cédula de votación. En todo caso la votación será universal y directa. El Auditor Externo comunicará al presidente del Consejo en funciones el resultado de la votación, cuando menos con cinco días de anticipación a la celebración de la Asamblea General que deba conocer formalmente de la Integración del nuevo Consejo Nacional Directivo.

Los vocales de las Agrupaciones Regionales serán designados por cada una de las Agrupaciones Regionales que operen en el Instituto.

El término de la gestión de los miembros del Consejo Nacional Directivo será de un año, contado a partir del día siguiente a aquél en que tomen posesión de su cargo ante la Asamblea General de Socios; pero podrán ser reelectos para el mismo puesto por periodos anuales sucesivos que en conjunto no excedan de cuatro años.

El Consejo Nacional Directivo deberá conducir sus funciones y celebrar sus juntas de trabajo conforme a lo establecido por los Estatutos del I.M.A.I., y tendrá todas las facultades necesarias para el Gobierno del Instituto conforme a dichos estatutos, los que consignarán en todo tiempo como exclusivas e indelegables cuando menos las siguientes:

- a) Informar a la Asamblea General de Asociados sobre los asuntos y la marcha del Instituto.
- b) Representar a la Asociación ante toda clase de autoridades administrativas y judiciales, así como ante personas físicas y morales, con facultades de apoderado general para los actos de dominio, sin limitación alguna, y de administración y para pleitos y cobranzas, con todas las facultades generales y las especiales que requieran cláusula especial de acuerdo con la Ley, así como las mencionadas en el Código Civil.
- c) Aprobar la cantidad per capita que servirá de base para computar las cuotas mensuales a cargo de los asociados.
- d) Aprobar el presupuesto anual del Instituto.
- e) Promulgar las normas de actuación profesional de los Auditores Internos y otras declaraciones de conducta profesional de sus asociados, así como las reformas que sean aprobadas conforme a los procedimientos establecidos con el reglamento respectivo.
- f) Emitir las disposiciones reglamentarias de los Estatutos del I.M.A.I., que en cualquier tiempo considere necesarias para la debida operación del Instituto, así como introducir a dichos reglamentos los cambios que las circunstancias requieran a su juicio, haciéndolo del conocimiento de los asociados.

- g) Reconocer formalmente a las Agrupaciones Regionales del Instituto que el propio Consejo determine para ser integradas por los socios que actúen en las diversas zonas geográficas, y aprobar sus correspondientes programas anuales de trabajo.
- h) Establecer las comisiones nacionales que consideren necesarias para la realización de sus planes de trabajo y designar sus miembros integrantes de acuerdo con lo que establece el reglamento correspondiente.
- i) Convocar a la Asamblea General de Asociados que debe de celebrarse cada año, cuando menos.
- j) Formular invitaciones expresas, y en su caso aprobar las solicitudes que el Instituto reciba para reconocer como socios correspondientes a aquellos individuos que actúen en campos afines o complementarios de la Auditoría Interna.
- k) Designar formalmente a los miembros del Consejo Consultivo del Instituto y convocar a las reuniones que este órgano deberá celebrar de acuerdo con lo estipulado en los Estatutos del I.M.A.I..

El Consejo consultivo del I.M.A.I.

El Consejo Consultivo estará integrado por miembros ex-oficio, por los expresidentes del mismo Instituto, y por todas aquellas otras personas que el Consejo Nacional Directivo designe expresa y formalmente, por reconocer el valor y la relevancia de su actuación en el ejercicio de sus respectivas disciplinas científicas, profesionales, docentes y culturales de la vida nacional, al efecto de que contribuyan con sus orientaciones al mejor cumplimiento de los objetivos del Instituto.

El Consejo Consultivo del Instituto deberá celebrar reuniones formales, cuando menos dos veces al año, para recibir los correspondientes informes de actividades generales que el Consejo Nacional Directivo deberá presentarle, respecto de lo cual deberá formular comentarios y orientaciones, dichas reuniones deberán ser convocadas por Consejo Nacional Directivo.

Independientemente de las anteriores sesiones, el Consejo Nacional Directivo podrá recabar en todo tiempo, la opinión de alguno o algunos de los miembros del Consejo Consultivo del Instituto, en la forma y términos en que se considere procedente.

De los órganos de vigilancia.

El Instituto contará con dos órganos de vigilancia representados, respectivamente, por el Auditor Interno y por el Auditor Externo, el término de la gestión será de dos años y sus respectivos titulares no podrán ser reelectos para el mismo cargo en el periodo siguiente al de su desempeño.

Para la elección de los titulares de los órganos de vigilancia se procederá de la misma forma que el relativo al Consejo Nacional Directivo.

Facultades y obligaciones del Auditor Interno:

- a) Evaluar el cumplimiento de los Programas de Trabajo del Instituto.
- b) Asistir a las sesiones del Consejo Nacional Directivo del Instituto con voz pero sin voto.
- c) Rendir anualmente a la Asamblea General de Asociados un informe sobre el cumplimiento de las funciones del Consejo Nacional Directivo y de las comisiones de trabajo que éste haya formado.

Facultades y obligaciones del Auditor Externo:

- a) Revisar el estado de finanzas del Instituto, con la periodicidad y frecuencia que se estime conveniente.
- b) Emitir dictamen sobre los Estados Financieros anuales del Instituto, que el Consejo Nacional Directivo tiene la obligación de presentar a la Asamblea General de Asociados.

- c) Efectuar el cómputo de los votos correspondientes a los procesos electorales y rendir el informe respectivo al Consejo Nacional Directivo.

De las Asambleas Generales.

El órgano superior del instituto es la Asamblea General del Instituto. Se reunirá cuando menos una vez al año, dentro de los doce meses siguientes al término del periodo social del instituto. En esta se tratan como mínimo los siguientes asuntos:

- a) Resolver sobre el informe de gestión del Consejo Nacional Directivo correspondiente al ejercicio inmediato anterior.
- b) Resolver respecto de la información financiera del Instituto con base en los Estados Financieros que presente el Consejo y el dictamen del Auditor Externo.
- c) Conocer y promulgar los resultados del proceso electoral que renueva al Consejo Nacional Directivo cada año y los procedimientos especiales de votación.
- d) La orden del día para la celebración de la asamblea y las demás que se señalen en la convocatoria.

La Asamblea General se considera legalmente instalada con la asistencia del 33% de los socios cuando se trata de la primera convocatoria y con cualquiera que sea el número de los asociados que asistan tratándose de la segunda convocatoria. Las resoluciones se tomarán por mayoría de votos, salvo en los casos de que se vote acerca de:

- a) La distribución del instituto.
- b) Modificaciones y reformas al código de ética y de los estatutos.
- c) Cualquier otro asunto que se decida por votación especial.

En el caso de que se vayan a someter a votación cualesquiera de los asuntos anteriores, la convocatoria deberá remitirse con dos meses de anticipación por lo menos.

Las resoluciones de la Asamblea requerirán el voto de más del 50% de los socios y cuando menos el 66% de estos sea aprobatorio.

Las convocatorias para las Asambleas Generales serán hechas por el Consejo Nacional Directivo por escrito y al domicilio de cada socio con un mínimo de 15 días de anticipación o también por publicación en uno de los diarios de mayor circulación del domicilio de la Asociación.

Cada año se celebrará el Encuentro Nacional de Auditores Internos, coincidiendo preferentemente con la realización de la Asamblea General, constituyéndose como Foro de Divulgación e Intercambio Técnico.

De la Junta de Honor.

El Instituto tendrá una Junta de Honor formada por 5 miembros los cuales serán designados por un grupo elector constituido por los Expedientes del Instituto. Para ser miembro de la junta de honor se requiere de una antigüedad mínima de 5 años como miembro del Instituto y tener más de 40 años de edad. Deberán demostrar encontrarse en el ejercicio pleno de la antigüedad de auditoría interna, en la que deberán de gozar de prestigio reconocido por la calidad de su servicio.

El grupo elector estará bajo la presidencia del expresidente más reciente del instituto. El resultado de la elección será comunicado al Consejo Nacional Directivo dentro los 30 días siguientes a la celebración de la Asamblea anual.

La Junta de Honor, velará por el prestigio y buen nombre del instituto, resolverá respecto de las sanciones que se procedan a aplicar a los asociados por faltas de cumplimiento a las normas de conducta profesional dictadas por el instituto.

La Junta de Honor requerirá para cualquier asunto de su competencia la cuestión por escrito y firmada por la persona afectada así como los elementos necesarios para su actuación. Las decisiones de la junta de honor serán válidas solamente cuando se pronuncien por mayoría de votos, de al menos cuatro de sus miembros.

Las sanciones que la junta de honor podrá dictar, serán:

- a) Amonestación pública o privada,

- b) Suspensión temporal de los derechos del asociado,
- c) Expulsión del instituto.

Del Patrimonio y la Administración del Instituto.

El patrimonio del instituto esta formado por:

La aportación inicial, las cuotas especiales, por las aportaciones de carácter extraordinario, por el superávit que deberá agregarse, la cuota de afiliación.

La Administración General del Instituto estará a cargo del Director General que deberá consignar las reglas específicas para el manejo, conservación, control y registro contable del patrimonio y de las operaciones del instituto. Así mismo deberá informar del ejercicio de sus gestiones al Consejo Nacional Directivo, en los términos y con la periodicidad que estipulen las disposiciones reglamentarias correspondientes.

1.5.4. NORMAS PARA LA PRACTICA PROFESIONAL DE LA AUDITORIA INTERNA

Las Normas para la práctica profesional de la Auditoría Interna, fueron emitidas por el Comité de Normas y Responsabilidades Profesionales del I.M.A.I., creado en 1974. Dichas Normas se hicieron para servir a toda la profesión de todos los tipos de negocios, en los diferentes niveles gubernamentales y de todas las organizaciones donde actúan los Auditores Internos.

Las Normas para la práctica profesional de la Auditoría Interna son el conjunto de criterios por medio de los cuales se evalúan y miden las actividades de los departamentos de Auditoría Interna, señalan lo que debe ser la práctica de la Auditoría Interna, tal como ha sido juzgada y definida por el Consejo Directivo de The Institute of Internal Auditors, Inc.

1.5.5. RESUMEN DE LAS NORMAS GENERALES Y ESPECIFICAS PARA LA PRACTICA PROFESIONAL DE LA AUDITORIA INTERNA.

100 INDEPENDENCIA. LOS AUDITORES INTERNOS DEBEN SER INDEPENDIENTES DE LAS ACTIVIDADES QUE AUDITAN.

110 Nivel organizacional. El nivel organizacional del departamento de Auditoría Interna deberá ser jerárquicamente tal, que permita el cumplimiento de las responsabilidades de auditoría.

120 Objetividad. Los auditores internos deben ser objetivos en el desarrollo de sus auditorías.

200 CONOCIMIENTO TÉCNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL. LAS AUDITORIAS INTERNAS DEBERÁN REALIZARSE CON LA CAPACIDAD Y DEBIDO CUIDADO PROFESIONALES.

EL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA.

210 Personal. El departamento de Auditoría Interna deberá asegurarse que la experiencia técnica y la formación académica de los auditores, sean las apropiadas para realizar las auditorías.

220 Conocimientos, experiencias y disciplinas. El departamento de Auditoría Interna deberá contar u obtener los conocimientos, experiencias y disciplinas necesarias para llevar a cabo sus responsabilidades.

230 Supervisión. El departamento de Auditoría Interna deberá asegurarse que las auditorías son supervisadas en forma apropiada.

El Auditor Interno

240 Cumplimiento con las normas de conducta. Los auditores internos deberán de cumplir con las normas profesionales de conducta.

250 Conocimientos, experiencias y disciplinas. El auditor interno deberá poseer los conocimientos, experiencias y disciplinas esenciales para realizar sus auditorías.

260 Relaciones humanas y comunicación. Los auditores internos deberán tener la habilidad para comunicarse efectivamente y para un trato adecuado con las personas.

270 Desarrollo profesional continuo. El auditor interno mantendrá su competencia técnica a través de la educación continua.

280 Debido cuidado profesional. Los auditores internos deberán ejercer el debido cuidado profesional al realizar sus auditorías.

300 ALCANCE DEL TRABAJO. EL ALCANCE DE LA AUDITORIA INTERNA DEBE ABARCAR EL EXAMEN Y LA EVALUACIÓN DE LA ADECUACIÓN Y EFECTIVIDAD DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO DE LA ORGANIZACIÓN Y DE LA CALIDAD EN EL CUMPLIMIENTO DE LAS RESPONSABILIDADES ASIGNADAS.

310 Confiabilidad e integridad de la información. Los auditores internos deben revisar la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional y los métodos empleados para identificar, medir, clasificar y reportar dicha información.

320 Cumplimiento con políticas, planes, procedimientos, leyes y reglamentos. Los auditores internos deberán revisar los sistemas establecidos para asegurarse que se cumple con las políticas, planes, procedimientos, leyes y reglamentos que tengan un impacto significativo en las operaciones e informes y deberán determinar si la organización está cumpliendo con ellos.

330 Salvaguarda de los activos. Los auditores internos deberán revisar la corrección de los métodos de salvaguarda de los activos y deberán verificar la existencia de estos activos.

340 Uso eficiente y económico de recursos. Los auditores internos deberán de valorar economía y eficiencia con que se emplean los recursos.

350 Cumplimiento de los Objetivos y Metas para Operaciones y Programas Establecidos. Los auditores internos deberán revisar las operaciones o programas,

para cerciorarse si los resultados son consistentes con los objetivos y metas establecidos y si las operaciones o programas se llevan a cabo como se planearon.

400 REALIZACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORIA. EL TRABAJO DE AUDITORIA DEBERÁ INCLUIR LA PLANEACIÓN DE LA AUDITORIA, EL EXAMEN Y LA EVALUACIÓN DE LA INFORMACIÓN, LA COMUNICACIÓN DE LOS RESULTADOS Y EL SEGUIMIENTO.

410 Planeación de la auditoría. Los auditores internos deben planear cada auditoría.

420 Examen y Evaluación de la información. Los auditores internos deberán obtener analizar, interpretar y documentar la información para apoyar los resultados de la auditoría.

430 Comunicación de los resultados. Los auditores internos deberán de reportar los resultados del trabajo de auditoría.

440 Seguimiento. Los auditores internos realizarán el reconocimiento de las recomendaciones para asegurarse que se tomarán las acciones apropiadas sobre los hallazgos de auditoría reportados.

500 ADMINISTRACIÓN DEL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA. EL DIRECTOR DE AUDITORIA INTERNA DEBERÁ ADMINISTRAR CORRECTAMENTE EL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA.

510 Propósito, Autoridad y Responsabilidad. El Director de auditoría interna deberá establecer los propósitos, autoridad y responsabilidades del departamento de auditoría interna.

520 Planeación. El Director de Auditoría Interna deberá establecer planes, para llevar a cabo las responsabilidades del Departamento de Auditoría Interna.

530 Políticas y procedimientos. El Director de Auditoría Interna deberá proporcionar por escrito las políticas y procedimientos para guiar al personal de auditoría interna.

540 Administración y desarrollo del personal. El Director de Auditoría deberá establecer un programa para seleccionar y desarrollar los recursos humanos del departamento de auditoría interna.

550 Auditores externos. El Director de Auditoría Interna deberá coordinar los esfuerzos de auditoría interna y externa.

560 Control de calidad. El Director de Auditoría Interna deberá establecer y mantener un programa de control de calidad para evaluar las operaciones del departamento de auditoría interna.

1.5.6. DECLARACIONES SOBRE LAS NORMAS DE AUDITORIA INTERNA

STATEMENTS ON INTERNAL AUDITING STANDARDS

Las Declaraciones sobre las Normas de Auditoría Interna son emitidas por el Comité de Normas y Responsabilidades Profesionales, el cual es elegido por el Instituto de Auditores Internos, Inc., como Comité Técnico superior, para hacer declaraciones sobre temas de auditoría. Estas declaraciones son interpretaciones aprobadas de las normas, para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna.

Las organizaciones, los departamentos de auditoría interna, los directores de auditoría interna y los auditores internos, deben de hacer lo posible por actuar de acuerdo con las Normas. El cumplimiento de las Normas y estas declaraciones relacionadas con las mismas, se manejarán conforme a las condiciones en las cuales los departamentos de auditoría interna lleven a cabo las responsabilidades asignadas. La adopción y el cumplimiento de las normas y las declaraciones relativas, ayudarán a los profesionales de la auditoría interna a cumplir con sus responsabilidades.

SIAS 1 Control: Conceptos y responsabilidades

Declaración No. 1 sobre las normas para la práctica profesional de la Auditoría Interna.

Conceptos para interpretar el contenido de la declaración:

- La administración debe planear, organizar y dirigir en tal forma, que pueda dar una garantía razonable, de que se lograrán los objetivos y las metas establecidas.

- Los auditores externos examinan y evalúan los procesos de planeación, organización y de dirección para determinar si existe garantía razonable de que se lograrán los objetivos y las metas. De ahí que todos los sistemas, procesos, operaciones, funciones y actividades dentro de la organización, son sujetos de evaluación de auditoría interna.
- Los auditores externos evalúan el “control interno contable” de acuerdo a los parámetros establecidos en sus Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.
- Los comités de auditoría tienen responsabilidades de dirección y supervisión, en lo relativo al cumplimiento de la auditoría interna y externa.
- El Consejo de Administración tiene responsabilidades de dirección y supervisión en lo relativo al desarrollo de las funciones de administración delegadas.

300 Norma-ámbito de trabajo

El ámbito de la auditoría interna debe incluir el examen y evaluación de la suficiencia y eficacia del sistema de control interno de la organización y de la calidad del desarrollo en el cumplimiento de las responsabilidades asignadas.

.01 El ámbito de la auditoría interna, como se especifica en esta declaración, incluye lo que se debe de cumplir en un trabajo de auditoría. Sin embargo se reconoce que la administración y el consejo de administración, dan las directrices especiales en lo que se refiere a la esfera de acción y a las actividades a las que se practicará auditoría.

.02 El propósito de la revisión, de la suficiencia del sistema de control interno, consiste en determinar si el sistema establecido da una garantía razonable de que se alcanzarán, económica y eficientemente, los objetivos y las metas de la organización.

.03 El propósito de la eficacia del sistema de control interno es averiguar si el sistema trabaja como se intentaba.

.04 El propósito de la revisión de las acciones, es averiguar si se han logrado las metas y los objetivos de la organización.

.05 Los objetivos primarios del control interno son para asegurar:

-La veracidad e integridad de la información.

-Que se actúe de acuerdo a las políticas, planes, procedimientos, leyes y reglamentos.

-La protección de los activos.

-El uso económico y eficiente de los recursos.

-El cumplimiento de los objetivos y metas establecidas de acuerdo a las operaciones y programas.

.06 Un control es cualquier acción que lleva a cabo la administración para aumentar la probabilidad de que se lograrán las metas y los objetivos. La administración planea, organiza y dirige el cumplimiento de las acciones necesarias, en tal forma que pueda presentar una garantía razonable de que se lograrán las metas y objetivos, por tanto, el control es el resultado de una adecuada planeación, organización y dirección por parte de la administración.

.07 La administración planea, organiza y dirige de tal manera que pueda proporcionar una garantía razonable de que se alcanzarán las metas y objetivos establecidos.

.08 La auditoría interna examina y evalúa los procesos de planeación, organización y dirección para determinar si existe una garantía razonable de que se lograrán las metas y objetivos, dichas evaluaciones en conjunto, proporcionan información para evaluar el sistema integral de control.

SIAS 2 Comunicación de resultados
Declaración No. 2 sobre las normas para la práctica profesional de la Auditoría Interna.

Norma 430
Comunicación de resultados.

Los auditores internos deberán informar los resultados de su trabajo de Auditoría.

.01 Se emitirá un informe por escrito y firmado al terminar la Auditoría. Se podrán elaborar por escrito o transmitir oralmente, tanto formal como informalmente, informes parciales.

.02 El auditor interno debe discutir las conclusiones y recomendaciones con los niveles apropiados de administración antes de emitir su informe final.

.03 Los informes deberán ser objetivos, claros, concisos, constructivos y oportunos.

.04 Los informes presentarán el propósito, alcance y resultados de la auditoría, y cuando se considere apropiado, contendrá la opinión del auditor.

.05 Los informes pueden incluir recomendaciones para mejoras potenciales y reconocer el desempeño satisfactorio y las medidas correctivas.

.06 Los puntos de vista de los auditados respecto a las conclusiones y recomendaciones pueden ser incluidos en el informe de auditoría.

.07 El Director de Auditoría Interna o quien él designe, deberá revisar y aprobar el informe final antes de emitirlo y decidirá a quienes distribuirlo.

SIAS 3 Prevención, Detección, Investigación y Reporte de Fraudes

Declaración No. 3 sobre las normas para la práctica profesional de la Auditoría Interna

Principales conclusiones de esta declaración:

Prevención del fraude. Esto es responsabilidad de la gerencia. Los auditores internos son responsables de examinar y evaluar lo adecuado de las acciones tomadas por la gerencia para cumplir con esta obligación.

Detección del fraude. Los auditores internos deberán tener conocimiento suficiente del fraude para estar capacitados e identificar indicadores de que un fraude podría haber sido cometido. Si son detectadas debilidades significativas del control, se

deberán ampliar las pruebas de auditoría interna dirigidas a la identificación de otros indicadores del fraude.

Los auditores internos no esperan tener un conocimiento equivalente a la persona que inicialmente está investigando y detectando un fraude.

También los procedimientos de auditoría, aún cuando sean manejados con el debido cuidado profesional, no garantizan que el fraude será detectado.

Investigación del fraude. Las investigaciones de un fraude deberán ser conducidas, involucrando la participación de auditores internos, abogados, investigadores, personal de seguridad y otros especialistas, de dentro y fuera de la organización. El auditor interno deberá asegurarse de conocer todos los hechos conocidos en la investigación del fraude, con el objeto de:

- Determinar si se necesita implementar controles o fortalecerlos.
- Diseñar pruebas de auditoría que ayuden a descubrir la existencia de fraudes en el futuro
- Ayudar a conocer la responsabilidad de auditoría interna de estar enterado de la mecánica de los fraudes.

Reporte del fraude. Un reporte escrito deberá de ser emitido a la conclusión de la investigación. Este reporte deberá incluir todos los hallazgos, recomendaciones, conclusiones y acciones correctivas tomadas.

Norma 280

Debido cuidado profesional

Los auditores internos deberán ejercer un debido cuidado profesional al llevar a cabo sus auditorías internas.

280.01 Al ejercitar el debido cuidado profesional los auditores deberán estar alerta de hechos falsos, errores u omisiones, ineficiencia, desperdicio, ineffectividad

y conflicto de intereses. Deberán de estar alerta de estas actividades y situaciones en las áreas que sea más posible que ocurran.

280.02 El auditor interno deberá considerar la posibilidad de encontrar irregularidades materiales o inconformidades cada vez que emprenda una asignación de auditoría interna.

280.03 Cuando el auditor interno sospeche de actos de mala fe, deberá de informar a la autoridad apropiada dentro de la organización. El auditor interno podría recomendar cualquier investigación que se considere necesaria en las circunstancias. Después de eso el auditor deberá dar un seguimiento para ver que las responsabilidades del departamento de auditoría interna hayan sido cumplidas.

Norma 300 Alcance del trabajo

El alcance del auditor interno deberá abarcar el examen y evaluación de lo adecuado y efectivo del sistema de control interno de la organización y de la calidad en el desempeño de las responsabilidades asignadas.

330.01 Los auditores internos deberán revisar los medios usados para la salvaguarda de activos de varios tipos de pérdidas como resultarían de robo, incendio, actividades ilegales o impropias y exposición de elementos.

Características del fraude

1. El fraude abarca un orden de irregularidades y actos ilegales caracterizados por un engaño intencional. El fraude puede ser perpetrado en beneficio o detrimento de la organización y por personas de fuera o dentro de la organización.
2. El fraude considerado para beneficiar a la organización generalmente se traduce en ganancias injustas o deshonestas y podría ocultarse a gente fuera del grupo. Los perpetradores de dichos fraudes usualmente se benefician indirectamente.

Así que el beneficio personal se va incrementando cuando la organización es ayudada en estos actos.

3. El fraude perpetrado en detrimento de la organización en general, y con beneficio indirecto o directo para un empleado en forma individual o a otra firma.

Prevención del fraude.

4. La prevención consiste en tomar las acciones necesarias para desalentar que un fraude sea perpetrado y limitar el riesgo de que esto ocurra. El principal mecanismo para prevenir el fraude es el control. En principio la responsabilidad para establecer y mantener el control descansa en la Gerencia.

Responsabilidades de la Auditoría Interna

5. El Auditor Interno es responsable de asistir en la prevención del fraude a través del examen y evaluación de lo adecuado y efectivo del control de acuerdo con el riesgo potencial en los diferentes segmentos de operación de la organización.

Para llevar a cabo esta responsabilidad el auditor interno deberá determinar si:

- a) Se fomenta en el medio ambiente la conciencia de control.
- b) Establecer metas y objetivos reales.
- c) Existen políticas corporativas por escrito.
- d) Establecen y mantienen políticas para la autorización de transacciones.
- e) Políticas, prácticas, procedimientos, reportes y otros mecanismos son desarrollados para controlar actividades y salvaguardar activos particularmente en las áreas de alto riesgo.

- f) Los canales de comunicación proporcionan a la Gerencia información adecuada y confiable.
- g) Son necesarias recomendaciones para el establecimiento y mejoramiento de controles efectivos que ayudan a determinar fraudes.

Detección del fraude

- 6. La detección consiste en identificar suficientes indicadores de un fraude, que garanticen recomendar una investigación.

Responsabilidades de Auditoría Interna

- 7. Al llevar a cabo una auditoría, la responsabilidad del auditor interno para detectar un fraude es:
 - a) Tener conocimiento suficiente del fraude para estar capacitado para identificar indicadores de que un fraude podría haber sido cometido. Este conocimiento incluye la necesidad de conocer las características del fraude, las técnicas usadas para cometer fraudes y los tipos de fraudes asociados con las actividades auditadas.
 - b) Estar alerta para las oportunidades, así como las debilidades del control, que podrán permitir un fraude.
 - c) Evaluar los indicadores de que un fraude podría haber sido cometido y decidir si es necesario efectuar más acciones adicionales o recomendar una investigación.
 - d) Notificar a las autoridades apropiadas dentro de la organización cualquier determinación que se haga y si hay suficientes indicadores de que un fraude haya sido cometido para recomendar una investigación.
- 8. Los auditores internos no deben esperar tener un conocimiento equivalente a la persona cuya responsabilidad primaria es detectar e investigar el fraude.

Investigación del fraude

9. La investigación consiste en llevar a cabo los procedimientos necesarios para determinar si un fraude ha sido cometido como lo sugieren los indicadores. Esto incluye la recopilación de la evidencia suficiente acerca de los detalles específicos del fraude descubierto. Auditores internos, abogados, investigadores, personal de seguridad y otros especialistas de dentro y fuera de la organización, son las gentes que usualmente participan y conducen una investigación de fraude.

Responsabilidades de los Auditores Internos

10. Cuando se lleve a cabo una investigación de fraude deberían:
- a) Asegurarse del nivel al que se haya extendido la complicidad en el fraude dentro de la organización.
 - b) Determinar el conocimiento, habilidades y disciplinas necesarias para llevar a cabo una investigación efectiva.
 - c) Designar procedimientos a seguir para intentar identificar a los perpetradores, extensión del fraude, técnicas usadas y causa del fraude.
 - d) Coordinar actividades con la gerencia de personal, asesor legal, y otros especialistas durante la investigación.
 - e) Estar consciente de los derechos de las personas declarantes y del personal dentro del alcance de la investigación y la reputación de la organización.

Reporte del fraude

11. El reporte consiste en comunicaciones a la gerencia, verbales o escritas, intermedias o finales, del estado y resultado de investigaciones de fraude.

Responsabilidades de auditoría interna

12. Un reporte preliminar o final podría ser deseable a la conclusión de la fase de detección. El reporte deberá incluir la conclusión del auditor interno, así como si existe suficiente información para conducir una investigación. Deberá incluir un resumen de los hallazgos que sirvan de base para dicha decisión.
13. SIAS No.2 Comunicación de resultados, el cual específicamente en la norma 430, proporciona interpretaciones, es aplicable para los reportes de auditoría emitidos como resultados de investigaciones de fraudes.

SIAS 4 Seguridad en la calidad

Declaración No.4 sobre las normas para la práctica profesional de Auditoría Interna.

La declaración No.4 proporciona orientaciones adicionales par lograr la implementación de un programa de seguridad en la calidad en un Departamento de Auditoría Interna.

Sus lineamientos definen un Programa que incluye una adecuada supervisión, revisiones internas bajo el control del Director de Auditoría Interna, así como Revisiones Externas realizadas por personal profesionalmente calificado y que actúan en forma independiente de la Organización. Esta Declaración proporciona una interpretación más detallada y orientadora por medio de Secciones separadas, sobre cada uno de dichos elementos de seguridad en la calidad.

Para que un Departamento de Auditoría Interna mantenga su capacidad de realizar sus funciones de manera eficiente y efectiva, debe considerar que la Seguridad en la calidad es un elemento de apoyo indispensable y permanente. Asimismo lo es para obtener y conservar un alto grado de credibilidad y prestigio ante la Gerencia General, el Comité de Auditoría Interna y otras dependencias, cuyo trabajo se apoya en la actuación del Departamento de Auditoría Interna.

El lineamiento 560.04 señala que Revisiones Externas deben llevarse a cabo cuando menos cada tres años. Sin embargo, pueden darse circunstancias que justifiquen un intervalo diferente o bien que imposibiliten al Director de Auditoría Interna de obtener una Revisión Externa.

Cuando por cualquier circunstancia la Revisión Externa se difiera, el Director de Auditoría tiene la responsabilidad de buscar medios alternos que permitan obtener un nivel adecuado de Seguridad en la Calidad de la Auditoría.

El Instituto de Auditores Internos ha complementado las Normas y Lineamientos con criterios objetivos y ejemplos de herramientas adicionales que se pueden utilizar para mantener en vigor un Programa adecuado de Seguridad en la Calidad, tales como Cuestionarios, Guías de Entrevistas y Procedimientos Técnicos de Auditoría. Todo este material debe considerarse como aconsejable y deberá adecuarse a los requerimientos precisos de cada Revisión en particular, sea Interna o Externa.

SIAS 5 Relaciones de los Auditores Internos con Auditores Externos Independientes.

Declaración No.5 sobre las normas para la práctica profesional de la Auditoría Interna.

A continuación se analizan las prácticas profesionales a que se refiere la presente declaración:

- Por su parte, los auditores internos conducirán sus revisiones de auditoría en tal forma que permita la máxima coordinación y eficiencia, En todo momento cumplirán con las responsabilidades que les asignen las Normas Profesionales y los procedimientos autorizado por la Empresa donde prestan sus servicios.
- El Director de Auditoría Interna conducirá evaluaciones regulares sobre la coordinación que exista entre auditores internos y los Auditores Externos Independientes.
- Se deberá programar un número suficiente de encuentros y juntas de trabajo entre auditores internos y los Auditores Externos Independientes para discutir y

convenir sobre las actividades de auditoría que sean planeadas por unos y otros. Este método permitirá una coordinación adecuada sobre los trabajos de auditoría, que los esfuerzos duplicados se reduzcan al mínimo, que las actividades de auditoría resulten eficientes y oportunas y en general que los alcances de las auditorías resulten adecuados.

- Los auditores internos requieren tener un acceso razonable sobre los Programas, Papeles de Trabajo, Informes de Auditoría y Cartas de Observaciones para la gerencia general de la empresa, que formulen los Auditores Externos Independientes. De manera recíproca, los auditores internos deberán poner a disposición de los Auditores Externos Independientes los Programas de Auditoría Interna, sus Papeles de Trabajo y sus Informes de Auditoría.
- El Director de Auditoría Interna deberá asegurarse que las técnicas, métodos y terminología utilizados por los Auditores Externos Independientes, sean comprendidos razonablemente por los auditores internos.

El Director, además, deberá proporcionar información suficiente a los Auditores Externos Independiente para que comprendan las técnicas, métodos y terminología manejados por los auditores internos.

SIAS 6 Papeles de Trabajo de Auditoría.
Declaración No.6 sobre las Normas para la práctica profesional de la Auditoría Interna.

Esta declaración proporciona una guía a los Auditores Internos en la preparación y utilización de los Papeles de Trabajo de Auditoría. Incluye interpretaciones al lineamiento 420.01.5 ya existente, relacionado con las funciones y contenido de los Papeles de Trabajo de Auditoría, técnicas sobre la preparación de Papeles de Trabajo, así como los Lineamientos sobre la propiedad, custodia y actualización de los Papeles de Trabajo de Auditoría.

Las conclusiones más importantes de esta Declaración son las siguientes:

- Los Papeles de Trabajo de Auditoría representan la evidencia más importante para respaldo del Informe de Auditoría y justifica el cumplimiento, por parte del Departamento de Auditoría Interna, con las Normas para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna.
- El respaldo que justifique las Conclusiones de Auditoría, deberá ser incluido en los Papeles de Trabajo de Auditoría.
- El Director de Auditoría Interna debe establecer políticas bien definidas sobre las técnicas que deban seguirse en la preparación de los Papeles de Trabajo.
- Evidencia sobre la supervisión y revisión realizadas sobre los Papeles de Trabajo de Auditoría, deberá quedar claramente documentada en los mismos Papeles de Trabajo.
- Los Papeles de Trabajo de Auditoría Interna, son propiedad de la Organización o Empresa.
- Las solicitudes de terceras personas interesadas en tener acceso a los Papeles de Trabajo de Auditoría y los Informes de Auditoría, que sean ajenas a la Organización o Empresa, fuera de los Auditores Externos Independientes, deben ser autorizadas expresamente por la Gerencia General o el Área Jurídica, según resulte más adecuado.

SIAS 7 Comunicación con el Consejo de Administración.
Declaración No.7 sobre las Normas para la práctica profesional de la Auditoría Interna.

Las conclusiones de esta Declaración son las siguientes:

- El Director de Auditoría interna deberá asistir regularmente y participar en aquellas sesiones del CONSEJO en las cuales se traten temas relacionados con sus funciones como Órgano de Gobierno en cuanto a auditoría, información

financiera, mandos organizacionales y control. El Director se reunirá en forma privada con el Consejo cuando menos una vez al año.

- El Director deberá evaluar en forma periódica si los objetivos, autoridad y responsabilidad del Departamento, conforme se definen en su Manual de Organización siguen siendo adecuados para que el propio Departamento pueda cumplir con todos sus propósitos.
- El Programa de Auditoría, el Plan de Reclutamiento y el Presupuesto Financiero que hayan sido autorizados para el Departamento de Auditoría Interna deberán ser comunicados, de preferencia por escrito, al Consejo.
- El Director de Auditoría Interna deberá comunicar al Consejo, de preferencia por escrito las limitaciones al alcance de las actividades de Auditoría que considere confrontar así como sus efectos potenciales.
- Los informes de actividades del Departamento de Auditoría que sean dirigidos a la Gerencia General y al Consejo, se consignarán de preferencia por escrito. Entre otros asuntos, los Informes de Actividades deberán incluir aquellos hallazgos importantes provenientes de la auditoría y que a juicio del Director de Auditoría Interna puedan efectuar en forma adversa a la Organización. Después de examinar estos hallazgos con la Gerencia General, el Director deberá comunicar al Consejo aquellos que no resulten significativos, ya sea que hubieran sido resueltos satisfactoriamente o no.
- Los Auditores Externos podrían ser requeridos por sus propias Normas Profesionales de asegurarse que ciertos asuntos sean puestos en conocimiento del Consejo. El Director de Auditoría Interna deberá comunicarse con los Auditores Externos con relación a tales asuntos para manejarlos de común acuerdo.

SIAS 8 Procedimientos analíticos de Auditoría.

Declaración No.8 sobre las Normas para la práctica profesional de la Auditoría Interna.

- Los procedimientos analíticos de auditoría se llevan a cabo mediante el estudio y comparación de las relaciones entre la información financiera y no financiera.

Los procedimientos analíticos de auditoría son útiles para identificar, entre otras cosas, errores potenciales, irregularidades o actos ilegales.

- Los auditores internos deben usar los procedimientos analíticos de auditoría al planear la auditoría.

Asimismo, los procedimientos analíticos de auditoría deben ser usados durante la auditoría para examinar y evaluar la información y apoyar los resultados de la auditoría.

- Cuando los procedimientos analíticos de auditoría identifican resultados o relaciones inesperadas, el Auditor Interno debe examinar y evaluar dichos resultados o relaciones, hasta que queden, suficientemente explicados. Resultados o relaciones sin explicación, pueden ser indicativos de una condición significativa como error potencial, irregularidad o acto ilegal.
- Los resultados o relaciones que no se encuentren suficientemente explicados deben ser comunicados a los niveles apropiados de la Administración.

SIAS 9 Valuación de Riesgos.

Declaración No.9 sobre las Normas para la práctica profesional de la Auditoría Interna.

Como parte de los planes establecidos para llevar a cabo las responsabilidades del departamento de auditoría interna, el director del mismo debe efectuar una valuación de riesgos con relación a la organización. El propósito primario de la valuación de riesgos es facilitar el desarrollo del programa del trabajo de auditoría, según se establece en el lineamiento 520.04.

Al efectuar la valuación de riesgos, el director de auditoría interna debe identificar:

- Actividades Auditables.
- Factores de riesgo que son relevantes en las actividades auditables.

Una vez que los factores de riesgo son relacionados con las actividades auditables, se deberá elaborar un programa de trabajo de auditoría por prioridades.

SIAS 10 Evaluación del cumplimiento de objetivos y metas establecidas para operaciones y programas.

Declaración No.10 sobre las Normas para la práctica profesional de la Auditoría Interna.

Los Auditores Internos deben revisar operaciones o programas para asegurarse si los resultados son consistentes con los objetivos y metas establecidas, y si las operaciones o programas se llevan a cabo según lo planeado. La gerencia es responsable del establecimiento de objetivos y metas a operaciones o programas, desarrollando o implementando procedimientos de control, y cumpliendo con los resultados de operaciones o programas deseados.

Los nuevos lineamientos propuestos en esta declaración incluyen:

- Las operaciones son las actividades recurrentes de una organización.
- Los programas son las actividades especiales de una organización.
- La gerencia es responsable de establecer el criterio para determinar si los objetivos y metas fueron cumplidos.
- Los auditores internos se deben asegurar si el criterio adecuado fue establecido por la gerencia.
- Las auditorías se pueden llevar a cabo con relación a una operación o programa completo o solo una parte de ello.
- Los auditores internos deben determinar en un reporte la inexistencia o falta de adecuación de un criterio innecesario.

SIAS 11 Norma General 1992.

Declaración No.11 sobre las Normas para la práctica profesional de la Auditoría Interna.

En adición a ciertas modificaciones técnicas, esta declaración interpreta varios lineamientos como siguen:

Papeles de Trabajo de Auditoría

- Alternativas aceptables con respecto a la disposición de notas de revisión incluye la retención de notas de revisión como registro de preguntas generadas o descartadas de las notas de remisión, después de que los papeles de trabajo de auditoría fueron adecuadamente corregidos.
- La solicitud de acceso a papeles de trabajo de Auditoría por la Gerencia, otros miembros de la organización de auditores externos, está sujeta a la aprobación del Director de Auditoría Interna.

Comunicación de Resultados

- El termino “firmado” a que se refiere para los reportes escritos de Auditoría, significa que el nombre del auditor interno autorizado debe estar manualmente escrito en el reporte o en su carátula.
- El Director de Auditoría Interna debe considerar el efecto que pueden tener sus hallazgos de auditoría en los estados financieros de la organización.

SIAS 12 Planeando la Asignación de Auditoría.

Declaración No.12 sobre las Normas para la práctica profesional de la Auditoría Interna.

Las conclusiones de esta declaración son:

- La adecuada planeación de la asignación individual de auditoría es esencial si las auditorías son para cubrir los mayores riesgos de la actividad auditable y para conducirse de manera eficiente.
- Los objetivos y procedimientos de auditoría, tomados conjuntamente, definen el alcance del trabajo del Auditor interno.
- La información general debe obtenerse y revisarse por Auditores internos para evaluar el impacto que dicha información tiene en el alcance de la asignación de Auditoría.
- Métodos efectivos de comunicación, tanto orales como escritos con los auditados y la dirección deben desarrollarse por los Auditores internos durante el proceso de la Auditoría.
- Se deberá conducir una encuesta de auditoría para conocer mejor la actividad que está realizando; identificar áreas importantes a enfatizar durante la Auditoría; obtener información a utilizar al desarrollar la Auditoría; y determinar si es necesaria mayor profundidad en la revisión
- Se deben desarrollar programas de auditoría mismos que deben describir los requerimientos de la auditoría, incluyendo la naturaleza y alcance del examen a realizar por los auditores internos con el objeto de que los objetivos y aspectos técnicos de la asignación de la auditoría puedan ser logrados.

**SIAS 13 Seguimiento a Observaciones de Auditoría Reportadas.
Declaración No.13 sobre las Normas para la práctica profesional de la
Auditoría Interna.**

Como parte del proceso de Auditoría los Auditores Internos deberán hacer un seguimiento sobre los hallazgos reportados que requieran una acción, para asegurarse que la gerencia ha solucionado adecuada y oportunamente los puntos de auditoría. Un seguimiento adecuado y oportuno es crítico para complementar el proceso de Auditoría, o el valor de las auditorías podrían minimizarse seriamente.

Las principales conclusiones de esta declaración son:

- La responsabilidad del seguimiento debe ser definida en la carta de autoridad de del departamento de Auditoría Interna.
- Al decidir la dimensión del seguimiento, los auditores internos deben considerar los procedimientos de seguimiento realizados por otros en la organización.
- Algunos hallazgos importantes reportados podrán requerir acción inmediata de la Gerencia. Estas condiciones deberán ser monitoreadas por los auditores internos hasta que hallan sido corregidas.
- Las actividades de seguimiento deben ser incluidas en le plan de trabajo del departamento de Auditoría Interna.
- El proceso de seguimiento debe incluir un procedimiento de reporte de acciones o respuestas poco satisfactorias.

1.6. INSTITUTO NACIONAL DE CONTADORES PUBLICOS AL SERVICIO DE ESTADO.

1.6.1 GENERALIDADES

El Instituto Nacional de Contadores Públicos al Servicio del Estado, es la entidad compuesta por profesionales de la Contaduría, cuyo campo de actuación se desarrolla en el Sector Público. Este Instituto manifiesta su compromiso de servicio al país a través del apoyo al correcto funcionamiento de la Administración del gobierno que traerá como consecuencia la superación del nivel de vida de la colectividad.

1.6.2. OBJETIVOS

Los objetivos que de acuerdo a su ideología persigue este Instituto son:

Colaborar en la modernización y mejoramiento de la Administración Pública.

Estimular la superación política y gremial de sus asociados.

Ayudar y encausar la incorporación al Sector Público de nuevas generaciones de profesionistas de la Licenciatura en Contaduría con definida vocación de servicio, adecuada preparación, sentido de justicia y sólida conciencia ética.

1.6.3. APORTACION TECNICA Y COLABORACION PEDAGOGICA

Efectuar estudios e investigaciones sobre tareas trascendentales para el Sector Público.

Propiciar cambios de ideología, experiencia y conocimientos que establezcan principios de observancia común al ejercicio de la Contaduría. Colaboración Pedagógica.

Establecer vínculos de cooperación con Instituciones educativas aportando puntos de vista y experiencia en diseñar programas de estudios y celebrar conferencias y cursos relativos a cuestiones propias de ese sector.

1.7. ASOCIACION INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD.

1.7.1. ANTECEDENTES

Con el propósito de satisfacer las necesidades que en materia contable exige el progreso económico de los países del Hemisferio Americano, un grupo de Contadores Públicos creó en el año de 1949 un foro continental que concentrará los esfuerzos de las asociaciones profesionales del Continente Americano.

La Asociación Interamericana de Contabilidad surge de hecho cuando un grupo de contadores del Estado Libre Asociado de Puerto Rico celebra en esa localidad Interamericana de Contabilidad, la asistencia de quince delegaciones.

Desde entonces a la fecha se han celebrado catorce conferencias, incluyendo la celebrada en Santiago de Chile en el mes de Noviembre de 1981.

1.7.2. OBJETIVOS

La Asociación Interamericana de Contabilidad persigue los siguientes objetivos.

Auspiciar una íntima y profunda fraternidad entre los contadores públicos de las Américas.

Establecer bases fundamentales con los requisitos mínimos para ejercer la profesión de la Contabilidad de las Américas.

Establecer y discutir las prácticas y los procedimientos de la contabilidad en relación con el comercio, la industria, las finanzas y la hacienda pública.

Lograr la unificación de la terminología de las ciencias de la contabilidad.

Gestionar la unificación de los métodos de enseñanza.

Difundir la orientación técnica de nuestra profesión.

Organizar una "Asociación Interamericana de Contabilidad" con fines de reciprocidad entre los profesionales de las Américas.

1.7.3. PARTICIPACION DE MEXICO

La participación de México en el nacimiento y desarrollo de la Asociación Interamericana de Contabilidad ha sido y sigue siendo definitiva. La segunda Conferencia Interamericana de Contabilidad se realizó con todo éxito en la Ciudad de México en 1951.

Dos mexicanos, Don Roberto Casas Alatríste y Don Ramón Cárdenas Coronado, han recibido el Título de Contador Benemérito de Américas, máximo honor otorgado por la Asociación; y dos mexicanos; Don Humberto Murrieta Necochea y Don Rogelio Casas Alatríste Hernández han sido Presidentes de la Asociación Interamericana de Contabilidad.

La Asociación Interamericana de Contabilidad cuenta a la fecha con veintisiete miembros representados por Cuerpos Colegiados, algunos de ellos son:

México:	Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
Brasil:	Instituto Dos Auditores Independientes do Brasil.
Canadá:	Instituto Canadiense de Contadores Titulados.
Chile:	Colegio de Contadores.
Cuba:	Asociación de Contadores de Cuba en el Exilio.
Ecuador:	Federación Nacional de Contadores de Ecuador.
Estados Unidos:	Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados.
Perú:	Instituto de Contadores de Perú.
Uruguay:	Colegio de Doctores de Ciencias Económicas y Contadores del Uruguay.
Venezuela:	Asociación de Contadores.

1.7.4. ÓRGANOS DE DIFUSION

La Asociación Interamericana de Contabilidad cuenta con una publicación bimestral denominada "Revista Interamericana de Contabilidad". Selecciona los artículos más relevantes publicados en los órganos informativos de los colegios asociados.

1.8. FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES.

1.8.1. ANTECEDENTES

Dentro del desarrollo de la Contaduría no solo ha funcionado la Asociación de tipo local y nacional. Existe la convicción por parte de los contadores de todo el orbe, en el sentido de que una comunicación universal resulta saludable para el desarrollo profesional. Es así como desde el año de 1904 se han venido celebrando congresos internacionales de Contadores, discutiendo y acordando sobre diversos tópicos que la época respectiva ha sugerido.

Pues bien, es en el seno de estos Congresos, la idea de auspiciar el establecimiento y desarrollo de una organización formal de la profesión mundial (Un Instituto de Institutos) que pueda llegar a expresar ante la comunidad económica internacional la opinión de la Contaduría como la de aquella disciplina humana que ha reconocido siempre su misión del mejor entendimiento entre los hombres y los países, a través de una contribución efectiva al incremento de los recursos, de su productividad de su más adecuada participación y distribución.

En 1967 en ocasión de celebrarse el décimo Congreso en Sydney, Australia, se acuerda constituir el Comité Internacional de Coordinación para el desarrollo contable, en junio de 1973 y siguiendo con el espíritu de normar la profesión contable internacional, se integra la Comisión de Normas de Contabilidad.

1.8.2. OBJETIVOS

La Federación Internacional de Contadores expuso en el propio acto de su constitución, las directrices de su programa de trabajo.

Desarrollar normas básicas para la práctica de la auditoría.

Establecer las bases de un código de ética.

Estudiar y amplificar la información sobre programas de formación profesional y entrenamiento de contadores.

Estudiar y desarrollar la información relativa a los métodos de costos y otras técnicas de contabilidad.

La participación activa del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en los trabajos de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad, en inglés, International Accounting Standards Committee (I.A.S.C.) y de la Federación

Internacional de Contadores, en inglés, International Federation of Accountants (I.F.A.C.), siendo importante no se queda ahí, sino que el Instituto además ha tomado para sí la labor de traducción al español. Publicación y venta de las normas emitidas por ambos organismos, colaborando así con su difusión, conocimiento y aplicación.

1.8.3. COMITES DE TRABAJO

Para el cumplimiento de sus objetivos, la IFAC ha formado siete Comités de Trabajo y estos son:

Auditoría,
Educación,
Ética,
Contabilidad Administrativa,
Organizaciones regionales,
Congreso Internacional y
Planeación.

1.9. COMISION DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.

1.9.1. ANTECEDENTES

La Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) fue fundada el 29 de junio de 1973 como resultado de un convenio entre los organismos contables de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, El Reino Unido e Irlanda y los Estados Unidos de América; y estos países constituyeron el Consejo de la IASC en esa época.

Los Organismos Contables de cerca de 70 países son ahora miembros de la IASC y ellos representan profesionales, hombres y mujeres, que ejercen sus actividades en todo el mundo, en la Contaduría Pública como auditores independientes, en la industria, en las finanzas, en el comercio, en la educación y al servicio del gobierno.

1.9.2. FUNCION Y OBJETIVOS

La función de la IASC es el contribuir al desarrollo y adopción de Principios de Contabilidad que sean relevantes, balanceados e internacionalmente comparables y el fomentar su observación en la presentación de los Estados Financieros.

Específicamente, los objetivos de la IASC, contenidos en su Constitución son:

Formular y publicar en el interés del público normas de contabilidad a ser observadas en la presentación de los Estados Financieros y el promover su aceptación y observancia mundial.

Trabajar generalmente para el mejoramiento y armonización de las Reglamentaciones, Normas y Procedimientos de Contabilidad relativos a la presentación de los Estados Financieros.

1.9.3. EESTRUCTURA OPERATIVA

A medida que el proyecto para la armonización de la opinión y práctica de la Contabilidad se difunde en el mundo, se ha hecho aparente, cada vez con mayor intensidad, que existe necesidad de involucrar el proceso del establecimiento de las normas a tantas partes interesadas como sea práctico.

Los organismos profesionales contables en 13 países están representados en el Consejo. Es política de la IASC que los nombramientos al Consejo incluyan de preferencia un mínimo de 3 países en vías de desarrollo. La constitución de la IASC prevé que en Consejo estén representados hasta 4 organismos internacionales que no sean organismos profesionales contables pero que tengan interés en la información financiera; actualmente uno de esos organismos está representado en el Consejo.

El grupo consultor se reúne regularmente con el Consejo de la IASC, lo que le permite a los miembros de ese Grupo comentar asuntos de principios y políticas resultantes del Trabajo de la IASC, así como temas prácticos y conceptuales que afecta la aceptabilidad de las Normas Internacionales de Contabilidad.

Los Comités Conductores se integran para estudiar temas diferentes a un tópico contable particular. Se componen de cuatro miembros, de los cuales por lo menos uno es miembro del Consejo y, siempre que es posible, uno es un representante de un país de desarrollo. Los organismos miembros que no están en el Consejo de la

IASC son invitados a participar en Comités Conductores, los costos de los cuales son absorbidos por la IASC.

1.9.4. RECONOCIMIENTO Y APOYO A LA IASC

Permaneciendo aisladas, ni la IASC ni la profesión contable tienen la fuerza suficiente para forzar la aceptación internacional ni para requerir el cumplimiento con las Normas Internacionales de Contabilidad. El éxito de los esfuerzos, la vida misma de IASC depende del reconocimiento y apoyo a su trabajo por parte de los numerosos grupos interesados actuando dentro de los límites de sus propias jurisdicciones.

El reconocimiento al Trabajo de la IASC, proviene de grupos tales como:

Los organismos internacionales representantes de instituciones financieras, ejecutivos de finanzas, uniones de comerciantes, empleados, bolsa de valores, abogados, comisiones de valores y analistas financieros involucrados en el Consejo y en el Grupo Consultivo.

La Organización de las Naciones Unidas (O.N.U.) y la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (O.E.C.D.), son quienes iniciaron la discusión de las políticas contables y de revelación a finales de los setentas. Ambas organizaciones en una temprana etapa invitaron a la IASC a participar y la IASC ha estado involucrada en las discusiones desde entonces.

El apoyo al trabajo de IASC proviene de grupos tales como:

La Federación Internacional de Contadores (I.F.A.C.) que representa a los organismos profesionales contables, los cuales apoyan totalmente el trabajo de la IASC y reconoce a esta como el único organismo que tiene responsabilidad para emitir pronunciamiento sobre Normas Internacionales de Contabilidad y total autoridad al hacerlo para negociar y asociarse con organismos externos y para promover la aceptación y observancia mundial de estas normas.

Casas de Bolsa Nacionales que por mucho tiempo han estado apoyando el trabajo de la IASC en muchos centros de negocios importantes.

Grupos regionales de contadores, tales como la Asian and Pacific Accountants Confederation y la Conferencia Interamericana de Contabilidad.

1.9.5. PLANES PARA EL FUTURO

El camino a la armonización y el mejoramiento internacional de las normas contables es difícil. La IASC perseguirá este objetivo incesantemente permaneciendo en el interés del público en el centro de los esfuerzos de armonización y cooperarán con todas las otras partes interesadas en lograrlos.

Un factor importante en el mejoramiento y armonización de las prácticas contables será el grado en el cual las Normas Internacionales de Contabilidad o las Normas Nacionales compatibles con ellas sean adoptadas como las mejores bases para la contabilización.

La IASC tiene confianza en que el creciente apoyo a sus objetivos y propósitos continuará dando frutos que redundarán en avances muy reales hacia la armonización internacional de las Normas de Contabilidad.

1.10. ACADEMIA DE AUDITORIA INTEGRAL.

1.10.1. ANTECEDENTES

Nace en 1994, con el apoyo de entonces Secretaría de la Contraloría General de la Federación (SECOGEF). La academia cuenta con 89 miembros académicos y entre sus miembros cuenta con instituciones como el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (I.M.C.P.), el Colegio de Contadores de México, el Colegio de Ingenieros Civiles de México, el Colegio de Arquitectos de México, el Colegio de Licenciados en Administración, el Colegio de Licenciados en Economía, la Asociación Nacional de Facultades de Contaduría y Administración (ANFECA) y la Cámara Nacional de Empresas de Consultoría.

En ese año, la Academia Mexicana de Auditoría Integral tenía como miembros del Consejo Directivo a las siguientes personalidades:

C.P. José Carlos Cardoso Castellanos	Presidente
C.P. Jaime del Valle Noriega	Vicepresidente de Normas y Procedimientos
Dr. Jorge Díaz Padilla	Vicepresidente de Relaciones Nacionales e Internacionales

C.P. Juan Alfredo Alvarez Cederborg	Vicepresidente de Investigación y Eventos Técnicos
Ing. Sergio Moreno Mejía	Vicepresidente de Publicaciones y Difusión
C.P. Juan Manuel Portal Martínez	Secretario
C.P. Arsenio Díaz Escalante	Tesorero

La Junta de Honor estaba conformada como sigue:

C.P. José Ernesto Costemalle Botello	Presidente
C.P. Jaime Suárez Montero del Collado	Secretario
Arq. Antonio Alcocer Gagniere	Vocal
C.P. Guillermo Brizio Rodríguez	Vocal
Lic. Jack Fleitman Schvarcer	Vocal
Ing. Simón Nissan Rovero	Vocal
C.P. Arsenio Díaz Escalante	Tesorero
C.P. Ramón Maynes Cervantes	Comisario Auditor

1.10.2. SU MISIÓN

La Academia Mexicana de Auditoría Integral es una Institución Consagrada al desarrollo profesional de la Auditoría Integral y a orientar su ejercicio al fortalecimiento de las organizaciones mexicanas, públicas y privadas, a fin de consolidar en ellas una cultura de excelencia que las incorpore a la economía global con enfoques modernos de calidad, productividad y efectividad organizacionales, mediante programas y acciones de carácter académico, de investigación, capacitación, actualización, difusión y estímulo a sus agremiados, de las empresas en las que prestan sus servicios y en beneficio de la sociedad en su conjunto.

1.10.3. SUS OBJETIVOS

Entre sus objetivos expresos destacan:

Consolidar y difundir el conocimiento y ejercicio profesional moderno y actualizado de la Auditoría Integral en los diferentes sectores de la sociedad.

Promover la investigación y desarrollo metodológico de la Auditoría Integral.

Impulsar la formación, capacitación y actualización profesional en materia de Auditoría Integral.

Fomentar la cooperación interinstitucional con organismos académicos, profesionales y de investigación, nacionales y extranjeros.

Inducir permanentemente procesos de cambio, evolución, calidad y efectividad organizacional y productividad en las empresas mexicanas públicas, privadas y del sector social.

1.10.4. SUS INTEGRANTES

La Academia Mexicana de Auditoría Integral, está integrada por Miembros Académicos Correspondientes, Institucionales, Honoríficos y Patronos, cada uno de ellos tiene obligaciones y derechos estipulados en sus estatutos.

1.10.5. SUS BENEFICIOS

Los beneficios que aporta la Academia son varios y de diversa índole.

La existencia de la Academia Mexicana de Auditoría Integral representa ante todo una seguridad para las empresas, tanto del sector privado como del público, de que los profesionales que aplican la Auditoría Integral en México, serán regidos por las normas de este organismo, lo que garantiza que los trabajos realizados serán homogéneos y de alta calidad, y que por lo tanto servirán para la buena marcha de los negocios.

Los profesionales que practican la Auditoría Integral, al incorporarse a la Academia podrán, a través de la investigación, profundizar en las técnicas derivadas de modelos de diagnóstico integrales que al aplicarlas permitirán lograr mayor productividad y rentabilidad en las empresas.

Adicionalmente, los miembros de la Academia encuentran en ésta una fuente de información y conocimiento donde el intercambio de experiencias de las técnicas aplicadas en otras empresas generará elementos adicionales de aplicación general.

Pertenecer a la Academia significa tener acceso a la actualización constante en la materia, lo que prestigia a los miembros de esta Institución frente a la comunidad

profesional del ramo, al sector empresarial y a todas aquellas instancias que puedan ser beneficiadas con la Auditoría Integral.

Los clientes de los miembros académicos tienen asegurado un alto nivel de calidad en los servicios que éstos les prestan, al estar respaldados los trabajos por la rectoría de la Academia.

La sociedad en su conjunto se ve favorecida al contar con un grupo de profesionales que tendrán en la Academia el eje para generar un mejor desarrollo de la planta productiva nacional, efectuando aportaciones tanto a los administradores públicos como a los empresarios privados.

1.10.6. LOS MIEMBROS PATRONOS

Los miembros patronos son las personas físicas o morales reconocidas expresamente por la Asamblea de asociados que apoyan directamente con sus aportaciones en dinero o en especie el desarrollo y cumplimiento de los objetivos de la Academia.

Asimismo, tienen el derecho de ser informados de los estudios, investigaciones y actividades que realice la Academia y recibir los trabajos que publique. Su participación contribuirá al fortalecimiento de las empresas y consecuentemente al desarrollo económico del país.

Bajo una primera perspectiva, la contribución que brinda el Miembro Patrono para apoyar a los profesionales en Auditoría Integral es de carácter altruista, al respaldar una actividad que México requiere para incursionar con éxito en la economía global.

En lo particular, los Miembros Patronos adquieren el beneficio de tener acceso a toda la información, los análisis, las novedades técnicas y las experiencias que resulten de los trabajos que realicen los Académicos.

Adicionalmente los nombres de los Miembros Patronos fundadores aparecerán en todas las publicaciones que edite la Academia.

1.10.7. LOS MIEMBROS ACADEMICOS

Son aquellas personas físicas que poseen un título reconocido por la Secretaría de Educación Pública, una trayectoria caracterizada por el decoro y elevada calidad profesional y moral, orientada a impulsar la productividad y la mejora general de las empresas públicas, privadas y del sector social.

Adicionalmente, deben reunir los requisitos que imponen los estatutos, entre los que destacan, su experiencia y participación en la práctica o investigación de la Auditoría Integral.

1.10.8. COROLARIO

La Academia Mexicana de Auditoría Integral, está concebida para promover la excelencia, sirviendo como detonador del cambio a la modernidad de los profesionales de la Auditoría Integral, del empresario mexicano y de las entidades gubernamentales.

La participación altruista y decidida de sus miembros patronos y la excelencia de sus miembros académicos garantizarán el logro de sus objetivos.

CONCLUSION DEL TEMA.

El Cuerpo Colegiado que representa a la profesión contable a nivel nacional es el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., autoridad máxima para actuar en nombre de todos sus integrantes, ya que persigue como objetivo el fomentar el prestigio de la carrera de Licenciado en Contaduría Pública a nivel internacional inclusive, difundiendo el alcance de sus objetivos e implantando la aceptación entre toda la comunidad contable de las normas, principios y procedimientos básicos aceptados por el Instituto. El Instituto de Contadores Públicos desea llevar adelante negociaciones entre los Institutos de Contadores Públicos de Canadá y de los Estados Unidos, que nos permitan establecer claramente las bases de actuación futura de nuestra profesión, dentro del marco del Tratado de Libre Comercio.

Por otro lado, la Asociación Mexicana de Contadores Públicos no se encuentra afiliada al I.M.C.P. y funciona como ente independiente, que además posee su propio Código de Ética Profesional, distinto al del I.M.C.P.

Existen dentro del ámbito nacional e internacional diversos Cuerpos Colegiados que pretenden la unificación de criterios en los métodos de enseñanza, en la implantación de Normas y Procedimientos Contables, pero sobre todo la principal finalidad es la de fomentar el prestigio de la carrera de Licenciado en Contaduría.

CAPITULO 2. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD. COMPARACIÓN MÉXICO, E.U. Y CANADÁ.

2.1. INTRODUCCIÓN GENERAL DEL TEMA.

La contabilidad financiera de las entidades se encuentra en el marco económico, jurídico y cultural de las naciones donde se realizan sus actividades en las economías del mercado en que hay mayor democratización de capital de empresas públicas y administradoras profesionales, también existen sólidas prácticas de contabilidad.

En este ambiente la información de los entes queda disponible en la sociedad económica y adquiere el carácter de bien común por lo que los gobiernos las reglamentan, crean leyes que tienen como fin la protección de terceros, así como la seguridad para la realización de actos de comercio justos.

Las Normas de Contabilidad Financiera Profesional tienen sus principales justificaciones en el cómo se hace, cómo se ausculta, la manera de cómo es publicada y aceptada y los interesados o aplicados.

CANADÁ, E.U. y MÉXICO tienen sistemas comunes de economía y de implementación de las Normas Profesionales de Contabilidad Financiera, sin embargo, las circunstancias económicas jurídicas y culturales establecen las diferencias.

E.U.: Economía más grande y sofisticada.

CANADÁ: Sociedad desarrollada no obstante su número reducido de habitantes.

MÉXICO: Con un sistema económico desarrollado en el concepto de mercado, con muchos habitantes y recursos naturales, pero carece de estructuras básicas para competir en todos los campos con otros países.

En **CANADÁ** las funciones normativas en contabilidad son responsabilidad del Instituto Canadiense de Contadores Públicos, quien por medio de una Comisión encargada las resuelve.

La norma canadiense se encuentra sujeta al proceso de adhesión y auscultación pública de los intereses.

En E.U., la responsabilidad de hacer las normas contables es del FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) desde 1973, quien es un órgano independiente del Instituto de Contadores Públicos (AICPA), quien antes tenía este papel.

El FASB detecta los problemas de la política contable, investiga las soluciones y publica sus CONCLUSIONES sujetas a procesos de auscultación mediante recursos escritos y sesiones públicas.

En MÉXICO la Comisión de Principios de Contadores del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), es quien emite a las normas contabilidad financiera, una vez cumplidos los procesos de investigación y auscultación señalados en otros países. La Comisión Nacional de Valores señala como obligatorias las normas emitidas por el IMCP, para empresas registradas en bolsa, excepto bancos, compañías de seguros y casas de bolsa.

Últimamente los reglamentos del gobierno de MÉXICO tienden a adaptarse a los principios contables generalmente aceptados.

Los tres países operan en una economía semejante, tienen sistemas de implementación de normas de contabilidad profesionales muy parecidos y son fundadores del International Accounting Standards (IASC) o Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad que es la autoridad máxima en cuanto a Normas Internacionales de Contabilidad Financiera.

Lo que se trata en el presente trabajo, es el estudio compartido de las normas que incluyen a las tres naciones enfocándonos sólo a las gubernamentales o normas expedidas e interesados en la información financiera.

2.2. INTRODUCCIÓN DE CANADÁ.

El Instituto Canadiense de Contadores Públicos (CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS - CICA) delega en su Comité de Normas de Contabilidad la responsabilidad de publicar las normas con las cuales fundamenta la práctica contable, las disposiciones jurídicas en materia contable, lo que en ocasiones no se aplica en los problemas bancarios, en el Gobierno Federal, provinciales, territoriales y locales.

2.2.1. NATURALEZA GENERAL DE LAS NORMAS

Las normas canadienses se basan en la actualidad en el costo histórico debido a su economía de mercado de alto nivel.

Hasta 1990 se admitieron las revaluaciones en las valuaciones de los activos no monetarios, con normas especiales, ya que después se derogaron para dejar las cifras de los Estados Financieros sobre la base de los costos de adquisición.

CANADÁ es el único país en que sus normas regulan la información financiera orientada al futuro.

2.2.2. ESTRUCTURA DEL CONTENIDO GENERAL DE LAS NORMAS

El comité de normas del CICA emite los siguientes documentos:

- Normas de contabilidad.
- Guías contables.
- Estudios de investigación.

2.3. INTRODUCCIÓN DE E.U.

Los E.U. son los líderes en asuntos de Contabilidad Financieras por razones de economía de mercado y su cultura de negocios desarrollada, su historia se deriva de los 30's. Enfocándonos a su normatividad se pueden contemplar tres etapas.

Primera: época de los ACCOUNTING RESEARCH BULLETINS (ARBS) de 1939 a 1960 creados en el COMMITTEE ON ACCOUNTINGS, predecesores del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA), de los cuales subsisten en las normas actuales algunas reglas.

Segunda: Época de los ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD (APBS), de 1960 a 1973 creado por IACPA de las cuales también algunas permanecen en las normas vigentes.

Tercera: Época del FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB), desde 1973 y que tiene a su cargo la responsabilidad de las normas de Contabilidad Financiera estadounidense.

Producción se define en:

- * Declaraciones sobre conceptos de Contabilidad Financiera.
- * Declaraciones sobre normas de Contabilidad Financiera.
- * Interpretaciones sobre las declaraciones de normas de Contabilidad Financiera.

2.3.1. SU NATURALEZA

Las normas de Contabilidad Financiera estadounidenses se fundamentan en los costos históricos. En términos generales no son aceptados los métodos de revelación.

2.3.2. ESTRUCTURA GENERAL

Por su naturaleza y complejidad de las publicaciones de las normas de E.U. se pueden dividir en los siguientes aspectos:

- Conceptos de Contabilidad Financiera.
- Normas de Contabilidad Financiera.
- Accounting Research Bulletins (ARBS).
- Accounting Principles Board (APBS) en vigor.
- Financial Accounting Standards (FASB).

2.4. INTRODUCCIÓN MÉXICO.

Los Principios de Contabilidad aceptados en **MÉXICO** son las normas de Contabilidad Financiera creadas por la Comisión de Principios del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, son el conjunto de criterios para el examen de los Estados Financieros y la emisión del dictamen u opinión de Contadores Públicos Independientes. Sin embargo, también se expiden por parte de la comisión Nacional Bancaria, la Comisión Nacional de Seguros y la de Valores, normas para las **entidades** del sector financiero como: bancos empresas auxiliares de crédito, compañías de seguros, casas de bolsa y otros.

2.4.1. NATURALEZA

Los Principios de Contabilidad se establecen en los 60's en un marco de estabilidad económica y se adaptó el costo histórico como base fundamental de las valuaciones contables. Para los 70's las devaluaciones monetarias provocan la obligación de revelación de los activos fijos en la información financiera, lo que hace que el Instituto emita normas de revelación de los efectos de la inflación en la información como notas en los Estados Financieros.

En 1985 se expide el Boletín B-10 que obliga a la reexpresión de todas las cifras de los Estados Financieros, así como también la reexpresión de los ejercicios anteriores para efectos de información comparativa.

La Comisión Nacional de Valores establece como obligatorio el método de costos específicos como único tratamiento contable, el abatimiento inflacionario, la privatización de empresas de gobierno, la eficiencia en los gastos de gobierno, las expectativas del TLC, dan probabilidades de que las normas de Contabilidad Financiera pasen de un marco inflacionario a uno no inflacionario por lo que el cambio de hechos y estrategias no es tan simple:

- a) Se requiere la revisión de algunos boletines que nacieron en épocas no inflacionarias.
- b) Se requiere la revisión de boletines que nacieron con motivo de la inflación.
- c) Considera que el Contador Público mexicano, el inversionista y analista de valores del público en general se encuentra educados en el marco contable que reconoce el mantenimiento del capital financiero, el costo de tenencia de activos monetarios y el superávit de activos no monetarios, conceptos altamente informativos en el largo plazo, pero en economías estimadas como no inflacionarias.

2.4.2. ESTRUCTURA DE LAS NORMAS CONTABLES Y LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

- **Conceptos fundamentales:** Conceptos separados en la serie A de los boletines, así como el boletín B-1, que incluye el marco de los conceptos de Contabilidad Financiera, objetivos de la información, requisitos de calidad, limitaciones y supuestos del proceso contable.
- **Normas de contabilidad.** Se incluyen en cuatro series:

Serie A y B son normas respecto a problemas generales primordiales del estado de resultados. Serie C reúne las normas de contabilidad del balance general. Serie D atiende los problemas del estado de resultados.
- **Circulares:** Son interpretaciones de la comisión de Principios de Contabilidad sobre las reglas de los boletines que no son normas, son sólo recomendaciones.

2.5. INTRODUCCIÓN DEL INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC) – COMISION DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.

El IASC fue creado en 1973 con el fin de conseguir la armonía internacional de las prácticas de contabilidad para beneficio de los países asociados. Fue fundado por el IMCP, junto con otros ocho países. Actualmente el IASC está formado por 60 países aproximadamente, de los cuales 13 integran el Comité Ejecutivo.

El IASC es el Organismo Internacional encargado de elaborar los Principios de Contabilidad de aplicación internacional, que se conocen como Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's).

No se había creado conciencia de lo que son los Principios de Contabilidad como fundamento de las prácticas contables, estos principios deberán ser el conjunto de criterios generales que sirvan de fundamento a la elaboración y presentación de información financiera en una nación, sin embargo, estos criterios varían entre las naciones y las circunstancias, jurídicas y culturales son las que originaban las diferencias. Pero aún así hay cosas que también son ciertas:

- Las economías de mercado se observan semejantes en las prácticas de contabilidad.
- Muchos países de economía de mercado tienen normas emitidas por grupos de contadores públicos, miembros del IASC.
- La semejanza en el sustrato más que la forma de las reglas de contabilidad es lo que se busca.

2.5.1. ESTRUCTURA GENERAL DE LAS NORMAS.

Las Normas Internacionales se pueden numerar cronológicamente o clasificarse en:

- Concepto de la información financiera.
- Normas de contabilidad.
- Históricas.
- históricas con ajustes por revaluación.
- Para marcos inflacionarios.
- Para marcos hiperinflacionarios.

2.5.2. NATURALEZA DE LAS NORMAS INTERNACIONALES.

El IASC señala como criterio para determinar los tratamientos requeridos, que constituyan alternativas justificables se debe apoyar en:

- a) La práctica actual en el mundo y las tendencias de normas nacionales, leyes y Principios de Contabilidad General Aceptados.
- b) Conformidad con el mercado de conceptos en la elaboración y presentación de información financiera.
- c) Puntos de vista reguladores y organización representativa como la Organización Internacional de Comisiones de Valores.
- d) Consistencia con las normas del IASC y otras internacionales del grupo de expertos de Naciones Unidas.

2.5.3. LA POLÍTICA DEL IASC EN LA ELABORACIÓN DE LAS NORMAS.

1. Establecer solo un tratamiento requerido sin considerar tratamiento considerados u opciones libres.
2. Si hay alternativas justificables se pueden establecer un tratamiento estimado como punto de referencia.

POR LA NATURALEZA INCLUSIVA DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD DEL IASC MANTIENE LAS SIGUIENTES REGLAS.

- Costo histórico.
- Costo histórico ajustado con relaciones de activos fijos y superávits por revelación.
- Normas de revelación para Entidades con inflación económica.
- Normas de contabilización y cuantificación para países con hiperinflación económica.

2.6. PARTIDAS GENERALES

2.6.1. REVELACIÓN DE POLÍTICAS DE CONTABILIDAD.

Las normas de Contabilidad Financiera o Principios de Contabilidad específicamente seleccionados para constituir la base de la solución de los problemas de contabilidad en un ente en particular, reciben el nombre genérico de políticas de contabilidad.

CANADÁ SECCIÓN 1505

1. Debe ser incluida como parte integral de los Estados Financieros una descripción clara y concisa de las políticas contables significativas.

E.U. APB No. 22.

1. Pide una descripción de todas las políticas contables significativas de la **Entidad** informante e indica que debe ser incluida como parte integral de los Estados Financieros.

MÉXICO BOLETÍN A - 5.

1. Para que los usuarios estén en condiciones de evaluar el desempeño y perspectivas en las **Entidades** económicas, es preciso que la información contable contenga “ en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la **Entidad**”.
2. Los Estados Financieros y sus notas forman un todo o unidad inseparable y por tanto deben presentarse conjuntamente en todos los casos.

NORMA INTERNACIONAL IAS - 1.

1. Los Estados Financieros deben incluir una revelación clara y concisa de todas las políticas contables significativas que se han usado.
2. Debe ser una parte integral de los Estados Financieros y las políticas normalmente deben revelarse en un lugar.
3. El tratamiento equivocado o inapropiado de partidas en los balances generales, estados de resultados o pérdidas y ganancias u otros estados, no se rectifica por la revelación de las políticas de contabilidad usadas ni por notas o material explicativo, ni la revelación es sustituta del tratamiento contable adecuado.

REVELACIÓN DE POLÍTICAS DE CONTABILIDAD DE ESTADOS FINANCIEROS PRESENTADOS A FECHAS INTERMEDIAS.

CANADÁ SECCIÓN 1505.

1. Los informes financieros a las fechas intermedias son subordinados usualmente a los Estados Financieros anuales y la única revaluación necesaria de políticas de contabilidad en los Estados Financieros anuales o en los informes previos a las fechas intermedias.

MÉXICO BOLETÍN A-5 y B-9.

1. Para la determinación de la información financiera a fechas intermedias deben seguirse los mismo Principios de Contabilidad, reglas particulares de aplicación y el criterio prudencial que están señalados en los boletines emitidos por esta Comisión para la elaboración de los Estados Financieros anuales.
2. La revelación de cualquier cambio contable que afecta la comparabilidad de la información, deberá ser informada en el periodo parcial en el que se efectúe y seguir siendo reveladas en los periodos parciales subsecuentes.

NORMA INTERNACIONAL

1. No hay normas específicas.

CONTENIDO DE LAS POLÍTICAS.

CANADÁ SECCIÓN 1505.

1. Como mínimo la revelación de la información sobre políticas de contabilidad debe contener las siguientes situaciones.
 - a) Cuando la selección ha sido hecha entre Principios de Contabilidad generalmente aceptados y métodos alternativos.
2. Establece como ejemplos de partidas que requieren revelación de las políticas de contabilidad utilizadas las siguientes: amortizaciones de intangibles, métodos de depreciación, reconocimiento de los ingresos en los contratos de largo plazo y de las operaciones sobre franquicias y arrendamientos.

E.U. APB 22.

1. La revelación de las políticas de contabilidad debe identificar y describir los Principios de Contabilidad utilizados por la Entidad informante y los métodos de aplicación de aquellos principios que afecten materialmente de la determinación de posición financiera, cambios en la posición financiera, o en los resultados de operación, en particular debe abarcar aquellos Principios de Contabilidad y métodos que involucran cualesquiera de los puntos siguientes:

- a) Una selección de las alternativas contables existentes.
 - b) los principios y métodos peculiares a la industria en la cual la **Entidad** informante opera.
 - c) Aplicaciones no usuales o innovadoras de los Principios de Contabilidad generalmente aceptados.
2. Revelaciones comúnmente requeridas con respecto a las políticas de contabilidad, aquellos relacionados con las bases de consolidación, métodos de depreciación, amortización de intangibles, determinación del precio de inventarios, contabilización de los costos de investigación y desarrollo, conversión de monedas extranjeras, reconocimiento de la ganancia en los contratos de construcción a largo plazo y el reconocimiento de los ingresos en operaciones de franquicias y de arrendamientos.
 3. La revelación de las políticas en los Estados Financieros no debe duplicar detalles.

MÉXICO BOLETÍN A-5.

1. Deberá incluir la revelación que debe hacerse en las políticas contables utilizadas como son: valuación de inversión en valores mobiliarios, valuación de derechos y fondos fideicomitidos, validación de inventarios, métodos y tasas de depreciación, tratamiento contable del efecto del impuesto sobre la renta, valuación de inversiones en compañías asociadas, bases de consolidación de Estados Financieros, etc.
2. Menciona además que se debe cuidar la cantidad de información no vaya en detrimento de su calidad y pueda dar lugar a que los aspectos importantes pasen inadvertidos por el usuario.

NORMA INTERNACIONAL

1. Políticas de contabilidad.

General

- Política de consolidación

- Conversión de monedas extranjeras incluyendo la disposición que sedé a las ganancias y pérdidas en cambios.
- Política general de valuación.
- Acontecimientos posteriores a la fecha del balance.
- Arrendamientos, alquiler con opción a compra o transacciones en abonos e interés relativo.
- Impuestos.
- Contratos a largo plazo.
- Franquicias y licencias.

Activos

- Cuantías por cobrar.
- Inventarios y costos de venta relativos.
- Activos depreciables y depreciación.
- Cosechas.
- Terrenos por urbanizar y costos por urbanización relativos.
- Inversiones: compañías subsidiarias, compañías asociadas y otras intervenciones.
- Investigación y desarrollo.
- Patentes y marcas.
- Crédito mercantil.

Pasivos y provisiones.

- Garantías.
- Compromisos.

Perdidas y ganancias.

- Métodos de reconocimiento de ingresos.
- Mantenimiento, reparaciones y mejoras.
- Ganancias y pérdidas al disponer de propiedades.
- Contabilización de reservas; legales y otras incluyendo cargos y créditos directos a las cuentas de superávit.

FORMATO Y LOCALIZACIÓN DE LA POLÍTICA.

CANADÁ SECCIÓN 1505.

1. Proporciona un panorama más amplio de las políticas de contabilidad de la empresa.

E.U. APB 22.

Al igual que la norma de CANADÁ considera la necesidad de tener flexibilidad en la localización y formato de las políticas de contabilidad. Aprueba también la presentación de un sumario de políticas contables significativas que anteceda las notas de los Estados Financieros.

MÉXICO BOLETÍN B - 5.

1. Coincide con la normatividad de CANADÁ y E.U.

NORMAS INTERNACIONALES.

No lo menciona.

SUPUESTOS CONTABLES FUNDAMENTALES.

NORMA INTERNACIONAL IAS -1.

1. Negocio en marcha, consistencia y devengación son supuestos contables fundamentales.

2.6.2. CAMBIOS EN ESTIMACIONES CONTABLES.

Los cambios en las estimaciones contables son consecuencia de la presentación periódica de los Estados Financieros.

CANADÁ SECCIÓN 1506.

1. El efecto de un cambio en una estimación contable debe contabilizarse:

- a) En el periodo del cambio, si el cambio afecta los resultados del periodo únicamente, o.
- b) En el periodo del cambio y aplicaciones a periodos futuros, si el cambio afecta los resultados financieros del periodo y de los periodos posteriores.

E.U. APB -20.

1. Aplica el mismo criterio que **CANADÁ**. Un cambio en las estimaciones contables no debe contabilizarse restableciendo las cantidades informadas en Estados Financieros previos o informando cantidades proforma de periodos anteriores.

MÉXICO BOLETÍN A-7.

1. En **MÉXICO** se aplica el mismo criterio.

NORMA INTERNACIONAL. IAS -8.

1. Un cambio en una estimación contable debe contabilizarse como parte de los resultados de actividades ordinarias de las empresas:
 - a) En el periodo de los cambios si los cambios afectan al periodo únicamente.
 - b) En el periodo del cambio y en los futuros periodos, si el cambio afecta ambos.
2. La revisión de una estimación relacionada con una partida que fue tratada como extraordinarias debe tratarse como tal.

2.6.3. AJUSTES DE PERIODOS ANTERIORES.

Los ajustes a resultados anteriores distintos a la corrección de estimaciones contables, los derivados de cambios de políticas de contabilidad y los provenientes de errores u omisiones fundamentales, son tratados por las normas como ajustes de ejercicios anteriores o son tratados en forma separada.

CANADÁ SECCIÓN 3600.

1. Las partidas por ajustes de periodos anteriores deben tener las cuatro características siguientes:

- a) Son específicamente con o directamente relacionadas con actividades en particular de periodos anteriores.
- b) No son atribuibles a eventos económicos subsecuentes del periodo de los Estados Financieros por tales periodos.
- c) Dependen principalmente de decisiones o determinaciones de las personas que no son administradoras o propietarios y,
- d) No podrían ser estimada razonablemente antes de tales decisiones o determinaciones.

2. Los ajustes de periodos anteriores deben ser excluidos de la determinación de la utilidad neta del ejercicio y deben aplicarse retroactivamente a las utilidades netas de los periodos relacionados.

3. Cuando han ocurrido ajustes de periodos anteriores en el periodo actual, la información siguiente debe revelarse:

- a) Una descripción del ajuste del periodo anterior.
- b) El efecto de los ajustes del periodo anterior en los Estados Financieros actuales y periodos anteriores.
- c) El hecho de que los Estados Financieros anteriores han sido restablecidos.

E.U. APB -9.

1. Los ajustes de periodos anteriores son limitados a aquellos ajustes que:

- a) Pueden identificarse específicamente con y se encuentran directamente relacionados con la actividad de negocios de un periodo previo en particular.
- b) No son atribuibles a eventos subsecuentes a la fecha de los Estados Financieros del periodo previo.
- c) Dependen principalmente de la determinación de personas distintas de los administradores y,
- d) No fue posible hacer estimaciones razonables previas a tal determinación.

MÉXICO BOLETÍN A-7.

1. Los ajustes a resultados de ejercicios anteriores solamente son admisibles por errores cometidos en su formulación.

NORMA INTERNACIONAL. IAS -8.

1. El IAS -8 define a los ajustes de resultados de ejercicios anteriores considerados con las características de los definidos por las normas de **CANADÁ** y **E.U.** En consecuencia estos quedan reglamentados por las normas relacionadas con errores y omisiones fundamentales.

CONCLUSIONES

2. En **MÉXICO** y las Normas Internacionales solo se admiten ajustes a resultados de ejercicios anteriores si hay un error previo en la elaboración de los Estados Financieros anteriores.
3. En **CANADÁ** y **E.U.**, los ajustes a resultados de ejercicios anteriores, cuya realización dependa de personas ajenas a la administración y no fue posible hacer estimaciones razonables previas. No obstante el error como tal lo regulan en normas distintas, que se comentan en el capítulo siguiente.

2.6.4. ERRORES Y OMISIONES FUNDAMENTALES.

CANADÁ SECCIÓN 1560.

1. La corrección en el periodo presente de errores en los Estados Financieros de periodos previos deben contabilizarse retroactivamente y los Estados Financieros previos presentados por efectos de comparación deben establecerse. De hecho es el tratamiento general dado por ajustes a resultados de ejercicios anteriores.

E.U. APB -20.

1. Define las omisiones y errores fundamentales y remite para su tratamiento contable al mismo dado para ajustes de resultados de ejercicios anteriores.

MÉXICO BOLETÍN A-7.

1. Define los errores en la formación financiera de ejercicios anteriores como las planeaciones indebidas de principios o reglas particulares o cualesquiera otras desviaciones respecto al contenido de las cifras por conceptos fundamentales atribuibles claramente a ejercicios anteriores y cuya información no pudo ser conocida a la fecha de omisión de dichos Estados Financieros.
2. Cuando ocurran claramente correcciones a la información financiera de ejercicios anteriores, deben afectarse los resultados acumulados, ubicado los efectos a los años que correspondan en la medida que se presente información de dichos ejercicios.

NORMA INTERNACIONAL IAS - 8- (NUEVO).

1. Dispone como tratamiento su aplicación al saldo inicial de utilidades retenidas y el restablecimiento de la información de ejercicios anteriores presentada para efectos de compatibilidad. Autoriza el tratamiento alternativo que consiste en su aplicación a los resultados del periodo actual y su presentación en el estado de resultados en un renglón separado.

2.6.5. CAMBIOS EN PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.

Los efectos acumulados al principio del periodo correspondiente a un cambio en la política contable son tratados por las distintas normas de modo diferente.

CONCLUSIONES

Los efectos acumulados al principio del periodo correspondiente a un cambio en las políticas contables.⁰

1. **CANADÁ** lo aplica retroactivamente y a la información de periodos anteriores es restablecida, excepto cuando el efecto no es determinable razonablemente, en cuyos casos se ajusta el saldo inicial de las utilidades del ejercicio.

2. Estados Unidos lo aplica a resultados del periodo como una pérdida extraordinaria y restablece la información de ganancias por acción, excepto un cambio del método de valuación de inventario.
3. MÉXICO lo aplica a resultados del periodo, después de partidas extraordinarias y restablecen la información comparativa.
4. Las Normas Internacionales establecen como punto de referencia a la aplicación retroactiva y el restablecimiento de la información comparativa. Y como tratamiento alternativo permitido, la inclusión de los resultados el periodo como una partida separada del estado de resultado, y la información comparativa de años anteriores se presenta sobre bases de proforma.

2.6.6. EVENTOS SUBSECUENTES.

El periodo subsecuente que va de la fecha de los Estados Financieros a la fecha de su emisión, en el cual pueden ocurrir dos tipos de acontecimiento.

- a) Aquellos que proporcionan mayor evidencia respecto a las condiciones existentes a la fecha de los Estados Financieros.
- b) Aquellos que indican condiciones que surgen después de la fecha de los Estados Financieros.

CANADÁ SECCIÓN 3820.

1. Los Estados Financieros deben ajustarse cuando ocurren eventos entre la fecha de los Estados Financieros y la fecha de su terminación que proporciona evidencia adicional relativa a condiciones existentes a la fecha de los Estados Financieros.
2. Los Estados Financieros no deben ajustarse pero deben hacerse las revelaciones de aquellos eventos que ocurren entre la fecha de los Estados Financieros y si fecha de terminación que no se encuentran relacionados directamente con las condiciones existentes a la fecha de los Estados Financieros, pero:
 - a) Originan cambios significativos en los activos y pasivos en el periodo subsecuente.

- b) Pueden, o podrían tener un efecto significativo en las operaciones de la empresa.
3. Las revelaciones de los eventos subsecuentes que no reúnen de ajustes a los Estados Financieros deben incluir:
- a) Una descripción de la naturaleza del evento.
 - b) Una estimación del efecto financiero, cuando sea práctico, o una declaración de que una estimación no puede hacerse.
4. Un método práctico de revelar los efectos subsecuentes podría ser la utilización de información financiera proforma como información suplementaria.

CONCLUSIONES

Las normas de **CANADÁ**, E.U. e Internacionales, son substancialmente las mismas. En **MÉXICO** no se tienen normas de Contabilidad Financiera respecto al tema.

2.6.7. ACTIVO CIRCULANTE Y PASIVO CIRCULANTE.

La identificación de los activos y pasivos circulantes se considera útil para el correcto análisis de la posición financiera de una empresa.

Para que las partidas que se originan en el ciclo de operaciones de la **Entidad** puedan ser incluidas en la categoría de circulante ya sea como activos o como pasivos debe caracterizarse por su fácil realización en el periodo de un año o durante el ciclo normal de operaciones de la **Entidad**.

CONCEPTO ACTIVO CIRCULANTE.

CANADÁ SECCIÓN 1510.

1. Aquellos activos que son realizables ordinariamente dentro de un año desde la fecha del balance general o dentro de un ciclo normal de operaciones, si éste es mayor de un año.

E.U. ARB- 43 CAPITULA 3, SECCIÓN A.

1. En los Estados Financieros los activos y pasivos son generalmente clasificados de manera lógica, demás de que se sumarizan y totalizan con el nombre de circulantes, corrientes o de trabajo.

NORMA INTERNACIONAL IAS - 13.

1. No define el concepto de activo circulante.
2. Establece que cada empresa debe determinar si presenta o no los activos circulantes y los pasivos no circulantes como clasificaciones por separado en sus Estados Financieros.

PARTIDAS QUE INTEGRAN EL ACTIVO CIRCULANTE.

CANADÁ SECCIÓN 1510.

1. Indica que el activo circulante debe de estar dividido en clases principales tales como:
 - Efectivo.
 - Inversiones temporales.
 - Cuentas y documentos por cobra.
 - Inventarios.
 - Gastos pagados por anticipado.
 - Impuesto sobre la renta diferido.

E.U. ARB CAPITULO 3, SECCIÓN A.

1. El término de activos circulantes para propósitos de Contabilización es utilizado para designar efectivo y otros activos o recursos identificados comúnmente como aquellos que se espera que sean realizados en efectivo o que sean vendidos o consumidos durante el ciclo normal de operaciones de la empresa.
2. El término de activo circulante comprende casi los mismos conceptos mencionados por **CANADÁ**.

EXCLUSIONES DEL ACTIVO CIRCULANTE.

CANADÁ SECCIÓN 1510.

1. No las menciona.

E.U. ARB CAPITULO 3 SECCIÓN A.

1. Incluye de clasificación de circulante los siguientes recursos:

- a) El efectivo y reclamaciones de efectivo que estén restringidas como retiros o aquel que no se utilice par la determinación de operaciones circulantes, sino para la adquisición o construcción de activos no circulantes, o el efectivo segregado para el pago de deudas a largo plazo.
- b) Inversiones en valores o anticipos.
- c) Cuentas por cobrar de transacciones no usuales.
- d) El valor de rescate de los seguros de vida.
- e) Terrenos y otros recursos naturales.
- f) Activos depreciables.

CONCEPTO PASIVO CIRCULANTE.

CANADÁ SECCIÓN 1510.

1. En un balance general clasificado los pasivos circulantes deben incluir importes pagaderos de un año a partir de la fecha del balance general o dentro del ciclo normal de operaciones, cuando este sea mayor a un año.
2. Debe incluir solamente aquella parte de las obligaciones a largo plazo, incluyendo los requerimientos del fondo de amortización, pagados dentro de un año a partir de la fecha del balance general.
3. La clasificación de pasivos circulantes también debe incluir cantidades recibidas o pagaderas de adunas o clientes.

E.U. ARB - 43 CAPÍTULO 3 SECCIÓN A.

1. El término de pasivos circulantes es utilizado principalmente para designar operaciones en cuya liquidación se espera razonablemente requerir el uso de los recursos existentes propiamente clasificados como activos circulantes o crear otros pasivos circulantes.
2. El concepto de pasivo circulante también incluirá importes estimados o devengados los cuales se espera que sean requeridos para cubrir gastos dentro del año para obligaciones conocidas.

MÉXICO BOLETÍN C-9.

1. El pasivo se clasifica con su fecha de liquidación o vencimiento, a corto y largo plazo.
2. El pasivo a corto plazo aquel que su liquidación se producirá dentro de un año en el curso normal de las operaciones.

PARTIDAS QUE INTEGRAN EL PASIVO CIRCULANTE.

CANADÁ SECCIÓN 1510.

1. El pasivo circulante se debe dividir en partidas principales como:
 - Prestamos bancarios.
 - Acreedores comerciales.
 - Pasivos devengados.
 - Prestamos, impuestos y dividendos por pagar.
 - Ingresos diferidos.
 - Pagos corrientes de obligaciones a largo plazo.
 - Impuestos sobre la renta diferido.
2. Se deben mostrar separadamente los importes adecuados sobre los prestamos de los directores, empleados y acciones a subsidiarias no consolidadas a la tenedora o cualquier otra compañía.

3. Si cualquiera de los pasivos esta garantizado se debe mostrar separadamente y este hecho debe ser revelado.

E.U. ARB - 43. , CAPITULO 3, SECCIÓN A.

FAS 6 Y FAS 78.

1. Las obligaciones a corto plazo sugeridas por transacciones originadas en el curso normal del negocio que se vencen en los términos usuales, deben clasificarse como pasivos circulante.
2. Los descuentos aun no ganados, cargados financieros o intereses incluidos en el importe nominal del valor por cobrar, deben ser mostrados como una deducción de los valores por cobrar relacionados.

MÉXICO BOLETÍN C-9.

- a) Adeudos para la adquisición de bienes y servicios inherentes a las operaciones principales de la empresa, como sus obligaciones derivadas de la compra de mercancías para su venta o procesamiento.
- b) Cobros anticipados a cuenta de futuras venta de mercancías y prestación de servicios.
- c) Adeudos provenientes de la adquisición de bienes o servicios para consumo o beneficio de la misma empresa.
- d) Pasivos provenientes de obligaciones contractuales o impositivas como sueldos, comisiones, regalías, gratificaciones, impuestos retenibles o a cargo de la misma empresa, participación de utilidades a los trabajadores, etc.
- e) Préstamo de instituciones de crédito de particulares, de compañías filiales, de accionistas, o funcionarios, etc., representados por adeudos obtenidos a través de contratos formales de crédito, como por adeudos amparados por simples títulos de crédito o bien por créditos no documentados en los cuales exista un convenio escrito acerca del vencimiento.
- f) Ciertos casos de obligaciones provenientes de operaciones bancarias de descuento de documentos.

VALORES NEGOCIABLES (Comentarios adicionales).

1. **CANADÁ, MÉXICO** y las Normas Internacionales no los consideran. E.U., estable que los importes a los que algunos activos circulantes son establecidos, no siempre indican su valor presente de realización. En el caso de que los valores negociables donde el valor del mercado es menor que su costo por una diferencia sustancial y es evidente que su valor en la declinación del mercado no es ocasionado por una condición temporal, la cantidad a ser incluida como un activo circulante no debe exceder el valor del mercado, situación semejante se presenta por los inventarios.

COMPENSACIONES ENTRE ACTIVO CIRCULANTE Y PASIVOS CIRCULANTES.

1. **CANADÁ, E.U. y MÉXICO** no lo menciona, la normatividad internacional estable que el importe al que se presente un activo o pasivo circulante no deberá deducirse por la deducción de otro pasivo o activo circulante, amenos que exista un derecho legal de compensarlos y dicha compensación represente lo que se espere que ocurra respecto a la cobranza de activo y el pago del pasivo.

2.6.8. ESTADO DE RESULTADOS.

El estado de pérdida y ganancias o estado de resultados es el documento que muestra el desarrollo de la **Entidad** en términos monetarios por un periodo determinado. Representa en términos muy generales el consumo de recursos con motivo de las actividades propias de los negocios y por cualesquiera otras circunstancias, así como los recursos genérale recibidos como compensaciones a los esfuerzos de ganancias de los propios entes.

Son fundamento esencial del estado de resultados los conceptos de periodo contable, la identificación de costos y gastos y el reconocimiento de ingresos y aún cuando por necesidades conservadoras y la influencia de una demanda mayor por la revelación de un concepto de utilidad inclusiva, las normas pretenden resaltar en el estado de resultados la utilidad neta operativa, con la utilidad normal que debe considerar el analista para medir el potencial utilitario del negocio. Lo que hace surgir en la

información renglones dedicados a partidas extraordinarias, gastos por desmantelamientos y por cambios a Principios de Contabilidad utilizados.

CONCLUSIONES

1. La norma de **CANADÁ** es la única que detallan las partidas que componen el estado de resultados.
2. La normatividad estadounidense no tiene una reglamentación específica, por lo que en diversos boletines, realiza comentarios sobre el estado de resultados.
3. **MÉXICO** por la situación inflacionaria en que vive le da un toque característico a este estado financiero al pedir que este se exprese en moneda del mismo poder adquisitivo.
4. La **NORMA INTERNACIONAL** no lo menciona, sin embargo de manera general regula al igual que **MÉXICO** el aspecto inflacionario. Se enfoca a los Estados Financieros que se realizan en economías hiperinflacionarias y aquellos que han dejado de serlo.

2.6.9. ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACIÓN FINANCIERA.

En un estado complementario al balance general al de pérdidas y ganancias generalmente se presenta por cada periodo en que se terminen los resultados del ejercicio, incluye información sobre las actividades de operación, financiamiento e inversión de una **Entidad** y sus consiguientes efectos dentro del flujo de efectivo. Por tanto es una herramienta útil para los usuarios de los Estados Financieros ya que proporciona los elementos necesarios para evaluar la liquidez y solvencia, de una empresa, así como su capacidad para general efectivo.

CONCLUSIONES

1. **CANADÁ**, E.U. y **MÉXICO** comparten un enfoque similar, sin embargo la situación inflacionaria de **MÉXICO** afecta la presentación del estado de cambios, y el boletín mexicano correspondiente solicita para su elaboración, la presentación de pesos constantes. La **NORMA INTERNACIONAL** pide

únicamente que el estado financiero se prepare por cada periodo del cual se presente el estado de resultados y añade que el estado de cambios que se elabore en una economía hiperinflacionaria debe ser presentado en los términos de efectivo y equivalente de efectivo.

2. Las cuatro instancias coinciden en solicitar una clasificación en actividades de operación, financiamiento e inversión, de las partidas que intervienen en el estado de cambios.
3. En lo referente a las actividades de financiamiento e inversión sin movimiento de efectivo, **MÉXICO** no lo regula especialmente.
4. En términos generales las cuatro normatividades son similares, sobre sale el hecho de que **MÉXICO** regula este estado bajo condiciones inflacionarias.
5. E.U. y la **NORMA INTERNACIONAL** aceptan métodos de elaboración directos e indirectos. **MÉXICO** y **CANADÁ** se inclinan por el indirecto, pero no prohíben el directo.

2.6.10. FUSIÓN Y COMBINACIÓN DE NEGOCIOS.

Es un tema amplio y complejo en las normas de los distintos países que incluye: la propia fusión de negocios, la consolidación de Estados Financieros, el método de participación, inversiones en aventuras conjuntas, permanentes y temporales. La fusión de dos o más **Entidades** que operan como **Entidades** jurídicas independientes con el fin de que surja una sola **Entidad** económica.

MÉTODO DE REGISTRO DE FUSIONES

CANADÁ SECCIÓN 1580.

1. Bajo el método, el interés de la compañía adquiriente en los activos adquiridos y las obligaciones asumidas es registrado en los Estados Financieros de la adquiriente al costo de la compañía adquiriente. El estado de resultados de la compañía adquiriente incluye los resultados de la compañía adquirida desde la fecha de adquisición únicamente.

UNIÓN DE INTERESES.

2. Bajo el método los activos y pasivos son combinados y son registrados en los Estados Financieros de la **Entidad** combinada al valor en libros de las compañías combinantes. El estado de resultados de la compañía combinada se presenta con los resultados del ejercicio completo relativo a la fecha de combinación. Los resultados financieros de la compañía combinada presentados por periodos anteriores son restablecidos para reflejar la posición y resultado de las operaciones como si las compañías combinadoras hubieran estado combinadas antes de la fecha de combinación.
3. Cuando ninguna de las partes que intervienen en los intereses, puede identificarse como el adquirente, estamos ante una unidos de intereses.
4. En la combinación de negocios en que el interés de propiedad de dos o más compañías se unen a través de un intercambio de las acciones con derechos a voto en la cual ninguna de las partes puede ser identificada como la adquirente, se ha sugerido que una **Entidad** nueva se ha creado.
5. Bajo el concepto de **Entidad** nueva, los activos y pasivos llevados a la combinación se contabilizan en los Estados Financieros de la **Entidad** nueva, el cual representa los costos de esta nueva **Entidad**.

IDENTIFICACIÓN DEL ADQUIRIENTE.

6. La compañía que distribuye efectivo ú otros activos (o incurre en pasivos) para obtener los activos o las acciones con derecho adquirente.
7. La propiedad, el control, la influencia importante, la composición de los consejos de administración o la estructuración de las gerencias, son factores que ayudan a determinar con claridad quien es adquirente.
8. El método de compra debe utilizarse para contabilizar todas las combinaciones de negocios, excepto por esos casos raros de transacciones donde la adquirente no puede ser identificada.

9. El método de intereses debe ser utilizado para contabilizar Aquellos casos raros de combinación de negocios en que no es posible identificar alguna de las partes.

E.U. APB - 16.

1. En los E.U. y en CANADÁ, los métodos son el de compra y el de unidos de intereses.

En CANADÁ el método de compra es el que debe aplicarse excepto en aquellos casos raros donde no puede identificarse la adquiriente, y la norma es los E.U. por contra proporciona una serie de criterios que deben reunir las combinaciones de negocios para tratarlas como unidos de intereses, y las que no los llenen deben ser tratados como compra de negocios.

2. Las condiciones principales para que la combinación de negocios sea considerada una unión de intereses, son:
- a) Cada una de las compañías combinadas es autónoma y no ha sido subsidiaria o división de otra corporación durante dos años antes de la iniciación del plan de combinación.
 - b) Cada una de las compañías combinadas es independiente de las otras compañías combinadas.
 - c) La combinación es efectuada en una sola transacción o es completada a partir de la fecha, de iniciado un plan específico.
 - d) Las ofertas y emisiones de acciones de la corporación, sólo incluyen acciones comunes con derechos idénticos para sus acciones comunes en circulación, en el intercambio por la totalidad sustancial del interés en acciones con derecho a voto de otra compañía a la fecha de consumación del plan.
 - e) Ninguna de las compañías combinadas cambia su interés en las acciones con derecho a voto en la contemplación del efecto de la combinación durante dos años después de iniciado el plan de combinación o entre la fecha en que la combinación es iniciada y terminada.

- f) Cada una de las compañías combinadas readquieren acciones comunes con derecho a voto, únicamente para propósitos de negocios y ninguna compañía, readquiere más el número normal de acciones entre la fecha de iniciación del plan de combinación hasta su terminación.
- g) Los derechos de voto de los intereses de los propietarios del capital en el resultado de la corporación combinada son detentados y ejercidos por los accionistas, los accionistas no son reprimidos ni privados en el ejercicio de sus derechos en el periodo.
- h) La combinación es resuelta a la fecha de combinación del plan y no hay provisiones del plan relacionadas con la emisión de valores y otras consideraciones pendientes.
- i) La corporación combinada no entra en otros arreglos financieros para beneficio de los accionistas anteriores de las compañías combinadas, tales como garantías de préstamos con acciones emitidas durante la combinación, la cual negaría en efecto el intercambio de valores.

MÉXICO

1. La normatividad mexicana no tiene reglas específicas para el caso de fusión de negocios, el nuevo boletín B-8 respecto a Estados Financieros consolidados y combinados y valuación de inversiones y acciones permanentes, previene la combinación de negocios afiliados (que tienen a los mismos accionistas), mediante la combinación de la información con los valores actualizados por la inflación B-10 de los Estados Financieros de las empresas.

NORMA INTERNACIONAL IAS - 22. (NUEVO).

1. Establece como tratamiento requerido que la adquisición debe contabilizarse utilizando el método de compra, y la unión de intereses debe contabilizarse como unión de intereses.

MÉTODO DE COMPRA.

2. Bajo el método de compra el comprador contabiliza el costo de requisición establecido al valor justo de los activos identificables los pasivos incurridos a la fecha de la adquisición. Los activos identificables y los pasivos incurridos pueden

incluir activos no registrados en los Estados Financieros de la compañía adquirida.

3. Los resultados de operación del negocio adquirido son incorporados en el estado de resultados del comprador desde la fecha de adquisición.

MÉTODO DE UNIÓN DE INTERESES.

4. Es contabilizar la combinación bajo el pensamiento que los negocios separados continúan como antes, ahora con propiedad conjunta.
5. La diferencia entre el capital emitido y los montos del capital adquirido se ajusta contra las cuentas del capital contable.

CONCLUSIONES

1. **MÉXICO** no tiene normas específicas, aún cuando en su boletín B-8 incluye los problemas de consolidación y métodos de participación.
2. Una combinación de negocios podría calificar para el método de su registro en alternativas distintas, si se encuentra en cualquiera de los tres países.
3. La **NORMA INTERNACIONAL** considera la compra y la mancomunación de intereses como dos problemas distintos con tratamientos específicos para cada uno. El centro del problema se ubica en la identificación del comprador.

2.6.11. CREDITO MERCANTIL.

El exceso entre los costos de comprar otros negocios y costos asignados a los activos identificados y pasivos asumidos es reconocido como crédito mercantil.

La terminación del crédito mercantil es por una diferencia global, lo cual implica el reconocimiento de todos los activos identificables tangibles como intangibles. Al crédito mercantil se intenta considerarlo como un activo identificado con el valor conjunto de la empresa adquirida.

En los tres países e en las Normas Internacionales se puede registrar un crédito mercantil solamente si proviene de una transacción, el crédito mercantil generado no es admisible incorporado a los Estados Financieros conforme a dichas normas.

CANADÁ SECCIÓN 1580.

1. El costo de compra debe asignarse como sigue:
 - a) El interés de la compañía adquiriente en activos identificados adquiridos y pasivos asumidos debe basarse en su valor justo a la fecha de adquisición.
 - b) El exceso del costo de compra sobre el interés adquirido es activos identificables adquiridos y pasivos asumidos debe reflejarse como crédito mercantil.
2. El crédito mercantil acreedor no se reconoce y deben disminuirse los valores de los activos no monetarios para lograr su eliminación, así mismo al quedar los activos y pasivos cuantificados a sus valores justos y el interés minoritario al valor en libros de la compañía adquirida, surge una inconsciencia en el procedimiento, indudablemente.
3. La cantidad reflejada como crédito mercantil (deudor) a la fecha de adquisición debe amortizarse en los resultados por el método de línea recta, sobre la vida estimada del crédito mercantil.
4. La cantidad mostrada como crédito mercantil deberá presentarse en el balance como un activo intangible, en la medida de lo no amortizado o no ajustado.

E.U. APB - 16.

1. Los principios generales para aplicar la contabilidad sobre la base de costo histórico a la adquisición de un activo dependen de la naturaleza de la transacción:
 - a) Un activo adquirido por intercambio de efectivo ú otros activos se registra al costo.
 - b) Un activo adquirido mediante la absorción de pasivos se registra al costo, esto es, el valor presente de las cantidades a pagar.
 - c) Un activo adquirido mediante la emisión de acciones de la adquiriente es registrada al valor justo del activo.

2. La adquisición de activos en grupos requiere no sólo determinar el costo del grupo, sino también la asignación de los costos a los activos individuales.
3. El exceso del costo de la compañía adquirida sobre la suma de las cantidades asignadas a los activos identificados adquiridos menos los pasivos asumidos debe registrarse como crédito mercantil.

Un crédito diferido por exceso de valores asignados a los activos identificables sobre el costo de la compañía adquirida (llamado algunas veces crédito mercantil negativo) no debe reconocerse a menos que aquellos activos se hubieran reducido a cero de valuación.

4. El crédito mercantil deudor debe amortizarse de acuerdo con la vida útil del activo con la vida útil del activo intangible.
5. El crédito mercantil negativo, después de dejar en cero los activos no circulantes, debe clasificarse como un crédito diferido y debe amortizarse sistemáticamente de acuerdo a los periodos que se estiman serán beneficiados pero no debe exceder de 40 años.
6. La amortización del crédito mercantil no es deducible para los efectos fiscales.
7. Al igual que en CANADÁ debe revisarse periódicamente la amortización a largando o reduciendo el periodo remanente de amortizaciones.

MÉXICO BOLETÍN B - 8.

1. Incluye las normas relativas a la consolidación y la combinación de los Estados Financieros, así como la valuación de inversiones permanentes en acciones, empero no señala normas específicas para la fusión de negocios.
2. Al igual que en CANADÁ u de E.U. se utilizan como base de valuación de los activos recibidos y los pasivos asumidos, los valores justos a la fecha de adquisición.
3. La diferencia final que resulte entre el precio de compra y el valor contable de las acciones de subsidiarias deberá identificarse como exceso de costo de las acciones de subsidiarias sobre el valor de libros o exceso del valor de libros sobre el costo de las acciones de la subsidiaria.

4. Si la diferencia fuera acreedora deberá ser amortizada mediante crédito a los resultados futuros en el plazo en que se estime que el negocio adquirido quedara integrado al resto del grupo adquirente y el cual no debe exceder a cinco años.
5. Si la diferencia final entre el precio de compra y el valor relativo de las acciones de la subsidiaria fuera deudora deberá presentarse en el último renglón del activo y si fuera acreedora del pasivo a largo plazo. Las diferencias deudoras y acreedoras no deberán compensarse.
6. El interés minoritario es la porción de utilidad o pérdida neta del ejercicio y del resto del capital contable de las subsidiarias consolidadas que es atribuible a accionistas ajenos a la compañía controladora.
7. El interés minoritario deberá presentarse como último renglón del capital contable.

NORMA INTERNACIONAL IAS - 22 (NUEVO).

1. El exceso del costo de adquisición sobre los valores justos de los activos netos identificables adquiridos debe reconocerse como un activo proveniente de la adquisición.
2. La cantidad por la cual el valor justo agregado de los activos netos identificables excedan del costo de adquisición debe asignarse a los activos individuales no monetarios adquiridos en proporción de sus valores justos. Después de esta asignación, en las circunstancias raras en que permanezca un crédito mercantil negativo, éste debe ser tratado como un crédito diferido y reconocerse en los resultados con bases sistemáticas que no excedan de los 5 años, amén que pueda justificarse y explicarse en los Estados Financieros, caso en el cual no puede ser mayor de 20 años.
3. Sin embargo las propias normas dan el tratamiento alternativo que sigue: la cantidad por la cual el valor justo agregado de los activos netos identificables excede al costo de adquisición, debe ser tratado como un crédito diferido y reconocerse en los resultados con bases sistemáticas.

4. El interés minoritario en los activos netos de las subsidiarias debe identificarse en el balance.

CONCLUSIONES

1. CANADÁ.

- a) activos y pasivos identificados se valúan a su valor justo.
- b) El interés minoritario se valúa con los valores en libros de la adquirida.
- c) El interés minoritario se presenta en el pasivo.
- d) El crédito mercantil acreedor es una diferencia global en que no participa el interés minoritario.
- e) El crédito mercantil acreedor se disminuye en los activos no monetarios, pero no señala regla para el sobrante después de dejar en ceros a dichos activos.
- f) El crédito mercantil deudor se presenta como un activo intangible, se amortiza durante su vida probable, sin embargo el periodo no puede ser mayor de 40 años.
- g) Debe revisarse periódicamente en el valor del crédito mercantil y en su caso el deterioro deberá ajustarse.

2. E.U.

- a) Activos y pasivos se valúan a su valor justo.
- b) No se señala como se valúa el interés minoritario.
- c) No se señala donde se presenta el interés minoritario.
- d) El crédito mercantil se disminuye del valor de los activos no monetarios hasta dejarlos en ceros, y el resto es considerado como un crédito diferido amortizable en 40 años.
- e) El crédito mercantil deudor se amortiza en un periodo no mayor de 40 años.
- f) Se examina periódicamente su cuantificación y en caso de deterioro se ajustan los valores correspondientes.

3. MÉXICO

- a) Activos y pasivos identificados se valúan a su valor justo.
- b) El interés minoritario es ala porción capital contable de los accionistas ajenos a la controladora.
- c) El interés minoritario se presenta en el capital contable.

- d) El crédito mercantil acreedor no se disminuye de los activos y se amortiza en un plazo máximo de cinco años y se presenta después del pasivo y en el largo plazo.
- e) El crédito mercantil deudor se amortiza en un plazo máximo de 20 años y se presenta como último renglón del activo.
- f) Previene situaciones futuras que amerite el ajuste de los saldos en créditos mercantiles deudores o acreedores.

NORMAS INTERNACIONALES

- a) Activos y pasivo se valúan a su valor justo a la fecha de adquisición.
- b) El interés minoritario se calcula preferentemente con los costos de preadquisición, pero se considera alternativa permitida calcularlos con base a los valores justos.
- c) El interés minoritario se presenta entre el pasivo y el capital contable.
- d) El crédito mercantil acreedor se disminuye de los activos no circulantes o activos no monetarios y el remanente debe autorizarse en un plazo de cinco años, justificadamente se puede ampliar el plazo a 20 años.
- e) El crédito mercantil acreedor es considerado un método diferido (método alterno).
- f) El crédito mercantil deudor se amortiza en un plazo de cinco años, empero justificadamente puede ampliarse a 20 años.

2.6.12. CONDICIONES GENERALES DE LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.

La consolidación de los Estados Financieros reconoce que a pesar de que la controladora y las subsidiarias forman **Entidades** legales, separadas, las compañías en su conjunto constituyen un grupo económico simple. Un grupo económico simple existe cuando la administración es capaz de controlar los recursos de la controladora y la subsidiaria.

Las normas de **CANADÁ, E.U., MÉXICO** y la IASC consideran que la consolidación de los Estados Financieros es obligatoria a fin de que los accionistas de la controladora estén debidamente informados. El criterio fundamental para determinar el procedimiento de consolidación es el control, el cual se define como el poder para gobernar las políticas financieras y operativas de una empresa, así como obtener beneficios de sus actividades.

EXCLUSIÓN DE SUBSIDIARIAS DE LA CONSOLIDACIÓN.

CANADÁ SECCIÓN 3050.

4. Una subsidiaria deberá excluirse de la consolidación si:
- a) Los aumentos en el capital contable de la subsidiaria probablemente no se acumulen en la controladora (tenedora o matriz) ó.
 - b) El control de la tenedora sobre los activos de la subsidiaria ú operaciones es deteriorado seriamente.
 - c) Una subsidiaria deberá excluirse de la consolidación cuando el control de la tenedora es temporal por que existan planes temporales para disponer de la inversión de la subsidiaria.
 - d) La inversión en subsidiarias que son bancos y compañías de seguros y cuyos Estados Financieros no son preparados con principio de contabilidad generalmente aceptados o no coinciden con estos, para los propósitos de consolidación, se contabilizara por el método de participación modificado.
 - e) Cuando los componentes de los Estados Financieros de una subsidiaria son tales que la consolidación no proporciona una mejor presentación de los accionistas de la controladora, la inversión de la subsidiaria se contabilizara por el método de participación. Los Estados Financieros de la controladora incluirán tanto los Estados Financieros de la subsidiara, Estados Financieros combinados de subsidiarias semejante fueron proporcionar toda la información significativa para la consolidación, Estados Financieros condensados (incluye notas) de las subsidiarias.
 - f) El caso de empresas tenedoras poseídas en su totalidad virtualmente por otra empresa, está reglamentado por los Principios de Contabilidad de CANADÁ, sin embargo dichos principio, en su sección 3050, señalan expresamente que los informes no consolidados no cumplen con los Principios de Contabilidad generalmente aceptados.

E.U. FAS- 94.

1. En E.U. la regla general obligatoria de consolidación cuando se cumplen los requisitos de control y propiedad, establece las excepciones siguientes:
 - a) Subsidiarias en países extranjeros en los que existan controles de cambios, restricciones para la remisión de utilidades o incertidumbres sobre la estabilidad monetaria.
 - b) Subsidiarias en el control sea temporal o que se haya perdido el control por encontrarse estas situaciones de suspensión de pagos, disolución ó quiebra.

MÉXICO BOLETÍN B-8.

1. La regla general es que los Estados Financieros incluyen a todas las subsidiarias que forman la **Entidad**.
2. Cuando existan circunstancias solidadas y concluyentes en las que por falta de control, no se justifique la inclusión de una o varias compañías subsidiarias en la **Entidad** consolidada, esas deberán incluirse.
3. Está comisión considera que, **Entidad** legal separada, los Estados Financieros individuales de una controladora cumple con principio de contabilidad generalmente aceptados y se observan los requisitos siguientes:
 - a) Los Estados Financieros deben indicar claramente que se refieren a la **Entidad** legal.
 - b) Debe existir la razón mencionada para la preparación de los Estados Financieros individuales, la cual debe divulgarse.
 - c) Las inversiones en las subsidiarias deberá, valuarse por el método de participación.
 - d) Deben existir Estados Financieros consolidados para que el lector de Estados Financieros individuales pueda recurrir a los primeros. La existencia de los Estados Financieros individuales, indicando que la situación financiera y los resultados de la operación de la **Entidad** económica debe basarse en los estados consolidados.

NORMA INTERNACIONAL IAS - 27.

1. Una subsidiaria debe excluirse de la consolidación:

a) Una mayoría de propiedad en una subsidiaria no debe consolidarse si el control probablemente sea temporal.

b) Si el control no reside en la propiedad mayoritaria, (es decir la tenedora) como ejemplo, si la subsidiaria se encuentra en reorganización legal o en quiebra u opera bajo restricciones monetarias en otros países, controles o incertidumbres impuestas por los gobiernos tan severas que causan una duda significativa respecto a la habilidad de la tenedora para controlar la subsidiaria.

CONCLUSIONES

La regla general en las normatividades es la consolidación de los Estados Financieros, y las excepciones a la regla general son coincidentes, empero debe observarse:

a) La regla de **CANADÁ** respecto a la inversión de subsidiarias que son bancos o compañías de seguros, y lo referente a subsidiarias poseídas totalmente.

b) La regla general sobre los mismos temas de las normas internacionales (párrafo tres de IASC en este capítulo).

c) La regla general de **MÉXICO** respecto a información sin consolidar que la controladora derivada de sus leyes mercantiles.

2.6.13. MECÁNICA DE LA CONSOLIDACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

La consolidación de los Estados Financieros en los que toca a reglas generales, entre las cuatro clases de normas, es muy semejante, no obstante en el tratamiento individual de cada uno de los capítulos que la componen se representan diferencias

diversas. En esta sección se comparan las principales reglas respecto a otros puntos de consolidación.

CANADÁ 1600.

1. Los saldos intercompañías deben eliminarse.
2. Las utilidades retenidas o el déficit de la compañía subsidiaria a la fecha de adquisición no deben ser incluidos en las utilidades consolidadas en los Estados Financieros de la tenedora.
3. Cuando los activos valuados a su valor en libros de la tenedora o subsidiaria incluyen ganancias o pérdidas intercompañías por transacciones efectuadas antes de la fecha de adquisición, tales ganancias o pérdidas no deben eliminarse a menos que las transacciones fueran realizadas contemplando la adquisición.
4. Las ganancias o pérdidas no realizan subsecuentes a la fecha de adquisición que permanece entre los activos del grupo consolidado deben eliminarse. La eliminación de las cantidades de activos no debiera alterarse por la existencia de intereses minoritarios.
5. La depreciación, agotamiento y amortización de los activos de una subsidiaria deben calcularse para efectos de la consolidación de los Estados Financieros, sobre las bases determinadas o la fecha de adquisición por la tenedora.
6. Cuando una subsidiaria emite acciones que colocan entre terceros independiente al grupo consolidado, el efecto del cambio en el interés de la tenedora como resultado de la emisión debe formar parte de los resultados consolidados.
7. Cuando las utilidades de las subsidiarias son incluidas en el estado de resultados consolidado debe crearse una provisión para el puesto (incluye el impuesto de las accionistas), en la medida que sea razonable asumir que dichas utilidades serán transferidas a la tenedora.

8. Cuando las pérdidas aplicables al interés minoritario de una subsidiaria que exceda su interés en acciones comunes, el acceso y las posibles pérdidas futuras que surjan se deben aplicar al interés mayoritario. Las utilidades subsecuentes deben asignarse totalmente al interés mayoritario hasta que las pérdidas hayan sido totalmente.
9. Cuando para propósitos de consolidación es posible utilizar los Estados Financieros durante el periodo que hay coincidencias sustanciales en la que los Estados Financieros que el inversionista, el hecho y el periodo cubierto por los Estados Financieros deberán revelarse.
10. Cuando la subsidiaria tiene acciones de la tenedora, la emisión de acciones de la tenedora debe restarse con el costo de las acciones retenidas por la subsidiaria el capital contable de los accionistas mayoritarios.

E.U. ARB-51.

1. Como la consolidación de los Estados Financieros se encuentra basada en el supuesto de que representen la situación financiera y los resultados de una empresa de negocio simple, tales estados no deben incluir ganancias o pérdidas sobre transacciones entre las compañías del grupo. Consecuentemente cualquier utilidad o pérdida que permanezca en los activos del grupo debe eliminarse, el concepto usualmente aplicado a este propósito es de utilidad o pérdidas brutas. Empero hace ciertas excepciones o compañías reguladas.
2. En los casos raros en que las pérdidas aplicables o los intereses minoritarios en una subsidiaria exceden los intereses de capital de la misma, tales excesos y cualesquiera pérdida siguientes aplicables al interés minoritario deben cargarse al interés mayoritario, en virtud de que no hay obligación de los accionistas minoritarios de hacer buenas dichas pérdidas. Sin embargo si se materializan utilidades en el futuro, el interés mayoritario debe acreditarse en la medida que tales pérdidas sean absorbidas.
3. Las utilidades retenidas o el déficit de una subsidiaria comprendida a la fecha de adquisición no debe ser considerarse en le superávit ganado consolidado.
4. Las acciones de la tenedora poseída por una subsidiaria no debe tratarse como acciones en circulación en el balance consolidado.

MÉXICO BOLETÍN B-8.

1. En casos excepcionales si por razones justificadas se podrán consolidar Estados Financieros preparados a fechas diferentes si se cumplen con los requisitos siguientes:
 - a) La diferencia no podrá ser superior a tres meses.
 - b) La duración del periodo y las diferencias en fechas deberá ser consistentes periodo a periodo.
2. Se elimina los saldos intercompañías y se eliminan a los activos las utilidades no realizadas por transacciones entre las compañías que forman el grupo consolidado.
3. Si alguna subsidiaria tiene acción de voto limitado con dividendos acumulativos en circulación en poder de terceros, su dividendo anual se integra a la utilidad neta correspondiente al interés minoritario, aun cuando este no haya sido decretado.

NORMA INTERNACIONAL. IAS - 27.

1. Los saldos intercompañías, transacciones intercompañías y el resultado por ganancias no realizadas deben eliminarse totalmente. Las pérdidas no realizadas deben eliminarse también a menos que no sean recuperables.
2. Cuando los Estados Financieros utilizados en la consolidación son de fechas diferentes, deberán hacerse ajustes por los efectos de transacciones importantes u otros eventos ocurridos, entre las fechas distintas de los Estados Financieros. En cualquier caso las diferencias en fecha de los Estados Financieros no deben ser mayor a tres meses.

CONCLUSIONES

1. En **CANADÁ** se deben eliminar proporcionalmente las ganancias o pérdidas no realizadas intercompañías reconocidas por una subsidiaria.
2. En **E.U.** se pueden eliminar proporcionalmente dichos resultados.

3. En **MÉXICO** y en las Normas Internacionales se deben eliminar totalmente, empero esta utilidad exenta en caso de pérdidas no recuperables.
4. **CANADÁ, MÉXICO** y la Normas Internacionales coinciden en señalar que los saldos intercompañías deben eliminarse. E.U. No lo menciona explícitamente.
5. Las normatividades de **CANADÁ** y E.U., son las únicas que menciona el tratamiento contable para las utilidades retenidas o el déficit de la compañía subsidiaria (a la fecha de adquisición) indicando que: no deben ser incluidos en las utilidades consolidadas retenidas de los Estados Financieros de la tenedora (o como lo define **CANADÁ**, en el superávit ganado consolidado).
6. En materia de impuestos, **CANADÁ** y E.U., coinciden en señalar que cuando sea factible establecer que las ganancias de la subsidiaria serán transferidas a la tenedora debe crearse una provisión para impuestos. E.U., indica excepciones para la creación a las provisiones.
7. Para las pérdidas aplicables al interés minoritario **CANADÁ** y E.U., señalan que las pérdidas aplicables al interés minoritario que exceda su interés en acciones comunes, se debe aplicar el interés mayoritario. También coinciden al puntualizar que las utilidades futura se aplicaran al interés mayoritario hasta absorber el importe de la pérdida asignada para el interés minoritario.
8. **CANADÁ** señala que cuando no coinciden las fechas de los Estados Financieros con los del inversionista, este hecho y el periodo cubierto por los Estados Financieros deberán revelarse.
9. **MÉXICO** señala como requisitos para consolidar Estados Financieros a fechas diferentes, los siguientes:
 - a) La diferencia no podrá ser superior a tres meses.
 - b) Añade que las transacciones o eventos significativos ocurridos en periodos no coincidentes deben ser reconocidos en los Estados Financieros.
10. **CANADÁ** indica que cuando los periodos fiscales de la tenedora y la subsidiaria son diferentes y los eventos o transacciones relevantes deberán revelarse en los Estados Financieros consolidados. E.U., señala que si dicha diferencia no es superior a tres meses es posible consolidar los Estados Financieros revelando los efectos de los eventos intermedios que afectan a la **Entidad**.

11. Para que las acciones de la tenedora en poder de una subsidiaria **CANADÁ** indica que las acciones de la tenedora deben restarse con el costo de las acciones retenidas por la subsidiaria en el capital contable de los accionistas mayoritarios, **E.U.**, solo pide que dichas acciones no deben tratarse como acciones en circulación en balance consolidado.

2.6.14. AVENTURAS CONJUNTAS.

En **E.U.** las inversiones en negocios que son aventuras conjuntas se contabilizan bajo el método de participación, en **MÉXICO** no existen normas específicas para estos negocios, en cambio en **CANADÁ** y en las Normas Internacionales el tema de aventuras conjuntas es ampliamente reglamentado.

Las aventuras conjuntas que originan una **Entidad** de negocios jurídica distinta a la de los aventureros, y en la cual por acuerdo escrito en los mismos generalmente ninguno de ellos puede ejercer por si solo el control de las actividades de negocios ente conjunto, plantea el problema de como deben contabilizarse las inversiones de los inversionistas.

CANADÁ SECCIÓN 3055

1. Cuando la inversión de los aventureros en el ente conjunto es significativa esta podría contabilizarse por el método de consolidación proporcional o el método de participación, empero debe considerarse que algunas jurisdicciones el método de consolidación proporcional se encuentran expresamente como no permitido.
2. Cuando hay probabilidades de que las utilidades no puedan llegar al aventurero se debe utilizar el método del costo.
3. Las ganancias no realizadas en transacciones intercompañías son reconocidas en la medida de los intereses de los otros aventureros, las perdidas no realizadas de operaciones intercompañías.

NORMA INTERNACIONAL IAS - 31.

1. Señala como el tratamiento básico o punto de referencia el que el evento incluya sus intereses en la **Entidad** conjunta utilizando el método de consolidación proporcional, ya sea incluyendo en un solo renglón sus activos combinados con la proporción de los activos o pasivos de su inversión en la **Entidad** conjunta, o bien dando un renglón separado a los activos y pasivos de la inversión conjunta.
2. Mientras los activos son retenidos a transferido los principales riesgos y beneficios de la propiedad el aventurero solamente reconocerá la porción de las ganancias atribuible a los otros aventureros. El aventurero reconocerá la pérdida total cuando la contribución a la venta muestre una reducción evidente en el valor neto realizable a los activos circulantes a una declinación más que temporal en el valor neto en libros los activos de largo plazo.
3. Cuando el aventurero compra activos en la **Entidad** conjunta el aventurero no deberá reconocer la utilidad que le corresponde en la transacción hasta que el activo no haya sido revendido a partes independientes. Se sigue el mismo criterio para las pérdidas, excepto en el caso de una evidente reducción en el valor neto realizable del activo circulante o en una declinación más que temporal en el valor registrado en los activos de largo plazo.

CONCLUSIONES

1. E.U., considera a las aventuras conjuntas como un caso de aplicación del método de participación (párrafo 2 de método de participación en E.U., capítulo 3.15 de este libro).
2. **CANADÁ** establece como norma clásica a la consolidación proporcional.
3. **MÉXICO** no tiene normas específicas y puede, por tanto, resultarle aplicable el método de participación.
4. Las Normas Internacionales señalan como punto de referencia al método de consolidación proporcional y como tratamiento alternativo al método de participación.

2.6.15. MÉTODO DE PARTICIPACIÓN.

El método de participación para la valuación de inversiones en otras empresas es muy semejante entre las cuatro normatividades, empero existen algunas diferencias en su contenido conceptual como en su aplicación practica.

El concepto de control y de influencia significativa son definidos de manera semejante:

CONTROL : Poder de gobernar las políticas de operación y financieras de una actividad de negocios.

INFLUENCIA SIGNIFICATIVA: Poder de participar en decidir las políticas de operación y financieras de una actividad de negocios.

CONTROL CONJUNTO: Es el arreglo a contrato entre varios inversionistas para participar en decidir las políticas de operación y financieras en alguna actividad de negocios, sin que ninguna de las partes pueda ejercer por sí sola el control total de la actividad.

CANADÁ y las Normas Internacionales de contabilidad tienen normas específicas en cuanto a aventuras conjuntas, las cuales son comparadas en el capítulo anterior **MÉXICO** no tiene normas especiales sobre aventuras de negocios conjuntos, en cambio E.U., si tiene expedidas algunas reglas empero no reconoce el método de consolidación proporcional: de hecho sus normas específicas quedan bien especificadas en este capítulo.

CANADÁ SECCIÓN 3050.

1. Un inversionista que tiene capacidad sobre una inversión debe contabilizar por el método de participación, excepto que deje de tener dicha influencia significativa.
2. La influencia significativa puede ejercerse aunque el inversionista no tenga la capacidad legal de control, la cual representa en el consejo de administración o dirección, en la participación, en el proceso de toma de decisiones, transacciones

intercompañías importantes, intercambio de personal directivo o abastecimiento de tecnología.

3. Cuando la **Entidad** es poseída totalmente por otra empresa o cuando los accionistas unánimemente han decidido no prepara información consolidada por que tiene disponible la información completa de todo el grupo, entonces deberá aplicarse el método de costo para la valuación de la inversión correspondiente.

MÉXICO BOLETÍN B-8.

1. Las inversiones en compañías deben valuarse a través del método de participación.
2. Las inversiones en asociadas en países extranjeros en los que existan controles de cambios, restricciones para la remisión de utilidades o incertidumbre sobre la estabilidad monetaria, deben valuarse a través del método de participación o valor neto de realización, el que sea menor.
3. En este país se define como asociada a una compañía en la cual la tenedora tiene influencia significativa en su administración, pero sin llegar a tener control de la misma.
4. La influencia se encuentra indicada por la tenencia de acciones de voto y otras circunstancias como representación en el consejo directivo, participación en el proceso de toma de decisiones, transacciones intercompañías importantes, intercambio del personal directivo y abastecimiento de tecnología.

NORMA INTERNACIONAL IAS - 28.

1. Una inversión en una asociada debe registrarse por el método de participación excepto cuando la inversión es adquirida con el objeto de disponer de ella en un futuro cercano, caso en el cual se aplicara el método de costos.
2. El inversionista deberá abandonar el método de participación cuando cesa el ejercicio de influencia significativa o cuando opera bajo condiciones severas de largo plazo que le impiden ejercer las misma o surgen deterioros importantes para transferir a la tenedora.

CONCLUSIONES

1. Las cuatro normatividades coinciden en los conceptos de control e influencias significativa, empero cada país hace referencias a los límites y condiciones legales particulares, para de ahí determinar si subsiste el control o la influencia significativa.
2. En el caso de inversiones que no reúnen los requisitos de influencias significativas deben contabilizarse de acuerdo a sus propias normas, mismas que se comparan bajo el título de otras inversiones no circulantes.

2.6.16. COMBINACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.

En el caso de **Entidades** que son poseídas y controladas por un mismo grupo de dueños y que entre ellas no hay tenencia de acciones de importancia, pero las cuales operan bajo un mismo mando y poder de control, con apego al concepto de **Entidad contable**, deberá ser obligatoria la combinación de los Estados Financieros de las **Entidades**.

CANADÁ SECCIÓN 1600.

1. Los Estados Financieros combinados, pueden ser útiles en ciertas circunstancias no obstante no son sustituto de los Estados Financieros consolidados. Los Estados Financieros combinados podrían ser útiles cuando un grupo de propietarios controla sus intereses de distintas corporaciones. Ellos podrían usarse también para presentar la situación financiera y los resultados de operaciones de un grupo de subsidiarias no consolidadas, o para combinar los Estados Financieros de compañías bajo una administración común.
2. Cuando se preparan Estados Financieros combinados, se utilizan principios similares que aquellos utilizados en la preparación de Estados Financieros consolidados.

MÉXICO BOLETÍN B-8.

1. Los Estados Financieros combinados tienen como objeto primordial presentar la situación financiera y los resultados de operación de compañías afiliadas) que pertenecen un mismo grupo de propietario) y se considera que sólo procede su formulación cuando el mismo grupo de accionistas tiene control sobre ellas.
2. Igual que las normas de otros países le son aplicables a los Estados Financieros combinados las reglas de la consolidación de los Estados Financieros.

NORMA INTERNACIONAL

1. No tiene normas aplicables a la combinación de Estados Financieros.

CONCLUSIONES

Las normas de **CANADÁ** y **E.U.**, señalan la conveniencia de los Estados Financieros combinados. En **MÉXICO** es obligatoria la combinación de **Entidades** legales diferentes que tienen en común a los mismos propietarios.

2.6.17. PARTES RELACIONADAS.

1. Las cuatro normatividades señalan como partes relacionadas a las siguientes:
 - a) Las compañías controladoras tenedoras, subsidiarias, asociadas y afiliadas.
 - b) Otras empresas y personas que tengan directamente influencia significativa en el derecho al voto de la empresa informante, así como las **Entidades** en las que esas empresas y personas tengan el derecho que les permite influir en el proceso de decisiones.
 - c) Los consejeros directivos y ejecutivos de alto nivel, así como las empresas en las cuales ellos tengan poder de decisión o influencias significativa en las decisiones operativas y financieras.
2. Ejemplos de transacciones entre partes pueden ser ventas o compras de activos, uso o explotación de activos, arrendamiento, licencias, regalías o asistencia técnica, préstamos y sus efectos financieros, avales y garantías.

3. Las revelaciones con relación a partes relacionadas, en las cuatro normatividades señalan:
 - a) Las relaciones con partes relacionadas en que existe control debe revelarse, independientemente si han habido transacciones de ellas.
 - b) Si han habido transacciones entre las partes relacionadas, la empresa que informa debe revelar la naturaleza de la relación así como el tipo de transacciones y sus elementos necesarios para comprender los Estados Financieros.
- b) Las partidas de naturaleza similar pueden revelarse en forme agregada donde las revelaciones separadas no sean necesarias para comprender los efectos de transacciones con la parte relacionada en la información de la **Entidad** informante.

2.6.18. INFORMACIÓN SEGMENTADA.

La información sementada desagregada por actividades de negocios o por zonas geográficas es requerida por las normas de **CANADÁ, E.U.**, y las Normas Internacionales. **MÉXICO** no contiene normas específicas, sin embargo señala algunas reglas pendientes al tema. En términos generales las normas son obligatorias para grandes empresas, controladoras y empresas públicas.

CANADÁ SECCIÓN 1700

1. Los Estados Financieros de las empresas, cuyos valores son negociados en un mercado público o son requeridos para registrar sus Estados Financieros por las comisiones de valores, y todas las compañías de seguros deben revelar información de segmentos del total de sus aportaciones, primero por actividad de negocios y segundo por área geográfica. Adicionalmente tales empresas deben revelar el monto de sus ventas de exportación.
2. Los Principios de Contabilidad subyacentes de la información sementada deben ser los mismos que se han seguido en la preparación de los Estados Financieros de la empresa. Deben ser reinstaladas e incluidas en la información sementadas que han sido eliminadas en los Estados Financieros.

3. Un segmento de negocios que es considerado significativo para la empresa debe ser identificado como informable.
4. Cuando la empresa tiene substancialmente todas sus operaciones en una sola actividad de negocios u opera en una sola actividad sementada, debe ser identificada como dominante y no de informarse como un segmento.
5. Debe proporcionarse una descripción general de los productos y servicios de los cuales se derivan los ingresos del segmento de cada actividad de negocios.
6. Debe proporcionarse una reconciliación de los ingresos segmentados, agregados, ganancias o pérdidas sementadas agregadas y activos identificados segmentados agregados y el total de las ventas, resultados y activos informados en los Estados Financieros.
7. Deberá ser informada un área geográfica extranjera sementada que es considerada significativa para la empresa.
8. Deberá revelarse la locación de cada área geográfica extranjera informada, y deberán revelar los datos siguientes, cuando los segmentos se encuentren como significativos en el agregado y por el segmento geográfico domestico.
 - a) Ingresos segmentados provenientes de clientes independientes.
 - b) Ingresos segmentados provenientes de ventas y transferencias entre los segmentos geográficos y sus bases de Contabilización.
 - c) Ganancias o pérdidas de segmentos, o cuando sea apropiado, alguno otra medida de utilidad.
 - d) Total de activos identificables al término del periodo.
9. Debe proporcionarse una reconciliación del segmento de ingresos agregado, medida de utilidad agregadas y activos agregados, con el total de ventas, utilidades y activos informados en los Estados Financieros.

E.U. FAS- 14, FAS- 18, FAS- 21 Y FAS - 24.

1. EL FAS -14 establece la obligación general de información por segmentos, el FAS - 18 señala que no es obligatorio en los informes intermedios y el FAS - 21 exenta de la obligación a las empresas no públicas.
2. Se obliga a la presentación de información sementada en los casos de Estados Financieros individuales de la controladora, en algunos casos las subsidiarias, **Entidades** que son aventuras conjuntas a empresas con 50 % menos de propiedad de inversiones.
3. Los Estados Financieros de una empresa deben incluir cierta información respecto a los segmentos de negocios de la misma.
4. Los segmentos reportables del negocio se determinan:
 - a)Identificando los productos individuales y los servicios en los cuales la empresa obtiene sus ingresos.
 - b)Agrupando aquellos productos y servicios por líneas de industrias en segmentos industriales.
 - c)Seleccionando aquellos segmentos de negocios que son significativos con respecto a la **Entidad** como un todo.
5. Los ingresos, ganancias o pérdidas operativas y los activos identificables constituyen más del 90 % en un solo segmento de actividades de negocios, dicho segmento debe considerarse como la actividad dominante y no se aplicaran normas de revelación mayores que la descripción misma de las actividades, excepto que ninguna otra industria o actividad de negocios ocupe el 10 % restante.
6. La información sementada por actividades de negocios se refiere a lo siguiente:
 - a)Los ingresos provenientes de ventas a **Entidades** independientes, como a partes relacionadas.
 - b)Las utilidades o pérdidas operativas correspondientes a los ingresos.
 - c)Los activos identificables con los segmentos incluyendo distribuciones ajustadas de los activos conjuntos utilizados por distintas segmentos.

- d)Otros informe tales como gastos por depreciaciones, amortizaciones y agotamiento, adquisiciones de activos fijos y otros datos.
7. Deberá presentarse la reconciliación de la información sementada con el total incluido en los Estados Financieros.
 8. Deberá presentarse también el total de las ventas domesticas y las ventas de exportación.
 9. Los segmentos geográficos se definen como los países individuales o por grupos de la manera más relevante.
 - 10.Si el 10 % o más de los ingresos de ventas provienen de un solo cliente, dicha información debe revelarse por cada cliente que alcance este por ciento.
 - 11.Similarmente si más del 10 % de los ingresos provienen de ventas de agencias gubernamentales, es necesaria la revelación de los ingresos.

NORMA INTERNACIONAL IAS - 14.

1. Las empresas cuyos valores son negociados públicamente y otras **Entidades** importantes incluyendo a las subsidiadas, deben presentar la información financiera que se describe adelante por segmentos de actividades de negocios y segmentos geográficos considerados como significativos para la empresa.

Cuando la tenedora o controladora presenta Estados Financieros individuales y estados consolidados, la información sementada se presenta en el consolidado.

2. Las empresas deberán describir las actividades de cada segmento reportado por actividades de negocios o por áreas geográficas, así como la composición de cada sector informativo.
3. Por cada segmento, por cada actividad de negocios o geográfico deberá revelar la siguientes información:
 - a)Ventas por ingresos operativos distinguiendo los derivados de clientes independientes y los derivados de partes relacionadas.
 - b)Resultados del segmento.
 - c)Activos segmentados utilizados, expresado tanto en cantidades monetarias, como porcentajes del consolidado total.

d) Las bases de valuación por transacciones de intersegmentos.

CONCLUSIONES

MÉXICO no tiene normas al respecto, las normas de **CANADÁ**, **E.U.**, y las Normas Internacionales son en esencia semejantes, excepto que **E.U.** da la regla más detallada y establece mayores revelaciones de ventas por clientes.

2.6.19. TRATAMIENTO CANTABLE DE LOS EFECTOS EN CAMBIOS DE MONEDAS EXTRANJERAS.

Los tratamientos contables relativos a monedas extranjeras pueden dividirse en dos grupo:

- a) Tratamiento general,
- b) Conversión de Estados Financieros en monedas extranjeras a monedas del país para los efectos de consolidación y combinación, método de participación y consolidación parcial, en aventuras conjuntas en subsidiarias, asociadas, afiliadas, sucursales, agencias y en general en **Entidades** cuyas actividades y registros son manejados en monedas extranjeras.

Tratamiento general de los cambios en moneda extranjera.

CANADÁ SECCIÓN 1650.

1. A la fecha de la transacción cada activo, pasivo, ingreso o gasto proveniente de una transacción en monedas extranjeras de la unidad informante debe ser convertida en dólares canadienses mediante el uso de la tasa de cambio en vigor a la fecha, excepto cuando la transacción está cubierta, en cuyo caso se debe utilizar la tasa establecida en los términos de la cobertura.
2. A la fecha del balance, las partidas monetarias denominadas en monedas extranjeras deben ajustarse para reflejar la tasa vigente en la fecha del balance.
3. A la fecha del balance, para los activos no monetarios de la empresa que reporta y que son llevados al valor del mercado, el equivalente en dólares canadienses

debe determinarse aplicando la tasa en vigor a la fecha del balance para efectos del precio de mercado en monedas extranjeras.

4. Una ganancia o pérdida en cambios proveniente de la transacción o vencimiento de partidas denominadas extranjeras monetarias o no monetarias deben incluirse en la determinación de los resultados del periodo actual, excepto por:
 - a) Cualquier porción incluida en los resultados de ejercicios anteriores.
 - b) Cualquier ganancia o pérdida en cambios de partidas monetarias denominadas en monedas extranjeras que tienen una vida superior al siguiente año fiscal debe definirse y amortizarse racionalmente sobre la vida remanente de la partida monetaria.
5. Las ganancias o pérdidas en monedas extranjeras de la empresa informante relacionadas con la transacción de partidas monetarias denominadas en monedas extranjeras que tiene una vida superior al siguiente año fiscal debe diferirse y amortizarse racionalmente sobre la vida remanente de la pérdida monetaria.
6. Los saldos no amortizados de las ganancias o pérdidas en cambios de la empresa que informa debe registrarse como cargos diferidos o créditos diferidos.

Coberturas y futuros.

7. Si un contrato de intercambio extranjero, activos, pasivos o corrientes de ingresos futuros esta relacionado como una cobertura de riesgos especifica de monedas extranjeras:
 - a) Deberá ser identificado como una cobertura de la partida a partidas racionadas.
 - b) Deberá existir una seguridad razonable que es y continuara siendo una cobertura efectiva.
8. Cuando la compra o venta de productos o servicios en monedas extranjeras es cubierta antes de la transacción, el precio del dólar canadiense de tales productos o servicios es establecido por los términos de la cobertura.
9. Si una partida monetaria denominada en moneda extranjera es cubierta por:

a) Una cobertura que es por sí misma una partida monetaria denominada en moneda extranjera, cualquier ganancia o pérdida sobre la cobertura deberá compensarse contra la correspondiente ganancia o pérdida en cambios de la partida cubierta.

b) Una cobertura es una partida no monetaria, cualquier ganancia o pérdida sobre la partida monetaria denominada en moneda extranjera debe diferirse hasta la fecha de vencimiento de la partida monetaria.

E.U. FAS - 52.

1. El IAS- 52 incorpora el concepto de moneda funcional señalando: la moneda funcional de una **Entidad** es la moneda del medio económico primario en que opera, normalmente es la moneda en la cual genera los gastos y las erogaciones principales.
2. Establece que las transacciones en monedas extranjeras son transacciones denominadas en una moneda distinta de la moneda funcional de la **Entidad**. Las transacciones en monedas extranjeras pueden producir cuantías por cobrar y por pagar que son fijadas en términos de la moneda extranjera que debe recibirse o pagarse. Un cambio en las tasas de cambio entre la moneda funcional y la moneda extranjera aumenta o disminuye la cantidad de los flujos de efectivo en monedas funcionales diferente a los establecidos en la transacción. Tales incrementos o decrementos en los flujos de efectivo en monedas funcionales son ganancias o pérdidas en transacciones con monedas extranjeras que generalmente deben incluirse en la determinación de los resultados del periodo en el cual cambian las tasas. De la misma manera una ganancia o pérdida (cuantificada a la fecha de la transacción o la del balance más reciente, o más tardío) realizados respectivo al vencimiento de una transacción en moneda extranjera, generalmente se debe incluir en la determinación de los resultados del periodo en la cual la transacción debe cumplirse.
3. Las pérdidas y ganancias en las transacciones siguientes no deben incluirse en la determinación de los resultados del periodo pero deben ser incorporados como resultados de conversión (renglón separado en el capital contable).
 - a) Transacciones en monedas extranjeras que están registradas como y que es efecto coberturas económicas de inversiones netas en **Entidades**, desde la fecha de su designación.

b) Transacciones intercompañías en monedas extranjeras que son de naturaleza a largo plazo.

4. Coberturas y futuros.

5. Un contrato de futuros es un acuerdo para intercambiar monedas diferentes a una fecha específica y a una tasa determinada (tasa futura). Un contrato de futuros es una transacción en moneda extranjera.

6. Una ganancia o pérdida (sea o no diferida) en un contrato de futuros se calcula multiplicando la cantidad de moneda extranjera del contrato por la diferencia entre la tasa de spot a la fecha del balance y la tasa spot a la fecha de iniciación del contrato (o la tasa spot última utilizada para cuantificar una ganancia o pérdida de dicho contrato en el periodo anterior.).

7. Las ganancias o las pérdidas en contratos futuros u otra transacción en monedas extranjeras (por ejemplo un acuerdo de compra o venta de equipo) debe diferirse e incluirse en la cuantificación de la transacción en moneda extranjera relacionada. Sin embargo, las pérdidas no deben diferirse si se estima que su diferimiento conducirá al reconocimiento de pérdidas futuras. Una transacción en moneda extranjera debe considerarse como una cobertura de compromisos identificables en monedas extranjeras, en tanto se cumplan las dos condiciones siguientes:

a) La transacción en moneda extranjera ha sido designada y es efectiva como una cobertura en compromisos en moneda extranjera.

b) El compromiso en moneda extranjera es firme.

MÉXICO

1. Los boletines del IMCP C-1, C-3 y C-9, respectivamente de efectivo, cuentas por cobrar y pasivos establecen que las partidas denominadas en monedas extranjeras se convertirán al tipo de cambio en la fecha de los Estados Financieros.

2. Dado que MÉXICO lleva a cabo el registro de las transacciones contables con normas específicas para marcos inflacionarios, debe considerarse lo siguiente:

a) Antes de la adopción del boletín B-10, se encontraba aceptado ajustar los valores de los activos no monetarios cuando ocurrían las devaluaciones monetarias, al efecto el segundo párrafo del inciso 3.3, de la primera adecuación del boletín B-10, dice "Si dentro de los costos de los activos que se actualizan se encuentran incluidas fluctuaciones cambiarias, la actualización se hace sobre base del valor histórico original, segregando y no indicando las fluctuaciones cambiarias aplicadas a dicho costo". En estos casos, dichas fluctuaciones deben reflejarse disminuyendo el efecto monetario acumulado.

b) Empero como en este país se reconocen costos preoperativos, en el circular 29 de sus normas indica en "el párrafo 119 del boletín B- 10 se establece que en aquellos casos que se capitalicen costos financieros correspondientes una fase preoperacional de inversiones en activos fijos estas deberán comprender los mismos conceptos de interés, resultados cambiarios y resultados por posición monetaria ". Adelante indica que el costo integral del financiamiento de los activos correspondientes debe actualizarse con el índice general de precios por separado.

3. Todos los activos monetarios y pasivos monetarios son ajustados a la fecha del balance con el tipo de cambio vigente a la misma, cuyos efectos son registrados en el costo integral de financiamiento.

Coberturas a futuros.

4. **MÉXICO** no cuenta con normas específicas a futuros y coberturas cambiarias, excepto guías generales señaladas en el Boletín C - 12 Contingencias y Compromisos.

NORMA INTERNACIONAL IAS - 21.

La **NORMA INTERNACIONAL** de Contabilidad IAS -21 modificada con el E -32, establece para la Contabilización de los efectos de los cambios en las tasas de cambio extranjeras, en forma general:

1. Una transacción en moneda extranjera debe, excepto en los casos en que hay contratos de futuros, registrarse en la moneda de la **Entidad** aplicada a la moneda extranjera la tasa de cambio existente al monto de haber efectuado la transición o una tasa aproximada a la misma (promedio).

2. A la fecha de cada balance, las partidas monetarias en moneda extranjera proveniente de las transacciones de la **Entidad** deben reportarse al tipo de cambio a la fecha del cierre.
3. Cuando un contrato de cambios futuros interviene en el establecimiento de las cantidades de monedas requeridas para su información o disponibles a la fecha de vencimiento de transacciones en moneda extranjera, la diferencia entre la tasa futura y las tasa spot (tasa de cambio en un día para las monedas extranjeras), al momento de iniciación del contrato debe ser reconocida a través de los resultados a la vida del contrato.
4. Para transacciones a corto plazo, las tasa futuras especificadas en el contrato de cambios de futuros pueden utilizarse como la base de cuantificación e información de las transacciones.
5. La diferencia en cambios provenientes de partidas monetarias intercompañías que son efecto aun aumento o una deducción en la inversión neta de la tenedora en una **Entidad** extranjera debe llevarse a los intereses de los accionistas en los Estados Financieros combinados o consolidados.
6. Reconocimiento de las pérdidas y las ganancias en cambios extranjeros provenientes de partidas monetarias a largo plazo (nuevo IAS - 21.)

Método requerido

7. Las diferencias en cambios provenientes de la utilización de las tasas de cambio para informar las partidas monetarias extranjeras de largo plazo, diferentes de aquellas diferencias relacionadas con cobertura de obligaciones, las cuales, deben ser diferidas hasta que la obligación vence y el activo es vendido.

Reconocimiento de pérdidas en cambios extranjeros en la adquisición de activos que provienen de una devaluación contra la cual no tiene significado práctico su cobertura.

8. Tratamiento considerado punto de referencia. Las diferencias en cambios provenientes de la utilización de tasas de cambios para informar las partidas monetarias extranjeras de largo plazo, diferentes de aquellas que se usaron para registrarlas en el periodo actual o presentadas en Estados Financieros anteriores, deben presentarse en el estado de resultados del periodo.

9. Tratamiento alternativo permitido. Las diferencias en cambios provenientes de devaluaciones o depreciaciones severas de monedas extranjeras por las cuales no tiene significado práctico o cobertura y estas afectan directamente a los pasivos relacionados con la adquisición de activos recientemente facturados en monedas extranjeras, deben incluirse en los valores de los activos correspondientes, en tanto que el valor ajustado no exceda al menor de los costos de reposición y sus cantidades de recuperables por su venta o utilización.

CONCLUSIONES

1. Los resultados en cambios de monedas extranjeras en **CANADÁ** relativas a activos y pasivos monetarios de largo plazo, se difieren de su aplicación a resultados de manera sistemática y racional. Las de corto plazo se aplican a resultados inmediatamente.
2. En **E.U., MÉXICO** y en las de IASC se sigue la regla de aplicación inmediata de los resultados cambiarios a las utilidades.
3. En **CANADÁ** basta que se pueda identificar una corriente de ingresos futura y que haya una certeza de ingreso razonable de servir como cobertura, para que pueda ser contabilizada como convenio firme. En **E.U.**, debe haber convenios en firme, como una condición de la contabilización de coberturas.
4. En **MÉXICO** no hay normas específicas.
5. Las **NORMA INTERNACIONAL IASC** relativa al reconocimiento de pérdidas en cambios extranjeros en la adquisición de activos que provienen de una devaluación severa contra la cual no tiene significado práctico su cobertura, se aplica directamente a los valores de activo.

2.6.20. CONVERSIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS EN MONEDAS. EXTRANJERAS.

CANADÁ, E.U., e IASC mantiene reglas semejantes para la conversión de los Estados Financieros de subsidiarias y empresas en el extranjero, empero existen algunas diferencias en las aplicaciones particulares. MÉXICO no cuenta con normas específicas.

Por otra parte MÉXICO utiliza procedimientos contables; marcos inflacionarios coincidentes en general con las normas emitidas por la IASC, en cambio CANADÁ y los E.U., observan procedimientos contables en que se ignoran los efectos de cambios en el valor de las monedas.

CANADÁ SECCIÓN 1650.

Operaciones extranjeras.

1. Una subsidiaria, división, sucursal, aventura conjunta o **Entidades** del mismo tipo, las cuales manejan sus registros en una moneda diferente a la moneda que utiliza la empresa que prepara los Estados Financieros es llamada como operaciones extranjeras.

Operación extranjera integrada.

2. Una operación extranjera integrada es aquella cuya dependencia financiera es tal, que los efectos en los cambios de los precios de la moneda es similar a la que hubiera retenido la empresa que informa si directamente hubiera llevado a cabo las transacciones.

Operaciones extranjeras autosuficientes.

3. Una operación extranjera autosuficiente es aquellas cuyas actividades financieras y operativas son independientes que la empresa que informa, de manera tal que los cambios en los precios de las monedas se limitan a la inversión neta de la empresa que informa en la operación extranjera.

MÉTODO DE CONVERSIÓN TEMPORAL.

4. Este método consiste en:

a) Las partidas monetarias son convertidas a las tasas de cambio vigentes a la fecha del balance.

b) Las partidas no monetarias son convertidas a las tasas de cambio vigentes a la fecha del balance, a menos que tales partidas se manejen al valor del mercado, en cuyo caso son convertidas a las tasas de cambio vigentes a la fecha del balance.

c) Los resultados son convertidos a las tasas de cambio de la fecha de las transacciones.

d) La depreciación y la amortización de activos se convierte a las tasas históricas utilizadas para los activos relacionados.

Método de tasa actual.

5. Este método consiste en:

a) Los activos y pasivos se convierten con la tasa vigente a la fecha del balance.

b) Los resultados incluyendo la depreciación y la amortización, son convertidos con las tasas de cambio vigentes a la fecha de sus transacciones.

Conversión de operaciones.

6. La conversión de Estados Financieros de operaciones integradas se lleva a cabo utilizando el método de traslación temporal, y el resultado por conversión se contabilizará:

a) Si proviene de partidas monetarias o no monetarias manejadas al valor del mercado, deberá incluirse en el resultado del periodo, excepto las porciones que ya hubieran sido incluidas en periodos anteriores, y el que proviniendo de partidas monetarias, tengan una vida mayor al término del ejercicio contable.

b)El resultado por conversión proveniente de partidas monetarias de una vida mayor a un año deberán diferirse y amortizarse con bases sistemáticas y racionales sobre la vida remanente de la partida monetaria que le dio origen.

c)El Saldo no amortizado de los resultados por conversión de partidas monetarias, debe presentarse en el balance como un cargo o en crédito diferido.

Conversión de operaciones autosuficientes.

7. Conversión de Estados Financieros de operaciones extranjeras autosuficientes se lleva a cabo utilizando el método de tasa actual.
8. El resultado por conversión de operaciones extranjeras autosuficientes debe diferirse e incluirse como una partida separada en el capital contable, excepto cuando el ambiente económico de las operaciones extranjeras es altamente inflacionario.
9. Cuando hay una reducción de la inversión neta de los accionistas, la parte que corresponde del resultado por conversión se traspasa a los resultados del ejercicio.

Ambiente inflacionario

10. Cuando la operación extranjera se lleva a efecto en un medio altamente inflacionario, los Estados Financieros se convierten utilizando el método de traslación temporal, incluyendo el tratamiento para el resultado de conversión.

E.U. FAS - 52.

Moneda funcional

1. La moneda funcional de una **Entidad** es la moneda del medio económico primario en la que opera, normalmente es la moneda en la cual la **Entidad** genera y eroga efectivo primordialmente.

Moneda de información

2. Es la moneda utilizada en la consolidación, combinación, método de participación y consolidación parcial de los Estados Financieros (por ejemplo la moneda tenedora con relación a los estadios financieros de la subsidiaria).

Regla básica.

3. Los activos, pasivos y operaciones de una **Entidad** extranjera debe cuantificarse con la moneda funcional de la **Entidad**.

Método de traslación.

4. Si la moneda funcional de la **Entidad** es una moneda extranjera se trasladan los Estados Financieros de esta **Entidad** a la moneda que será utilizada en la información. Los ajustes netos provenientes de la traslación no deben en el resultado periódico y deben llevarse a una cuenta especial en el capital contable (resultado por conversión) . señala textualmente: todos los elementos de los Estados Financieros deben ser traducidos a las tasas de cambios actual. Para los activos y pasivos, la tasa de cambio será la tasa de cierre, para los ingresos y gastos , ganancias y pérdidas deberá utilizarse la tasa de cambio a la fecha de las transacciones . Empero en este caso ultimo , permite la utilización de promedios ponderados.
5. Cuando hay una reducción de la inversión neta de los propietarios, la parte correspondiente del resultado por conversión se traspasa a los resultados del periodo.

Método de remediación.

6. Si los requisitos de una **Entidad** no son requeridos en su moneda funcional, la remediación de los Estados Financieros es requerida como un paso previo a su traslación a la moneda de información. Si la moneda funcional de la **Entidad** en el extranjero es la misma moneda de información, el proceso de remediación elimina el de traslación. El procedimiento que debe seguirse es el señalado en el tratamiento general de los efectos en cambios de monedas extranjeras, el cual puede reducirse al señalar : a) todos los pasivos y activos monetarios se convierten en los Estados Financieros a la tasa vigente a la fecha de cierre, b) los activos y los pasivos no monetarios se convierten a las tasas de cambio de las

fechas de las transacciones, c) los resultados se convierten con las tasas de cambio de las fechas de las transacciones o puede utilizarse un promedio ponderado y d) los ajustes provenientes de la remediación se llevan a los resultados del periodo (resultado por conversión).

La moneda funcional en economías hiperinflacionarias.

7. Los Estados Financieros de una **Entidad** extranjera en una economía hiperinflacionaria deben ser remitidos como si la moneda funcional fuera la moneda de información. Consecuentemente los Estados Financieros de aquellas **Entidades** deben ser remediados como se señala en el método de remediación. Para estos propósitos una economía hiperinflacionaria es aquella que tiene una inflación acumulada aproximada o mayor al 100% en un periodo de tres años.

MÉXICO

1. No tiene normas específicas para este tratamiento. 477

NORMA INTERNACIONAL IAS - 21. (NUEVO).

Conversión de operaciones autosuficientes.

1. La **NORMA INTERNACIONAL** llama a la operación extranjera autosuficiente, como **Entidad** extranjera, y establece:

a) Los activos y pasivos monetarios y no monetarios, son convertidos a las tasas de cierre.

b) La diferencia en cambios resultantes de la concesión del saldo inicial de la inversión en la **Entidad** extranjera a una tasa de cambio diferente de la que fue utilizada en reportes anteriores es llevada al capital contable (resultado por conversión).

c) Las partidas del estado de resultados son convertidas a la tasa de cambios de cierre lo las tasas de cambio de las fechas de las transacciones. Las diferencias provenientes de la conversión del estado de resultados a tasas de cambio diferentes a las tasas de cierre iguales a las utilizadas en el balance, pueden llevarse al resultado por conversión en el capital contable a los resultados.

Conversión de operaciones integradas.

2. Las operaciones Extranjeras integradas son llamadas por la **NORMA INTERNACIONAL** de las misma manera, la cual establece:
- a) Todas las partidas monetarias excepto las señaladas en b), son convertidas a las tasas de cambio de cierre.
 - b) Las partidas monetarias que son cubiertas con contratos de futuros en la posición de la tenedora son convertidos:
 - A la tasa de cierre (si las ganancias o las pérdidas en los contratos de futuros son cuantificados separadamente).
 - A la tasa spot existente a la iniciación del contrato de futuros.
 - Para las transacciones de corto plazo, a la tasa futura aplicable al contrato.
 - c) Las partidas no monetarias son registradas en términos de eventos pasados, por ejemplo costos históricos y son convertidas a las tasas de cambios vigentes cuando las transacciones relevantes ocurrieron.
 - d) Las partidas no monetarias que son revaluadas en los Estados Financieros extranjeros con convertidos a la tasa vigentes de cambios a la fecha de las revaluaciones.
 - e) Las partidas del estado de resultado son convertidas a las tasas de cambio correspondientes a la fecha de las transacciones. Si las transacciones son numerosas y dispersas en un tiempo extenso, un promedio de las tasas en el periodo puede utilizarse como una medida aproximada de las tasas actuales.
3. Las diferencias en cambios provenientes de los procedimientos mencionados deben llevarse al estado de resultados, excepto las diferencias en cambios relacionados con partidas monetarias de largo plazo pueden diferirse y cualquier diferencia que resulte de una devaluación o depreciación severas de una moneda, casos en los que se deberá seguir la norma general respecto a los efectos de los cambios en monedas extranjeras.

Tasas de cambio para utilizar en el estado de resultado de **Entidades** extranjeras y tratamiento de las diferencias en el estado de resultados por conversión a tasas diferentes a la tasa de cierre. (E -32)

4. Las partidas del estado de resultado deben convertirse a las tasas de cambio vigentes en las fechas de las transacciones. Las diferencias provenientes de la conversión del estado de resultados con tasas diferentes a la utilizada en el balance general deberá llevarse directamente a los intereses de los accionistas.

Subsidiarias operando en economías hiperinflacionarias (E- 32)

5. Los Estados Financieros de una subsidiaria que informa en la moneda de economías hiperinflacionaria se deben restablecer conforme el IAS - 29 antes de su conversión a la moneda de la tenedora.

Procedimientos aplicables en la conversión de Estados Financieros de una Entidad de operaciones integrada a la tenedora. (E-32).

6. Las diferencias en cambios en la conversión de Estados Financieros de una operación extranjera integrada a las operaciones de la tenedora deben incluirse en los resultados, excepto en aquellos casos relacionados con una cobertura pasiva en que debe, en la extensión de la cobertura, ser diferida hasta que la obligación sea vencida y el activo vendido.
7. Tratamiento alternativo permitido. Las diferencias en cambios provenientes de una devaluación severa con relación a una moneda contra la cual no tiene significado práctico o cobertura, que afecta directamente las obligaciones provenientes de los activos reciente mente adquiridos y facturados en monedas extranjeras, deben incluirse en el valor registrado de los activos, en tanto que el valor nuevo ajustado exceda el menor entre el costo de reposición y la cantidad recuperable de venta o el uso del activo.

CONCLUSIONES

1. **MÉXICO** no tiene normas de contabilidad.
2. El resultado de conversión para operaciones integradas que corresponden a partidas monetarias de largo plazo de **CANADÁ**, debe amortizarse en la vida de dichas partidas. En E.U., se aplican directamente a resultados y las normas de IASC permite su diferimiento si la partida se encuentra relacionada con algún activo no monetario de reciente adquisición.

3. Para operaciones de marcos hiperinflacionarios, tanto **CANADÁ** como **E.U.** , consideran a la operación como integrada. La norma de IASC exige se expresen previamente conforme a su IAS - 29.
4. Tanto **E.U.** como la **NORMA INTERNACIONAL** de IASC, considera a un marco hiperinflacionario, si la inflación del país es de 100 % aproximadamente acumulada en los tres últimos años.

2.6.21. ESTADOS FINANCIEROS DE EMPRESAS NO INCORPORADAS O NEGOCIOS, PERSONAS FISCALES.

Los activos y obligaciones de negocios personas o negociaciones no incorporadas permanecen a los dueños, y esta sola circunstancia representa un terreno donde las decisiones normativas son pertinentes para establecer un criterio común que proteja el interés de terceros que toman decisiones en esta clase de negocios.

CANADÁ SECCIÓN 1800.

1. Los Estados Financieros incorporados deben indicar claramente el nombre de quien conduce el negocio y cuando sea práctico, los nombres de los propietarios.
2. También deberá hacerse evidente que el negocio no es incorporado y que los Estados Financieros no incluyen todos los activos, pasivos, ingresos y gastos de los propietarios.
3. Cualesquiera partidas acumuladas de una o no incorporada, por los salarios, intereses semejantes deben indicarse claramente mediante su separación en el cuerpo del estado de resultados o en las notas de los Estados Financieros.
4. Si tales cargos no se hacen en las cuentas, el hecho debe revelarse en los Estados Financieros.
5. No debiera hacerse provisión para los impuestos en los Estados Financieros de las no incorporadas.
6. Para evitar posibles malentendidos, tal omisión debe revelarse específicamente, por una nota en los Estados Financieros o ampliando la descripción de utilidad o

la pérdida en el estado de resultados para indicar que está cantidad no tiene incluidos impuestos.

E.U. MÉXICO y NORMAS INTERNACIONALES

No tiene normas de Contabilidad Financiera para negocios, personas físicas o **Entidades** no incorporadas.

ACUERDO SOBRE FINANCIAMIENTO DE PRODUCTO

E.U. FAS - 49

1. Una empresa vende y acuerda recobrar a un precio de inventario igual al precio de venta. Original más los costos de transportación y financiamiento.
2. Un fiador es una empresa que busca financiar productos pendientes de uno o de reventa.

APLICABILIDAD

ACUERDO SOBRE EL FINANCIAMIENTO DE PRODUCTOS

1. Incluye acuerdos en los cuales el fiador:
 - a) Venda el producto a otra empresa y acuerde la recompra.
 - b) Otra **Entidad** compra en beneficio del fiador y se recompren productos a otra empresa.
 - c) controle la disposición del producto de acuerdo con los incisos anteriores.
2. En todos los casos precedentes el fiador acuerda comprar el producto o los bienes procesados .
3. Otras características de acuerdo sobre el financiamiento de productos son:
 - a) La empresa que compra productos del fiador o de terceras partes fue establecida con este propósito.
 - b) El producto es para ser vendido o usado por el fiador, aunque la empresa puede vender una porción a terceras partes.

c)El producto es vendido de acuerdo a las necesidades del fiador.

d)La deuda de la empresa que compra el producto es financiada por el fiador o por otra empresa en nombre del fiador.

4. Acuerdos del financiamiento cuando el producto no fue adquirido originalmente por el fiador o por otra empresa en nombre del fiador:

a)El acuerdo de financiamiento solicita al fiador comprar el producto, un producto idéntico o uno que sea competente a precio específico. (El precio específico no son sujetos de cambios, excepto por fluctuaciones por costos de financiamiento y tendencias).

b)Los de financiamiento establecerán los pagos que la otra empresa recibirá por transacción, así como los importes que pagará el fiador, los cuales serán ajustados por las fluctuaciones existentes.

5. El fiador debe contabilizar sus costos de acuerdo a sus propios políticas aplicables a los costos de financiamiento y tendencias, así como los costos en los cuales incurre la otra empresas.

En **CANADÁ** y **MÉXICO** no se tratan los temas antes mencionados.

PORCIÓN CIRCULANTE DEL PASIVO A LARGO PLAZO.

E.U.

CANADÁ SECCIÓN 3210.

“(1) Cualquier porción de las obligaciones de la deuda a largo plazo pagadera dentro del periodo de un año, fuera de los fondos corrientes, debe ser incurrida en el pasivo circulante.”

MÉXICO BOLETÍN C-9

1. La porción circulante del pasivo a largo plazo deberá presentarse por separado, sin incluirlas en le pasivo a corto plazo. Está información es importante para los fines de información de la empresa.

PASIVO EN MONEDA EXTRANJERA

CANADÁ SECCIÓN 3210.

1. Si la deuda pagadera a largo plazo es diferente a la utilizada en la presentación del balance, se debe iniciar.

E.U. FAS. – 52

Las transacciones en moneda extranjera son transacciones denominadas en una moneda distinta a la moneda funcional de la Entidad.

MÉXICO BOLETINES A-5 Y C-9.

1. Los Estados Financieros deben informar la moneda en la cual están presentados y las bases de conversión utilizadas.
2. Los pasivos pagaderos en moneda extranjera deberán ser convertidos a moneda nacional al tipo de cambio oficial vigente a la fecha del balance.
3. En caso de que existan pasivos de importancia en moneda extranjera, deberán revelarse esta situación ya sea en el mismo balance, o en una nota en los estados de financieros, indicando de que moneda extranjera se trata.

NORMA INTERNACIONAL IAS-21.

1. Si hay una variación en el tipo de cambio en la fecha de la operación y la fecha de liquidación, resultará una diferencia cambiaria.

PASIVOS GARANTIZADOS

CANADÁ SECCIÓN 3210.

1. Si existen pasivos garantizados deben ser presentados por separado, además de indicar si están garantizados.

E.U. Y NORMA INTERNACIONAL.

No lo mencionan.

MÉXICO BOLETÍN C-9.

1. Las garantías de cualquier pasivo deben informarse en el cuerpo del balance o en una nota a los Estados Financieros.

REVELACIÓN SOBRE DEUDA A LARGO PLAZO.

CANADÁ SECCIÓN 3210.

1. Para bonos, obligaciones sin garantía hipotecaria, y valores similares es necesario revelar el título de la emisión, la tasa de interés, la fecha de vencimiento, el importe a pagar y la existencia de un fondo de amortizaciones.
2. El importe totalizado de los pagos estimados para ser requeridos en c/u de 4 los cinco años para satisfacer los requerimientos del fondo de amortización.
3. Cualquier título perteneciente a la compañía comprado y toda vía no cancelado, deberá presentarse separado del pasivo relativo.
4. Los detalles de cualquier incumplimiento por parte de la compañía, se debe revelar.
5. El estado de resultados debe distinguir el interés sobre adeudos incurridos por un período mayor de un año.

MÉXICO BOLETÍN C-9.

1. Los adeudos por comprar de mercancía o servicio tienen efecto al momento de recibir la mercancía o el servicio.
3. Es apropiado registrar los pasivos a favor de proveedores, deduciendo los descuentos comerciales, pero sin deducir los descuentos por pronto pago.

4. Por prestamos obtenidos en efectivo, deberá registrarse el importe obtenido o utilizado.
5. Cuando se firmen documentos amparando compras a crédito, deberá registrarse el activo y pasivo correspondiente.
6. Es común que los pasivos en sus tablas de amortización los intereses formen parte del valor nominal del documento, por tanto es admisible que se presenten en esta forma.
7. El pasivo por emisión de obligaciones deberá presentar el importe a pagar por las obligaciones imitadas, de acuerdo con el valor nominal de los títulos.
8. En el caso de redención de obligaciones antes de su vencimiento será necesario ajustar la amortización de los gastos de emisión, con objeto de llevar a resultados la parte proporcional que corresponde a las obligaciones emitidas.
9. Cuando se redimen obligaciones anticipadamente la empresa emisora paga generalmente un premio a los tenedores de obligaciones.
10. Las obligaciones redimidas deberán registrarse como una disminución de pasivo y una adquisición de activo.
11. Si las ser convertidas las obligaciones en acciones, el valor nominal es mayor al valor nominal de las nuevas acciones, se considerará una prima en venta de acciones.
12. En el caso de obligaciones emitidas deberán informarse claramente las características de c/ emisión.
13. Los intereses no devengados emitidos en los saldos de las cuentas de pasivos deberán excluirse para fines de presentación de balance.

ACTIVIDADES DE PRÉSTAMO.

E.U. FAS - 91.

1. Las actividades de préstamo indican el tratamiento contable para honorarios no reembolsables, y sus costos honorarios por acuerdos o la venta. De un préstamo o grupo de ellos.
2. La norma especifica que:
 - a) Los honorarios se cargan a quien solicita el préstamo, deben ser reconocidos durante la vida del préstamo.
 - b) Los costos originados por préstamos deben ser reconocidos durante la vida del préstamo.
 - c) Todos los honorarios originados por los acuerdos respectivos deben ser diferidos.
 - d) Los honorarios originados por préstamos, sus costos y los descuentos por premios deben ser reconocidos como un ajuste de rendimiento.
3. Los saldos no amortizados de los costos por acuerdos y otros honorarios y costos serán reconocidos como un ajuste de rendimientos.
4. Las cantidades que son originadas por el préstamo, los costos por acuerdos, otros honorarios y los costos reconocidos como un ajuste al rendimiento deben ser reportados como parte de los ingresos por intereses.

ARRENDAMIENTOS

En los tres países y en las Normas Internacionales, el convenio de arrendamiento es aquel que cumple con los siguientes requisitos:

- a) El arrendador transmite al arrendatario el derecho de uso de bienes muebles o inmuebles.
- b) El arrendatario se compromete al pago de la deuda.
- c) Se estipula el convenio por un período determinado y específico.

ARRENDAMIENTO CAPITALIZABLE.

CANADÁ, MÉXICO y la **NORMA INTERNACIONAL** lo defines como: “el arrendamiento que transfiere al arrendatario todos los beneficios y riesgos inherentes a la propiedad del arrendador, independientemente de que en el futuro se transfiera dicha propiedad a no”.

E.U. FAS 13.

1. Se marcan los siguientes criterios:

- a) El arrendamiento transfiere la propiedad al arrendatario al final del periodo del arrendamiento.
- b) El arrendamiento contiene una opción de compra a precio de ganga.
- c) El periodo de arrendamiento es igual al 75 % ó más de la vida económica estimada de la propiedad arrendada.

ARRENDAMIENTO OPERATIVO.

1. **E.U. MÉXICO** y la **NORMA INTERNACIONAL** los definen como un arrendamiento por, exclusión, ya que no es capitalizable y **CANADÁ** lo define como aquel que no transfiere substancialmente todos los beneficios y riesgos relacionados con la propiedad.

COSTOS DIRECTOS INICIALES.

1. **CANADÁ, E.U. , MÉXICO** y La **NORMA INTERNACIONAL** los definen como aquellos costos que son efectuados por el arrendador, se relacionan directamente con la negociación, ejecución y consumación de la transacción.

FECHA DE INICIO DEL ARRENDAMIENTO

- 1. **CANADÁ, E.U. y MÉXICO** señalan que será la primera entre la fecha del contrato o la fecha del compromiso preliminar.
- 2. La normatividad internacional solamente establece la fecha del contrato de arrendamiento o al momento de comprometerse las partes a las condiciones principales del arrendamiento para considerar la fecha de inicio de arrendamiento.

PAGOS MÍNIMOS.

CANADÁ SECCIÓN 3065.

1. Desde el punto de vista arrendatario los pagos mínimos comprenden los pagos mínimos de renta del periodo, cualquier garantía total o parcial.
2. Desde el punto de vista arrendador los pagos mínimos incluyen los pagos mínimos de arrendamiento y, cualquier valor residual o pagos de renta más allá del periodo de arrendamiento garantizado por una tercera persona.

E.U. FAS 13.

1. Desde el punto de vista del arrendatario son los pagos que está obligado hacer o que se le puede requerir en relación con la propiedad arrendada.
2. Desde el punto de vista del arrendador son los pagos mínimos de renta más cualquier garantía de valor residual o de pago de rentas por abajo del periodo del arrendamiento por una tercera persona considerando que está persona es capaz de cubrir la garantía.

MÉXICO BOLETÍN D-5.

1. Para el arrendatario son los pagos que está obligado hacer en relación con la propiedad de la renta.
2. Para el arrendador son los pagos anteriores más la garantía de un tercero no relacionado con el arrendador.

NORMA INTERNACIONAL IAS-17.

1. Son los pagos hechos durante la vida del arrendamiento que puede exigir al arrendatario o que puede obligarlo a pagar junto con :
 - a) En el caso del arrendatario cualquier cantidad garantizada por él o cualquier parte con el relacionada.

b) En el caso del arrendador cualquier cantidad garantizada por él, por el arrendatario o por alguna parte relacionada o por un tercero que sea capaz de cumplir con la garantía.

PERIODO DE ARRENDAMIENTO.

CANADÁ SECCIÓN 3065.

1. Es el periodo fijo no cancelable arrendamiento más: todos los periodos cubiertos por opciones de renovación a precios reducidos, periodos por los cuales se fracasa para renovar contrato, periodos cubiertos por las opciones ordinarias de renovación, periodos que presenten renovaciones o extensiones.

E.U. FAS -13.

1. El periodo fijo no cancelable es igual que el establecido por **CANADÁ**, pero si es cancelable bajo los siguientes lineamientos:

a) Sólo bajo la ocurrencia de algunas contingencias remotas.

b) Sólo con el permiso del arrendador.

c) Sólo si el arrendatario entrará a un nuevo arrendamiento con el mismo arrendador.

BOLETÍN D-5.

1. El periodo fijo no cancelable del contrato de arrendamiento, más cualquier otro periodo contractual, por el cual a la fecha de inicio, exista una seguridad razonable de que será ejercida por el arrendatario.

NORMA INTERNACIONAL IAS - 17.

1. Cuando el arrendatario tenga la opción de adquirir el activo a un precio que sea lo suficientemente interior al valor justo a la fecha en que pueda ejercer la opción de compra.

OPCIÓN DE COMPRA A PRECIO REDUCIDO.

CANADÁ SECCIÓN 3065.

1. En una provisión permitida al arrendatario a comprar la propiedad arrendada a un precio más bajo que el valor justo de la propiedad.
2. En E.U. y CANADÁ es igual, en MÉXICO la diferencia es que el valor justo es el valor de mercado.

ESTIMACIÓN DE LA VIDA ECONÓMICA DE LA PROPIEDAD RENTADA.

CANADÁ SECCIÓN 3065.

1. Es el periodo estimado remanente, durante el cual se espera que la propiedad sea económicamente utilizable por uno o más usuarios.
2. E.U. y MÉXICO comparten la definición de CANADÁ, y la de la NORMA INTERNACIONAL, unicamente hacen referencia al término de la vida útil del activo arrendado al cual consiste en:
 - a)El periodo que se espera que la empresa utilice un activo depreciable.
 - b)El número de unidades que se espera obtener del activo.

VALOR JUSTO DE LA PROPIEDAD RENTADA.

1. Es el precio al cual la propiedad arrendada puede ser vendida en una transacción imparcial.
 - a)Cuando el arrendador es fabricante o distribuidor el valor del arrendamiento será usualmente su precio normal de venta.
 - b)Cuando el arrendador no sea fabricante o distribuidor, el valor del arrendamiento será el costo del arrendador reflejado por cualquier volumen o descuento comercial que sea aplicable.

E.U. FAS -13.

1. Considera que :

a)El valor justo de la propiedad es menor a su precio normal de venta y en algunas circunstancias menor del costo de propiedad.

b)El valor justo de la propiedad es mayor o menor que su costo o valor neto en libros si estos son diferentes.

MÉXICO BOLETÍN D-5.

1. Lo define sin hacer distinción entre arrendador , fabricante o distribuidor como : el precio en el cual una propiedad puede ser vendida en una transacción libre de influencias ajenas a las partes.

NORMA INTERNACIONAL IAS 17.

1. Lo define como la cantidad por la que podría transferirse la propiedad de un activo entre un comprador y un vendedor en una operación libre de influencias externas.

TASA DE INTERÉS IMPLÍCITA EN EL ARRENDAMIENTO.

CANADÁ SECCIÓN 3065.

1. Es la tasa de descuento que al inicio del arrendamiento causa el valor presente agregado de los pagos mínimos del arrendamiento desde el punto de vista del arrendador y un valor residual no garantizado aumentado en beneficio del arrendador.

E.U. FAS - 13.

1. Señala que deben reducirse los incentivos fiscales en medida que sean tomados por el arrendador.

MÉXICO BOLETÍN D-5.

1. La tasa de descuento que aplicada a los pagos mínimos más el valor residual no garantizado hace que su valor presente agregado se iguale con el valor del mercado del activo rentado a la fecha del inicio del arrendamiento.

NORMA INTERNACIONAL IAS -17.

1. Es la tasa de descuento que al iniciarse el arrendamiento, haga que el valor total de los pagos mínimos y el valor residual no garantizado.

VALOR RESIDUAL DE LA PROPIEDAD ARRENDADA.

CANADÁ SECCIÓN 3065 Y E.U. FAS - 13.

1. Es el valor justo estimado de la propiedad rentada al final del periodo de arrendamiento.

MÉXICO BOLETÍN D-5.

1. Es el costo neto de reposición de la propiedad rentada, estimado al final del contrato.

NORMA INTERNACIONAL IAS -17. 408

1. No lo menciona.

VALOR RESIDUAL NO GARANTIZADO.

CANADÁ SECCIÓN 3065.

1. Es la parte del valor residual de la propiedad arrendada la cual no está garantizada.

E.U. FAS -13.

1. Es el valor residual estimado por la propiedad arrendada, exceptuada de cualquier parte garantizada por el arrendatario o por una tercera persona.

MÉXICO BOLETÍN D-5.

1. Es igual al concepto de E.U.

NORMA INTERNACIONAL IAS- 17 .

1. Es la porción del valor residual del activo arrendado cuya realización por el arrendador no es segura.

NORMA INTERNACIONAL IAS- 19. (NUEVO).

1. IAS -19 establece como tratamiento pronto de referencia el método de servicios pasados y sueldos proyectados, al cual define como método de valuación devengado y como tratamiento alterno, el de sueldos futuros y sueldos proyectados, el guía es llamado método de valuación de servicios proyectados.
2. La empresa debe utilizar supuestos apropiados y compatibles, incluyendo, los relacionados con niveles de salarios proyectados a la fecha del retiro, en preparación de valuación actuarial.
3. Los costos de servicios pasados, ajustes por experiencia y en cambios de los supuestos actuariales en los costos de beneficios al retiro, deben asignarse a los resultados sobre el periodo promedio de vida laboral permanente de los trabajadores participantes. Como una excepción, las normas revisadas, requieren la cancelación inmediata ó el empleo de ajustes , como recortes , modificaciones al plan y partidas similares.
4. Cuando no termina o es probable la terminación de un plan, el costo de obligaciones no incluidas deberá registrarse y cargarse inmediatamente al costo, a menos que la obligación sea transferida a otro plan.
5. La siguiente información debe registrarse en los estados financieros de la empresa:
 - a) Política contable de los costos de planes destinados al retiro, incluyendo una breve descripción del o los métodos empleados.
 - b) Cualquier asunto relacionado con los planes de retiro que afectan la comparabilidad con el periodo anterior.
 - c) Si las cantidades fondeadas a pesar de que al principio del plan son diferentes a las cantidades cargadas a resultados, sobre el mismo periodo, el monto de la

obligación resultante ó el cargo diferido y el método de fondo adoptado, si no hay una política sistemática de fondeo. Cuando la empresa tiene tantas obligaciones como cargos diferidos, estos deberán compensarse.

d) En el caso de planes de pensiones definidos:

-El monto del faltante de fondos, junto con el pasivo ó el cargo diferido.

-Una aclaración del método del fondeo adoptado.

e) La fecha de la última valuación actuarial.

CONCLUSIONES

1. En **MÉXICO** y en **E.U.** exigen los cálculos de servicios pasados con sueldos actuales y son incorporados, ó bien son revelados en las notas y cálculos adicionales en los Estados Financieros.
2. **CANADÁ** revela en notas a los Estados Financieros el monto de los servicios pasados calculados con sueldos pasados y revela el monto de activo neto ú obligación neta, aún no reconocida.
3. **CANADÁ** efectúa cálculos en base a proyecciones y estima las ocurrencias a mitad del año, **E.U.** y **MÉXICO** establecen la base para el cálculo, se estable al fin del ejercicio.
4. La información obligatoria a revelarse en **E.U.** y **MÉXICO** es muy amplia y muy reducida en **CANADÁ**.
5. **CANADÁ** se basa en la vida laboral permanente de los trabajadores, para amortizar servicios pagados y modificaciones al plan, ajustes por experiencia y cambios por supuestos, **E.U.** seguía como principio, la vida laboral remanente de los trabajadores:
 - a) El costo de los servicios pasados de personal inactivo, se amortiza durante N vida misma.
 - b) Las ganancias ó pérdidas por experiencia que se aplican a los resultados del periodo, hasta el 10 % de los servicios proyectados en el período y es resto se amortiza en la vida laboral remanente.
6. **MÉXICO** se basa en el promedio de vida laboral remanente de los trabajadores para las partidas amortizables. En las variaciones en supuestos y ajustes por

experiencia aplica el al ejercicio, la valoración que sea mayor al 10 % de la obligación proyectada.

7. Las Normas Internacionales especifican como tratamiento punto de referencia. El método de cálculo de servicios pasados y sueldos proyectados y como alternativa, servicios futuros y sueldos proyectados. Las amortizaciones se basan en la vida laboral remanente de los trabajadores y obligaciones no registradas al comienzo del plan se revelan sólo en notas a los Estados Financieros.
8. **MÉXICO** no cuenta con normas para las negociaciones de traspaso de obligaciones de pensiones a terceros ó por recortes de personal.

2.7. PARTIDAS ESPECIFICAS

2.7.1. VALORES NEGOCIABLES.

Las inversiones temporales y las inversiones a largo plazo están representadas por valores negociables u otros títulos; tienen por objeto aumentar la riqueza y el control de las **Entidades**.

CANADÁ SECCIONES 3010, 3050 Y 3055.

1. El concepto de inversiones temporales es clasificado en tres categorías.
 - Inversiones a corto plazo (sección 3010).
 - Inversiones a largo plazo (sección 3050).
 - Inversiones en aventuras conjuntas incorporadas y desincorporada (sección 3055).
2. Si bien no define a las inversiones temporales, si muestra ejemplos.

E.U. FAS -12.

1. Incluye el concepto de título de participación, el cual es definido como cualquier instrumento que representa la propiedad de acciones.
2. Dentro del cuerpo de la normatividad se encuentra el termino, de valores de participación negociables.

MÉXICO BOLETÍN C-1.

1. Comparte la terminología canadiense, al utilizar el término de inversiones temporales indica que: están representados por valores negociables o por cualquier otro instrumento de inversión, convertibles en efectivo en el corto plazo.

NORMA INTERNACIONAL IAS - 25.

1. Utiliza el termino de inversión el cual es definido de esta manera: es un activo que conserva una empresa para el acrecentamiento de la riqueza por medio de actos distributivos, para que aumente el capital.
2. Añade que tanto los inventarios como las propiedades, la planta y el equipo, no se considera como inversiones.

VALUACIÓN DE LOS VALORES NEGOCIABLES.

CANADÁ SECCIÓN 3010 Y 3050.

1. Las inversiones clasificadas como activos circulantes se valúan al costo o al valor de mercado, si este ultimo es menor.

E.U. FAS 115. (En vigor a partir del 15 de dic. de 1993.).

1. Las inversiones en valores en general se clasifican en : valores para comerciar, disponibles para su venta, y retenidos hasta su vencimiento.
2. Los valores para comerciar acciones o títulos de deuda, se cualifican al precio del mercado.
3. Los valores disponibles para su venta, se cualifican al valor del mercado.
4. Los valores retenidos a su vencimiento se mantienen a su costo.

MÉXICO BOLETÍN C-1.

1. La valuación de las inversiones en valores negociables se hará a su valor neto de realización. Las inversiones en cualquier otro instrumento a su costo de adquisición más rendimiento devengado.

NORMA INTERNACIONAL IAS 25 Y E-32.

1. Establece valuar las inversiones a corto plazo de la misma manera que lo estipula la normatividad de **CANADÁ**, al menor del costo y el valor del mercado.
2. También se acepta la valuación de estas inversiones al precio del mercado.

CLASIFICACIÓN EN EL BALANCE GENERAL DE LOS VALORES NEGOCIABLES.

CANADÁ SECCIÓN 3010.

1. Para ayudar a la correcta clasificación de las inversiones deben ser clasificadas como activos circulares solamente si son capaces de tener una liquidación razonablemente pronta.

E.U. FAS - 12.

1. La normatividad establece que al ser el balance general clasificado, los valores de participación negociables deben agruparse en circulante y no circulantes, para efectos de su cuantificación y tratamiento contable.
2. También considera la posibilidad de un balance general no clasificado.

MÉXICO BOLETÍN C- 1.

1. Establece que las inversiones temporales se mostraran en el balance general como las primeras partidas del activo circulante.
2. El criterio mercado para determinar la categoría de sus inversiones es en base a su disponibilidad.

NORMA INTERNACIONAL IAS 25.

1. Al igual que la norma de **CANADÁ** y **E.U.** reglamenta la existencia de balances generales clasificados en activos circulantes y no circulantes.

CAMBIOS EN LA CLASIFICACIÓN DE CIRCULANTES Y NO CIRCULANTES.

TRANSFERENCIA DE INVERSIÓN.

CANADÁ SECCIÓN 3010.

1. Para valores que son transferidos entre circulantes y no circulantes la transferencia es hecha a valores de libros de la inversión.

E.U. FAS - 115.

1. La transferencia de valores comerciales a otra categoría se hacen al valor del mercado y no se revierten los resultados. Reconocidos.
2. Los transferidos a valores no comerciales de otras categorías, se deben reconocer en la fecha de transferencia.
3. Cuando los títulos de deuda son transferidos ha retención hasta su vencimiento de la categoría de suposición para su venta, las ganancias o pérdidas no realizadas se reconocen en una cuenta especial en el capital contable.
4. La transferencia de títulos deuda a su disposición para su venta, las ganancias o pérdidas no realizadas incluidas en la cuenta de capital contable, deben conservarse en dicha cuenta y amortizarse contra resultados en el plazo de vencimiento.

MÉXICO.

1. No tiene normas específicas.

NORMA INTERNACIONAL IAS -25.

1. Las inversiones transferidas de largo plazo e inversiones de corto plazo:
 - a) Al más bajo de su costo y el valor contable, si las inversiones a corto plazo se contabilizan al valor más bajo de costo o de mercado.
 - b) Al valor contable si las inversiones a corto plazo se contabiliza a su valor de mercado.
2. Las inversiones transferidas a corto plazo a inversiones a largo plazo:
 - a) Al valor más bajo de costo o de mercado.
 - b) Al valor del mercado si las inversiones fueron previamente valuadas a ese valor.

BAJA EN EL VALOR DEL MERCADO MÁS QUE TEMPORAL.

CANADÁ SECCIÓN 3010 Y 30150.

1. Cuando el valor del mercado de inversiones temporales ha declinado por abajo del valor neto en libros, las inversiones deberán llevarse al valor de mercado.
2. Cuando ha habido una baja en el valor de inversión que es más una declinación temporal, se debe rebajar el valor en libros para reconocer la pérdida.
3. Una rebaja en el valor en libros de una inversión, producida para reflejar una pérdida en el valor de la misma, no podrán revertirse aunque se produzca un incremento subsecuente en el valor de la inversión.

E.U. FAS-115

1. Para los valores negociables clasificados como disponibles para su venta o retenidos hasta su vencimiento, la **Entidad** deberá determinar si una declinación el valor del mercado, con relación a su valor registrado, es mas que temporal.

MÉXICO

1. Remitirse a la valuación de los valores negociables.

NORMA INTERNACIONAL IAS-25

1. Para las inversiones a corto plazo, los aumentos y disminuciones en el registro en las inversiones deben incluirse en los resultados o contabilizarse, al menor del costo o valor del mercado.

CONCLUSIONES

1. **CANADÁ** contempla como base de valuación e los valores negociables al costo o valor de mercado si este es mas bajo.
2. **MÉXICO** sigue la valuación y reconocimiento de resultados periódicos con base en el precio de mercado.
3. Las normas internacionales reconocen ambos métodos de valuación.
4. **CANADÁ** Estados Unidos y la **NORMA INTERNACIONAL** coinciden en aceptar la presencia de un balance general clasificado y un balance general no clasificado. **MÉXICO** norma aspectos derivados de un balance clasificado.
5. **CANADÁ** Estados Unidos y la **NORMA INTERNACIONAL** regulan transferencias de inversión entre activos circulantes y no circulantes de manera diferente. **MÉXICO** no las considera.
6. Estados Unidos pide reconocer cualquier ganancia o perdida. **CANADÁ**, **MÉXICO** y la **NORMA INTERNACIONAL** no tratan el tema.
7. Las bajas de valor en el mercado mas que temporales son tratadas por **CANADÁ** y Estados Unidos de manera similar. **IAS** difiere de los conceptos dados por las normas de los 2 paises anteriores.
8. Debe considerarse que **IASC** en su proyecto de instrumento financiero.

2.7.2. CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR.

El tratamiento en las cuentas por cobrar, documentos por cobrar y sus derivados como intereses no devengados, estimación de cuentas incobrables, revelaciones de restricciones, presentación y clasificación de adeudos de clientes, de subsidiarias y otros, es bastante semejante en los tres países.

CANADÁ SECCIÓN 3020

1. Las cuentas y los documentos por cobrar deben segregarse de manera que se presenten separadamente las cuentas de transacciones ordinarias, cantidades adecuadas y otras partidas.
2. Las cantidades que vencen después de un año deben revelarse.
3. Una cuenta o documento por cobrar debe cancelarse tan pronto se conoce su incobrabilidad.
4. Las cantidades posteriormente recuperadas de cuentas previamente consideradas incobrables y canceladas, deben acreditarse a los resultados en el periodo de recuperación
5. Si después de canceladas las cuentas incobrables conocidas, esperan otras pérdidas, que se incurrirán en el cobro de las cuentas y los documentos en circulación, incluyendo las cuentas descontadas, debe incrementarse la estimación para cuentas incobrables.

ESTADOS UNIDOS (VARIAS REFERENCIAS)

1. Estados Unidos no tiene normas agrupadas específicamente para cuentas por cobrar.

MÉXICO BOLETÍN C-3

1. Las cuentas por cobrar deben computarse al valor pactado originalmente del derecho exigible. Atendiendo al principio de realización el valor pactado deberá modificarse para reflejar lo que se espera obtener en efectivo, especie, crédito o servicio, de las partidas.

2. Para cuantificar el importe de las partidas que habrán de considerarse irrecuperables, debe efectuarse un estudio que sirva de base para determinar el valor de aquellas que serán deducidas o canceladas.
3. Los incrementos o reducciones que se tengan que hacer a las estimaciones, con base en ellos estudios de valuación, deberán cargarse o acreditarse a los resultados del ejercicio.
4. Las cuentas por cobrar en moneda extranjera deberán valuarse al tipo de cambio bancario en vigor a la fecha de los Estados Financieros.
5. Considerando su disponibilidad las cuentas por cobrar pueden ser clasificadas como de exigencia inmediata o a corto plazo, y a largo plazo.
6. Las cuentas por cobrar a corto plazo, deben presentarse en el balance general como activo circulante inmediatamente después del efectivo y de las inversiones en valores negociables.
7. Atendiendo a su origen, se pueden formar dos grupos de cuentas por cobrar:
 - a) A cargo de clientes.
 - b) A cargo de otros deudores.
8. Dentro del primer grupo se deben de presentar los documentos y cuentas a cargo de clientes de la **Entidad**.
9. En el segundo grupo deberán mostrarse las cuentas y documentos por cobrar a cargo de otros deudores.
10. Estas cuentas de originan por transacciones distintas a aquella para las cuales fue constituida la **Entidad**.
11. Las cuentas a cargo de compañías tenedoras, subsidiarias, afiliadas y asociadas deben presentarse en renglón por separado dentro del grupo de cuentas por cobrar.
3. Los saldos acreedores en las cuentas por cobrar deben de clasificarse como cuentas por pagar.

12. Los intereses devengados así como los costos y gastos incurridos reembolsables, que se deriven de las operaciones que dieron origen a las cuentas por cobrar deben considerarse como parte de las mismas.
13. Los intereses por cobrar no devengados que hayan sido incluidos formando parte de las cuentas por cobrar deben presentarse deduciéndose de la cuenta en la que fueron cargados.
14. Cuando el saldo en cuentas por cobrar incluye a partidas importantes a cargo de una sola persona, su importe deberá mostrarse por separado dentro del rubro genérico cuentas por cobrar.
15. Cuando existan cuentas por cobrar y por pagar a la misma persona deberán compensarse.
16. Las estimaciones para cuentas incobrables, descuentos, bonificaciones, deben ser mostradas en el balance general, como deducciones a las cuentas por cobrar.
17. Debe quedar claramente establecido en el balance general o en las notas a los Estados Financieros la situación de las cuentas por cobrar.
18. Cuando existan cuentas y documentos por cobrar en moneda extranjera deberá revelarse este hecho en el cuerpo del balance general o en una nota a los Estados Financieros.
19. Trantandose de cuentas por cobrar a largo plazo deberán indicarse los vencimientos y tasas de interés, en su caso.
20. Deberá revelarse el monto del pasivo contingente para la **Entidad**.
21. Los saldos a cargo de los propietarios, accionistas o socios de una **Entidad** no deberán incluirse dentro del rubro de cuentas por cobrar.

NORMA INTERNACIONAL (VARIOS IAS)

1. Las Normas Internacionales tampoco tienen un boletín específico, sin embargo, varios IAS como el de los activos circulantes, reconocimiento de ingresos y de contingencias implican normas semejantes a las de **CANADÁ** y **MÉXICO**.

CONCLUSIONES

1. Las normas son semejantes entre las normatividades distintas.
2. Sin embargo las acciones suscritas pendientes de pago, en Estados Unidos y **CANADÁ**, podrían ser parte de las cuentas por cobrar.

2.7.3. INVENTARIOS.

La correcta valuación de los inventarios se considera de gran importancia entre los tres países y en las Normas Internacionales.

SISTEMAS DE VALUACIÓN

ESTADOS UNIDOS ARB-43

MÉXICO BOLETÍN C-4

NORMAS INTERNACIONALES IAS-2 (NUEVO)

1. La técnica contable desarrollado dos sistemas para la valuación de los inventarios:
costeo directo y costeo absorbente.
2. **CANADÁ** Estados Unidos e IAS aceptan el uso del costeo absorbente únicamente.
MÉXICO acepta tanto la aplicación del costeo absorbente como del costeo directo.

MÉTODOS DE VALUACIÓN

ESTADOS UNIDOS ARB-43

MÉXICO BOLETÍN C-4

NORMAS INTERNACIONALES IAS-2 (NUEVO)

1. En **CANADÁ**, Estados Unidos y **MÉXICO** son aceptados diversos métodos para la valuación de los inventarios, primeras entradas, primeras salidas, últimas entradas, primeras salidas, costo promedio, costo identificado y costo estándar.

2. El IAS-2 (NUEVO) señala:

a) El costo de los inventarios de partidas que no son ordinariamente intercambiables deben asignarse a través del método de identificación.

TRATAMIENTO PUNTO DE REFERENCIA.

b) El costo de los inventarios distintos a los señalados en el punto a) debe asignarse utilizando el método (PEPS) o el de promedio ponderado.

TRATAMIENTO ALTERNATIVO

c) Para las partidas señaladas en el punto anterior, el costo de los inventarios debe asignarse utilizando el método (UEPS).

3. También la **NORMA INTERNACIONAL** señala que el método de identificación de costos individuales no es aplicable en grandes partidas de inventarios.

EXCLUSIÓN DE ALGUNOS ELEMENTOS EN LA DETERMINACIÓN DE LA VALUACIÓN DEL INVENTARIO.

CANADÁ SECCIÓN 3030

1. Excluye gastos de han surgido de circunstancias anormales.

ESTADOS UNIDOS ARB-43

1. Incluye costos anormales.

MÉXICO BOLETÍN C-4

1. Incluye la capacidad de producción no utilizada el castigo de inventarios y gastos anormales.

NORMA INTERNACIONAL IAS-2 (NUEVO).

1. Incluye costos anormales, mano de obra y otros costos de producción

MODIFICACIÓN A LA VALUACIÓN DEL INVENTARIO.

CANADÁ SECCIÓN 3030

1. El inventario es valuado al costo o al valor mas bajo entre costo o valor de mercado .

ESTADOS UNIDOS ARB-43

1. La valuación del inventario es realizada como lo establece la norma de **CANADÁ**, sin embargo añade: El valor de mercado no debe exceder del valor neto realizable y el valor de mercado no debe ser menor que el valor neto realizable menos una asignación de un margen de utilidad aproximadamente normal.
2. El valor neto realizable se obtiene del precio estimado de venta del curso ordinario del negocio menos los costos determinación y venta.
3. El termino mercado significa costo de reposición.

MÉXICO BOLETÍN C-4.

1. La modificación a la regla de valuación del inventario es igual a lo establecido en Estados Unidos.
2. El valor de realización se obtiene del precio normal de venta menos gastos directos de venta.
3. El valor neto de realización se obtiene del precio normal de venta menos gastos directos de venta.
4. Únicamente Estados Unidos y **MÉXICO** aclaran que la modificación a la regla de valuación de inventarios se podrá aplicar a cada partida.

NORMA INTERNACIONAL IAS-2

1. Establece que los inventarios deben valuarse al que sea menor entre el costo histórico y el valor neto realizable.

PARTIDA DERIVADAS POR DETERIORO, OBSOLESCENCIA, ETC.

CANADÁ

1. No las menciona.

ESTADOS UNIDOS ARB-43

1. Establece que cuando exista evidencia de que la realización de los bienes resultara inferior a su costo y este hecho fuera ocasionado por: El deterioro físico, la obsolescencia, los cambios de los niveles de precios, u otras causas, la diferencia debe ser reconocida en los resultados del ejercicio.

MÉXICO BOLETÍN C-4.

1. Comparte el reglamento de Estados Unidos.

NORMA INTERNACIONAL IAS-2 (NUEVO)

1. Las reglas son amplias y coinciden con **MÉXICO** y Estados Unidos.

CASTIGO DE LOS INVENTARIOS

CANADÁ

1. No lo menciona.

ESTADOS UNIDOS ARB-43

1. Cuando no se espere que ocurrirán pérdidas por la reducción en el costo de algunos bienes no será necesario castigar al inventario.

MÉXICO BOLETÍN C-4

1. Comparte el reglamento de Estados Unidos.

NORMA INTERNACIONAL IAS-2

1. Comparte el reglamento de Estados Unidos

GASTOS GENERALES DISTINTOS DE LOS GASTOS GENERALES DE PRODUCCIÓN.

1. **CANADÁ**, Estados Unidos y las Normas Internacionales aprueban la inclusión de gastos generales distintos de producción el costo de los inventarios.
2. **MÉXICO** no menciona estos gastos.

INVENTARIOS VALUADOS ARRIBA DE SU COSTO

Solo en casos excepcionales pueden valuarse los inventarios arriba de su costo. **CANADÁ** y **MÉXICO** no mencionan nada.

NORMA INTERNACIONAL IAS-2 (NUEVO)

1. Los inventarios de ganaderos, agricultores, productos forestales y minerales son cualificados al valor neto de realización en ciertas etapas de producción.

PEDIDOS ACEPTADOS EN FIRME.

CANADÁ

1. No lo menciona

ESTADOS UNIDOS ARB-43.

1. Establece que las pérdidas netas acumuladas de pedidos aceptados en firme de bienes para inventario... Si son importantes deben ser reconocidos en las cuentas.

MÉXICO BOLETÍN C-4

1. A pesar de que comparte la normatividad de Estados Unidos el boletín difiere en los siguientes aspectos: Establece la base del mecanismo contable de las

mercancías y los materiales que se encuentran en tránsito pero no manifiesta revelar las cantidades de las pérdidas.

REVELACIONES DE CAMBIOS EN LA VALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS.

**CANADÁ SECCIÓN 3030
ESTADOS UNIDOS ARB-43
MÉXICO BOLETÍN C-4**

1. Las tres normas estudiadas piden revelar el cambio de manera semejante. El efecto inicial tanto en **CANADÁ** como en Estados Unidos lo aplican retrospectivamente y **MÉXICO** lo incluye después del resultado por operaciones continuas.

NORMA INTERNACIONAL IAS-2

1. Cuando se utiliza el método (UEPS), deberá mostrarse las cifras del inventario según el balance y las notas se indicaran:
 - a) El costo según PEPS o promedio o el valor neto realizable el menor.
 - b) El costo actual a la fecha del balance o el valor neto de realización, el menor.

GLOSARIO

CANADÁ

COSTO: Mercancía para la venta o materia prima: Es el costo de la factura más la suma de los derechos aduanales y las obligaciones tributarias.

COSTO: Producción en proceso y productos terminados: Incluye el costo del material más el costo de la mano de obra directa y la parte aplicable de los gastos generales.

ESTADOS UNIDOS

INVENTARIO.

Se usa para denominar la totalidad de partidas de bienes muebles tangibles:

- a) Se tiene para la venta en el curso del negocio.
- b) Están en proceso de producción para su posterior venta.
- c) Están para ser consumidos en la producción de bienes o servicios disponibles para la venta.

COSTO: Es el precio pagado a la consideración dada para adquirir un activo.

MÉXICO.

COSTO: Es el costo de adquisición o producción en el que se incurre al comprar o fabricar un artículo.

COSTO HISTÓRICO: Consiste en acumular los elementos del costo incurridos para la adquisición o producción de artículos:

INVENTARIOS: Lo constituyen los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su posterior venta.

NORMA INTERNACIONAL IAS-2 (NUEVO)

INVENTARIOS: Son bienes activos que:

- a) Se tiene a la venta en el curso ordinario del negocio.
- b) En el proceso de producción para tales ventas.
- c) Para ser consumidos en la producción de bienes o servicios para su venta.

COSTO HISTÓRICO DE INVENTARIOS: Es la suma de los costos de compra, costos de conversión y otros costos.

CONCLUSIONES:

1. Sistemas de valuación:

CANADÁ, Estados Unidos y la **NORMA INTERNACIONAL** acepta únicamente el uso del costeo absorbente, **MÉXICO** tanto el costeo absorbente y costeo directo.

2. Método de Valuación:

En **CANADÁ**, Estados Unidos y **MÉXICO** son aceptados diversos métodos para su valuación de inventarios. El IAS-1 (NUEVO) de las Normas Internacionales establece como tratamientos requeridos o de punto de referencia solamente el método PEPS o a la fórmula del costo promedio ponderado.

3. Exclusión de algunos elementos en la determinación de la valuación del inventario.

CANADÁ y Estados Unidos incluyen los costos anormales. **CANADÁ** pide además eliminar los gastos generales fijos. **MÉXICO** excluye a la capacidad de producción no utilizada, el castigo de inventarios y los gastos anormales. La **NORMA INTERNACIONAL** incluye importes excepcionales de material mano de obra y otros gastos.

4. La regla de que el inventario es valuado al costo o al valor mas bajo entre el costo o el valor de mercado.

CANADÁ la aplica sin modificación alguna.

Estados Unidos añade las siguiente excepciones a la regla anterior:

1. El valor de mercado no debe exceder del valor neto realizable
2. El valor de mercado no debe ser menor que el valor neto realizable menos una asignación de utilidad aproximadamente normal.
3. **MÉXICO** acepta la modificación de la regla de valuación del inventario tal y como lo establece Estados Unidos.
4. La **NORMA INTERNACIONAL** regula que la valuación de los inventarios debe hacerse al que sea menor entre el costo histórico y el valor neto realizable

en donde el termino valor neto realizable comparte la definición de Estados Unidos.

5. Perdidas derivadas por deterioro, obsolescencia, etc.. **CANADÁ** lo menciona.

Estados Unidos, **MÉXICO** y Normas Internacionales determinan que al existir evidencia de que la realización de los bienes resultara inferior a su costo, la diferencia se reconocerá como una pérdida.

6. Castigo de Inventarios.

CANADÁ no menciona el tema.

Estados Unidos, **MÉXICO** y la **NORMA INTERNACIONAL** coinciden en indicar lo siguiente:

Cuando no se espere que ocurrirán pérdidas por la reducción en el costo de algunos bienes debido a que otros componentes de la misma categoría han aumentado su costo, no será necesario castigar al inventario.

7. Gastos generales distintos de los gastos generales de producción:

CANADÁ, Estados Unidos y la **NORMA INTERNACIONAL** aprueban la inclusión de gastos generales distintos a los gastos generales de producción en el costo de inventarios.

MÉXICO no menciona en su normatividad este tipo de gastos.

8. Inventarios valuados arriba de su costo:

CANADÁ, **MÉXICO** y Estados Unidos imitan la reglamentación a metales preciosos que tiene un valor monetario fijo.

9. Pedidos aceptados en firme:

CANADÁ no los regula.

Estados Unidos establece que las pérdidas netas acumuladas de pedidos aceptados en firme de bienes para el inventario, si son importantes deben ser reconocidas y reveladas separadamente.

MÉXICO comparte la normatividad de Estados Unidos.

10.Revelaciones de cambios en la valuación de los inventarios:

Las cuatro normas piden revelar el cambio y su efecto en el resultado del ejercicio.

2.7.4. PAGOS ANTICIPADOS.

Los pagos anticipados representan una erogación efectuada por servicios que se van a recibir o por bienes que se van a utilizar.

Los pagos anticipados generalmente constituyen un bien incorpóreo, que implica un derecho o privilegio.

CANADÁ SECCIÓN 3040

Los gastos pagados por anticipado deben ser clasificados como activos circulantes.

Estados Unidos ARB-43

1. Para propósitos de cuantificación el termino activo circulantes comprende entre otros recursos los pagos realizados por anticipado.

2. Añade que los gastos pagados por anticipados no se consideran activos circulantes.

MÉXICO BOLETÍN C-5

1. Al igual que **CANADÁ** y Estados Unidos considera que los pagos por anticipado forman parte del activo circulante. Indica que si el periodo es superior a los límites establecidos, el rubro se clasificara como un activo no circulante.

2. No da ejemplos sobre las partidas que integran el concepto, aclara que los intereses por anticipado se deben clasificar contra el pasivo correspondiente.
3. Proporciona guías no solo respecto a la presentación del rubro de pagos anticipados, sino también regula la forma de contabilizar dichas partidas como se señala a continuación:
4. Pide que:
 - a) Su valuación se realice a costo histórico.
 - b) Se apliquen a resultados en el periodo durante el cual se consumen los bienes.
 - c) Cuando se determine que estos bienes han perdido su utilidad el importe no aplicado deberá cargarse a los resultados del periodo de que esto suceda.

NORMA INTERNACIONAL IAS-13

4. No lo menciona como tema o concepto por separado, únicamente lo representa como una partida mas del activo circulante.

2.7.5. OTRAS INVERSIONES NO CIRCULANTES.

En general las normas de los tres países y las internacionales establecen reglas para inversiones negociables y el uso del método de participación para el caso de inversiones.

CANADÁ SECCIÓN 3050

1. Las inversiones en acciones se cualifican al costo o valor de mercado, el mas bajo.
2. En el caso de inversiones con rendimientos y plazos fijos se registran conforme al curso del tiempo y el valor de la inversión se mantiene al costo.
3. Se utiliza como base de valuación el portafolio.

ESTADOS UNIDOS FAS-115.

4. Consultar en el capítulo 4.1 valores negociables, valuación de valores negociables, puntos 3 y 4.

MÉXICO BOLETINES C-1 Y B-8

1. En **MÉXICO**, si se tienen inversiones negociables que se cotizan en el mercado, se valúan conforme a los precios en el mismo.
2. Si la inversión es en acciones no cotizables en el mercado, se valúan al costo actualizado con el índice nacional de precios al consumidor.
3. Esta regla se aplica también en aquellos casos de acciones preferentes que por su naturaleza sean no monetarias, que sean de características permanente y que no permitan participar en la administración de la empresa emisora.

NORMA INTERNACIONAL IAS-25

4. Señala como regla general para las inversiones no circulantes:
 - a) El costo
 - b) Cantidades revaluadas
 - c) En el caso de acciones cotizables en el mercado, al costo o mercado el más bajo determinado sobre la base de portafolios.
5. El valor de registro debe reducirse para reconocer reclamaciones en el valor que no sean temporales.

2.7.6. ACTIVOS FIJOS TANGIBLES.

Bajo este título se incluyen las propiedades planta y equipo como bienes de capital tangible que son utilizados en la producción, abastecimiento y renta.

MÉTODO DE VALUACIÓN

CANADÁ SECCIÓN 3060

1. La base de valuación de estos activos es el costo de adquisición erogado para dejar en condiciones de uso a los bienes.

ESTADOS UNIDOS APB-6

4. Las propiedades, planta y equipo no deben revaluarse en una **Entidad** para reflejar aumentos de valor de mercado o valores actuales que se encuentren arriba del costo de la **Entidad**.

MÉXICO BOLETÍN C-6 Y B-10

4. Las inversiones en inmuebles, maquinaria y equipo deberán valuarse al costo de adquisición.

NORMA INTERNACIONAL IAS-6 (NUEVO)

1. El importe bruto registrado de los activos incluidos en propiedades, planta y equipos debe ser o bien el costo histórico como tratamiento, punto de referencia o su relajación, como tratamiento alternativo permitido.
2. La relajación de los activos fijos en la **NORMA INTERNACIONAL** es un tratamiento independiente aceptable a las señaladas en las normas Nos. 15 y 29 relativas a la información financiera en marcos económicos inflacionarios e hiperinflacionarios.
3. La revolución de los activos fijos debe practicarse sistemáticamente dentro de la totalidad de una clase de activos, y el importe neto que resulte de la valuación no podrá ser mayor que el valor del uso de los mismos.

COSTO DE CONSTRUCCIÓN

En los tres países como en las Normas Internacionales para determinar el costo de los activos construidos por la propia empresa, se deben considerar los materiales y mano de obra utilizados, así como las cuotas de otros costos directos atribuibles a la construcción.

CAPITALIZACIÓN DE INTERESES

CANADÁ SECCIÓN 3060

4. El costo de un activo de capital, que es adquirido construido, o desarrollado a través del tiempo incluye los costos directamente atribuibles a la adquisición, construcción, o desarrollo de actividades tales como el interés.

ESTADOS UNIDOS FAS-34

1. Solamente los activos que requieren de un cierto periodo para quedar listos para utilizarse son susceptibles de recibir cargos por intereses.
2. El monto del interés que debe ser capitalizado es aquella porción de intereses incurridos en la etapa de adquisición.
3. El monto capitalizable en un periodo contable se debe determinar por la tasa aplicable al promedio de erogaciones acumuladas al periodo.
4. El periodo contable de capitalización se inicia cuando las erogaciones reúnen los requisitos de las definiciones de activo capitalizable las actividades de adquisición o construcción están den progreso y los intereses son incurridos.
5. Esta norma es obligatoria para todas las Entidades excepto de que por razones del costo de la contabilidad sea menor el benéfico de su aplicación.

MÉXICO BOLETÍN C-6

1. El costo de construcción incluye además los gastos originados por prestamos que se devenguen durante el periodo de construcción.
2. Además establece la libertad de las empresas para capitalizar los intereses o para llevarlos directamente a resultados.

NORMA INTERNACIONAL IAS-23 (NUEVO)

1. Establece como tratamiento punto de referencia la aplicación de los intereses de prestamos erogados en la construcción de activos directamente a resultados.

2. Admite esta norma el tratamiento alternativo de capitalizar el costo de los intereses mencionados, siempre y cuando se cumplan con ciertos requisitos los señalados por FAS-34

2.7.7. REMOVILIZACIONES FUTURAS Y COSTOS DE RESTAURACIÓN.

El uso de activos fijos tangibles así como el empleo de instalaciones para la explotación de recursos naturales llegan a originar, además de los costos por depreciación y mantenimiento costos importantes para la removilización y abandono de activo y costos de restauración del sitio, derivados de leyes del medio ambiente, contratos o porque la empresa tenga la política de restaurar el sitio.

CANADÁ SECCIÓN 3060

1. Deben hacerse provisiones para futuras removilizaciones y costos de restauración del sitio, neto de recuperaciones esperadas.
2. Las provisiones creadas por estos efectos son pasivos y no son clasificadas con la amortización acumulada de los activos.
3. Cuando las futuras removilizaciones y costos de restauración no pueden medirse razonablemente, existe una obligación contingente.

ESTADOS UNIDOS

MÉXICO

NORMA INTERNACIONAL

No existen normas de contabilidad específicas

2.7.8. DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Los activos fijos en propiedades, planta y equipo han sido observados por la normatividad de los 3 países como costos anticipados, cuyo problema contable consiste en la justa aplicación de los mismos a los ingresos, operaciones o actividades del futuro.

CANADÁ SECCIÓN 3060

1. La amortización de los activos de capital debe reconocerse de manera racional y sistemática de acuerdo a la naturaleza del activo de capital con una vida limitada y su utilización por las empresas.

La cantidad de amortización que debe cargarse a los ingresos es la mayor de:

- a) El costo menos el valor de salvamento durante la vida del activo.
- b) El costo menos el valor residual durante la vida útil del activo

2. Cuando la vida útil de un activo de capital distinto a los terrenos se espera que sea mayor a 40 años, pero no puede estimarse y demostrarse claramente el periodo de amortización estará limitado a 40 años.

3. Los métodos de amortización establecidos son:

- a) Línea recta
- b) Cargos variables
- c) Otros métodos

4. El método de amortización y sus estimaciones de vida útil de los activos de capital deben ser revisado sobre una base de regularidad.

ESTADOS UNIDOS ARB-43

1. El costo de los activos productivos es uno de los costos de servicio que se rinden durante su vida económica útil
2. Agrega que el método de sobre saldos declinantes es uno que llena los requerimientos para ser sistemático y racional.

MÉXICO BOLETÍN C-6

1. La depreciación es un procedimiento de contabilidad que tiene como fin distribuir de una manera sistemática y razonable el costo de los activos fijos tangibles, menos su valor de desecho entre la vida estimada de la unidad.
2. Esta distribución puede hacerse conforme a dos criterios generales uno basado en tiempo y otro en unidades producidas.
3. Dentro de cada uno de los criterios generales, existen varios métodos alternativos.
4. La depreciación debe calcularse sobre bases consistentes a partir de la fecha en que empiecen a utilizarse los activos.
5. La norma de **MÉXICO** no establece categóricamente la revisión periódica de la depreciación acumulada y los supuestos de vida útil estimada de los activos.

NORMA INTERNACIONAL IAS-4

1. La cantidad de depreciación de un activo depreciable debe asignarse sobre bases sistemáticas a cada periodo contable durante la vida útil del activo.
2. El método de depreciación seleccionado debe aplicarse consistentemente de periodo a periodo a menos que algunas circunstancias justifiquen una alteración o cambio.
3. La vida útil de los activos depreciables debe estimarse después de considerar los factores siguientes:
 - a) Utilización física esperada
 - b) Obsolescencia
 - c) Límites legales y otros respecto al uso del activo.
4. Las vidas útiles de los principales activos depreciables deben revisarse periódicamente y las tasas de depreciación ajustadas para el periodo en curso.

2.7.9. EL VALOR DE USO COMO LIMITE DE VALUACIÓN DE LOS ACTIVOS FIJOS.

Si bien es cierto que la depreciación contable busca en esencia la distribución de costos anticipados y no es un proceso de valuación expresamente algunas normas determinan que los valores netos no deben ser valores a su valor de uso.

CANADÁ SECCIÓN 3060

1. Cuando el valor neto de los activos de capital, menos la provisión acumulada relativa para removilizaciones futuras y costos de restauración del sitio, excede el valor neto de recuperación, el monto excedente debe ser cargado a los ingresos.
2. El ajuste correspondiente a este caso no debe revertirse si el valor neto recuperable aumenta subsecuentemente.
3. Un activo de capital se ajusta cuando las expectativas de largo plazo son tales que el valor neto en libros no será recuperable.
4. En ciertas circunstancias tanto en ajuste como una revisión del método de amortización.
5. Los factores que pueden conducir a una reducción en el valor neto de recuperación abajo del valor neto en libros pueden afectar a un solo activo.
6. La estimación de las cantidades recuperables se base en las intenciones de la empresa y su habilidad para cumplirlas.

FLUJOS DE EFECTIVOS PROVENIENTES DEL USO

7. La naturaleza de largo plazo de los activos de capital implica la estimación de flujos de efectivos futuros, provenientes del uso, utilizando supuestos que son confiables en el grado de requerimientos de los presupuestos.
8. La estimación de flujos de efectivos futuros no es descontada en el computo de la cantidad recuperable, en tanto el propósito de cálculos es la recuperación, no su valuación.

9. La estimación de flujos de efectivo futuros es neta de cualquier costo directo general o administrativo, removilizaciones futuras y costos de restauración del sitio y de impuestos diferidos.

ESTADOS UNIDOS

7. Norma de contabilidad estadounidenses no proporcionan explícitamente guía relativas al reconocimiento y cuantificación de los ajustes por baja de valores de este título.

MÉXICO BOLETINES A-11 Y B-10

El boletín A-11 Señala en su definición de activos que aquellos que se tienen para usar, no se les podrá asignar una cantidad superior a su valor de uso.

Así mismo el primer documento de adecuaciones del boletín B-10 establece que cuando existan indicios de que los valores actualizados de los activos tangibles e intangibles sean excesivos en proporción con su valor de uso como consecuencia de la utilización de esos precedente a ser la reducción correspondiente del valor actualizado.

3. Cuando ciertos activos estén temporalmente ociosos y de los cuales se tiene la certeza razonable de que serán puesto nuevamente en servicio no es necesario presentarlos por separado o diferenciarlos en el balance a través de una nota.

NORMA INTERNACIONAL IAS-16 (NUEVO)

7. Si ocurre un cambio permanente en un partida o grupo de partidas de propiedades, planta y equipos que origen que el valor de recuperación caiga a bajo del valor neto en libros, el valor neto en libros debe reducirse ala cantidad recuperable y la diferencia deberá ser cargada a resultados de inmediato.

2.7.10. CAMBIOS DE ACTIVOS NO MONETARIOS.

El intercambios de activos ente una **Entidad** y otra puede coincidir con el proceso generador de ganancias y entonces los activos recibidos no monetarios deben valuarse a su valor justo y en su caso, reconocer las utilidades correspondientes.

CANADÁ SECCIÓN 3830

1. Los cambios de activo no monetarios que no representen la culminación del proceso de ganancias deben registrarse al valor neto en libros del activo o el servicio dado de alta en el intercambio ajustado por cualquier consideración monetaria recibida o entregada
2. La norma aclara que los cambios de activos productivos por otros activos productivos similares, no representan la culminación del proceso de ganancias por tanto deben valuarse por el valor neto en libros del activo entregado.
3. En general si el valor justo de la consideración monetaria es menor al 10% del valor justo estimado de la consideración total integrada o recibida, la transacción se considera no monetaria.
4. Las transferencias de activos no monetarios a los propietarios que incluyen distribuciones de activos no monetarios o servicios, pagos de dividendos en especie opciones, o la distribución de activos por liquidación o reestructuración deben registrarse al valor neto de los activos no monetarios o pasivos transferidos.
5. No hay normas específicas para el tratamiento de los activos no monetarios recibidos a cambio de la emisión de acciones de la **Entidad**.

ESTADOS UNIDOS APB-29

1. La norma establece que en general para la contabilidad de transacciones no monetarias deben valuarse con el valor justo de los activos o servicios involucrados que es la misma base utilizada en las transacciones monetarias.
2. Cuando el valor de mercado en el caso del párrafo citado difiera del valor en libros de la propiedad transferida, se genera una utilidad o valor en propiedad o una pérdida en la transacción .
3. Cuando las propiedades han sido adquiridas sin costo alguno, o aun costo que es inadecuado para expresar su significado económico, deberá asignarse a esas propiedades un valor determinado por avalúo.

4. Los activos fijos recibidos como aportaciones de capital deberán considerarse a su valor de mercado.
5. Cuando un bien se haya adquirido como cobro a un deudor de la empresa, el costo que debe asignárseles es aquel que hubiere tenido que desembolsarse para adquirirlo en el mercado, el la misma fecha en que se hubiera recibido el bien. Cualquier diferencia generara una utilidad o perdida.

NORMA INTERNACIONAL IAS-16 (NUEVO)

1. Cuando una partida de propiedades planta y equipo es adquirida a cambio o parte en cambio por un activo diferente al costo del activo adquirido debe ser medido a su valor justo.
2. Las propiedades, plantas y equipos adquiridos a cambio de acciones u otros valores de la **Entidad** deben registrarse a su valor justo o al valor justo de los valores emitidos, cualquiera de los dos el que sea el mas evidente claro.

2.7.11. CRITERIO GENERAL DE LOS ACTIVOS FIJOS INTANGIBLES.

Los activos fijos intangibles deben reunir como todos los activos los requisitos de:

- a) Ser beneficios económicos del futuro en términos de probabilidad susceptibles de ser cualificados con certeza razonable.
- b) Controlados por una **Entidad**.
- c) Provenientes de transacciones efectivamente realizadas y de otros acontecimientos.

Las características que distinguen a los activos fijos tangibles, de los intangibles, es que los primeros tienen una presentación física determinada, lo que facilita la identificación clara de los beneficios económicos del futuro. En cambio en los segundo se incluye diversas partidas tales como los gastos en etapas de

preparación, de investigación, desarrollo de investigaciones y desarrollo de investigación, software, marcas patentes, concesiones, franquicias, descuentos en colocación de deudas e incluso intereses no devengados, impuestos diferidos, crédito mercantil, hasta casos de pagos anticipados.

2.7.12. COSTO DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO.

La investigación es la actividad desempeñada con la esperanza de ganar conocimientos científicos o técnicos, la cual puede o no estar orientada directamente hacia una aplicación específica.

CANADÁ SECCIÓN 3450.

1. Son actividades que típicamente pueden ser incluidas en la etapa de la investigación:
 - a) Investigación de laboratorio dirigida al descubrimiento de conocimientos nuevos.
 - b) Búsqueda de aplicaciones de hallazgos de investigaciones nuevas u otros conocimientos.
 - c) Formulación conceptual y diseño de productos posibles o procesos alternativos.

2. Son actividades que típicamente pueden ser incluidas en el desarrollo:
 - a) pruebas en la búsqueda o evaluaciones de productos o procesos alternativos.
 - b) Diseño, reconstrucción y prueba de reproducción de prototipos y modelos.
 - c) diseño de herramientas, conductores, moldes y dados que involucren tecnología nueva.

3. Las actividades siguientes son ejemplos que típicamente son excluidas de la investigación y el desarrollo:
 - a) Ingeniería inmediata siguiente en la fase temprana de la producción comercial.
 - b) Control de calidad durante la producción comercial, incluyendo pruebas rutinarias de productos.
 - c) Resolución de problemas en conexión con caídas durante la producción comercial.
 - d) Alteraciones rutinarias o periódicas a los productos existentes, líneas de producción, procesos de manufacturación y otras operaciones en marcha, a pesar de las alteraciones que puedan representar mejoras.
 - f) Diseño rutinario de herramientas conductores, moldes dados.
4. Las actividades de investigación de mercado y promocionales no están incluidas en la definición de investigación y desarrollo.
5. Los costos de investigación y desarrollo incluyen:
 - a) El costo de materiales y servicios consumidos en las actividades de investigación y desarrollo.
 - b) Los salarios y otros relacionados con el personal directamente comprometido en la investigación y desarrollo.
 - c) La depreciación de equipo y medios en la medida que son utilizados en las actividades de investigación y desarrollo.
 - d) Razonable asignación de costos directos.
 - e) La amortización de intangibles.
6. Las erogaciones incurridas en la investigación pueden considerarse como parte de las actividad continua requerida para mantener los negocios de una empresa y su posición competitiva.

7. Los costos de investigación deben aplicarse como gastos del periodo en que fueron incurridos.
8. Cuando un proyecto de desarrollo reúne los criterios de diferimiento, los costos de desarrollo deben diferirse en la medida que su recuperación pueda razonablemente considerarse asegurada.
9. Un proyecto de desarrollo puede reunir los criterios de diferimientos, pero los costos incurridos podrían exceder los ingresos relacionados esperados.
10. Los costos de desarrollo de un proyecto en particular deben diferirse a partir del año en el cual se ha reunido el criterio para su diferimiento.
11. Los costos de desarrollo diferidos, deben revisarse al termino de cada año contable.
12. La amortización de los costos de desarrollo , deben revisarse al término de cada año contable.

ESTADOS UNIDOS FAS - 22.

2. Los elementos que integran los costos de investigación y desarrollo son semejantes a los escritos en las normas canadienses, sin embargo en el FAS-22 es categórico al indicar que todos los costos de investigación y desarrollo deben cargarse a gastos en el momento en que se incluyen.

MÉXICO BOLETÍN C-8.

1. La norma mexicana define conjuntamente a los gastos de investigación y desarrollo, e incluye los terminos generales los mismos elementos del costos que componen estas partidas, y concluye, al igual que la norma estadounidense.

NORMA INTERNACIONAL IAS - 9. (NUEVO):

1. Debe considerase que los costos de desarrollo se capitalizan de modo obligatorio si se reúnen los requisitos.

2.7.13. EMPRESAS EN ETAPAS DE DESARROLLO.

Una empresa se encuentra en etapa de desarrollo o preparativa si sus esfuerzos se encuentran dedicados substancialmente al establecimiento de un negocio nuevo y a la vez existen las condiciones siguientes:

- a) La planeación de las principales acciones no ha comenzado.
- b) La planeación de las operaciones a comenzado pero no ha habido ingresos significativos.
- c) Una empresa en etapa de desarrollo típicamente dedica sus mayores esfuerzos a actividades tales como planeación financiera, retención de capital, exploración de recursos naturales, desarrollo de fuentes de abastecimiento, adquisición de propiedades.

CANADÁ SECCIÓN 3450.

1. Respecto a investigación y desarrollo define a las empresas en etapas de desarrollo, pero no emite normas de contabilidad específicas y si señala que le son aplicables las normas a negocios en etapas operativas.

ESTADOS UNIDOS FAS-2 Y FAS-7.

1. El FAS- 7, establece que las empresas en etapas de desarrollo deben prepara sus Estados Financieros de acuerdo con los Principios de Contabilidad generalmente aceptados, para las empresas operativas, o en marcha, y que por lo tanto, no le son aplicables Principios de Contabilidad.
2. Dado que el FAS -7 determina que son los Principios de Contabilidad generalmente aceptados, los que guía la solución de los problemas contables de las **Entidades** en etapas de desarrollo, tanto los gastos de investigación como de desarrollo deben aplicarse directamente a resultados.

MÉXICO BOLETÍN C-8.

1. Los gastos que hace una empresa durante la etapa preoperativa tienen por objeto y hacen posible llegar a obtener ingresos en el futuro al alcanzarse la etapa preoperativa.

2. No resulta apropiado mostrar todos los gastos , como perdidas durante la etapa preoperativa, pues normalmente no se puede hablar de perdidas cuando aun no se ha empezado a operar.
3. Sin embargo puede ocurrir que algunos proyectos o tareas llevadas a cabo durante la etapa preoperatoria, tengan que ser abandonados por que resulte claro que no serán aprovechables durante la etapa preoperativa.
4. La amortización debe iniciarse inmediatamente que la empresa deja la etapa preparatoria.

NORMA INTERNACIONAL IAS -9.

1. Es posible hubicar la capitalización de costos de desarrollo en la etapa preoperatoria.

2.7.14. DEUDA DE LARGO PLAZO.

La deuda se define como una obligación de pago presente, originada por transacciones o eventos pasados.

Cualquiera de los tratamientos para el manejo de la deuda, mencionados anteriormente ocasiona repercusiones económicas y financieras importantes , además de los efectos contables implicados , los cuales son analizados en este tema.

CONVERSIÓN DE DEUDA.

ESTADOS UNIDOS FAS -84.

1. Una conversión incluye el cambio de instrumento de deuda convertible por titulos de participación o una combinación de los segundos y otras consideraciones.
2. Algunos instrumentos de deuda convertible incluyen provisiones que permiten al deudor alterar los términos de la deuda, para beneficiar a los tendores de la misma.

RECONOCIMIENTO SOBRE LOS GASTOS DE CONVERSIÓN.

3. Cuando la deuda convertible es transformada a títulos de participación, la empresa deudora debe reconocer un gasto igual al valor justo de todos los títulos y otras consideraciones transferidas en transacción, el exceso del valor justo de los títulos de participación emitidos, en cumplimiento con los términos originales de la conversión.
4. El valor justo de los títulos de participación y de las otras consideraciones debe ser medido a la fecha en la que la oferta introductoria es aceptada por el tenedor de la deuda convertible.

DEUDA CON CERTIFICADO PARA COMPRA DE VALORES.

5. A diferencia de la deuda convertible, la deuda con certificados separables para la compra de valores es emitida usualmente con la esperanza de que la deuda será reembolsada cuando esta sea pagadera.
6. Si los certificados separables son emitidos conjuntamente con la deuda, como una transacción de compra, las cantidades atribuibles a cada clase de los títulos emitido debe ser determinada de manera separada, basada en los valores al momento de la emisión.

OTROS TIPOS DE TITULO DE DEUDA.

7. Los títulos que no se tratan de manera explícita en este tema, deben ser tratados en base a las sustancia de la transacción.

EXTINCIÓN DE UNA DEUDA.

ESTADOS UNIDOS FAS -76.

8. Un deudor debe considerar la extinción de una deuda para los propósitos de información financiera, en las circunstancias siguientes:
 - a) El deudor paga al acreedor y es relevado de sus obligaciones con respecto a la deuda.

b) El deudor es legalmente relevado de ser el principal obligado de la deuda, ya sea jurídicamente o por el acreedor, es posible que al deudor no se le requieran futuros pagos con respecto a esa deuda bajo cualquier garantía.

c) El deudor coloca efectivo o cualquier otro activo en un fideicomiso irrevocable que sea usado únicamente para satisfacer el vencimiento de los pagos de interés.

RESTRICCIONES EN LA NATURALEZA DE LOS ACTIVOS DEL FIDEICOMISO.

9. Los siguientes requerimientos relativos a la naturaleza de los activos poseídos por un fideicomiso, se deben satisfacer para dar efecto a la extensión de la deuda.

a) El fideicomiso debe ser restringido para admitir únicamente activos monetarios que son esencialmente libres de riesgos en lo referente al importe, tiempo y cobranzas, tanto del interés como del principal.

- Obligaciones directas del gobierno de los Estados Unidos de América.
- Obligaciones garantizadas por el gobierno de los Estados Unidos de América.
- Títulos que son respaldados por las obligaciones del gobierno de los Estados Unidos de América.

COSTOS RELACIONADOS CON LA COLOCACIÓN DE LOS ACTIVOS DEL FIDEICOMISO.

10. Si al momento de colocar los activos al fideicomiso para cumplir con la extensión de una deuda, se espera que los activos del fideicomiso serán utilizados para pagar costos relacionados, tales como los honorarios del fideicomiso, así como satisfacer los programas de los pagos del interés y el principal de una deuda específica, aquellos costos deben ser considerados en la determinación de los importes de los fondos requeridos por el fideicomiso.

**PARTIAL IN-SUBSTANCE DEFEASANCES.
(ANULACIÓN PARCIAL).**

11. En una anulación parcial la deuda que se considere extinguida será ya sea: a) una porción prorrata de todas las obligaciones de pago remanentes tanto de interés como el principal de la deuda emitida, b) los pagos del principal y del interés de un instrumento de deuda específica.
12. En este tipo de extinción, es necesario revelar una descripción general de la transacción y, el importe de la deuda que es considerada como extinguida al final del periodo, deber ser revelado, al igual que la deuda que continúa vigente.

TRATAMIENTO CONTABLE PARA LA EXTINCIÓN DE UNA DEUDA.

E.U. APB - 26.

13. La diferencia entre el periodo de readquisición y el valor neto en libros de la deuda extinguida debe ser reconocida en los resultados del periodo como una pérdida o una ganancia e identificarla como una partida separada. Las pérdidas o ganancias resultantes no deben ser amortizadas a periodo futuros.

CLASIFICACIÓN EN EL ESTADO DE RESULTADOS DE LA EXTINCIÓN DE LA DEUDA.

E.U. FAS -4.

14. Las pérdidas o ganancias originadas por la extinción de una deuda que son incluidas en la determinación de resultado neto, deben ser sumadas, y si son importantes, clasificarlas como partidas extraordinarias, netas del efecto del impuesto sobre la renta relacionado.
15. Las pérdidas y ganancias originadas por la extinción de una deuda que son incluidas en la determinación del resultado neto, deben describirse suficientemente para permitir a los usuarios de los Estados Financieros evaluar su significado.

MÉXICO BOLETÍN D-5
NORMA INTERNACIONAL IAS -17.

1. Comparten la regla establecida por **CANADÁ** y **E.U.**

TASA DE INTERÉS CONSTANTE.
CANADÁ SECCIÓN 3065.

1. No lo menciona.

E.U. FAS - 13.

1. Durante el término del contrato cada pago mínimo debe asignarse con una reducción de la obligación y un gasto por interés constante y periódica sobre el remanente de la obligación en el balance.

MÉXICO BOLETÍN D-5.

1. Las rentas devengadas deberán ser prorrateadas a pagos de intereses y a disminución de la obligación registrada.

NORMA INTERNACIONAL IAS -17.

1. Las rentas se deben dividir entre el costo financiero y la reducción del pasivo por pagar.

EXTENSIONES Y RENOVACIONES.

1. **CANADÁ** y la **NORMA INTERNACIONAL**, no marcan la Contabilización de las renovaciones y extensiones que puedan surgir derivadas del contrato original.

E.U. FAS -13 Y MÉXICO BOLETÍN D-5.

1. Comparten los mismos pronunciamientos.

2. De acuerdo con la normatividad otras renovaciones y extensiones del arrendamiento que no sean acciones de ampliación a precio reducido deben ser consideradas como nuevos acuerdos, los cuales deben ser contabilizados en base a lo siguiente.

3. Si las provisiones del arrendamiento son cambiadas de tal manera que se transforme la contabilidad remanente de los pagos mínimos del arrendamiento y el cambio no da lugar aun nuevo contrato, o da lugar a un contrato nuevo.
4. **MÉXICO**, añade que el activo y la obligación se debe ajustar por la diferencia entre el valor presente de los nuevos pagos mínimos y el pasivo neto remanente.
5. Si un cambio en la provisión del arrendamiento origina un nuevo acuerdo clasificado como operativo, el activo y la obligación durante el arrendamiento deben ser removidos y cualquier ganancia o pérdida debe ser reconocida.
6. Excepto cuando la garantía o pena se vuelva inoperante como se describió anteriormente, una renovación o una extensión del arrendamiento existente debe ser contabilizado como sigue:
 - a) Si la renovación o extensión es clasificada como arrendamiento capitalizable, deberá contabilizada como se describió anteriormente.
 - b) Si la renovación o extensión es clasificada como un arrendamiento operativo, el arrendamiento existente se debe, continuar contabilizando como un arrendamiento capitalizable hasta el final de su término original.
7. La terminación del arrendamiento capitalizable se contabilizara con la remoción del activo y pasivo, con la respectiva ganancia o perdida reconocida por la diferencia.
8. **MÉXICO** menciona en lugar de vocablo remoción, el de cancelación y al activo y pasivos considerados como valores netos.

2.7.15. ARRENDAMIENTOS.

ARRENDAMIENTO OPERATIVO.

Es un arrendamiento en donde los beneficios y los riesgos de la propiedad relacionada con el arrendamiento son substancialmente retenidos por el arrendador.

VALOR RESIDUAL NO GARANTIZADO.

CANADÁ SECCIÓN 3065.

1. Es la parte del valor residual de la propiedad arrendada, la cual no está garantizada, o está únicamente garantizada por un tercero relacionado con el arrendador.

ESTADOS UNIDOS FAS -13.

1. Es el valor residual estimado de la propiedad arrendada, exceptuada de cualquier parte garantizada por el arrendatario o por una tercera persona relacionada con el arrendador.

NORMA INTERNACIONAL IAS - 17.

1. Es la porción de valor residual del activo arrendado, cuya realización por el arrendador no es segura.

ARRENDAMIENTO TIPO VENTA.

CANADÁ SECCIÓN 3065.

1. Es el arrendamiento que decide el punto de vista del arrendador, transfiere substancialmente todos los beneficios y riesgos relacionados a la tenencia de la propiedad del arrendatario.

ESTADOS UNIDOS FAS - 13.

1. Es el arrendamiento que le origina al fabricante o distribuidor una ganancia o pérdida al ser arrendadores., y satisface uno o mas de los criterios para ser considerados como arrendamiento capitalizable.

MÉXICO BOLETÍN D-5.

1. Indica que cuando el arrendador sea fabricante o distribuidor comercial del activo arrendado, el valor presente de los pagos mínimos se debe registrar como el precio de venta.

NORMA INTERNACIONAL IAS-17

1. El fabricante o distribuidor que arrendada debe incluir la utilidad o pérdida en la venta, en los resultados según la política que normalmente sigue la empresa para sus ventas.

ARRENDAMIENTO DE FINANCIAMIENTO DIRECTO

CANADÁ SECCIÓN 3065

1. Es el arrendamiento que desde el punto de vista del arrendador transfiere substancialmente todos los beneficios y los riesgos relacionados con la pertenencia de la propiedad del arrendatario.

E.U. FAS-13

1. Se considera como arrendamiento de financiamiento directo aquel que satisface uno o mas de los criterios para ser considerado como capitalizable y los dos criterios para considerarse como financiamiento directo. Añade que en tales arrendamientos el costo o el valor neto en libros y el valor justo de la propiedad arrendada es el mismo al inicio del arrendamiento.

MÉXICO Y NORMA INTERNACIONAL

1. No lo definen explícitamente.

VENTA Y ARRENDAMIENTO EN VÍA DE REGRESO

CANADÁ SECCIÓN 3065

1. Es la venta de la propiedad con el comprador, arrendado nuevamente la propiedad al vendedor.

E.U. FAS-13

1. Es la venta de la propiedad por el dueño y el arrendamiento de dicha propiedad al vendedor.

MÉXICO BOLETÍN D-5

1. Es un activo vendido y posteriormente rentado en vía de regreso.

NORMA INTERNACIONAL IAS-17

1. El vendedor vende un activo, el cual vuelve a recibir en arrendamiento.

COMPARACIÓN DE VALUACIONES Y REGISTRO. ARRENDAMIENTO

1. Bajo este concepto se incluyen aquellos arrendamientos en los cuales el arrendamiento transfiere substancialmente al arrendatario todos los beneficios y los riesgos que implica la propiedad del bien arrendado.
2. Las cuatro actividades coinciden en señalar que este tipo de arrendamiento se debe registrar como un activo con su correspondiente obligación.

Valor presente de los pagos mínimos.

CANADÁ SECCIÓN 3065

1. La tasa de descuento utilizada por el arrendatario, es la determinación del valor presente de los pagos mínimos del arrendamiento, será la mas baja de la tasa incremental de prestamos del arrendatario y la tasa de interés implícita en el arrendamiento.
2. Una obligación derivada del arrendamiento capitalizable es similar a un préstamo. Los pagos del arrendamiento se pueden considerar como la reducción de una obligación, gastos sobre intereses y cualquier costo de ejecución relacionado.

E.U. FAS-13

1. El valor presente al inicio del periodo del arrendamiento de los pagos mínimos, excluyendo la parte de los pagos que representan gastos de ejecución como: seguros, mantenimiento e impuestos a ser pagados por el arrendamiento, incluyendo cualquier ganancia, igual o que exceda 90% el exceso del valor justo

de la propiedad al inicio del arrendamiento sobre cualquier incentivo fiscal relacionado y retenido por el arrendador y esperando que sean realizados por el.

2. Un arrendador debe computar el valor presente de los pagos mínimos del arrendamiento usando la tasa de interés implícita en el arrendamiento.
3. Un arrendatario debe computar el valor presente de los pagos mínimos del arrendamiento a su tasa de préstamo incremental.

MÉXICO BOLETÍN D-5 Y NORMA INTERNACIONAL IAS-17

1. Como **CANADÁ**, **MÉXICO** y la **NORMA INTERNACIONAL** coinciden en señalar que para el cálculo del valor presente de los pagos mínimos el arrendatario debe utilizar la tasa implícita en el contrato de arrendamiento o su tasa de interés incremental, la mas baja.

DEPRECIACIÓN

CANADÁ SECCIÓN 3065

1. El valor capitalizable de un activo depreciable bajo este tipo de arrendamiento, será amortizado durante el periodo en que se espera usar, sobre una base que sea consistente con las políticas de depreciación del arrendamiento para activos fijos similares.

E.U. FAS-13

1. Los activos arrendados bajo el tipo de arrendamiento capitalizable deben ser amortizados como se indica:
 - a) Las políticas normales de depreciación que el arrendatario aplica a sus propios activos:
 - b) El arrendamiento transfiere al arrendatario la propiedad al final de dicho arrendamiento.
 - c) El arrendamiento contempla la opción de compra a precio reducido.

ARRENDADOR

ARRENDAMIENTO CAPITALIZABLE

Se define como: “ un arrendamiento que transfiere substancialmente todos los beneficios y los riesgos de la propiedad relacionados con el arrendamiento, del arrendador al arrendatario, debe ser contabilizado como un arrendamiento tipo venta o de financiamiento directo por arrendador”.

ARRENDAMIENTO TIPO VENTA

CANADÁ SECCIÓN 3065

1. Cuando el arrendamiento se constituye como un arrendamiento tipo venta, la venta debe ser registrada con la ganancia o pérdida de los fabricantes o distribuidores reconocida al monto de la transacción.
2. El arrendamiento tipo venta surge normalmente cuando un fabricante o distribuidor utiliza el arrendamiento para realizar la venta de sus productos.
3. El ingreso de la venta registrado al inicio del arrendamiento tipo venta, es el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento netos de cualquier costo de ejecución y ganancias relacionadas incluidas, computados a la tasa de interés implícita en el arrendamiento.
4. El costo de la venta reconocido al inicio del arrendamiento, será el costo o el valor neto en libros, disminuido por el valor presente residual no garantizado acumulado al arrendador, computado a la tasa de interés implícita en el arrendamiento.
5. El ingreso financiero resultante de los arrendamientos tipo venta estará compuesto de cualquier diferencia entre a) el total de los pagos mínimos del arrendamiento neto y b) el agregado de su valores presentes.
6. La tasa de descuento para determinar los valores presentes será la tasa implícita en el arrendamiento.

7. Se puede o no considerar los factores del impuesto sobre la renta para la contabilizaron de los arrendamientos tipo venta.
8. El valor residual estimado debe ser revisado anualmente para determinar si su valor ha declinado.

E.U. FAS-13

1. El arrendador lo contabiliza de la manera siguiente:
 - a) Los pagos mínimos del arrendamiento, mas el valor residual no garantizados acumulados al beneficio del arrendador deben ser registrados como inversión bruta en el arrendamiento.
 - b) La diferencia entre la inversión bruta del arrendamiento del inciso a) anterior y la suma de los valores presentes de los dos componentes de la inversión bruta, deben ser registrados como un ingreso no ganado.
 - c) La tasa de descuento para ser usada en la determinación de los valores presentes, debe ser la tasa de interés implícita en el arrendamiento.
 - d) La inversión neta en el arrendamiento debe consistir en la inversión bruta menos el ingreso no ganado.
 - e) El ingreso no ganado (ingreso por devengar debe ser amortizado en el ingreso durante el arrendamiento constante y periódico sobre la inversión neta en el arrendamiento.
 - f) La inversión neta en el arrendamiento debe estar sujeta a las mismas consideraciones como otros activos circulantes y no circulantes en un balance general clasificado.
 - g) Las rentas contingentes que incluyen rentas basadas en variables como la tasa de interés prima, deben ser acreditadas al ingreso cuando se transformen en rentas por cobrar.
 - h) El valor presente de los pagos mínimos del arrendamiento, computados a la tasa de interés implícita en el arrendamiento. Deben ser registrados como venta.

- i) El valor residual estimado debe ser revisado por lo menos anualmente.
- j) En el arrendamiento que contienen una garantía residual o una penalidad por la no renovación del arrendamiento al final del mismo, que sigan el método de amortización descrito, resultara en un saldo de los pagos mínimos del arrendamiento, cobrable al final del arrendamiento que igualen la garantía o penalidad a esa fecha.
- k) Antes de la terminación del contrato, un cambio en las provisiones del arrendamiento, una renovación o extensión del arrendamiento, deben ser contabilizados como sigue:

Si las provisiones del arrendamiento son cambiadas de tal manera que cambie la cantidad de los pagos mínimos de arrendamientos remanentes y el cambio.

MÉXICO BOLETÍN D-5

1. Cuando el arrendador sea fabricante o distribuidor comercial del activo arrendado, el valor presente de los pagos mínimos se debe registrar como el precio de venta.
2. A pesar de que **MÉXICO** no clasifica el arrendamiento tipo venta o arrendamiento de financiamiento directo, es notoria la semejanza de lineamientos entre Estados Unidos y **MÉXICO** que coinciden en los siguientes puntos:
 - Determinación de la inversión bruta del arrendamiento.
 - Tasa de descuento utilizada para determinar el valor presente
 - Costo de la propiedad rentada
 - Revisión del valor residual estimado
3. Si las nuevas condiciones del arrendamiento cambian el importe de los pagos mínimos y el cambio no da lugar a un contrato nuevo, el saldo de los pagos mínimos a recibir y el valor residual estimado, deberán ser ajustados afectando los ingresos financieros por devengar.

NORMA INTERNACIONAL IAS-17

1. En sus explicaciones la norma establece: es común que el fabricante o distribuidor permita a sus clientes elegir entre la compra o el arrendamiento de algún activo. El arrendamiento financiero de un activo hecho por fabricantes o distribuidores origina dos tipos de ingreso:
 - a) La utilidad o pérdida equivalente a la utilidad o pérdida que resulta de la venta del activo que se arrenda a un precio norma de venta y que refleja cualquier descuento que resulte aplicable.
 - b) El ingreso durante el periodo del arrendamiento.
2. En ocasiones el fabricante o distribuidor ofrecen tasas de interés artificiales muy reducidas, con el fin de atraer clientes, lo que da como resultado que en el momento de la venta se reconozca una porción excesiva de ingreso total de la operación.

ARRENDAMIENTO FINANCIERO DIRECTO

CANADÁ SECCIÓN 3065

1. Cuando un arrendamiento es un financiamiento directo, los costos directos iniciales deber ser mandados a gastos conforme se incurren y una parte igual de ingresos debe reconocerse en el mismo periodo.
2. El ingreso financiero surgido en los arrendamientos de financiamiento directo, estaría compuesto de la diferencia de a) el total de pagos mínimos del arrendamiento neto de cualquier costo de ejecución.
3. El arrendador entra al arrendamiento de financiamiento directo con el propósito de ganar un redimiendo de los fondos invertidos en la transacción.
4. El valor residual estimado debe ser revisado anualmente para determinar si ha ocurrido una declinación en el valor.

E.U. FAS-13

1. El arrendamiento de financiamiento directo será contabilizado por el arrendador de la siguiente manera:

- a) Los pagos mínimos del arrendamiento mas el valor residual no garantizado acumulado en beneficio del arrendador, deben ser registrados como la inversión bruta del arrendamiento.
- b) La diferencia entre la inversión bruta en el arrendamiento del inciso a) anterior y el costo o el valor neto en libros, si es diferente de la propiedad arrendada debe ser registrada como un ingreso no ganado.
- c) En arrendamientos que contienen una garantía residual o una penalidad por la no renovación del arrendamiento al final del mismo.

MÉXICO BOLETÍN D-5

En el caso de arrendadoras que no son fabricantes ni distribuidores comerciales del acto arrendado, no se registrara ingreso, ni costo, por tratarse de una operación eminentemente financiera, y no haber diferencia sustancial entre el valor presente de los pagos mínimos y el valor de mercado del activo arrendado.

NORMA INTERNACIONAL IAS-17

1. No menciona el tema.

ARRENDAMIENTO OPERATIVO

INGRESO POR RENTAS

1. Las cuatro normatividades proponen reconocerlo como un ingreso durante el periodo del arrendamiento hasta su termino, para tal efecto indican la aplicación del método de línea recta, aunque permiten el uso de algún otro siempre y cuando proporcione resultados mas representativos del benéfico de la propiedad arrendada.

COSTOS DIRECTOS INICIALES

2. **CANADÁ**, Estados Unidos y **MÉXICO** proponen diferirlos y amortizarlos durante el periodo del arrendamiento en proporción al reconocimiento del ingreso por rentas.

La Normatividad Internacional no menciona el tema.

DEPRECIACIÓN

1. Estados Unidos, **MÉXICO** y la **NORMA INTERNACIONAL** coinciden en señalar que se aplicaran las políticas normales de depreciación para activos similares que utilice el arrendador.

ARRENDAMIENTOS APALANCADOS

1. **CANADÁ** y **MÉXICO** no desarrollan el tema.

E.U. FAS-13

1. Desde el punto de vista del arrendatario, los arrendamientos apalancados debe ser clasificados y contabilizados de la misma manera que los arrendamientos no apalancados.
2. Un arrendamiento apalancado es definido como aquel que tiene todas las siguientes características:
 - a) Excepto por la exclusión de los arrendamientos apalancados de la definición de los arrendamientos de financiamiento directo, si satisface la definición.
 - b) Involucra por lo menos tres partes: un arrendamiento, un acreedor a largo plazo y un arrendador.
 - c) El financiamiento dado por el acreedor a largo plazo es sin recurso referente al crédito general del arrendador.
 - d) La inversión neta del arrendador declina durante los primeros años, una vez que la inversión ha sido completada y crece durante los años posteriores del arrendamiento antes de su eliminación final.

SUBARRENDAMIENTO

CANADÁ SECCIÓN 3065

1. Cuando una propiedad arrendada se subarrienda a una tercera persona por el arrendamiento original, el subarrendamiento debe evaluarse por ambas partes para determinar su clasificación, ya sea en arrendamiento capitalizable u operativo.

2. Estados Unidos y MÉXICO comparten los mismos lineamientos contables en material de subarrendó con excepción de ciertas diferencias que se originan por la abundancia de elementos descriptivos en la norma de Estos Unidos, a continuación se describen contables de arrendamiento específicos:

a) La propiedad arrendada es subarrendada por el arrendamiento original a un tercero, subsistiendo el convenio entre los contratantes originales.

b) Si sustituye el arrendatario dentro del contrato original. El nuevo arrendatario es el principal obligado dentro del contrato y el arrendatario original puede o no ser obligado solidario.

c) Se sustituye el arrendamiento original a través de un nuevo contrato cancelándose el original a través de un nuevo contrato cancelándose el original.

3. Contabilizaron para el arrendador original:

a) Si el arrendatario original subarrienda la propiedad rentada o si el contrato de arrendamiento original es vendido o transferido a un tercero, el arrendador original, deberá continuar contabilizando el arrendamiento igual como antes:

b) Si el contrato de arrendamiento original es reemplazado por un nuevo arrendatario, el arrendador deber contabilizar la terminación del arrendamiento original de acuerdo a lo previsto en el párrafo sobre cambios en las condiciones originales del contrato.

4. Contabilizaron para el arrendamiento original:

a) Si el subarrendamiento origina la sustitución del arrendamiento original la terminación del arrendamiento original deberá registrarse como sigue:

- Si el arrendamiento original era capitalizable, el arrendamiento deberá cancelar el registro del activo y su correspondiente obligación, afectando los resultados del periodo de diferencia.

- Si el arrendamiento original era operativo, debe afectarse el resultado del periodo por cualquier obligación contingente o pago extraordinario resultante de la cancelación del contrato.

5. Si el subarrendamiento no releva al arrendatario original de su obligación principal dentro del contrato original, el arrendatario original.
6. Contabilizándose para el nuevo arrendamiento el nuevo arrendatario clasificara el arrendamiento de acuerdo a los criterios establecidos en la normatividad.

NORMA INTERNACIONAL IAS-17

1. No lo menciona

ARRENDAMIENTO QUE INCLUYE TERRENOS Y EDIFICIOS

CANADÁ SECCIÓN 3065

1. Establece que si el arrendamiento relaciona el terreno y los edificios y no permite que la propiedad pase al arrendamiento al final del periodo del arrendamiento, o no prevé la opción de compra a precio reducido y el valor justo del terreno es significativo en relación el total del valor justo de la propiedad arrendada, el terreno y el edificio deber ser tratados como unidades independientes para los propósitos de clasificación y contabilizaron del arrendamiento.

E.U. FAS-13

1. Establece que si el valor justo del terreno no es menor que el 25% del total del valor justo de la propiedad arrendada al inicio del arrendamiento, ambos deben considera un solo activo.

MÉXICO BOLETÍN D-5

1. Tratándose de terreno y edificio el arrendatario registrara su activo identificando cada uno de sus componentes.

NORMA INTERNACIONAL IAS-17

1. A menudo sucede que muchos edificios dados en arrendamiento tienen una vida útil mucho mayor al periodo del arrendamiento.

Cuando se espera que al arrendador tenga la propiedad del edificio, o cuando las rentas se ajustan en forma periódica, o si el arrendador retiene gran parte de los

riesgos y el beneficio inherentes a la propiedad el arrendamiento normalmente se clasifica como arrendamiento operativo.

TERRENOS SOLAMENTE

CANADÁ SECCIÓN 3065

1. No trata el tema

E.U. FAS-13

1. Establece los parámetros para clasificarlo como arrendamiento capitalizable, operativo, tipo de venta o de financiamiento directo.

MÉXICO BOLETÍN D-5

1. Para que el arrendador clasifique un arrendamiento como capitalizable, será necesario que se transfiera la propiedad al término del arrendamiento y que exista una opción de compra a precio reducido.

2. Además será necesario que el cobro de los pagos mínimos sea razonable predecible y no hay incertidumbre respecto a los costos no reembolsables.

NORMA INTERNACIONAL IAS-17

1. Una característica de los terrenos es que normalmente tienen una vida útil indefinida y cuando no se espera que la propiedad pase a manos del arrendatario, al término del arrendamiento este no recibe todos los riesgos y beneficios del propietario.

2.7.16. PENSIONES, COSTO Y OBLIGACIONES.

El registro de los costos de pensiones y obligaciones es uno de los problemas mas complejos en las normas contables, Primero estas transacciones deben reflejarse en los informes de acuerdo al principio de contabilidad que exige asignar los costos a los periodos contables en que se reciben los beneficios económicos, y a la vez cumplir con el principio de cuantificación de valor presente de obligaciones futuras.

CANADÁ SECCIÓN 3460

1. Para los planes de pensiones definidos, el costo de pensiones provisto por intercambio de los servicios de los trabajos rendidos en el periodo debe determinarse utilizando el método de beneficios proyectados, prorrateando sobre servicios.
2. Deben utilizarse las mejores estimaciones en el desarrollo de las valuaciones actuariales, para propósito de su contabilizaron.
3. Para los planes de pensiones por beneficios definidos, el gasto de pensiones por el precio incluye:
 - a) El costo sobre salarios proyectados.
 - b) La amortización de ajustes derivados de la iniciación de los planes (servicios anteriores) y modificaciones.
 - b) La amortización por ajustes derivados de cambios en supuestos.
 - c) La amortización de perdidas y ganancias por experiencia.
 - d) Las ganancias o perdidas en planes de transferencia de obligaciones, terminaciones parciales, y recortes de personal.
 - g) La amortización del activo neto de pensiones y las obligaciones netas.
4. Los ajustes derivados de servicios pasados en la iniciación de los planes y modificaciones a los mismos, deben amortizarse racional y sistemáticamente sobre un periodo apropiado de tiempo, el cual normalmente es el promedio de la vida laboral remanente de los trabajadores incluidos en el plan.
5. La amortización proveniente de ajustes por cambios en los supuestos debe amortizarse racional y sistemáticamente sobre el promedio de vida laboral remanente de los trabajadores cubiertos por el plan.
6. Igualmente las ganancias o perdidas por experiencia se amortizan durante la vida laboral promedio remanente de los trabajadores cubiertos por el plan.

7. Para los planes de pensiones de beneficios definidos, cualquier ganancia o pérdida de planes de transferencia de obligaciones, terminaciones parciales y recortes deben reconocerse en los resultados del ejercicio inmediatamente, un renglón por separado o como parte del costo de pensiones según su importancia.
8. Los fondos en el activo destinados a los planes de pensiones deben cuantificarse al valor del mercado.
9. Para los planes de pensiones de beneficios definidos, la empresa debe revelar separadamente el valor presente actuarial de las obligaciones acumuladas (sueldos actuales) atribuidas a los servicios rendidos a la fecha del balance y el valor de los fondos de activos para pensiones.
10. Para los planes de contribución definida, el costo de beneficios del plan es la contribución requerida a la empresa proporcionada a cambio de los servicios rendidos en el periodo.
11. Para estos planes de contribución definida, los costos relativos a servicios anteriores provenientes de la iniciación de planes o modificaciones, deben amortizarse racional y sistemáticamente durante la vida laboral remanente durante la vida laboral remanente del grupo de empleados cubierto por el plan.
12. Para los planes de contribución definida, la empresa debe revelar el valor de futuras contribuciones con relación a servicios pasados.

E.U. FAS-87

La norma estadounidense es más compleja que la canadiense, utiliza como eje central el método de beneficios proyectados, pero incorpora también el método de beneficios acumulados, de manera tal que dadas ciertas circunstancias provistas por las normas, puede constituir la base de reconocimiento de las obligaciones y pasivos dentro de las cifras de los Estados Financieros.

1. El costo laboral como componentes del costo neto de pensiones y la obligación por beneficios proyectados.
2. La obligación por beneficios acumulados debe cuantificarse con base en la historia del servicio y su compensación.

3. El costo neto laboral incluye a los componentes siguientes:
 - Costo laboral
 - Costo de interés
 - Rendimiento de los activos, si hay alguno
 - Amortización por servicios anteriores aun no reconocidos, si hay alguno.
 - Ganancias o pérdidas incluyendo el cambio en supuestos.
 - Amortización de la obligación neta aun no reconocida, existentes a la fecha de aplicación inicial de la norma.
4. El componente de costo laboral reconocido en el periodo debe ser determinado como el valor presente actuarial de los beneficios atribuidos.
5. El componente de costo por interés reconocido en un periodo debe determinarse como el incremento en la obligación proyectada debido al paso del tiempo.
6. Para un plan fondeado el retorno actual del plan de activos debe cuantificarse como el valor justo de los activos al principio y final del periodo ajustado por las contribuciones y los beneficios pagados.
7. El costo de servicios anteriores de trabajadores activos debe reconocerse en los periodos futuros de servicios, con base en su vida laboral remanente.
8. A fin de simplificar los cálculos de los servicios anteriores pueden amortizarse en línea recta durante la vida remanente laboral. El método alternativo deberá revelarse.
9. Pueden emplearse otras bases de amortización que sean mas indicativas de los beneficios recibidos pero siempre y cuando aceleren la aplicación a resultados.
10. Las partidas por servicios anteriores acreedores se sujetan a las mismas condiciones de las deudoras.
11. Las ganancias y las pérdidas son cambios en las cantidades esperadas tanto de la obligación de beneficios proyectados como de los activos del plan.
12. Una obligación es reconocida si el costo neto periódico determinado conforme a las normas excede a las cantidades contribuidas por la empresa al plan.

13. Si la obligación por servicios acumulados excede al valor justo de los activos del plan, la empresa debe reconocer en el balance una obligación que es menor o igual a la obligación acumulada de beneficios no fondeados.
14. Todos los supuestos deben ser consistentes en la medida que reflejen las mismas condiciones futuras, tales como la tasa de inflación futura.
15. La cuantificación de los activos del plan y las obligaciones requeridas por la norma, deben efectuarse en la fecha de los Estados Financieros.
16. La responsabilidad de la empresa es un plan de pensiones de beneficios definidos debe revelar lo siguiente:
 - a) Una descripción del plan
 - b) El detalle de los componentes del costo
 - c) Los promedios ponderados de las tasas de descuento esperadas
17. La transferencia o terminación parcial de los planes de pensiones puede originar una ganancia o pérdida que debe cuantificarse considerando las ganancias o pérdidas por experiencia y por cambios en los supuestos adicionando cualquier activo neto no reconocido a esa fecha.
18. El recorte de personal es una terminación de los planes de beneficios orientados a terminar en forma significativa los beneficios del futuro de algunos trabajadores o los servicios devengados y los del futuro.

MÉXICO BOLETÍN D-3

El registro de los pasivos por beneficios acumulados dentro de las cifras de los Estados Financieros, si se dan ciertas circunstancias.

1. Para los planes de pensiones definidos, la norma mexicana establece el método de costo unitario, mediante el empleo del método de beneficios proyectados prorrateado con base en los servicios.
 - a) El cálculo del costo laboral del periodo se determina, restándole al valor presente de las obligaciones con beneficios proyectados, al fin del año, el

valor presente de las obligaciones proyectadas al principio de año, mas el costo financiero del año.

- b) El calculo de las obligaciones acumuladas y con beneficios proyectados, se deben realizar considerando las condiciones señaladas en el plan, incluyendo supuestos, tales como: el incremento salarial, la rotación del personal, las tasas de interés y la probabilidad de vida.
2. Los activos del plan se valúan conforme a su naturaleza y los Principios de Contabilidad que le son aplicables.
 3. Los servicios anteriores y modificaciones al plan deben amortizarse formando parte del costo neto del periodo, tomando como base la vida laboral promedio remanente, el 75% o más de los trabajadores se ha retirado, se toma como base la vida promedio esperada del grupo de jubilados.
 4. La valuación de los planes de remuneración al retiro debe hacerse a la fecha de Estados Financieros o cuando más a tres meses anteriores de esa fecha.
 5. El costo neto del periodo se integra de los componentes siguientes:
 - Costo laboral
 - Costo financiero
 - Rendimiento de los activos del plan
 - Servicios anteriores y modificaciones al plan.
 - Variaciones en supuestos y ajustes por experiencia.
 6. Una obligación es reconocida si el costo neto del periodo determinado conforme a las normas excede a las cantidades contribuidas por la empresa al plan.

2.7.17. IMPUESTOS DIFERIDOS.

En los tres países en la NIC se utiliza el método de pasivos ó método de diferimiento. El primero ajusta los impuestos a tasas más recientes, el segundo no hace actualización de tasas.

CANADÁ SECCIÓN 3470.

1. El reconocimiento de impuestos diferidos, debe basarse en el método de impuestos diferido.
2. La asignación de impuestos diferidos no debe descontarse del valor presente..
3. Las partidas acumuladas de impuestos se separan en el balance general como circulantes ó no circulantes conforme a los activos y pasivos a que correspondan.
4. Las partidas circulantes de impuestos diferidos se mostraran como activos circulantes ó pasivos circulantes.
5. Las partidas no circulantes se presentan como cargos diferidos ó créditos diferidos fuera del cap. contable.
6. En el estado de resultados, se carga a resultados, separando del impuesto, el ajuste a impuestos diferidos.
7. El efecto de impuestos diferidos en operaciones discontinuadas y partidas extraordinarias se separa en la provisión normal en el estado de resultados.
8. Cuando una pérdida origine la recuperación de impuestos de periodos anteriores, se modifican los resultados del periodo en que se modifique la pérdida.
9. Si la pérdida se puede aplicar a resultados de periodos posteriores, se debe reconocer en los resultados del periodo si se tiene la certeza de su realización. Esto se presenta como activo separado en el balance.
10. Cuando no exista certeza, de realización, los impuestos diferidos, se reconocerán hasta el monto del saldo acreedor, disponible durante el plazo fiscal otorgado para la amortización.
11. Los impuestos diferidos deudores provenientes de diferencias temporales en un periodo de perdidas, no deben reconocerse a menos que haya seguridad de su reversión.
12. Cuando no se reconocen los beneficios derivados de periodos, debe explicarse en notas a los Estados Financieros.

13. Para calcular impuestos diferidos, se utilizan tasa actuales, excepto, lo que respecta a la primera parte del párrafo 9, para lo cual se utiliza la tabla futura esperada.

E.U. FAS- 109.

1. Una empresa, debe reconocer una obligación por impuestos diferidos ó un activo por este mismo concepto, por las diferencias temporales y pérdidas operativas relativas, a créditos de impuestos. El gasto ó ganancia por impuestos, diferidos es el cambio durante el año de las obligaciones y activos de impuestos diferidos.
2. Los impuestos diferidos se terminan por cada componente de pago - impuesto por cada jurisdicción impositiva. Estas determinaciones incluyen los siguientes procedimientos :
 - a) Identificar:
 - 1) Los tipos o importes de diferencias temporales y.
 - 2) La naturaleza y el monto de cada periodo operativo, y su impuesto prospectivo y la extensión del periodo en el que se recuperaran.
 - b) Cuantificar el total de las obligaciones de impuestos diferidos por diferencias temporales de acuerdo con la tasa correspondiente.
 - c) Cuantificar el total de activo por impuestos diferidos por diferencias temporales y pérdidas operativas que se acarrean en el futuro por la tasa correspondiente.
 - d) Calcular activos por impuestos diferidos por cada tipo de crédito, esperado por perdidas aplicables al futuro.
 - e) Reducir activos por impuestos diferidos mediante una estimación, con base en la evidencias, es más probable que cierta porción o el total de activos por impuestos diferidos no va a realizarse.

3. Se aplican las tasas esperadas en que los activos ó pasivos serán pagados ó realizados, como un método de pasivos.
4. La estimación se basa en diferencias temporales reversibles, en futuras ganancias gravables exclusivas para reversión de diferencias temporales y aplicación de perdidas aplicables en el futuro, y la planeación de estrategias fiscales que pueden adoptarse.
5. Los activos pasivos por impuestos diferidos serán clasificados en el estado de posición financiera, en el rubro de circulantes ó no circulantes, con relación a la partida con que se encuentren ligados.
6. Las demás revelaciones son semejantes a las otras normatividades.

MÉXICO D-4.

1. Establece el método de pasivos como de Contabilización, de los impuestos diferidos.
2. Se trataran como impuestos diferidos, todas la diferencias temporales que puedan provocar, dentro de un periodo definido de tiempo, que surja un pasivo o beneficiario fiscal y no haya indicio del cambio de está situación.
3. No se trataran como impuestos diferidos, aquellas diferencias temporales, que no sean identificables en su origen o cuya materialización no pueda identificarse en el tiempo.
4. Al final del período se debe revisar la situación de impuestos diferidos en base a las evidencias recientes, para determinar el manejo de los saldos de impuestos.
5. Los saldos deudores de impuestos diferidos, sólo se mantendrán cuando se tenga la certeza de que van a recuperarse.
6. Para determinar el efecto de diferimiento del ISR y PTU, se aplicará la tasa vigente al cierre del ejercicio de los Estados Financieros.

PERDIDAS FISCALES

7. Al amortizar una pérdida fiscal, se origina un beneficio para la Entidad, dado la reducción del ISR derivado de la amortización fiscal de la pérdida.
8. Cuando la pérdida final se aplica a un periodo anterior, se reconoce los efectos de la pérdida en los resultados del periodo en el que se sufrió dicha pérdida.
9. Si la pérdida fiscal se aplica a periodos posteriores, su beneficio se reconocerá hasta el periodo de la amortización.
10. En la determinación del efecto, deberán considerarse los efectos de las diferencias temporales, para evitar duplicación.
11. Es posible que al originarse la pérdida fiscal hayan saldos acreedores netos correspondientes a impuestos diferidos.
12. El efecto de impuestos de la pérdida fiscal se reconocerán eliminando los saldos acreedores netos de impuestos diferidos hasta el importe que resulte menor de
 - a) El propio efecto de impuestos de la pérdida fiscal.
 - b) El monto de la amortización que durante un lapso igual al existente para la amortización de pérdidas.
13. Si posteriormente se amortiza la pérdida fiscal total o parcialmente los importes denominados, de los saldos acreedores, se reinstalaran sobre una base acumulativa.
14. Los saldos deudores y acreedores correspondientes a los efectos diferidos de impuestos de las diferencias temporales se clasifican en: en cantidades netas circulantes y cantidades netas para no circulantes.
15. Deben revelarse las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, para ejercer el derecho de amortizarlas.
16. El efecto de impuestos de la revisión de diferencias temporales originadas en periodos, en las que se sufrió pérdida, se presentaran como partida extraordinaria, sino se reconoció el impuesto diferido correspondiente.

17. Cuando haya una tasa en el cambio del impuesto deberá revelarse en los Estados Financieros, así como su efecto.

NORMA INTERNACIONAL IAS - 12.

1. El gasto de los impuestos del periodo debe determinarse sobre las bases de su efecto contable.
2. El método utilizado para contabilizar efectos de los impuestos debe aplicarse a las diferencias temporales.
3. El efecto de los impuestos de las diferencias temporales, no debe llevarse a futuro, a menos que haya expectativa razonable de su realización.
4. Los saldos de impuestos deben presentarse en el balance, fuera del capital contable.
5. Los impuestos de periodos anteriores recuperables por una pérdida fiscal deben incluirse en el periodo de la pérdida fiscal.
6. El ahorro potencial de impuestos relativos a una pérdida fiscal disponible, no deben incluirse en los resultados hasta el periodo de su realización.
7. El abono de impuestos relativos a una pérdida fiscal, pueden incluirse en el periodo contable de la pérdida.
8. Si de acuerdo con lo anterior, no se satisface el ahorro de impuestos relativos a la pérdida aplicable en el futuro debe incluirse en resultados del periodo de la pérdida.
9. Los impuestos pagables tanto por la controladora o las subsidiarias sobre la distribución de las utilidades no distribuidas deben reconocerse a menos que sea razonable asumir que dichas utilidades no serán distribuidas.
10. Para inversiones en compañías asociadas contabilizadas bajo el método de participación, los impuestos pagables a favor del inversionista, serán reconocible cuando las utilidades sean reconocidas por el inversionista.

11. Se revelan en fondos financieros, los efectos por pérdidas fiscales no reconocidas contablemente.
12. Si posteriormente se amortiza la pérdida fiscal total o parcialmente, los importes que se hayan eliminado, se reinstalarán sobre una base acumulativa.
13. Los saldos deudores y acreedores derivados de los efectos diferidos de impuestos de las diferencias temporales se clasifican en :
 - 13.-cantidades netas circulantes y para no circulantes.
14. Deberán revelarse pérdidas fiscales pendientes de amortizar y sus fechas de vencimiento para ejercer el derecho de amortizarlas.
15. El efecto de impuestos de la reversión de las diferencias temporales originadas en periodos en los que se sufrió pérdida , se presentan como una pérdida extraordinaria.

CONCLUSIONES

1. E.U. y **MÉXICO** utilizan el método de pasivos y **CANADÁ** usa el método de diferido y las normas IASC aceptan ambos métodos para cuantificar los impuestos diferidos.
2. Cuando no haya certeza razonable de recuperación de impuestos diferidos, no se reconocen igual que en caso de pérdidas aplicables prospectivamente.
3. **MÉXICO** no acepta pérdidas cuya materialización no se identifique en el tiempo límite la aplicación de los impuestos diferidos.
4. Estados Unidos se inclina por la inclusión de todas las partidas temporales de activos y pasivos diferidos.

2.7.18. CONTINGENCIAS.

La contingencia se define como una condición o situación existente que involucra, incertidumbres de ganancias o pérdidas en la empresa, que se resolverán cuando uno o más eventos ocurran o no.

Una contingencia es una condición eventual que depende de algo que puede o no ocurrir.

Contablemente las normas de contabilidad de los países distintos concuerdan que es un asunto de probabilidades y valores esperados.

CANADÁ SECCIÓN 3290.

1. CANADÁ define los siguientes conceptos:

a) Probable: El número de probabilidades de que ocurra o no un evento en el futuro es alto.

b) No probable: El número de probabilidades de que ocurra o no un evento a futuro es bajo.

c) No determinable: No se puede evaluar el número de probabilidades de que ocurra o no un evento a futuro.

2. El monto de una pérdida contingente debe ser incluido en los Estados Financieros por cargo de resultados cuando se cumplen las siguientes condiciones.

a) Es probable que un evento a futuro confirme que un activo se ha deteriorado o se ha incurrido en una obligación a la fecha de los Estados Financieros.

b) El monto de la pérdida puede estimarse racionalmente.

3. La existencia de una pérdida contingente se revelará cuando:

a) La ocurrencia de la confirmación por eventos futuros es probable, pero existe el riesgo de que la pérdida no se pueda estimar.

b) La ocurrencia de la confirmación por eventos futuros es probable, pero existe el riesgo de que la pérdida sea mayor a la estimación.

c) La ocurrencia de la confirmación del evento en el futuro no es determinable.

4. Las ganancias contingentes no deben incluirse en los Estados Financieros.

5. Cuando sea probable que un evento del futuro confirme la adquisición de un activo o una obligación, la existencia de una ganancia contingente se revelará en notas a los Estados Financieros.
6. Cuando haya una ganancia contingente o pérdida, que no ha sido incluida en las cifras de los Estados Financieros, se revela en las notas de los Estados Financieros incluyendo:
 - a) Naturaleza de la contingencia.
 - b) Estimación del monto de la ganancia o pérdida.
 - c) Cualquiera que sea el resultado de la resolución de la contingencia esperada.

E.U. FAS - 5.

1. Estados Unidos definen en sus normas:
 - a) Probable: El evento o eventos futuros que ocurrirán probablemente.
 - b) Probabilidad razonable: La oportunidad de la ocurrencia de los eventos en el futuro es más que remota pero menos probables.
 - c) Remoto: La oportunidad de que el evento futuro ocurra es baja.
2. Una pérdida estimada se cargará a los resultados sólo si :
 - a) La información disponible, indica que es probable que un activo ha sufrido deterioros en su valor.
 - b) El monto de la pérdida, puede estimarse razonablemente.
3. Se revelarán la naturaleza de las cifras incluidas por la aplicación de la norma señalada en el periodo anterior.
4. Si no se han incluido cifras en los Estados Financieros por pérdida contingente, por no reunir las dos condiciones, o existe el riesgo de una pérdida mayor a la registrada, deberán revelarse las contingencias cuando haya una probabilidad de que se han incurrido en pérdidas mayores.

5. Ciertas partidas contingentes son reveladas en los Estados Financieros a pesar de que la probabilidad de que ocurran es remota.
6. Las reservas para contingencias generales no son admitibles por no cumplir con las dos condiciones.
7. La segregación de utilidades retenida no está prohibida dentro de la norma, dado que se presentan dentro del capital contable.
8. Las contingencias que pueden resultar en ganancias, no se reflejan en las cuentas hasta su realización.
9. Deben revelarse las contingencias que pueden resultar en ganancias.

MÉXICO BOLETÍN C --12.

1. De acuerdo a la norma mexicana se reconocen dos clases de contingencias cuantificables:
 - a) Las de carácter repetitiva.
 - b) Las de carácter aislado.
2. Las pérdidas contingentes cuantificables se incluirán a través de provisiones o estimaciones.
3. Las ganancias contingentes cuando haya certeza absoluta de su realización.
4. La divulgación de contingencias cuantificables, deben darse a conocer a través de notas en los Estados Financieros.
5. La extensión de la divulgación irá acorde con el juicio de las circunstancias, tomando en cuenta la naturaleza de las contingencias.
6. La divulgación se aplica tanto a las contingencias que representan la adquisición de activos o las contingencias de utilidades.
7. No deben modificarse con cargos o créditos a resultados, reservas no cuantificables en términos razonables.

NORMA INTERNACIONAL IAS - 10.

1. El monto de una pérdida contingente, debe cargarse a resultados para ser acumulado, si:
 - a) Es probable que eventos futuros la confirmarán, después de considerar cualquier recuperación probable relacionada.
 - b) Puede hacerse una estimación de la pérdida resultante.
2. La existencia de una pérdida contingente debe revelarse en notas a los Estados Financieros si las condiciones anteriores, no se consiguen.
3. Las ganancias contingentes, no deben incluirse en los Estados Financieros.

CONCLUSIONES

1. Las Normas Internacionales, las de **CANADÁ** y las de **E.U.**, para el caso de pérdidas que consideren incertidumbres determinan su inclusión en cifras a los Estados Financieros o notas:
 - a) La medición de probabilidades de que ocurra un evento futuro que confirme la existencia de una pérdida.
 - b) El monto de la pérdida puede ser estimado.
2. En el caso de que las pérdidas cumplan con las dos condiciones anteriores, su importe se incluirá en las cifras de los Estados Financieros.
3. Las pérdidas contingentes se revelan en notas a los Estados Financieros cuando faltan requisitos de los ya señalados.
4. Las ganancias contingentes no se incluyen en los Estados Financieros, hasta su realización.
5. En **MÉXICO** se detallan las reglas y los ingredientes para su cálculo.
6. En **MÉXICO**, las ganancias inciertas se reflejan en los Estados Financieros en el momento de abandonar su incertidumbre.

2.7.19. COMPROMISOS Ú OBLIGACIONES CONTRACTUALES.

Los compromisos que deben revelarse conforme a las normas de **CANADÁ** y **MÉXICO**, son diferentes, respecto a lo definido como contingencias a revelar en la información financiera. Las empresas a través de la celebración de compromisos, llevan a cabo, sus transacciones, que son su actividad normal y determinan sus utilidades operativas.

CANADÁ SECCIÓN 3280.

1. Cualquier contrato de obligaciones que sea significativo en relación a la situación financiera, debe ser revelado. Puede y incluirse obligaciones significativas del siguiente tipo:

- a) Compromisos que involucren alto riesgo especulativo, si no son inherentes a la naturaleza del negocio.
- b) Compromiso para hacer negociaciones que son anormales con relación a la posición financiera.
- c) Compromisos de emisión de acciones.
- d) Compromisos que gobernarán el nivel de erogaciones.

ESTADOS UNIDOS

1. No cuenta con normas específicas.

MÉXICO BOLETÍN C-12.

- 1. El diccionario de la lengua española, nos indica que la palabra compromiso, indica obligación contraída. Contablemente se ha definido como una obligación evidencia a través de un contrato ú óden de compra, firmada a nombre de un tercero.
- 2. En ocasiones, ciertas situaciones se consideran como contingencias, de manera incorrecta, dado que presenta, incertidumbre que es la condición de las contingencias.
- 3. La divulgación del monto y la naturaleza de los compromisos a través de los Estados Financieros o sus notas, debe considerarse como necesaria en las siguientes causa:

- a) Cuando representen adiciones importantes a los activos fijos.
- b) Cuando el monto de los servicios contratados excede substancialmente las necesidades inmediatas de la empresa.
- c) Cuando el precio de mercado de los artículos amparados por contratos de compras a futuro, haya bajado considerablemente, antes de la recepción de las mismas.
- d) Cuando existan compromisos de compra y venta a futuro en un mercado fluctuante.
- e) Garantías otorgadas a nuevos productos.

NORMA INTERNACIONAL.

- 1. No tiene normas específicas.

CONCLUSIONES

- 1. La normas de **CANADÁ** y **MÉXICO** son muy semejantes, y las de **E.U.** y las Normas Internacionales no incluyen reglas en capítulos por separado.

2.7.20. PARTIDAS EXTRAORDINARIAS.

La separación de las partidas extraordinarias en el estado de resultados tiene como fin el de resaltar la utilidad operativa de que los usuarios puedan realizar pronósticos con más eficacia.

CANADÁ SECCIÓN 1480.

- 1. Las partidas extraordinarias deben reunir las características siguientes:
 - a) No se espera que ocurra frecuentemente en el curso de los años.

- b) No tipifican como actividades de negocios normales.
 - c) No dependen esencialmente de decisiones de los administradores o de los propietarios.
2. Ejemplos que no deben incluirse en estos conceptos:
- a) Pérdidas o estimaciones de pérdidas de fluctuaciones en las tasas de cambio.
 - b) Ganancias y pérdidas de fluctuaciones en las tasas de cambio.
 - c) Ajustes a los precios de los contratos.
 - d) Ganancias o pérdidas de cancelaciones o venta de propiedades y otras inversiones.
 - e) Reducciones de impuestos.
3. Las partidas extraordinarias, netas de impuestos, deben presentarse separadamente en el estado de resultados.
4. Las operaciones provenientes de transacciones que, no se espera que ocurran frecuentemente a través de los años, o no se tipifican actividades normales de negocios debe incluirse en el estado de resultado antes de las utilidades.

E.U. APD - 30.

1. Las partidas extraordinarias son eventos y transacciones que son distinguibles por su naturaleza inusual y la falta de frecuencia, deben reunir ciertos criterios de inusuales y de ocurrencia infrecuente:
- a) Naturaleza inusual.
 - b) Ocurrencia infrecuente.
2. En términos generales las normas señaladas que las partidas extraordinarias netas de impuestos deben presentarse después de las utilidades operativas netas.

3. Un evento o transacción de naturaleza inusual o de ocurrencia infrecuente, pero no ambas, debe presentarse separadamente en la utilidad antes de impuestos, y hacer las revelaciones pertinentes.
4. Ciertas ganancias o pérdidas no deben ser informadas como partidas extraordinarias por que son de naturaleza usual o puede esperarse su ocurrencia como consecuencia de costumbres, se incluyen ejemplos como:
 - a) Cancelaciones o reinstalaciones de cuentas por cobrar, inventarios, costos de investigación.
 - b) Ganancias o pérdidas por cambios o transacción de monedas extranjeras.
 - c) Ganancias y pérdidas por disposición de segmentos de negocios.
 - d) Otras ganancias o pérdidas por ventas o abandonos de propiedad o planta.
 - e) Efectos de huelgas.
 - f) Ajustes por devengaciones de contratos en largo plazo.

MÉXICO BOLETÍN A-7 (NUEVO).

1. **MÉXICO** define a las partidas extraordinarias como las que reúnen los requisitos de no usual y no de frecuente.
2. Llama partidas especiales a la que son usuales y no frecuentes, y las frecuentes que no son usuales.
3. Igual que **CANADÁ E.U.** las partidas extraordinarias se presenten en el estado de resultados netas de impuestos.
4. Ejemplos que podrían llegar a reunir los requisitos de partidas extraordinarias, los efectos de terremotos, inundaciones, expropiaciones y prohibiciones legales nuevas.
5. Ejemplos que podrían considerarse como partidas especiales, resultados por reestructuración de deuda, indemnizaciones por reorganizaciones y por huelgas.

NORMA INTERNACIONAL IAS- 8.(NUEVO)

1. La utilidad de las actividades extraordinarias, debe ser revelada en los estados de resultados como parte de la utilidad neta.

Las partidas extraordinarias deben incluirse en la determinación en la utilidad neta, ejemplos la expropiación de activos y temblores.

CONCLUSIONES

1. La **NORMA INTERNACIONAL** canadiense especifica que las partidas extraordinarias, no dependen de decisiones o determinaciones de los administradores o propietarios.
2. La norma estadounidense señala que si no se cumple alguno de los criterios de naturaleza inusual o de ocurrencia infrecuente, la partida no debe considerarse como extraordinaria.
3. La **NORMA INTERNACIONAL** no proporciona criterios para clasificar a las partidas extraordinarias.
4. La norma mexicana coincide con la norma estadounidense.

2.7.21. OPERACIONES DISCONTINUADAS.

Las normas de **CANADÁ**, las de E.U. y las de **MÉXICO** incluyen reglas específicas para operaciones discontinuadas. Las Normas Internacionales de IASC solamente tienen reglas de revelación. Tanto **CANADÁ** como E.U. y **MÉXICO** la operación discontinuada se refiere a la disposición de algún segmento del negocio sea geográfico o por actividades de negocios.

CANADÁ SECCIÓN 3475.

1. La fecha de medición es la fecha en que la administración adopta un plan formal de disposición.

2. La fecha de disposición es la fecha efectiva de la venta, o la fecha en que se cesan las operaciones.
3. Los resultados de operaciones discontinuadas deben presentarse en el estado de resultado, después de las ganancias o pérdidas por operaciones continuas y antes de partidas extraordinarias.
4. Los resultados por operaciones netos de impuestos discontinuados deben incluir:
 - a) Los resultados previos a la fecha de medición.
 - b) La ganancia o pérdida neta de la operación discontinuada.
5. La ganancia o pérdida neta de operaciones discontinuadas debe incluir tanto la ganancia o pérdida actuales como las estimadas en su disposición.
6. La información siguiente debe revelarse también:
 - a) La identificación y naturaleza del segmento de negocios que ha sido discontinuado.
 - b) La fecha de medición la fecha de disposición o el período esperado de disposición.
 - c) La manera actual o esperada de disposición.
 - d) Una descripción de los principales activos y pasivos del segmento de negocios discontinuados.
 - e) Los ingresos aplicables de las operaciones discontinuadas en el período.

E.U. APB - 30.

1. Las fechas de medición y de disposición son definidas en forma semejante a las normas de **CANADÁ**.
2. Si se espera una pérdida por la venta propuesta o abandono del segmento, la pérdida estimada debe registrarse a la fecha de medición. Si se espera una ganancia, debe reconocerse cuando se realice.
3. Se deberá revelar en las notas de los Estados Financieros lo siguiente:
 - a) La identificación del segmento del negocio discontinuado.

- b) La fecha esperada de disposición.
 - c) La forma de disposición.
 - d) Una descripción de los activos remanentes de los activos y pasivos del segmento en el balance.
 - e) La pérdida o ganancia de las operaciones.
4. Las notas de pie de página de las normas recomiendan la segregación de los activos circulantes y no circulantes.

MÉXICO BOLETÍN 4-7 (NUEVO).

1. Las operaciones discontinuadas son definidas por **MÉXICO** en forma semejante a **CANADÁ** y los **E.U.** y agrega en forma particular: la operación discontinuada involucra dos momentos. El primero es relativo a la cuantificación. El segundo momento ocurre cuando se realizan las transacciones relativas a la operación discontinuada.
2. En la fecha que se decide la disposición de un segmento del negocio a través de un plan formal, los activos y pasivos identificados con el mismo deberán ajustarse a su valor neto de realización y considerarse los costos y gastos de separación del personal.
3. El estado neto de los ajustes a los activos y pasivos, si es una pérdida deberá aplicarse al resultado del ejercicio después del **ISR** y **PTU**. Si representara una ganancia su reconocimiento en resultados se hará por el neto **ISR** y **PTU**:
4. Si se esperan operaciones entre la fecha de decisión de la disposición y su realización, debe estimarse el resultado futuro de las mismas.
5. Si de estas operaciones resulta una pérdida previsible se sumará para la disposición. Si se estima una ganancia operativa ésta podrá reconocerse contra la pérdida previa estimada.
6. En cada cierre de un nuevo periodo contable, las estimaciones de los activos y pasivos identificados deben revisarse.
7. El resultado neto acumulado de las operaciones discontinuadas, se presentará en un sólo renglón neto del **ISR** y **PTU**, después de la utilidad (pérdida) por

operaciones continuas, y en las notas de los Estados Financieros se revelará lo siguiente:

- a) La descripción del segmento del negocio.
 - b) La forma en que se espera de haga la disposición.
 - c) Los valores de activos y pasivos identificados con la disposición.
 - d) Estimación de los resultados de la disposición.
 - e) Los resultados provenientes de la disposición de los activos y pasivos y operaciones realizadas.
 - f) En el caso de operaciones durante el periodo de realización, se deberá presentar un estado de resultados resumido.
8. Los activos y pasivos relacionados con la operación discontinuada deberán reclasificarse en el balance, sin efectuar compensación.
 9. Si al momento de tomar la decisión formal de discontinuación no se cuenta con los elementos suficientes para llevar a cabo las cuantificaciones correspondientes, se revelarán estas circunstancias en las notas de los Estados Financieros.
 10. En el supuesto señalado en el párrafo anterior, las cuantificaciones correspondientes se registrarán al momento en que se cuente con la información disponible para hacer estimaciones.

NORMA INTERNACIONAL IAS-8 (NUEVO)

1. El IAS-8 nuevo, incluye revelaciones adicionales de los tres países, sin embargo dejan pendientes las reglas relativas al reconocimiento y cuantificación de las ganancias.

CONCLUSIONES

1. Las Normas Internacionales nuevas incluyen reglas de revelación para las operaciones discontinuadas.

2. Estados Unidos , CANADÁ y MÉXICO tienen normas específicas al respecto bastantes semejantes.

2.7.22. CAPITAL SOCIAL Y CAPITAL CONTABLE.

A pesar de que el capital social y el capital contable se encuentran influidos por las normas legales de cada país existe bastante similitud en las reglas.

CANADÁ SECCIÓN 3240.

1. Cuando una compañía adquiere sus propias acciones, deben registrarse al costo y mostrarse como una deducción en el capital contable.
2. Cuando una compañía redime sus propias acciones, o cancela sus propias acciones adquiridas, y el costo de tales acciones es igual o mayor a la par, establecido o asignado, el costo se asignará como sigue:
 - a) Al capital social en una cantidad igual a la par.
 - b) Cualquier exceso al superávit contribuido en la medida en el que el superávit contribuido fue creado por un exceso neto de lo recibido sobre el costo de cancelaciones o reventa.
 - c) Cualquier exceso al superávit contribuido en una cantidad proporcional a la acción sobre el superávit contribuido, que surgió de transacciones distintas a las señaladas en él.
 - d) Cualquier exceso a las utilidades.
3. Cuando una compañía redime sus apropias acciones, o cancela sus propias acciones, y el costo es menor a la par establecido o asignado.
 - a) Al capital social en una cantidad igual a la par, establecido o asignado.
 - b) La diferencia capital contribuido.

4. Cuando una compañía revende acciones que has sido adquiridas, cualquier exceso debe ser acreditado al capital contribuido, cualquier deficiente debe ser cargado al superávit contribuido.
5. Cuando una compañía adquiere sus propias acciones, cualquier dividendo pagable debe ser tratado como una reducción de dividendos y no como un ingreso.
6. Cuando una compañía ha adquirido sus propias acciones, estas acciones no deben tratarse como en circulación por el propósito del cálculo de ganancias por acción.
7. Las partidas del superávit deben segregarse para distinguir ganancias de contribuciones.
8. El cumplimiento con requerimientos legales, no deben distorsionar la clasificación clásica como fuente.
9. Cuando las designaciones legales se desvían del uso aceptado de los Estados Financieros, deben agregarse descripciones o explicaciones.
10. Cuando hay condiciones restrictivas o los detalles correspondientes deben revelarse.
11. Los cargos contra el superávit contribuido deben restringirse a instancias tales como:
 - a) un cargo el cual es directamente opuesto a un crédito previamente registrado en el superávit contribuido.
 - c) eliminación o reducción de un déficit.
12. Si cualquier déficit ha sido eliminado, la descripción de las utilidades retenidas posteriores cuando menos por tres años deben indicar la fecha del arreglo.
13. Los cambios en las utilidades retenidas y en el superávit contribuido debe ser revelado.

14. El uso del término de reserva no puede utilizarse para incluir pasivos o contingencias conocidas o disminuciones de valor ocurridos a la fecha del balance. Se limita a las cantidades que han sido apropiadas de utilidades retenidas y otros superávits:
 - a) A discreción de la administración.
 - b) En el cumplimiento de requerimientos legales.
15. Las reservas deben crearse o incrementarse únicamente por apropiación de utilidades ganadas u otros superávits.
16. Independientemente de cómo fue creada una reserva originalmente, todas las reducciones en las reservas deben ser retornadas a utilidades retenidas u otros superávits.
17. Las reservas deben mostrarse como capital contable y debe señalarse la fuente de la cual fueron creadas.
18. Los cambios en las reservas deben ser revelados en los Estados Financieros.
19. Las transacciones de capital deben excluirse de la determinación del ingreso neto y mostrarse separadamente en los estados.

E.U. ARB, APB Y FAS -85.

1. Los dividendos de acciones en la cuenta de tesorería no se deben incluir en la cuenta de resultados del periodo.
2. El exceso del precio de compra sobre el valor a la par de las acciones reiteradas, deben asignarse al capital adicional pagado y las utilidades retenidas.
3. El exceso del valor a la par debe acreditarse al capital adicional pagado.
4. Si las acciones de la empresa adquiridas para propósitos distintos del retiro, el costo de las acciones adquiridas puede mostrarse separadamente como una deducción del total del capital accionario, capital adicional pagado, y utilidades retenidas. Las ganancias en ventas de acciones en tesorería no contabilizadas, deben acreditarse al capital adicional pagado, las pérdidas deben cargarse al capital pagado.

5. Las leyes de ciertos estados gobiernan las circunstancias bajo las cuales una empresa puede adquirir sus propias acciones.
6. Las transacciones de capital deben ser excluidas de la determinación del resultado periódico pero revelarse en los Estados Financieros.
7. Si el capital accionario es emitido para la adquisición de propiedades aparece que cerca del mismo tiempo, cierta porción de las acciones emitidas son donadas a la empresa, el valor a-la par de las acciones nominalmente expedidas por la propiedad no debe ser tratada como el costo de tal propiedad. Si las acciones donadas son vendidas subsecuentemente, el producto no debe ser tratado como un crédito al capital adicional pagado a la empresa.
8. La porción del producto de valores de deuda deben contabilizarse como capital adicional pagado.
9. Los dividendos en especie deben registrarse al valor justo y reconocerse una pérdida o ganancia en la disposición.
10. Las empresas deben revelar la liquidación de sus acciones preferentes.
11. Cuando se emiten acciones como pago de dividendos y éstas son pocas con relación a las que se encuentran en circulación, la empresa debe contabilizar la acción emitida a la cuenta capital pagado adicional, una cantidad equivalente al valor justo del capital emitido.
12. Cuando el número de acciones es grande se recomienda llamar a la emisión de acciones "split".
13. En los "splits" no se afectan las utilidades retenidas.
14. El límite establecido para considerar el dividendo en acciones como "splits" es de 20 a 25 % de las acciones emitidas con relación a las que hay en circulación.

MÉXICO BOLETÍN C-11.

1. El capital contable es el derecho de los propietarios sobre los activos netos que surge por aportaciones de los dueños y otros eventos.

2. De acuerdo a su origen el capital contable está formado por capital contribuido y capital ganado o déficit.
3. El capital contribuido lo forman las aportaciones de los dueños, y las donaciones recibidas por la **Entidad**, así como el ajuste por la repercusión de los cambios en los precios.
4. El capital ganado corresponde al resultado de las actividades operativas de la **Entidad** de otros eventos o circunstancias que le afecten.
5. Los conceptos que generalmente incluyen el capital contable son los siguientes :

Capital contribuido:

- Capital social.
- Aportaciones para futuros aumentos del capital.
- Prima en ventas de acciones.
- Donaciones.
- Capital ganado (déficit).
- Utilidades retenidas, incluyendo las aplicables a reservas de capital.
- Pérdidas acumulables.
- Exceso o insuficiencia en la actualización del capital contable.

6. El capital social está representado por títulos que han sido emitidos a favor de los accionistas o socios como evidencias de su participación en la **Entidad**.
7. El exceso o insuficiencia en la actualización del capital contable está representado por el resultado por tenencia de activos no monetarios.
8. Existen dos criterios de mantenimiento de capital; capital financiero y físico. En el primero se trata de conservar una cantidad determinada de poder adquisitivo y en la segunda una capacidad operativa determinada.
9. Los valores relativos a todos los conceptos del capital contable se expresarán en unidades de poder adquisitivo a la fecha del balance.

10. El capital social representa la suma del valor nominal de las acciones suscritas y pagadas, y la actualización que le corresponda a partir del momento de su exhibición.
11. La prima en su suscripción de acciones representa la diferencia en exceso entre el pago de las acciones suscritas y el valor nominal de las mismas.
12. Las donaciones deberán formar parte del capital contribuido.
13. Cuando se reduzca capital con acciones por importes superiores a su valor nominal, el exceso deberá considerarse como una disminución del capital ganado.
14. En los casos en que los accionistas decidan utilizar parte del capital ganado para aumentar el importe del capital social mediante la distribución de un dividendo de acciones, dicho dividendo en acciones deberá quedar reflejo en la información financiera como una disminución del capital ganado y un incremento en la cuenta de capital suscrito y pagado.
15. En casos que prevean la amortización de acciones contra utilidades retenidas, dicha amortización debe considerarse como una reducción al capital ganado.
16. En aumento o la disminución del número de acciones en circulación sin modificación al capital suscrito y pagado, no representa ningún cambio en el interés proporcional de los accionistas en el capital contable ni el valor de su inversión.
17. El importe del capital contribuido actualizado mediante su expresión en unidades monetarias de poder adquisitivo general a la fecha de una distribución, será la base para calificar contablemente las distribuciones que constituyan reembolsos de capital.
18. Las cuentas de capital no deben utilizarse para reflejar transacciones de resultados.
19. En el caso de que los accionistas reembolsen pérdidas de la **Entidad** en efectivo o en bienes, debe considerarse como una reducción a las pérdidas acumuladas.
20. Los dividendos comunes decretados pendientes de pago, no forman parte del capital contable sino del pasivo a cargo de la **Entidad**.

REGLAS DE PRESENTACIÓN.

1. La presentación en el balance general de los diferentes conceptos, que integran el capital contable deberá hacerse con el suficiente detalle para mostrar cada uno de ellos. Los importes correspondientes tanto a capital contribuido como a capital ganado, pueden presentar en subtotales .
2. Cuando los accionistas no exhiben totalmente el importe de las acciones suscritas, la diferencia entre el importe entregado y el importe pendiente de pago deberá considerarse como capital suscrito no pagado.
3. En los Estados Financieros se deben revelar las características del capital contable y sus restricciones como son :
 - Descripción de los títulos representativos del capital social.
 - Clases y series de acciones y partes sociales.
 - Capital social mínimo y monto máximo autorizado.
 - Número de acciones preferentes o especiales, sus derechos y restricciones.
 - Restricciones y otras situaciones que afecten al capital contable.
 - Tipo de impuestos a que están sujetas las distribuciones o reembolsos.
4. En el caso de anticipos de socios o accionistas para futuros aumentos al capital social de la **Entidad**, se presentarán en un renglón por separado dentro del capital contribuido.
5. Los movimientos en los conceptos del capital contribuido y el capital ganado se mostraran en el estado de variaciones en el capital contable.
6. Las disminuciones al capital contribuido, o distribuciones que se consideren reembolsos de capital deben revelarse en los Estados Financieros.
7. Se deberá revelar el importe del dividendo por acción y los dividendos pagados en forma distinta a efectivo.

NORMA INTERNACIONAL

1. No tiene normas específicas, consultar el tema de revelaciones políticas.

CONCLUSIONES

1. Existe una gran semejanza en la división del capital contribuido y la del capital ganado.
2. En E.U. las reglas del SEC obligan en el capital suscrito no pagado se deduzca en el capital contable. La norma de MÉXICO es también expresa en el mismo sentido. No obstante CANADÁ no tiene normas al respecto.
3. Los dividendos en acciones son tratados como "splits" en la norma estadounidense. En MÉXICO y en CANADÁ no hay norma equivalente.
4. En MÉXICO por su marco inflacionario el importe del capital contribuido, actualiza mediante su reexpresión en unidades monetarias de poder adquisitivo general, será la base para cuantificar las distribuciones que constituyen reembolsos de capital.

2.7.23. GANANCIAS POR ACCIÓN.

CANADÁ y E.U. tienen normas respecto a las ganancias por acción. MÉXICO como IASC tiene proyectos en desarrollo.
CANADÁ SECCIÓN 3500.

1. Todas las empresas excepto por siguiente deber revelar sus ganancias por acción.
Excepto:
 - a) Empresas que no emiten acciones.
 - b) Compañías que son propiedad del gobierno.
 - c) Subsidiarias totalmente poseídas.
 - d) Compañías con pocos accionistas.
2. Las ganancias por acción no necesitan ser reveladas en los Estados Financieros de las tenedoras no consolidadas, cuando se representan Estados Financieros consolidados a los accionistas.
3. Las cantidades de ganancias por acción deben revelarse en el cuerpo del estado de resultados o en nota de los Estados Financieros.

4. Las cantidades de ganancias por acción deben ser reveladas mostrando :
 - a) Ganancias antes de partidas extraordinarias y operaciones discontinuadas.
 - b) Utilidades netas del periodo.
5. Las ganancias por acción, deben relacionarse con las acciones comunes en circulación .
6. Las cantidades de ganancias utilizadas en el cálculo de la base de las ganancias por acción deben informarse reducidas por:
 - a) Los dividendos declarados a las acciones con privilegios.
 - b) Los dividendos acumulables correspondientes a las acciones con privilegios.
7. Cuando las cantidades de ganancias del periodo anterior hubieran sido ajustadas como resultado de aplicaciones retroactivas, la base de las ganancias por acciones se determina con las cantidades restablecida.
8. Cuando las acciones comunes han sido emitidas o adquiridas por la compañía durante el ejercicio la base, se calculará utilizando un promedio ponderado de las acciones en circulación.
9. En el caso de fusiones y adquisiciones que involucran acciones en circulación, el calculo del promedio ponderado debe considerar a las acciones comunes como si se hubieran emitido a la fecha a partir de la cual los resultados de operación del negocio adquirido son incluido en el estado de resultados.
10. En el caso de acciones comunes emitidas a cambio de acción con privilegio o deuda, el cual debe considerar a las acciones comunes como si hubieran sido emitidas a la fecha de determinación de los dividendos y las obligaciones por intereses.
11. Cuando son emitidas acciones comunes en conexión con un dividendo en acciones comunes, la base de las ganancia por acción debe calcularse reconociendo la nueva subdivisión de acciones de capital.

12. Len el cálculo de la base de las ganancias por acción, cuando se emiten acciones comunes , las acciones comunes se reconocerán a partir de la fecha de su emisión.
- 13 Cuando se emiten acciones comunes para conversión de acciones con privilegios o deuda, debe ajustarse la base de las ganancias por acción calculada como si la conversión hubiera ocurrido a principio del periodo.
13. Si las cantidades por acción son diferentes de la base de ganancias por acción, deberán revelarse en las notas de los Estados Financieros.

DILUCIÓN

14. Cuando el efecto potencial de acciones por privilegio o deuda, pudiera ser dilutivo deberá ser revelado la dilución total de las ganancias por acción.
15. Cuando las ganancias por acción diluidas, son proporcionadas por el periodo anterior, el informe previo de ganancias por acción totalmente diluidas, no deberá ser calculado por conversión de acciones.

MÉTODO DE CÁLCULO.

16. La conversión que no venga ha ser efectivo a plazos menores de 10 años, no debe considerarse para los efectos de dilución.
17. Los cálculos de la dilución total deben excluir cualquier conversión de acciones con privilegios o por deudas.
18. Cuando la base de conversión o el precio para ejercer cambien en el tiempo el calculo de la dilución total, las ganancias por acción deben basarse en los precios que tengan el mayor efecto dilutivo.
19. Los factores potenciales dilutivos incluye a conversiones de acciones privilegiadas a deuda, ejercicio de derechos, emisiones de contingentes.
20. Para el cálculo de la dilución las cantidades de ingresos se integraran con lo siguiente:

- a) La cantidad de dividendos aplicables a las acciones con privilegios convertibles correspondientes al periodo.
- b) La cantidad de intereses derogados en el ejercicio.
- c) Las ganancias imputables después de impuestos.

GANANCIAS POR ACCIÓN PROFORMA

22. Cuando ocurran transacciones subsecuentes a la fecha del balance que involucren la emisión de acciones comunes:

- a) Por efectivo procedente del retiro de acciones convertibles a deuda en circulación.
- b) Por conversión de acciones con privilegios o deuda circulante.
- c) En una reorganización.

Deben revelarse en una nota a los Estados Financieros.

23. Las ganancias por acción proforma deben calcularse como si la emisión de acciones comunes se hubiera efectuado al principio del ejercicio.

24. El cálculo de la dilución total proforma resulta obligatorio.

E.U. APB - 15.

22. La normatividad estadounidense incluye la revelación de las ganancias por acción al igual que CANADÁ con las modalidades siguientes:

- a) Se excluye de la obligación de revelaciones a compañías mutualistas que no emiten acciones comunes.
- b) El dato de ganancia o pérdida por acción debe revelarse en el cuerpo del estado de resultados.
- c) Las ganancias por acción se presentarán por todos los ejercicios que incluya el estado de resultados.
- d) Se establecen dos marcos de presentación:
- Ganancias por acción primarias.

-Ganancias por acción totalmente diluidas.

e) En las ganancias por acción primarias se deben incluir las acciones comunes en circulación y aquellas inversiones que son substancialmente equivalentes.

f) En adición a la deuda convertible y las acciones preferentes convertibles, pueden llegar a considerarse como equivalentes de capital: las opciones de acciones y garantías y contratos de compra de acciones, emisiones de dos clases de acciones y mensionos de acciones contingentes.

g) Cuando la inclusión de las acciones equivalentes aumenten las ganancias por acción o disminuya la pérdida no se le dará efecto a la inclusión del capital equivalente.

h) Cuando los resultados del ejercicio anterior, han sido restablecido, las ganancias por acción deben ser restablecidas.

i) Se consideran cálculos de promedios ponderados de las acciones en circulación en los casos en que sea necesario.

j) El monto de la dilación debe aplicarse bajo el método de tesorería.

k) Por excepción, en lugar del método de tesorería se debe aplicar el método "si se convierten".

l) En términos generales las normas exigen revelaciones complementarias en estado de resultados.

MÉXICO

1. No tiene normas aplicables.

NORMA INTERNACIONAL

1. No tiene normas aplicables.

CONCLUSIONES

1. Los cálculos de ganancias por acción pueden arrojar cifras diferentes entre ambos países, en virtud de apreciaciones distintas.
2. El concepto base de **CANADÁ** de acciones comunes y acciones preferentes, podría no coincidir con concepto de los Estados Unidos.
3. En **CANADÁ** y Estados Unidos solamente es requerida la revelación a las empresas publicas.
4. En **CANADÁ** se puede presentar la información en el estado de resultados o en notas de los Estados Financieros en Estados Unidos debe presentarse en el estado de resultados.
5. En **CANADÁ** solamente se exige la revelación de las ganancias, por acción antes de partidas discontinuadas y partidas extraordinarias. En Estados Unidos se exigen ganancias por acción, por utilidades, por operaciones continuas, partidas extraordinarias y por utilidad neta.
6. La dilución total se revela en todos los casos en **CANADÁ**, En Estados Unidos solo es exigible si la dilucion es mayor al 3%.
7. En **CANADÁ** la tasa de retorno apropiada para medir los efectos dilutivos de las opciones, garantías y derechos es una cuestión de juicio. Estados Unidos describe el método de tesorería para el efecto.

2.7.24. RECONOCIMIENTO DE INGRESOS.

El tema de ingresos se encuentra fundamentado en las normas de los diferentes países que exige el cumplimiento de dos condiciones, la primera llamada el criterio de ganancias y la segundo conocida como el criterio de confiabilidad.

CANADÁ SECCIÓN 3400

1. Los ingresos provenientes de las ventas y servicios deben reconocerse cuando los requerimientos de cumplimiento establecidos en los puntos 2 y 3 siguientes se ha satisfecho.
2. En una transacción que involucra la venta de bienes, el cumplimiento se considera como conseguido cuando:
 - a) El vendedor de los bienes ha transferido al comprador los riesgos y beneficios de la propiedad.
 - b) Existe seguridad razonable relacionada con la cuantificación de la compensación.
3. En el caso de la rendición de servicios y contratos de largo plazo, el cumplimiento debe determinarse utilizando tanto el método de porcentajes de terminación o el método de contrato completo.
4. Los ingresos provenientes del uso de recursos de la empresa por otros consistentes en interés, regalías o dividendos deben reconocerse cuando exista razonable seguridad respecto a su cuantificación y cobrabilidad. Estos ingresos deben reconocerse sobre las bases siguientes:
 - a) Interés en bases proporcionales del tiempo.
 - b) Regalías.
 - c) Dividendos
5. El reconocimiento de ingresos requiere que el ingreso sea cuantificable y que el cobro final sea asegurado.
6. Cuando la incertidumbre relacionada con la cobrabilidad surge subsecuentemente al ingreso reconocido, una provisión separada debe hacerse para reflejar la incertidumbre

7. Las incertidumbres relacionadas con la cuantificación de los ingresos, pueden ser de dos tipos:

- a) Compensación
- b) Devoluciones

E.U. ABR-43 Y APB-10

1. Las utilidades deben reconocerse al momento de la venta en el curso normal de los negocios.
2. El método de ventas en abonos no es aceptable a menos que el cobro no este razonablemente seguro.
3. Si una empresa vende sus productos pero da el derecho de devolver la mercancía, el ingresos de las ventas debe reconocerse al momento de la venta, únicamente si se cumplen todas la condiciones siguientes:
 - a) El precio de la venta es fijo
 - b) El comprador a pagado al vendedor esta obligación y la obligación no es contingente con relación a la reventa del producto..
 - c) El comprador que adquiere el producto para su reventa tiene una sustancia económica distinta al vendedor.
 - d) La obligación del comprador con el vendedor no puede cambiar por los eventos de robo destrucción o daño físico.
 - e) El monto de las devoluciones puede estimarse.
4. En caso en que no se reúnan todas las condiciones anteriores el reconocimiento de los ingresos se pospone.
5. Los factores siguientes pueden impedir hacer una estimación razonable:
 - a) La susceptibilidad del producto a factores externos significativos

- b) Periodos largos en que el producto puede ser devuelto
 - b) Ausencia de experiencia.
 - d) Ausencia de un amplio volumen de transacciones homogéneas.
6. Las normas del FASB relativas a renglones de ingresos son muy extensas .

MÉXICO BOLETÍN A-11

1. **MÉXICO** no tiene normas de reconocimientos de ingreso por giro, pero en el boletín señala:
- a) El ingreso se reconoce contablemente cuando su proceso de generación a terminado.
 - b) El evento crítico de una **Entidad** esta determinado por los esfuerzo acumulados desarrollados por esta, para genera los ingresos.
 - b) Los exentos, rebajas y devoluciones sobre los ingresos deben considerarse como un ajuste a dicho ingreso.
 - d) La probable incrobabilidad se considera un gasto.

NORMA INTERNACIONAL IAS-12 (NUEVO).

1. Los ingresos se reconocen en la empresa que tienen bienes para su venta, cuando sean cumplido totalmente las condiciones siguientes:
- a) Se han transferido al comprador los beneficios y los riesgos.
 - b) El vendedor no se encuentra involucrado sobre los activos transferidos
 - c) Los ingresos pueden cuantificarse
 - d) El probable que los ingresos se recibirán
 - e) Los costos incurridos pueden cuantificarse

2. Cuando los flujos de una transacción de rendición de servicios puede estimarse, el ingreso se reconoce por referencia una etapa de terminación a la fecha del balance. Los flujos de rendición de servicios son estimados cuando se reúnen las características siguientes:
 - a) Cuando el ingreso derivado pueda medirse confiablemente
 - b) Es probable que el ingreso se recibirá.
 - c) Tanto los costos terminados, como los pendientes pueden ser cuantificables.
 - d) Los costos incurridos pueden identificarse claramente.
3. Cuando los ingresos por servicios no reúnan los requisitos del punto anterior se reconocerán el la medida de los gastos reconocidos como recuperables.
4. Los ingresos provenientes del uso de los recurso de la empresa por otros, se reconocen cuando:
 - a) Es probable que el ingreso se reciba.
 - b) La cantidad de ingreso pueden estimarse confiablemente
5. El interés se reconoce con base en el tiempo, las regalías por su acumulación.
6. La **NORMA INTERNACIONAL** incluye un apéndice respecto casos concretos de reconocimiento de ingresos:
 - a) Ventas facturadas y retenidas,
 - El ingreso debe reconocerse aunque la entrega no se haya efectuado
 - b) Bienes sujetos a condiciones de instalación e inspección:
 - Los ingresos no deben reconocerse normalmente hasta que el cliente acepta la entra e instalación y la inspección.
 - c) Embarque sujeto a aprobación:
 - Los ingresos se reconocen en el momento en que el embarque es aprobado.
 - d) Embarque sujeto a garantía de ventas.

- e) Ventas en consignación:
 - El ingreso debe reconocerse hasta que los bienes son vendidos a terceros.
- f) Ventas cobro al entregar:
 - El ingreso se reconoce hasta el momento del cobro al cliente.
- g) Abandonos al vendedor y entrega de la mercancía hasta que se cubra el precio:
 - El reconocimiento de ingresos se hace hasta el momento de la entrega de mercancía.
- h) Ventas en abonos:
 - El monto atribuible a las ventas se reconoce como ingreso en el punto de ventas.
- i) Venta de bienes raíces
 - Cuando una propiedad es vendida el ingreso es reconocido generalmente cuando el comprador toma la posición.
- j) Descuentos y rebajas
 - Los descuentos sobre compras y rebajas recibidos no están incluidos en la definición de ingresos, por tanto son una reducción del costo.
- k) Ordenes de producción específicas para los clientes:
 - El ingreso debe reconocerse hasta el punto de entrega
- l) Venta y compra donde el vendedor acuerda recobrar los mismos productos posteriormente.
- m) Ventas a intermediarios
Si los riesgos son a cargo de los compradores el ingreso se puede reconocer el punto de venta.
- n) El ingreso cobrado o facturado debe diferirse y reconocerse sobre la base de línea recta .
- o) Honorarios por instalación.
- p) Honorarios de servicios incluidos en el precio
- p) Comisiones de publicidad y seguros
 - El ingreso debe reconocerse cuando el servicio es terminado

r) Comisión por servicios financieros

- Un servicio financiero puede ser retenido como un solo acto o debe ser proporcionado a través del tiempo.

s) Honorarios de admisión:

- Los ingresos se reconocen cuando el evento tiene lugar.

t) Colegiaturas:

- El ingreso se reconoce durante el periodo de instrucción

u) Iniciación, entrada y membresías:

- El reconocimiento del ingreso de estas fuentes dependerá de la naturaleza del servicio provisto.

v) Franquicias.

E.U. ARB.45

1. En la norma norteamericana se considera aceptado ambos métodos de reconocimiento de ingreso en los contratos de construcción.
2. El método de porcentaje de avance de obra se recomienda, si los costos incurridos a la fecha pueden relacionarse con el costo total estimado.
3. El método de obra terminada reconoce el ingreso cuando el contrato es terminado
4. El comité cree que en general cuando las estimaciones del costo por completar y terminar de los contratos en el largo plazo son razonablemente dependientes, el % de avance de obras es el método preferible.

MÉXICO

1. No tiene normas específicas

NORMA INTERNACIONAL IAS-11 (NUEVO)

5. Tratamiento requerido los ingresos y las utilidades en los contratos de construcción deben reconocerse por el método de avance de obra bajo los requerimientos siguientes:
 - a) Cuando las categorías del contrato pueden estimarse razonablemente, el ingreso se reconocerá por referencia a la etapa terminada de la actividad del contrato.
 - b) Cuando las erogaciones del contrato no pueden ser estimadas razonablemente, los ingresos se reconocerán en la medida de recuperación de los costos incurridos.
 - c) Cuando las erogaciones del contrato y la recuperación de los costos ya incurridos no pueden estimarse razonablemente.
2. De la norma anterior se deduce que el método de reconocimiento de ingresos hasta la terminación de la obra solo procede como excepción a la regla.

2.7.25. CONTRATOS DE CONSTRUCCION. NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 11

OBJETIVO

El objetivo de esta Norma es señalar el tratamiento contable de los ingresos y costos asociados con los contratos de construcción. A causa de la naturaleza de la actividad desempeñada en los contratos de construcción, la fecha en que se inicia la actividad del contrato y la fecha cuando la actividad es completada generalmente caen en diferentes periodos contables. Por lo tanto el tema primordial al contabilizar los contratos de construcción es la asignación de los ingresos y los costos del contrato a los periodos contables en los que se realiza el trabajo de construcción. Esta Norma usa los criterios de reconocimiento establecidos en el Marco de Conceptos para la Preparación y Presentación de Estados Financieros para determinar cuándo deben ser reconocidos el ingreso y los costos del contrato como ingreso y gastos en los resultados. También proporciona guías prácticas sobre la aplicación de estos criterios.

ALCANCE

1. Esta Norma debe ser aplicada para contabilizar los contratos de construcción en los estados financieros de los contratistas.
2. Esta Norma sustituye a la Norma Internacional de Contabilidad 11, Contabilidad de los Contratos de Construcción.

DEFINICIONES

3. Los términos siguientes se usan en esta Norma con los significados especificados:

Un contrato de construcción es un contrato negociado específicamente para la construcción de un activo o una combinación de activos íntimamente interrelacionados o interdependiente en términos de su diseño, tecnología y función, o su último propósito o uso.

Un contrato a precio fijo es un contrato de construcción en el que el contratista conviene en un precio fijo del contrato, o una tasa fija por unidad producida, que en algunos casos está sujeta a cláusulas de escalación de costos.

Un contrato a costo plus -costo más cantidad convenida- es un contrato de construcción en el que se reembolsa al contratista por costos permisibles o de otro modo definidos, más un porcentaje sobre estos costos o una cuota fija.

4. Un contrato de construcción puede ser negociado para la construcción de un activo único como un puente, edificio, presa, conducto, camino, embarcación, o túnel. Un contrato de construcción puede también referirse a la construcción de un número de activos que están íntimamente interrelacionados o interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o su último propósito o uso.
5. Para los propósitos de esta Norma, los contratos de construcción incluyen:

a) contratos para la prestación de servicios que están directamente relacionados con la construcción de activo, por ejemplo, los de servicios de administración de proyecto y arquitectos; y

b) contratos para la destrucción y restauración de activos, y la restauración del entorno después de la demolición de los activos.

6. Los contratos de construcción se formulan en un número de formas que para los propósitos de esta Norma se clasifican como contratos a precio fijo y contratos a costo -plus-costo más cantidad convenida. Algunos contratos de construcción pueden contener características tanto de un contrato a precio fijo como de un contrato a costo-plus, por ejemplo en el caso de un contrato a costo-plus con un precio máximo convenido. En tales circunstancias un contratista necesita considerar todas las condiciones de los párrafos 23 y 24 para determinar cuando reconocer los ingresos y gastos por el contrato.

COMBINACION Y SEGMENTACION DE CONTRATOS DE CONSTRUCCION

7. Los requisitos de esta Norma son generalmente aplicados por separado a cada contrato de construcción. Sin embargo, en ciertas circunstancias es necesario aplicar la Norma a los componentes identificables por separado de un mismo contrato o a un grupo de contratos juntos para reflejar la sustancia de un contrato o contratos.
8. Cuando un contrato cubre un número de activos, la construcción de cada activo debe ser tratada como un contrato de construcción por separado cuando:
- a) se han sometido propuestas separadas para cada activo;
 - b) cada activo ha sido sujeto a una negociación por separado y el contratista y el cliente han tenido la capacidad de aceptar o rechazar el contrato para cada activo; y
 - c) los costos e ingresos de cada activo pueden ser identificados.
9. Un grupo de contratos ya sea con un solo cliente o con varios clientes, deben ser tratados como un contrato de construcción único cuando:
- a) el grupo de contratos es negociado como un paquete único;
 - b) los contratos están tan cercanamente interrelacionados que son en efecto parte de un proyecto único con un margen de utilidad global; y

c) Los contratos son llevados a cabo en forma concurrente o en una secuencia continua.

10. Un contrato puede prever la construcción de un activo adicional a opción del cliente o puede ser modificado para incluir la construcción de un activo adicional. La construcción del activo adicional debe ser tratada como un contrato de construcción por separado cuando:

a) el activo difiere significativamente del activo o activos cubiertos por el contrato original en diseño, tecnología o función; o

b) el precio del activo es negociado sin considerar el precio del contrato original.

INGRESOS DEL CONTRATO

11. Los ingresos del contrato deberían incluir:

a) la cantidad inicial de ingreso convenida en el contrato; y

b) variaciones en el trabajo, reclamaciones y pagos de incentivos:

i) al grado que se probable que darán como resultado ingresos; y

ii) que puedan ser cuantificados confiablemente.

12. El ingreso del contrato es cuantificado al valor real de la prestación recibida o por recibir. La cuantificación del ingreso del contrato es afectada por una variedad de incertidumbres que dependen del resultado de eventos futuros. Los estimados a menudo necesitan ser revisados al ocurrir los eventos y al resolverse las incertidumbres. Por tanto la cantidad de ingreso del contrato puede aumentar o disminuir de un periodo al siguiente.

13. Una variación es una instrucción por parte del cliente para un cambio en el alcance del trabajo que se debe desarrollar bajo el contrato. Una variación puede llevar a un aumento o un decremento en el ingreso del contrato. Ejemplos de variaciones son los cambios en las especificaciones o diseño del activo y cambios en la duración del contrato. Una variación se incluye en el ingreso del contrato cuando:

a) es probable que el cliente apruebe la variación y la cantidad de ingreso originada por la misma; y

b) la cantidad de ingreso puede ser cuantificada confidencialmente.

14. Una reclamación es una cantidad que el contratista busca cobrar al cliente o a un tercero como reembolso por costos no incluidos en el precio del contrato. Una reclamación puede originarse, por ejemplo, por retrasos causados por el cliente, errores en especificaciones o diseño, y variaciones en controversia en el trabajo del contrato. La cuantificación de las cantidades de ingreso originadas por reclamaciones está sujeta a un alto nivel de incertidumbre y a menudo depende del resultado de las negociaciones. Por lo tanto las reclamaciones sólo son incluidas en el ingreso del contrato cuando:

a) las negociaciones han llegado a una etapa avanzada de modo tal que es probable que el cliente acepte la reclamación; y

b) la cantidad que es probable que el cliente acepte puede ser cuantificada confiablemente.

15. Los pagos de incentivos son cantidades adicionales pagadas al contratista si los estándares especificados de desempeño se cumplen o se exceden. Por ejemplo un contrato puede conceder un pago de incentivo al contratista por la terminación adelantada del contrato. Los pagos de incentivo de incluyen en el ingreso del contrato cuando:

a) el contrato está suficientemente avanzado de modo que sea probable que los estándares de desempeño especificados se cumplan o excedan; y

b) la cantidad del pago de incentivo puede ser cuantificada confiablemente.

COSTOS DEL CONTRATO

16. Los costos del contrato deben incluir:

a) costos que se relacionen directamente con el contrato específico;

b) costos que sean atribuibles a la actividad del contrato en general y puedan ser asignados al contrato; y

c) otros costos que puedan ser cargados específicamente al cliente bajo los términos del contrato.

17. Los costos que se relacionan directamente con un contrato específico incluyen:

- a) costos de mano de obra en el sitio de la obra, incluyendo supervisión;
- b) costos de materiales usados en la construcción;
- c) depreciación de planta y equipo usado en el contrato;
- d) costos de traslado de planta, equipo y materiales a, y del sitio del contrato;
- e) costos de alquiler de planta y equipo;
- f) costos de diseño y asistencia técnica directamente relacionados con el contrato;
- g) los costos estimados de rectificación y trabajo de garantía, incluyendo los costos de garantía esperados; y
- h) reclamaciones de terceras partes.

Estos costos pueden ser reducidos por cualquier utilidad incidental que no esté incluida en el ingreso del contrato.

18. Los costos que pueden ser atribuibles a la actividad del contrato en general y pueden ser asignados a contratos específicos, incluyen:

- a) seguro;
- b) costos de diseño y asistencia técnica que no estén relacionados con un contrato específico; y
- c) gastos indirectos de construcción.

Dichos costos son asignados usando métodos que son sistemáticos y racionales y que son aplicados consistentemente a todos los costos que tengan características similares. La asignación se basa en el nivel normal de actividad de construcción.

Los gastos indirectos de construcción incluyen costos como la preparación y procesamiento de la nómina del personal de construcción. Los costos que pueden ser atribuibles a la actividad del contrato en general y pueden ser asignados a contratos específicos también incluyen los costos de préstamos cuando el contratista adopta el tratamiento alternativo permitido de la NIC 23, Costos de Préstamos.

19. Los costos que son cobrables específicamente al cliente bajo los términos del contrato pueden incluir algunos costos generales de administración y costos de desarrollo para los cuales se especifica el reembolso en los términos de contrato.

20. Los costos que no pueden ser atribuidos a la actividad del contrato o no pueden ser asignados a un contrato son excluidos de los costos. Estos costos incluyen:

a) costos generales de administración, cuyo cobro no está especificado en el contrato;

b) gastos de venta;

c) costos de investigación y desarrollo, cuyo costo no está especificado en el contrato; y

d) depreciación de planta y equipo ocioso que no se usan en un contrato.

21. Los costos del contrato incluyen los costos atribuibles a un contrato por el periodo desde la fecha en que se asegura la terminación final del contrato. Sin embargo, los costos que se relacionan directamente a un contrato y que son incurridos para asegurarlo son incluidos también como parte de los costos del contrato si pueden ser identificados por separado y cuantificados confiablemente y si es probable que el contrato se obtendrá. Cuando los costos incurridos para asegurar un contrato son reconocidos como un gasto en el periodo en el que son incurridos, no son incurridos en costos del contrato cuando el contrato es obtenido en un periodo subsecuente.

RECONOCIMIENTO DE INGRESOS Y GASTOS DEL CONTRATO

22. Cuando el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado confiablemente, los ingresos del contrato y los costos asociados deben ser reconocidos como ingreso y gastos respectivamente por referencia a la etapa de

terminación de la actividad del contrato en la fecha de los estados financieros. Una pérdida esperada en el contrato de construcción debería ser reconocida como un gasto inmediatamente de acuerdo con el párrafo 36.

23. En el caso de un contrato a precio fijo el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado confiablemente cuando se satisfacen todas las condiciones siguientes:
- a) el ingreso total del contrato puede cuantificarse confiablemente;
 - b) es probable que los beneficios económicos asociados con el contrato fluyan hacia la empresa;
 - c) pueden cuantificarse confiablemente tanto los costos del contrato para completar el mismo, como la etapa de terminación en la fecha de los estados financieros; y
 - d) Los costos del contrato atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y confiablemente conatificados de modo que los costos reales del mismo incurridos pueden ser comparados con estimados previos.
24. En el caso de un contrato a costo plus-costo más cantidad convenida, el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado confiablemente cuando se satisfacen todas las condiciones siguientes:
- a) es probable que los beneficios económicos asociados con el contrato fluyan en la empresa; y
 - b) los costos de contrato atribuibles al contrato, ya sean o no específicamente reembolsables, pueden ser claramente identificados y confiablemente cuantificados.
25. El reconocimiento de ingreso y gastos por referencia a la etapa de terminación de un contrato es a menudo conocido como el método por porcentaje de terminación. Bajo este método el ingreso del contrato es identificado con los costos del contrato incurridos para alcanzar la etapa de terminación, resultando en el registro de ingresos, gastos y utilidad que pueden ser atribuidos a la proposición de trabajo terminado. El uso de este método proporciona información útil sobre el grado de actividad del contrato y desempeño durante un periodo.

26. Bajo el método por porcentaje de terminación, el ingreso del contrato es reconocido como ingreso en el estado de resultados en los periodos contables en los que se desempeña el trabajo. Los costos del contrato generalmente son reconocidos como un gasto en el estado de resultados en los periodos contables en los que desempeña el trabajo a que se refieren. Sin embargo, cualquier exceso esperado de los costos totales del contrato sobre el ingreso total del contrato es reconocido como un gasto inmediatamente, de acuerdo al párrafo 36.
27. Cuando un contratista ha incurrido en costo del contrato que se relacionan con una actividad futura, dichos costos son reconocidos como un activo con tal que sea probable que se recuperen; tales costos se incluyen en la cantidad debida por los clientes y a menudo son clasificados como trabajo en progreso.
28. El resultado de un contrato de construcción solo puede ser estimado confiablemente cuando es probable que los beneficios económicos asociados con el mismo fluyan hacia la empresa. Sin embargo, cuando surge una incertidumbre sobre la posibilidad de cobro de una cantidad ya incluida como ingreso, y ya reconocida en el estado de resultados, la cantidad incobrable o la cantidad cuya recuperación ha dejado de ser probable, reconocida como un gasto más bien que un ajuste a la cantidad de ingreso del contrato.
29. Una empresa tiene generalmente la capacidad de hacer estimados confiables después de haber convenido en un contrato que establece:
- a) los derechos exigibles de cada una de las partes respecto del activo que va a ser construido;
 - b) la prestación que se inrercambiará; y
 - c) la forma y términos de liquidación.

Es necesario, generalmente para la empresa, tener un sistema efectivo de presupuesto financiero y sistema de información. La empresa analiza y cuando es necesario revisa los estimados de costos e ingresos del contrato. La necesidad de tales revisiones no indica necesariamente que el resultado del contrato no pueda ser estimado confiable.

30. La etapa de terminación de un contrato puede ser determinada en una variedad de formas. La empresa usa el método que cuantifique confiablemente el trabajo desempeñado. Dependiendo de la naturaleza del contrato, los métodos pueden incluir:

a) la proporción en que los costos del contrato incurridos por el trabajo desempeñado a la fecha afectan a los costos totales del contrato;

b) inspecciones del trabajo desempeñado; o

c) terminación de una proporción física del contrato del trabajo.

Los pagos parciales y adelantos recibidos de los clientes a menudo no reflejan el trabajo realizado.

31. Cuando la etapa de terminación es determinada por referencia a los costos del contrato incurridos a la fecha, sólo aquellos costos del contrato que reflejen el trabajo desempeñado se incluyen en costos incurridos a la fecha.

32. Cuando el resultado de un contrato de construcción no puede ser estimado confiablemente:

a) el ingreso debe ser reconocido sólo al grado de los costos del contrato incurridos que sea probable serán recuperables; y

b) los costos del contrato deben ser reconocidos como un gasto en el periodo en que son incurridos.

Una pérdida esperada en el contrato de construcción debería ser reconocida como un gasto inmediatamente, de acuerdo con el párrafo 36.

33. Durante las primeras etapas de un contrato a menudo se da el caso de que el resultado del contrato no puede ser estimado confiablemente. No obstante puede ser probable que la empresa recuperara los costos del contrato incurridos. Por tanto el ingreso del contrato es reconocido sólo al grado de los costos incurridos que se espera sean recuperables. Como el resultado del contrato no puede ser estimado confiablemente no se reconoce utilidad. Sin embargo, aun cuando el resultado del contrato no pueda ser estimado confiablemente, puede ser probable que los costos totales del contrato excedan el ingreso total del contrato. En tales

casos cualquier exceso esperado de los costos totales del contrato sobre el ingreso total del contrato es reconocido como un gasto inmediatamente, de acuerdo con el párrafo 36.

34. Los costos del contrato que no sea probable recuperar son reconocidos como un gasto inmediatamente.
35. Cuando las incertidumbres que impidieron el resultado del contrato que se estima confiablemente ya no existen, el ingreso y gastos asociados con el contrato deben ser reconocidos de acuerdo al párrafo 22 más bien que de acuerdo al párrafo 32.

RECONOCIMIENTO DE PERDIDAS ESPERADAS

36. Cuando es probable que los costos totales del contrato excedan al ingreso total del contrato, la pérdida esperada debe ser reconocida como un gasto inmediatamente.
37. La cantidad de dicha pérdida es determinada sin consideración de:
- a) si ha comenzado o no el trabajo del contrato;
 - b) la etapa de terminación de la actividad del contrato; o
 - c) la cantidad de utilidades que se espera se originen en otros contratos no relacionados que no son tratados como un contrato único de construcción de acuerdo al párrafo 9.

CAMBIOS EN ESTIMADOS

38. El método por porcentaje de terminación se aplica sobre una base acumulativa en cada periodo contable a los estimados actuales de ingresos y costos del contrato. Por lo tanto, el efecto de un cambio en el estimado de ingresos y costos del contrato, o el efecto de un cambio en el estimado del resultado de un contrato, es contabilizado como un cambio en el estimado contable (ver NIC 8, Partidas Extraordinarias, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables). Los cambios en las estimaciones se usan para la determinación de la cantidad de ingresos y gastos reconocidos en el estado de resultados en el periodo en que es hecho el cambio y en periodos subsecuentes.

REVELACION

39. Una empresa debe revelar:

- a) la cantidad de ingreso del contrato reconocida como ingreso en el periodo;
- b) los métodos usados para determinar el ingreso del contrato reconocido en el periodo; y
- c) los métodos usados para determinar la etapa de terminación de los contratos en progreso.

40. Una empresa debe revelar cada uno de los siguientes datos para los contratos en progreso en la fecha de la hoja de balance:

- a) la cantidad acumulada de costos incurridos y utilidades reconocidas (menos pérdidas reconocidas) a la fecha;
- b) la cantidad de adelantos recibidos; y
- c) la cantidad de retenciones.

41. Las retenciones son cantidades de facturas parciales que no son pagadas hasta que se satisfacen las condiciones especificadas en el contrato para el pago de dichas cantidades o hasta que hayan sido rectificadas los defectos. Las facturas parciales son cantidades facturadas por trabajo desempeñado en un contrato ya sea que hayan sido pagadas o no por el cliente. Los adelantos son cantidades recibidas por el contratista antes de que el trabajo a que se refieren haya sido desempeñado.

42. Una empresa debe presentar:

- a) la cantidad bruta adecuada por los clientes por trabajo del contrato como un activo; y
- b) la cantidad bruta adecuada a los clientes por trabajo del contrato como un pasivo.

43. La cantidad bruta adecuada a los clientes por trabajo del contrato es la cantidad neta de:

- a) costos incurridos más utilidades reconocidas; menos
- b) la suma de pérdidas reconocidas y facturación parcial

Para todos los contratos en progreso para los cuales los costos incurridos más las utilidades reconocidas (menos las pérdidas reconocidas) excedan la facturación parcial o a cuenta.

44. La cantidad bruta adecuada a los clientes por trabajo del contrato es la cantidad neta de:

- a) costos incurridos más utilidades reconocidas; menos
- b) la suma de pérdidas reconocidas y facturación parcial

Para todos los contratos en progreso para los cuales la facturación parcial excede los costos incurridos más las utilidades reconocidas (menos pérdidas reconocidas).

45. Una empresa revela cualesquiera ganancias y pérdidas contingentes, de acuerdo a NIC 10, Contingencias y Eventos que Ocurren Después de la Fecha de los estados financieros. Las ganancias y pérdidas contingentes pueden originarse por partidas como costos de garantía, reclamaciones, penalidades o posibles pérdidas.

CONCLUSIONES DEL TEMA

1. En **CANADÁ** los dos métodos de reconocimiento de ingresos son igualmente aceptables.
2. En Estados Unidos se marca una mayor preferencia por el método de porcentaje de avance de obra.
3. **MÉXICO** no tiene norma específica al respecto.

4. Las Normas Internacionales señalan como tratamiento requerido al método de % de avance de obra.

NORMAS COMPLETAS FALTANTES EN MEXICO

1. Eventos subsecuentes
2. Activo circulante y pasivo circulante
3. Estados de resultados
4. Fusión y combinación de negocios
5. Aventuras conjuntas
6. Información segmentada
7. Futuros y coberturas cambiarias
8. Conversión de estados financieros a monedas nacionales
9. Estados financieros de personas físicas y empresa no incorporadas
10. Removilizaciones futuras y costo de restauración
11. Ganancias por acción
12. Reconocimiento de ingresos y contratos de construcción
13. Ciertas inversiones en títulos de deuda y de capital

CAPITULO 3. MEMORIA NORMATIVA DE LA ÚLTIMA DÉCADA DEL SIGLO XX, 1990-1998.

INTRODUCCIÓN DEL TEMA

Durante el desarrollo de la contabilidad, desde sus orígenes, se han destacado ciertas reglas o maneras de registro de las operaciones e información de las mismas, que se han considerado de observancia necesaria en el ejercicio de la técnica contable; a esas reglas se les conoce con el nombre de principios de contabilidad.

Es difícil pensar que todos los principios de contabilidad hayan nacido simultáneamente al nacer la contabilidad, y es muy probable que a los principios actuales se sumen algunos otros en el futuro; incluso, en México durante mucho tiempo no existió una lista oficial de la profesión, que indicara de manera precisa cuántos y cuáles eran los principios de contabilidad reconocidos y aceptados por ella misma.

A la fecha, la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ha publicado desde 1969 diversos boletines sobre principios de contabilidad. Asimismo surge la necesidad de que existan normas que garanticen la excelencia de un trabajo profesional de auditoría, como tal debe de regirse por pronunciamientos emitidos por la propia profesión y aceptados por los usuarios de su servicio, hacia quienes les sirve el resultado de el trabajo y a la sociedad en general.

En virtud de que un cliente cree no sólo en la capacidad técnica de un auditor sino en sus cualidades personales que le generen confianza hacia el trabajo que desarrolla, se hace indispensable que existan normas que definan cualidades personales de este profesional.

Es así que desde 1955, se establece la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, denominada así en 1971, cuyo objetivo principal es determinar los procedimientos de auditoría, recomendables para el examen de los estados financieros sobre los cuales el contador público habrá de emitir una opinión.

Por otro lado las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y la información que rinde como resultados de su trabajo, cuyo objetivo principal constituye el marco de

actuación a que deberá sujetarse el contador público, independiente que emita dicatemenes ante terceros con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de la información sujetas a examen.

3.1. NORMATIVIDAD DE 1990-1994.

3.1.1. CIRCULAR-33 Tratamiento contable del Impuesto al Activo de las Empresas, abril 1990.

1. ANTECEDENTES

- 1.1 A partir del 1o. de enero de 1989 entró en vigor la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas (IAE) en donde se establece en términos generales, un impuesto del 2% sobre el valor promedio de algunos activos, disminuidos de ciertos pasivos.
- 1.2 El IAE causado puede ser acreditado contra el impuesto sobre la renta (ISR) a cargo de las empresas en el mismo ejercicio y en los tres siguientes en caso de que no hubiera sido posible su acreditamiento total.
- 1.3 Esta última situación puede presentarse cuando el ISR resulta inferior al IAE o cuando se incurra en pérdidas fiscales. En estos casos, el IAE causado se podrá reducir del ISR a cargo de las empresas que resulte en los tres ejercicios siguientes.
- 1.4 Se han hecho del conocimiento de esta comisión varias preguntas relativas al tratamiento contable y presentación que deba darse al IAE, particularmente en aquellos casos en que el IAE causado resulta superior al ISR causado en el ejercicio.
- 1.5 Debido a que la recuperación del IAE causado en exceso depende de la obtención de utilidades gravables suficientes en los tres ejercicios siguientes, dicha partida reúne las características de un activo contingente.
- 1.6 Situación semejante a la de este activo contingente es la relativa al beneficio fiscal futuro de las pérdidas por amortizar, la cual fue analizada en el proceso de

preparación del Boletín D-4 "Tratamiento contable del Impuesto Sobre la Renta y de la participación de los trabajadores en la utilidad". La disposición relativa (párrafo 31 del Boletín D-4) fue en el sentido de que el beneficio de la recuperación se registre hasta que está última ocurra.

2. OBJETIVO DE LA CIRCULAR

2.1 El objetivo de esta circular es dar a conocer los criterios de la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) relativos al tratamiento contable del IAE.

3. TRATAMIENTO CONTABLE

3.1 El IAE es una partida que debe ser aplicada a los resultados de los ejercicios en que se causa.

3.2 En congruencia con lo mencionado en el inciso 1.5 anterior el IAE causado que exceda al ISR causado también deberá cargarse a los resultados del ejercicio y, bajo ninguna circunstancia es permisible su registro como un activo.

3.3 En atención a los motivos que dieron origen al IAE, el exceso de este impuesto deberá presentarse en el estado de resultados conjuntamente con la provisión del ISR, y en nota a los estados financieros o en el mismo cuerpo del estado de resultados, se debe revelar el importe de cada impuesto.

3.4 En caso de que existan partidas extraordinarias, deberá definirse el efecto que podría tener el exceso de IAE en la clasificación del ISR causado (en las operaciones normales y en la partida extraordinaria).

3.5 El IAE no acreditado en años anteriores y que haya sido acreditado contra el ISR del año del acreditamiento y tratarse como una partida extraordinaria.

3.6 El pasivo por concepto del ISR debe presentarse disminuido de los anticipos efectuados tanto de este impuesto como de los correspondientes al IAE.

3.7 En las notas a los estados financieros se deberá revelar el IAE por acreditar y su plazo de amortización.

3.1.2. CIRCULAR-34 (Derogada)

3.1.3. CIRCULAR-35 Impuesto sobre Dividendos, junio 1991.

1. ANTECEDENTES

- 1.1 En las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1o. de enero de 1991, se establece que cuando se cause un impuesto sobre dividendos, éste será a cargo de la empresa.
- 1.2 Lo anterior tiene como fundamento que sólo están libres de impuesto las utilidades que provienen de la utilidad fiscal neta (UFIN) y que por tanto, cuando se pague un dividendo que no provenga de esta partida, causará un impuesto para igualar el tratamiento fiscal del dividendo en el accionista, con aquel proveniente de UFIN.
- 1.3 Se ha cuestionado cuándo y cómo debe registrarse el impuesto que se paga en dichas circunstancias. El "cuando" atiende a si éste debe registrarse de inmediato, reconociendo que una parte de ciertas utilidades será un impuesto al momento de repartirlas. El "cómo" registrarlo atiende a si es un resultado del ejercicio o debe afectar directamente al patrimonio.

2. OBJETIVOS DE LA CIRCULAR

- 2.1 El objetivo de esta circular es dar a conocer los criterios de la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC), relativos al tratamiento contable del impuesto sobre dividendos.

3. TRATAMIENTO CONTABLE

- 3.1 En atención a lo señalado en el Boletín D-4, dado que la generación del impuesto está sujeto a un hecho futuro, cuya ocurrencia no es predecible, no reúne los

requisitos de ser una partida "sobre la que razonablemente se pueda predecir que va a provocar, dentro de un periodo definido, que surja un pasivo" (párrafo 25).

3.2 Por lo anterior, no procede registrar un pasivo por el impuesto implícito de las diversas partidas del capital contable que no forman parte del UFIN.

3.3 En cuanto al registro del impuesto, debe considerarse lo establecido en el Boletín D-4, que establece que: "En monto de ISR y PTU atribuible a la utilidad antes de partidas extraordinarias debe corresponder al efecto de ingresos y gastos determinantes de dicha utilidad. Por lo tanto, el efecto de ISR y PTU atribuible a partidas extraordinariamente y ajustes a resultados de periodos anteriores se debe calcular en forma independiente y aislada y debe formar parte del concepto que lo origina, por lo cual debe registrarse con cargo a la cuenta de la cual se decreta el dividendo y no debe afectar los resultados del ejercicio en que el dividendo se decreta.

3.4 Los conceptos anteriores son también aplicables a las reducciones de capital que excedan al capital aportado actualizado para efectos fiscales.

4. REVELACIÓN

De acuerdo con las reglas de revelación suficiente establecerse en el Boletín A-5 y las reglas específicas del Boletín D-4 debe revelarse el monto de las utilidades libres de impuesto (o de las que serán gravables) y la tasa de impuestos correspondientes.

3.1.4. CIRCULAR-36 Tratamiento contable del exceso del valor en libros sobre el costo de las acciones subsidiarias.

1. ANTECEDENTES

El párrafo 43 del Boletín B-8 "Estados financieros consolidados y combinados y valuación de inversiones permanentes en acciones", aprobado por la Comisión de Principios de Contabilidad el 1o. de agosto de 1991, se refiere a los saldos del "exceso del valor en libros sobre el costo de las acciones subsidiarias" existentes al

momento de entrar en vigor dicho boletín. Para los saldos que quedan por amortizar después de aplicar las reglas previstas en el párrafo mencionado, no se aclara:

- a) La presentación en el balance del saldo por amortizar.
- b) Si las amortizaciones por efectuarse deben afectar el resultado del ejercicio o las utilidades retenidas.

2. CRITERIO DE LA COMISIÓN DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD (CPC)

Esta comisión concluye que:

- a) El saldo por amortizar del exceso del valor en libros sobre el costo de las acciones de subsidiarias, que en su caso resulte después de aplicar lo establecido en el párrafo 43 del citado boletín, debe presentarse después de los pasivos a largo plazo, es decir en la misma forma que los excesos generados a partir de la fecha en que entra en vigor el boletín.
- b) el saldo por amortizar deberá ser acreditado a los resultados de cada ejercicio en la proporción que le corresponde según el número de años remanentes del periodo de amortización.
- c) En este caso no se reestructuran los estados financieros del ejercicio anterior.

3.1.5. CIRCULAR-37 Tratamiento de la nueva unidad monetaria, octubre 1992

A continuación publicamos la Circular 37, misma que fue aprobada en forma unánime por la Comisión de Principios de Contabilidad en su sesión del 10. de octubre próximo pasado.

El 22 de junio de 1992 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el Diario Oficial de la Federación el derecho mediante el cual se crea una nueva unidad del Sistema Monetario de los Estado Unidos Mexicanos, equivalente a mil pesos actuales.

Entre otros aspectos, el mencionado decreto establece que a partir del 1o. de enero de 1993 y en tanto los billetes representativos de la unidad monetaria que se sustituye no hayan sido desmonetizados, las obligaciones de pago en moneda nacional deberán denominarse en la nueva unidad mediante la expresión "nuevos pesos" o el símbolo "N\$". También señala que las cifras en moneda nacional contenidas en estados financieros u otros documentos de carácter contable, deberán expresarse en esta nueva unidad.

En virtud de lo anterior y con el propósito de uniformar la información financiera de las empresas ante el cambio de unidad monetaria, esta comisión establece lo siguiente:

- a) Los estados financieros al 31 de diciembre de 1992 deberán expresarse en la nueva unidad monetaria. Cuando los estados a esta fecha se presenten en forma comparativa con los de periodos anteriores, estos últimos también deberán ser expresados en la nueva moneda.
- b) Los estados financieros y sus notas deberán indicar claramente que las cifras que se incluyen en los mismos se encuentran expresadas en la nueva unidad monetaria.

3.1.6. CIRCULAR-38 Adquisición temporal de acciones propias

ANTECEDENTES

En las reformas a la Ley del Mercado de Valores, publicadas el 4 de enero de 1990, se considera la posibilidad de que las empresas inscritas en la Bolsa Mexicana de Valores adquieran temporalmente parte de sus acciones, con objeto de fortalecer la oferta y la demanda en el mercado de valores. 1

Posterior el 27 de agosto de 1990 la Comisión Nacional de Valores emitió la Circular 11-16, mediante la cual da a conocer las disposiciones específicas relativas a la adquisición de acciones, destacando entre otras las siguientes: 2

2. La creación de una reserva para recompra de acciones con cargo a las utilidades acumuladas. 3
- b) el monto máximo adquirible por cada operación de compra no excederá del 3% del capital social, dentro de un lapso de 20 días hábiles. 4
- c) El plazo máximo para recolocar las acciones entre el público inversionista no excederá de 1 año a partir de su fecha de adquisición, prorrogable por 3 meses más, previa autorización de la Comisión Nacional de Valores. Si las acciones no se recolocan, se deberá reducir el capital. 5
- d) En tanto pertenezcan las acciones a la emisora, ésta no podrá ejercitar los derechos corporativos que confieren dichas acciones. 6

OBJETIVO

El objetivo de esta circular es dar a conocer los criterios de la Comisión de Principios de Contabilidad, relativos al tratamiento contable de la adquisición temporal de acciones propias en el contexto legal de la Circular 11-16 de la Comisión Nacional de Valores. 7

FUNDAMENTO CONTABLE

El criterio establecido a continuación se fundamenta en los principios contables contenidos en el Boletín A-1 Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera, en el Boletín A-11 Definición de los Conceptos Básicos Integrantes de los Estados Financieros y en el Boletín C-11 Revisado, Capital Contable. 8

Primeramente, el Boletín A-1 al completar la definición del concepto "entidad" establece en el párrafo 38: "A la contabilidad, le interesa identificar la entidad que persigue fines económicos particulares y que es independiente de otras entidades. Se utilizan para identificar una entidad dos criterios: (1) conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social con estructura y operación propios, y (2) centro de decisiones independiente con respecto al logro de fines específicos, es decir, a la satisfacción de una necesidad social. Por tanto, la personalidad de un negocio es independiente de la de sus accionistas o propietarios y en sus estados financieros sólo deben incluirse los bienes, valores, derechos y obligaciones de este ente económico independiente. La entidad puede ser una persona física, una persona moral o una combinación de varias de ellas". 9

El Boletín A-11 define el concepto de utilidad neta en su párrafo 51 como sigue: "Utilidad neta en la modificación observada en el capital contable de la entidad,

después de su mantenimiento, durante un contable determinado, originada por as transacciones efectuadas, eventos y otras circunstancias excepto las distribuciones y los movimientos relativos al capital contribuido". al analizar los elementos de esta definición, éste boletín, señalada como "Transacciones, eventos y otras circunstancias" en los párrafos 59 y 60. "La Utilidad Neta reconoce tres diferentes fuentes (59) :

- a) Transacciones y transferencias en la entidad y en otras entidades diferentes a sus propietarios (60)".

Finalmente, el Boletín C-11 Revisado en el párrafo 10 establece: "Los valores relativos a todos los conceptos del capital contable se expresarán en unidades de poder adquisitivo a la fecha de balance".

TRATAMIENTO CONTABLE

La reserva para recompra de acciones deberá formar parte del capital ganado, porque proviene de las utilidades acumuladas que los accionistas separaron para estos efectos.

Las acciones recompradas por las empresas constituyen una partida especial de naturaleza deudora dentro del capital contable, ya que su monto esta compuesto conjuntamente con elementos de capital contribuido y de capital ganado, y porque adicionalmente durante su retención, aún no se define si su destino final será su recolocación o su amortización. Su consideración como activo no procede porque una misma partida no puede ser simultáneamente origen y aplicación en la misma entidad.

La valuación de las acciones recompradas se hará siempre a su costo histórico de adquisición, expresado en unidades de poder adquisitivo de la fecha del último balance general, mediante la aplicación del índice nacional precios de consumidor. Este criterio se fundamenta en lo mencionado en el párrafo 11 de esta circular referente al Boletín C-11 revisado.

Los dividendos decretados por la emisora de las acciones recompradas deberán disminuir el costo de adquisición de dichas acciones.

El importe obtenido en la recolocación de acciones recompradas afectará directamente a la partida especial mencionada en el párrafo 13. El diferencial entre

la venta y el costo reexpresado obtenido en la recolocación de las acciones recompradas deberá tratarse como sigue:

- a) Si el precio de venta es superior al costo reexpresado deberá mostrarse en el capital contribuido en una partida denominada "Prima en recolocación de acciones recompradas" y
- b) Si el costo reexpresado es superior al precio de venta deberá cargarse a la prima antes citada hasta agotarla y el excedente, si lo hubiera, deberá cargarse al capital ganado.

El resultado obtenido en la recolocación de acciones recompradas no puede afectar directamente al estado de resultados con base a lo mencionado en esta circular en el párrafo 10, relativo al Boletín A-11. 17

Cuando se amorticen las acciones se aplicarán las reglas estipuladas al respecto en los párrafos 14 y 15 del Boletín C-11 revisado. 18

REVELACIÓN

Deberá revelarse en las notas a los estados financieros la siguiente información:

- a) Fecha límite para la recolocación de las acciones, y en su caso, si hubo alguna ampliación al plazo original.
- b) Porcentaje adquirido de las acciones propias en relación al capital social.
- c) Valor de mercado de las acciones a la fecha de los estados financieros.
- d) Saldo disponible para recompras adicionales autorizado por los accionistas.
- e) Las reducciones de capital derivadas a la no recolocación de las acciones adquiridas. 19

3.1.7. CIRCULAR-39 Diferimiento de aplicación de los párrafos transitorios 40 y 44 del Boletín B-8 y de la Circular 36, abril 1993

ANTECEDENTES

El Boletín B-8 anteriormente en vigor "Estados Financieros Consolidados y Combinados y Valuación de Inversiones Permanentes" y el proyecto de revisión al mismo al publicarse para auscultación, establecían que las diferencias (excesos)

entre le costo de las acciones adquiridas y sus valor en libros acreedoras afectaran directamente al capital contable, y las deudoras se cargarán a los resultados de periodos futuros en "un periodo razonable". 1

De los comentarios recibidos durante el periodo de auscultación al proyecto mencionado anteriormente, se derivó el tratamiento de los excesos acreedores y la conveniencia de establecer un plazo parra la amortización de las deferencias entre el costo de las acciones y su valor en libros. 2

Atendiendo a dichos comentarios, en el Boletín B-8 revisado, denominado Estados Financieros Consolidados y Combinados y Valuación de Inversiones Permanentes en Acciones, que entró en vigor para los ejercicios que se iniciaron el 1o. de enero 1992, se determinó que los excesos acreedores se presentarán en el pasivo y el capital y se acreditarán a los resultados futuros en un plazo no mayor cinco años. Los excesos deudores se cargarían a los resultados futuros en un plazo no mayor a veinte años. 3

Al fijar plazos máximos de amortización de los excesos, fue necesario definir un tratamiento para los saldos que por estos conceptos ya estaban reconocidos en los estados financieros de las empresas a la fecha de inicio de vigencia de este boletín. 4

Con el propósito de lograr mayor comparabilidad de la información financiera entre las diferentes empresas, esta comisión concluyó que cuando el tratamiento contable que se había estado aplicando a los saldos existentes por concepto de excesos fuera diferente a los demás a los pronunciamientos previstos en el nuevo Boletín B-8 revisado, dicho tratamiento debiera adaptarse al nuevo pronunciamiento, y en el caso de que los plazos de amortización de los excesos deudores que utilizaba la empresa fueran mayores, se aplicarán a los saldos existentes las nuevas reglas que establecía este boletín (párrafos transitorios 43 y 44 y circular 36). 5

Este último criterio ha dado lugar a que la información financiera de algunas empresas fuera afectada significativamente en la continuidad a los resultados y estructuras financieras esperados con base a las previsiones de contratos u operaciones y celebradas anteriormente. 6

Tomando en cuenta los antecedentes anteriores, esta comisión de principios de contabilidad ha determinado el siguiente:

CRITERIO

Esta comisión concluye que aquellas empresas que tuvieron al inicio de la vigencia del B-8 saldos provenientes de diferencias entre el costo de las acciones adquiridas y su valor en libros, podrán optar por diferir la aplicación de los párrafos transitorios 43 y 44 y de la circular número 36 mientras se auscultan entre la membresía un proyecto de suplemento al boletín B-8. 7

3.1.8. CIRCULAR-40 Tratamiento contable de los gastos de registro y colocación de acciones

ANTECEDENTES

1.1 En los años recientes se ha observado un crecimiento importante en la actividad bursátil de compañías mexicanas, a través de la colocación de diferentes instrumentos de inversión en los mercados de valores entre ellos la colocación de acciones. 1

1.2 El registro de colocación de acciones en los mercados de valores, generan gastos que en muchos casos ascienden a montos significativos. 2

1.3 En el boletín A-11 "Definición de los conceptos básicos integrantes de los estados financieros" vigente a partir de octubre 1987, específicamente en los párrafos 45 a 47, se define la división del capital contable como sigue: 3

Capital contribuido: "Formado por las aportaciones de los dueños..." 4

Capital ganado: "Corresponde al resultado de las actividades operativas de la entidad y de otros eventos o circunstancias que le afecten..." 5

1.4 Los párrafos 6 y 12 del boletín C-11 "Capital contable", definen y determinan el tratamiento contable de la prima en venta de acciones, así como su clasificación dentro del capital contribuido. 6

1.5 Los boletines de la comisión de principios de contabilidad no establecen reglas particulares para el tratamiento contable de los gastos que se incurren en el registro de las empresas en los mercados bursátiles, así como en la colocación de acciones. 7

1.6 Se han hecho del conocimiento de esta comisión varias preguntas relativas al tratamiento contable y presentación que debe darse a los gastos incurridos en el registro y la colocación de acciones. 8

2. OBJETIVO DE LA CIRCULAR

2.1 El objetivo de esta circular es dar a conocer los criterios de la comisión de principios de contabilidad relativos al tratamiento contable de los gastos de registro y colocación de acciones de las empresas en los mercados de valores. 9

3. TRATAMIENTO CONTABLE

3.1 El colocar acciones entre el gran público inversionista representa para la entidad un incremento en el capital contable, como capital contribuido. 10

3.2 Al colocar acciones, las entidades generalmente obtienen una prima, que representa el exceso entre el importe recibido en la colocación y el valor nominal de las acciones emitidas o su valor teórico en el caso de acciones sin valor nominal. 11

3.3 Los gastos de registro y colocación de acciones deberá cargarse en la medida en que se vaya incurriendo, una cuenta de pagos anticipados. Al realizarse la colocación, el saldo de pagos anticipados deberá cargarse a la prima en venta de las acciones colocadas y el saldo acreedor, que se denominaría "Prima neta en colocación de acciones", formaría parte del capital contable, capital contribuido. En el remoto caso de que estos casos excedan a la prima recibida, esta diferencia deberá traspasarse a los resultados acumulados. 12

3.4 Los gastos que se llegarán a efectuar con fecha posterior a la colocación, pero directamente relacionadas con la misma deberán tratarse de la misma forma que lo establecido en el párrafo 3.3 anterior. 13

3.5 Si después de haber efectuado los gastos, la empresa no lleva a cabo la colocación de acciones, estos deberán aplicarse a resultados. 14

3.6 La aplicación contable de los gastos mencionados en los párrafos 3.3 y 3.4 anteriores deberán hacerse después de deducir el impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades, en su caso. 15

3.7 En las notas de los estados financieros se deberá revelar el monto y tratamiento contable de los gastos de registro y colocación de acciones del ejercicio. 16

3.1.9. CURCULAR-41 Criterios sobre la aplicación supletoria de las normas internacionales de contabilidad

ANTECEDENTES

1.1 El boletín A-8 aplicación supletoria de las normas internacionales de contabilidad (NIC) establece que "la supletoriedad de las NIC aplica exclusivamente cuando no exista norma específica emitida por el IMCP".

1.2 Dicho boletín establece además que "La comisión de principios de contabilidad considera de suma importancia el evitar que en la práctica se den tratamientos contables informales o sin el sustento teórico, sobre aspectos particulares o de industrias especializadas, no previstos por nuestra legislación ni por la NIC. Por tal motivo cuando ante esas circunstancias no previstas ni por unas y por las otras, la supletoriedad se dará con el cuerpo de principios de contabilidad que se considere más adecuado en las circunstancias".

1.3 El propósito que persigue la comisión de principios de contabilidad con el Boletín A-8 es cubrir situaciones en las que no existe pronunciamiento dentro de nuestros principios de contabilidad en relación a temas de carácter general, con el fin de mejorar la comparabilidad, mientras se emiten nuestras propias reglas, así como también proporcionar mayores elementos de juicio a usuarios y revisores de la información financiera, necesarios ante el dinamismo y sofisticación que esta adquiriendo nuestro mercado de valores.

2. OBJETIVO DE LA CIRCULAR

2.1 El objetivo principal de esta circular es el de establecer el criterio de la comisión de principios de contabilidad en relación al alcance que tiene la aplicación supletoria de las reglas contenidas en la NIC, así como de aquellas otras reglas contables que

deben aplicarse supletoriamente, en ausencia de reglas tanto en los principios mexicanos como la NIC.

2.3 Se persigue además, establecer el criterio de esta comisión sobre el tratamiento que se le debe dar al efecto de aplicar por primera vez una regla supletoria.

3. CRITERIO DE LA COMISIÓN DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Esta comisión concluye que:

3.1 en relación al alcance de aplicar una regla supletoria, siempre y cuando no se contravenga el espíritu de los principios de contabilidad mexicanos:

- a) La supletoriedad obliga en los términos del boletín A-8 cuando las NIC contemplan un tema de carácter general, el cual no está cubierto por los principios de contabilidad mexicanos.
- b) Los principios de contabilidad emitidos por otro cuerpo normativo obligan en forma supletoria, solamente cuando el tema de carácter general no esté cubierto por los principios de contabilidad mexicanos ni por las NIC.

3.2 Cuando se considere conveniente, en caso de que exista un aspecto particular que sea cubierto por las NIC algún otro cuerpo normativo en relación a una regla de carácter general, que las normas contables mexicanas o las NIC no la cubran, se podrá recurrir a dichos pronunciamientos particulares, siempre que no contravengan el espíritu de la regla general adaptada.

3.3 El efecto resultante de aplicar por primera vez una regla supletoria deberá ser tratado como cambio de una regla particular por una nueva disposición normativa, en los términos del párrafo 25 del boletín A-7.

3.1.10. CIRCULAR-42 Tratamiento contable de las diferencias en cambio en los efectos de conversión para la consolidación de estados financieros de entidades extranjeras, o la aplicación del método de participación en asociadas

ANTECEDENTES

El boletín A-8 "Aplicación supletoria de las normas internacionales de contabilidad" publicado el pasado mes de septiembre 1994 señala que cuando no exista una norma específica emitida por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos se aplicarán las normas internacionales de contabilidad supletoriamente, como parte de los principios de contabilidad generalmente aceptados en México.

En los principios de contabilidad generalmente aceptados emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos no existe norma específica que establezca las bases para conversión de estados financieros de operaciones extranjeras.

OBJETIVO

El propósito de esta circular es orientar a las empresas mexicanas con subsidiarias o asociadas extranjeras, en la aplicación de la norma internacional de contabilidad 21, con relación a tratamiento contable de las diferencias en cambio en los efectos de conversión para la consolidación de estados financieros o la aplicación del método de participación en asociadas.

TRATAMIENTO CONTABLE

El método de conversión de los estados financieros de una subsidiaria o asociada extranjera se tratará de acuerdo a lo señalado en la norma internacional de contabilidad 21 (NIC-21) "Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de moneda extranjera" en sus párrafos 23 al 40.

El párrafo 23 de la NIC 21 establece que el método para convertir los estados financieros de una operación extranjera depende de la forma en que esté financiada y en que operen en relación con la empresa que informa. Para este propósito las operaciones extranjeras son clasificadas ya sea como "Operaciones extranjeras que son integrales a las operaciones de la empresa que informa o entidades extranjeras". De acuerdo con esto, cuando el método de conversión se aplique a entidades

extranjeras, las diferencias en cambio se tratarán de acuerdo con los párrafos 17, 18 y 19 de la NIC 21, que a continuación se mencionan:

"17. Las diferencias en cambio originadas en una partida monetaria que, en sustancia, forma parte de la inversión neta de una empresa en una entidad extranjera, debe clasificarse como capital en los estados financieros de la empresa hasta la disposición de la inversión neta, en cuyo momento deben ser reconocidas como ingreso o como gastos de acuerdo con el párrafo 37".

"18. Una empresa puede tener una partida monetaria que es por cobrar a o pagadera por una entidad extranjera. Una partida cuya liquidación no está planeada ni es probable que ocurra en el futuro predecible es, en sustancia, un aumento a o una deducción de la inversión neta de la empresa en dicha entidad extranjera. Tales partidas monetarias pueden incluir documentos por cobrar o préstamos a largo plazo pero no incluyen cuentas comerciales por cobrar o por pagar".

"19. Las diferencias en cambio originadas en un pasivo en moneda extranjera contabilizado como una cobertura de inversión neta de una empresa en una entidad extranjera deben clasificarse como capital en los estados financieros de la empresa hasta la disposición de la inversión neta, en cuyo momento deben ser reconocidas como ingresos o como gastos de acuerdo con el párrafo 37".

Con base en lo antes mencionado, las diferencias cambiarias generadas en la compañía tenedora mexicana, derivadas de financiamientos en moneda extranjera para inversiones en subsidiarias o asociadas extranjeras que se encuentren en los supuestos de los tres párrafos anteriores, se aplicarán al capital contable, como un efecto de conversión de estados financieros.

3.1.11. CIRCULAR-43 Tratamiento contable de los efectos de la devaluación de diciembre de 1994

ANTECEDENTES

En diciembre de 1994, se produjo una importante devaluación del nuevo peso mexicano. El boletín B-10 en vigor regula el tratamiento contable de las fluctuaciones cambiarias, las cuales forman parte del costo integral de financiamiento, sin embargo, ante la trascendencia del evento y la inquietud manifestada por los preparadores y usuarios de la información financiera, sobre el

tratamiento contable de sus efectos, la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) decidió pronunciarse al respecto.

OBJETIVO DE LA CIRCULAR

El propósito de esta circular es emitir el criterio de la CPC del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. respecto al tratamiento contable de los efectos de la devaluación ocurrida en diciembre de 1994.

CONSIDERACIONES DE LA CPC

Al estudiar este problema la comisión analizó diferentes puntos de vista que permitieran reflejar objetivamente el impacto de la devaluación y concluyó confirmar la normatividad vigente, por las siguientes razones:

- Se considera esencia ante la globalización de los mercados financieros y el proceso de homologación de los principios contables mantener la credibilidad de la información financiera, a través de la aplicación consistente de la normatividad vigente.
- Mantener la equidad en el tratamiento contable del costo integral de financiamiento de 1994 ya que, en años anteriores, este se vio beneficiado por los efectos de la estabilidad cambiaria, menores tasa de interés en los financiamientos de moneda extranjera en comparación con las de financiamientos en moneda nacional y por la ganancia por posición monetaria derivada de dichos financiamientos.
- No existen principios contables internacionales que, de acuerdo con la norma de supletoriedad contenida en el boletín A-8 de un apoyo sólido de las circunstancias de esta devaluación, para modificar los principios contables existentes en México.

TRATAMIENTO CONTABLE

Con base en las razones antes expuestas la CPC confirma que los efectos de la devaluación de diciembre de 1994 deben formar parte del costo integral de financiamiento del año, como lo establezcan los párrafos 119 y 120 del Boletín B-10 en vigor.

El costo integral de financiamiento se debe de llevar a resultados, excepto en aquellos casos en que se capitalicen costos financieros correspondientes a una fase preoperacional de inversiones en activos fijos.

Los efectos de la devaluación de diciembre de 1994, no reúnen las dos condiciones establecidas en el párrafo 17 del boletín A-7, en vigor para ser considerados como una partida extraordinaria. Sin embargo, considerando su naturaleza y magnitud, puede clasificarse como partida especial de acuerdo con lo indicado en el párrafo 22 del mismo boletín.

TIPOS DE CAMBIO A UTILIZAR

Considerando la inestabilidad de los mercados cambiarios al 31 de diciembre de 1994 es importante hacer una cuidadosa evaluación de los tipos de cambio a utilizar, seleccionando aquellos a los que cada entidad en lo particular tuvo acceso a esa fecha.

Dada la considerable variación existente entre los tipos de cambio de compra y venta de las monedas extranjeras, se debe tener especial cuidado en seleccionar el apropiado en vista de las circunstancias. Para la generalidad de las empresas, se considera representativo del mercado, el tipo de cambio interbancario de cinco nuevos pesos por dólar americano, en vigor al 30 de diciembre de 1994.

La comisión estará atenta a la evolución de los tipos de cambio en 1995 y en caso de ser necesario, se pronunciará al respecto a su aplicación.

REVELACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Los efectos de la devaluación si son considerados como partida especial, deberán presentarse en el estado de resultados, antes de la utilidad por operaciones continuas, sin deducir el efecto del ISR y PTU.

Como lo establecen los pronunciamientos en vigor, deberá revelarse el monto del costo integral de financiamiento capitalizado en los activos fijos durante su pase preoperacional.

Asimismo, deberán revelarse los tipos de cambios utilizados en la valuación de activos y pasivos denominados en moneda extranjera en informar sobre los tipos de cambio en vigor a la fecha de emisión de los estados financiero"¹

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, México 1995

3.2. NORMATIVIDAD 1995 - 1997

3.2.1. BOLETIN A-8. Aplicación supletoria de las normas internacionales de contabilidad.

ANTECEDENTES

"La Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) a través del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP) tiene como función sustantiva aportar normas en la materia en dos sentidos: (a) Emitiendo nuevos pronunciamientos y (b) revisando y actualizando los ya emitidos previamente. 1

El primer grupo de actividades representa un reto ante la complejidad del entorno económico y financiero que se acentúa como efecto de la velocidad de los cambios. 2

La revisión y actualización de pronunciamientos ha absorbido una alta dosis de los esfuerzos de la CPC, sin que se prevea por ahora un cambio en esta tendencia. 3

El Comité Internacional de Principios de Contabilidad (International Accounting Standards Committee - IASC) fue establecido en 1973 para propiciar el mejoramiento y armonización de la información financiera, primordialmente a través del desarrollo y publicación de normas internacionales de contabilidad (NIC), vía un proceso formal que implica a la profesión mundial, preparadores y usuarios de los estados financieros y a los organismos nacionales reguladores. 4

Los objetivos de IASC son:

- a) Formular y publicar normas contables para la presentación de los estados financieros y promover su aceptación y observación mundialmente. 5
- b) Trabajar y propugnar por el desarrollo y armonización de los principios contables relativos a la presentación de los estados financieros. 6

Las situaciones antes comentadas ha llevado a la CPC a reflexionar acerca del curso de acción a seguir ante situaciones que en la práctica se presentan y que no encuentran una respuesta específica en nuestras normas. En esos casos, la vivencia nos lleva a recurrir a fuentes alternas de principios contables tales como las NIC o las de algún país en particular, como por ejemplo: Canadá, E.U.A. o Inglaterra. 7

ALCANCE DEL BOLETÍN

Este boletín tiene como objetivo dejar establecidas las bases para aplicar el concepto de supletoriedad a los principios contables mexicanos, considerando que al hacerlo, se esta preparando y presentando información financiera de acuerdo a ellos. 8

DEFINICIÓN DEL CONCEPTO

En materia de principios de contabilidad generalmente aceptados en México, se entiende que existe supletoriedad cuando en un conjunto de normas específico se prevé la posibilidad de que la ausencia de disposiciones sea cubierta por un conjunto formal y reconocido de reglas distinto al mexicano. 9

Para los efectos de este boletín se entiende por principios de contabilidad generalmente aceptados en México a los boletines y circulares emitidos por el IMCP.

DEFINICIÓN DE LA NORMA

Las NIC aprobadas y emitidas por el IASC son, supletoriamente, parte de los principios de contabilidad generalmente aceptados en México, cuya aplicación esta sujeta a las siguientes reglas:

- a) La supletoriedad de las NIC aplica exclusivamente cuando no exista norma específica emitida por el IMCP. 12
- b) Para que una NIC se aplique supletoriamente como principio de contabilidad mexicano, será necesario que haya sido emitida por el IASC como definitiva. 13
- c) Al momento de emitirse un principio de contabilidad por el IMCP sobre un tema respecto del cual se ha aplicado supletoriamente una NIC, el principio sustituirá a la NIC en la medida en que entre en vigor. 14

- d) La CPC considera de suma importancia el evitar que en la práctica se den tratamientos contables informales o sin el sustento teórico, sobre aspectos particulares o de industrias especializadas, no previstos por nuestra legislación ni por las NIC. Por tal motivo, cuando ante esas circunstancias no previstas ni por una ni por las otras, la supletoriedad se dará con el cuerpo de principios de contabilidad que se considere más adecuado en tales circunstancias (por ejemplo, el del país de la cía. controladora a la que se reporta), a condición de que provenga de un conjunto de reglas formal y reconocido. Lo anterior se sujetará a que no se contravengan la filosofía y conceptos generales de los boletines circulares emitidos por IMCP. 15

OTRAS CONSIDERACIONES

Las NIC que estén en proceso de auscultación por parte del IASC serán difundidas entre la membresía a fin de que el IMCP, al pronunciarse ante dicha entidad como miembro de la misma, cuente con el punto de vista de la membresía. Por razones obvias, lo anterior no constituye un proceso de auscultación estatuario. 16

En lo sucesivo, cuando el IMCP emita nuevos boletines y circulares sobre principios de contabilidad, informará las diferencias que existieran, en su caso, con la o las NIC que aplicaron supletoriamente. 17

VIGENCIA

La aplicación de las reglas contenidas en este boletín será obligatoria a partir del 1o. de enero de 1995. Se recomienda su aplicación anticipada. 18¹²

3.2.2. BOLETIN B-3. Estado de Resultados.

ALCANCE DEL BOLETÍN

"Este boletín tiene como finalidad definir el objetivo del estado. de resultados, así como también establece los criterios generales en cuanto a su estructura y contenido,

² IMCP, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, México 1996

con el propósito de incrementar la comparabilidad, entre las entidades, de la información comprendida en este estado. 1

Debido a que, tal y como lo señala el Boletín B-1, "los estados financieros de empresas no lucrativas pueden tener objetivos, características y limitaciones particulares (párrafo 1)", en este boletín no se cubren específicamente los aspectos relacionados con este tipo de empresas. 2

Así mismo, no incluye asuntos relacionados con: determinación y presentación de las partidas derivadas de inversiones permanentes en acciones en asociadas y subsidiarias; reconocimiento de ingresos, costos y gastos ni con aspectos específicos de impuestos. 3

ANTECEDENTES

Para que una entidad presente información financiera general completa y razonablemente adecuada, en la cual se pueda apoyar el usuario para la toma de decisiones, es necesario que entre otros Estados financieros se incluya el estado de resultados. 4

Tanto el Boletín A-1 como el B-1 conceptúan el Estado de resultados como un Estado financiero básico junto con el balance gral., el estado de cambios en la situación financiera y el Estado de variaciones en el capital contable. 5

OBJETIVO DEL ESTADO DE RESULTADOS

El Estado de resultados es pues un Estado financiero básico, que presenta información relevante acerca de las operaciones desarrolladas por una entidad durante un período determinado. Mediante la determinación de la utilidad neta y de identificación de los componentes, se mide el resultado de los logros alcanzados y de los esfuerzos desarrollados por una entidad durante el período consignado en el mismo Estado. 6

Esta información es útil principalmente para que, en combinación con la de los otros Estados financieros básicos se pueda:

- Evaluar la rentabilidad de una empresa.
- Estimar su potencial de crédito.

- Estimar la cantidad, el tiempo y la certidumbre de un flujo de efectivo.
- Evaluar el desempeño de una empresa.
- Medir riesgos.
- Repartir dividendos. 7

ELEMENTOS QUE INTEGRAN EL ESTADO DE RESULTADOS

Los elementos que componen el Estado de resultados son: ingresos, costos, gastos, ganancias, pérdidas, utilidad neta y pérdida neta. 8

Esta comisión definió los conceptos anteriores en el Boletín A-11 y estas definiciones son precisamente las que deben servir de criterio fundamental para su identificación. 9

CRITERIOS PARA DETERMINAR LA UTILIDAD NETA

A lo largo del tiempo se han desarrollado diferentes puntos de vista respecto a cuáles deben ser los determinantes de la utilidad neta de un periodo, mismos que han desembocado en dos criterios:

- Ciclo normal de operaciones.
- Todo incluido. 10

Bajo el criterio del ciclo normal de operaciones, la cifra de utilidad neta se determina incluyendo solo los ingresos y gastos normales y recurrentes de la entidad. Las ganancias y pérdidas anormales y no recurrentes no son representativas y consecuentemente, no reflejan la capacidad generadora de utilidades de la empresa. Por lo tanto estas partidas no deben formar parte del cálculo de la utilidad neta y se deben llevar a utilidades retenidas como una partida especial. 11

El criterio de todo incluido sostiene que las ganancias y pérdidas anormales y no recurrentes debe formar parte de la utilidad neta, porque reflejan la capacidad generadora de utilidades de la entidad a largo plazo. 12

Con el propósito de uniformar criterios y a la vez de incrementar el grado de objetividad en la elaboración del estado de resultados, esta comisión opta por el criterio de todo incluido como el criterio válido de acuerdo con principios de contabilidad. Bajo este enfoque, para la determinación de la utilidad neta se debe

incluir todos los ingresos, ganancias, gastos y pérdidas experimentados por una entidad durante un período determinado, excepto aquellos donde exista una regla contable concreta en contrario, emitida por esta comisión. 13

Este criterio es congruente con lo establecido en el Boletín A-11 donde se define la utilidad neta como el cambio incremental entre el capital contable al inicio y al final de un período determinado, sin tomar en cuenta el efecto de las transacciones entre la entidad y sus dueños. También esta de acuerdo con lo señalado en el Boletín A-7 respecto a que "El resultado neto del ejercicio de una entidad debe reflejar todo los ingresos costos y gastos realizados durante el período o derivados de acontecimientos ocurridos durante el mismo". 14

ESTRUCTURA DEL ESTADO DE RESULTADOS

Para que la información contenida en el estado de resultados le sirva al usuario para la toma de decisiones, es necesario que éste pueda hacer comparaciones no sólo de una entidad a lo largo del tiempo, sino también comparare esta entidad con otras. Para que esta comparación sea válida, se requiere que todas las entidades elaboren el estado de resultados aplicando, dentro de lo razonable, los mismos criterios. 15

El estado de resultados, tomando en cuenta el giro particular de cada entidad, deberá estar estructurando, en lo aplicable, por las siguientes secciones, cuyo contenido se describe en los párrafos subsecuentes:

- A. Operación.
- B. No Operación.
- C. Impuesto sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en las Utilidades (ISR y PTU).
- D. Operaciones Discontinuas.
- E. Partidas Extraordinarias.
- F. Efecto Acumulado al Inicio del Ejercicio por Cambios en Principios de Contabilidad.
- G. Utilidad por Acción.

Esté el contenido mínimo. y se debe presentar respetando el orden anteriormente señalado. 16

A. Operación. En esta sección se deben presentar los ingresos y gastos de las operaciones continuas que constituyen las actividades primarias de la entidad. Normalmente comprende:

Ingresos. Los ingresos obtenidos por las actividades primarias o normales. En el caso de las empresas industriales y en el de las comerciales, estos ingresos son generados por las ventas de sus inventarios y en las empresas de servicios por la prestación de dichos servicios. Se debe presentar como mínimo el monto de las ventas (ingresos) netas, evaluando en cada caso particular, a la luz de los principios de Importancia Relativa y Revelación Suficiente la conveniencia de presentar adicionalmente los datos pertinentes de descuentos ofrecidos a los clientes, rebajas derivadas de negociaciones posteriores al reconocimiento de la venta, devoluciones y otra información semejante en la determinación de las ventas (ingresos) netas. 1

Costo de lo vendido. Muestra el costo de producción o adquisición (según se trate de una empresa de transformación o de una comercializadora), de los artículos vendidos que generaron los ingresos reportados en el renglón de ventas. 19

En las empresas de servicios, el costo de los servicios prestados está integrado por aquellos costos que se identifican razonablemente en forma directa, con la prestación de servicios. 20

El Boletín C-4 (párrafo 62) señala que "en empresas industriales cuya capacidad de producción o mano de obra no se utiliza en su totalidad, el efecto registrado en gastos...deberá destacarse en el estado de resultados, siempre y cuando su monto sea de importancia." Este efecto se debe incluir dentro del costo de lo vendido. 21

La diferencia entre las ventas netas (ingresos) y el costo de lo vendido (costo de los servicios prestados), es la utilidad bruta. Es optativo presentar esta cantidad. 22

Gastos de Operación. Están constituidos por los gastos de ventas y los gastos de administración. Los gastos de venta son aquéllos en que incurre la entidad en sus esfuerzos para comercializar bienes o servicios. Los gastos de administración son aquéllos incurridos en la administración general de las operaciones de la empresa. En el estado de resultados se puede informar por separado estas dos clases de gastos de operación. 23

Utilidad de Operación. Es la resultante de enfrentarle a las ventas o ingresos el costo de lo vendido y los gastos de operación. Es la utilidad ganada por la entidad,

en sus actividades primarias o normales, sin tomar en cuenta efecto alguno de ISR y PTU. 24

B. No operación. esta sección comprende los ingresos y gastos distintos a los de operación. Se identifican principalmente con las operaciones financieras de la empresa, así como con aquéllos resultantes de transacciones inusuales o infrecuentes o de una actividad no primaria. Incluye otras partidas especiales. 25

En base al principio de Revelación Suficiente, en el cuerpo del estado se deberá presentar el costo integral de financiamiento y desglosar su integración en el cuerpo o en una nota. 26

Utilidad por Operaciones Continuas. Es la suma algebraica de la utilidad de operación con las partidas de la sección de no operación, antes de ISR y PTU. 27

C. Impuesto sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en las Utilidades. En esta sección se reportan el Impuesto sobre la Renta y la Participación de los trabajadores en las Utilidades, correspondientes al neto de las partidas de las dos secciones anteriores. Cada una de estas dos partidas (Impuesto sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en las Utilidades) se presentan por separado. 28

A la utilidad (pérdida) por operaciones continuas antes de ISR y PTU se le resta el Impuesto sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades para determinar así la utilidad (pérdida) por operaciones continuas. 29

D. Operaciones Discontinuas. En esta sección se incorporan las ganancias o pérdidas resultantes de discontinuar operaciones de un segmento de negocio, de acuerdo con las definiciones y reglas contenidas en el Boletín A-7 (párrafos 15,16 y 38 a 47). Estas partidas se deben presentar netas de ISR y PTU.

E. Partidas Extraordinarias. En este apartado se presentan las ganancias y pérdidas derivadas de eventos y transacciones que reúnen simultáneamente las características de inusuales e infrecuentes, tal y como se designen en el Boletín A-7 (párrafos 17 al 21,48 y 50). Estas partidas se presentarán netas de ISR y PTU. 31

F. Efecto Acumulado al Inicio del Ejercicio por Cambios en Principios de Contabilidad. En esta parte del estado de resultados se debe mostrar el efecto

acumulado al inicio del ejercicio por modificación de una regla contable o emisión de una nueva, tal y como lo señala el Boletín A-7 (párrafos 24 y 25). Dicho efecto se presentará neto del ISR y PTU. 32

G. Utilidad por Acción. Las empresas que cotizan sus acciones en los mercados de valores, deberán presentar como último renglón la utilidad por acción, determinada de acuerdo con las reglas establecidas por esta Comisión de Principios de Contabilidad. Aquellas empresas que no cotizan sus acciones en los mercados de valores y que deseen presentar esta información, deberán aplicar las reglas anteriormente mencionadas. 33

Grado de Detalle en el Contenido del Estado de Resultados. Por una parte, es deseable presentar un estado sencillo y resumido donde el lector pueda detectar fácilmente los hechos más importantes. Por otra parte, es conveniente revelar los resultados y componentes de las actividades importantes, evitando presentar un reporte tan abreviado, que impida o dificulte al usuario tener una presentación lo suficientemente clara y válida de los resultados de operación. 34

Como apéndice a este boletín, se presentan para fines meramente ejemplificativos, tres modelos de estados de resultados: uno detallado, otro condensado y otro para una empresa de servicios. En situaciones reales, para poder determinar el grado de detalle en el estado de resultados, es necesario hacer un análisis bajo las circunstancias concretas y a la luz de los principios de contabilidad de Revelación Suficiente e Importancia Relativa. 35

El estado de Resultados en entidades Consolidadas. Al estado de resultados consolidado, le son aplicables además de las reglas específicas señaladas en el Boletín B-8, las reglas generales contenidas en este boletín. 36

RECONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS DE LA INFLACIÓN EN EL ESTADO DE RESULTADOS.

El fenómeno inflacionario, cuando es relevante, tiene efectos tanto negativos como positivos sobre los resultados de una entidad, los cuales deben reflejarse indiscriminadamente en el período respectivo, tal y como lo señala el Boletín A-1 en sus Principios de Valor Histórico Original y en el de realización. 37

Para la cuantificación y presentación de estos efectos en el estado de resultados, se deben seguir las reglas específicas emitidas por esta Comisión. 38

VIGENCIA

Las normas contenidas en este boletín serán obligatorias a partir de los ejercicios sociales que termine el 31 de diciembre de 1995. Sin embargo, esta Comisión recomienda su aplicación anticipada. 39

DISPOSICIONES TRANSITORIAS.

La regla de revelar la utilidad por acción (párrafo 33), será aplicable hasta que esta Comisión emita el boletín definitivo donde específicamente se establezcan las reglas para la determinación de esta cifra. Aquellas empresas que han venido reportando este dato pueden seguir haciéndolo, pero deben revelar en una nota el procedimiento aplicado. 40

Cuando se emitan estados financieros comparativos que incluyan ejercicios anteriores a la vigencia de las reglas de este Boletín, estos últimos deberán reestructurarse de conformidad con las disposiciones aquí contenidas, así como también las del Boletín A-7. 41³

3.2.3. BOLETIN 4030 Efectos en el dictamen cuando se utiliza el trabajo de otros auditores.

GENERALIDADES

"De acuerdo al Boletín 1010 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría"...el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión". Por otra parte, dado que es posible que el auditor sea contratado para dictaminar estados financieros de una entidad, en cuya auditoría participen otros auditores en la revisión de una parte componente como podría ser alguna o algunas de sus subsidiarias, asociadas, divisiones o sucursales, el auditor, que para objeto de este boletín se denominará auditor principal, debe evaluar los efectos que tiene en su dictamen el trabajo realizado por dichos otros auditores. Para los pronunciamientos

³ IMCP, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, México 1996

contenidos en este boletín, se consideran otros auditores aquellos que no son parte integrante de la firma del auditor principal, o bien, que no se encuentran sujetos al control de calidad y responsabilidad de la misma. 1

ALCANCE Y LIMITACIONES

Este boletín es aplicable en los casos en el que el auditor principal utiliza el trabajo de otros auditores para emitir su dictamen sobre los estados financieros de una entidad, y no se refiere al efecto en el dictamen derivado de la relación con el auditor predecesor, lo cual es materia de otros boletines. 2

OBJETIVO

El propósito de este boletín es establecer los pronunciamientos normativos relativos a la responsabilidad que el auditor principal asume cuando utiliza el trabajo desarrollado por otros auditores, así como a las repercusiones en la forma y contenido de su dictamen., derivado de ese hecho. 3

PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS

Aceptación como auditor principal 4

Como se indicó anteriormente el auditor puede ser contratado para emitir una opinión sobre los estados financieros de una entidad en la que existan varios componentes (subsidiarias, asociadas, divisiones o sucursales), y llevar a cabo su examen sobre la mayor parte de dicha información financiera, con excepción de una parte relativamente pequeña la cual será revisada por otros auditores; o bien, es posible que una parte importante del examen vaya a ser efectuada por otros auditores. En cualquier caso, el auditor deberá evaluar si su participación, es suficiente para permitirle actuar como auditor principal y, por ende, emitir un dictamen acerca de los estados financieros de la entidad tomados en su conjunto, para lo cual deberá considerar lo siguiente: 5

- a) La importancia relativa de la porción de los estados financieros que va a examinar en relación con los estados financieros de la entidad, tomados en su conjunto. 6
- b) El conocimiento detallado que tenga acerca de la naturaleza del negocio incluyendo el que posee de los componentes que no va a examinar y sobre los

cuales tendrá que apoyarse en el trabajo que efectúen otros auditores, ya sea porque dichos componentes forme parte de los estados financieros que va a dictaminar (Estados financieros consolidados, combinados, etc.); o bien, porque se requieran evaluar las inversiones permanentes en acciones a través del método de participación. 7

- c) La evaluación de riesgo de que existan errores importantes en los estados financieros de los componentes examinados por otros auditores. 8
- d) La ejecución de procedimientos adicionales que se señalan en este boletín respecto a los componentes examinados por otros auditores que pudieran incrementar la participación del auditor principal en dicha auditoría. 9

El auditor principal deberá decidir si utiliza o no el trabajo de otros auditores , después de haber aplicado los procedimientos previstos en el Boletín 5270, de esta Comisión, en cuyo caso que decidirá si asume la total responsabilidad de la auditoría o la delimita haciendo referencia al trabajo de otros auditores al emitir su opinión sobre los estados financieros de la entidad. 10

Cuando el auditor principal concluya que el trabajo de otros auditores no pueda ser utilizado y además, no se encuentra en posibilidad de realizar procedimientos adicionales suficientes sobre la información financiera del componente examinado por el o los otros auditores, deberá, atendiendo a su importancia relativa, emitir su opinión con salvedad por limitaciones al alcance, o bien, una abstención de opinión. 11

Si por el contrario el auditor principal llega a la conclusión de que sí le es posible utilizar el trabajo de los otros auditores, deberá decidir si hará referencia en su dictamen al trabajo realizado por estos, o bien, si se encuentra en condiciones de asumir la responsabilidad del examen realizados por ellos. 12

El auditor principal asume la responsabilidad por el trabajo de otros auditores: 13

Si el auditor principal decide asumir la responsabilidad total por el trabajo realizado por otros auditores, su dictamen no contendrá referencia alguna al trabajo de estos, y que podría ocasionar confusión al usuario del dictamen, al interpretarse inadecuadamente el grado de responsabilidad que esta asumiendo. 14

El auditor principal decide hacer referencia en su dictamen al trabajo de otros auditores: 15

Cuando el auditor principal decide hacer referencia en su dictamen al trabajo realizado por otros auditores deberá indicar claramente la porción de los estados financieros cubierto en el examen de otros auditores, en conceptos como importes o porcentajes de activos totales ingresos u otros criterios similares. 16

La referencia en el dictamen del auditor principal al hecho de que una parte de su dictamen fue efectuada por otro auditor, no debe considerarse como una limitación en el alcance de su trabajo, sino como una delimitación de responsabilidades entre los diferentes auditores que llevaron a cabo el examen de distintos componentes de los estados financieros de la entidad. 17

Salvedades en los dictámenes de otros auditores. 21

Si los dictámenes de los otros auditores incluyen salvedades, o bien, se concluyen con una abstención o opinión negativa, el auditor principal deberá evaluar si el asunto que originó la salvedad, abstención u opinión negativa, es de tal naturaleza e importancia en relación con los estados financieros que está examinando, tomados en su conjunto, que requiera que su dictamen debe incluir dichas salvedades. 22

VIGENCIA

Este boletín sustituye y deja sin efecto al anterior 4030 "Efectos en el dictamen del auditor cuando se utiliza el trabajo de otros auditores", y entrará en vigor al mes siguiente al de su promulgación oficial por el Comité Ejecutivo Nacional de Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., en la revista Contaduría Pública. 27 (febrero 1995)"⁴

⁴ IMCP, Contaduría Pública, México, febrero 1995, pág. 4-7

3.2.4. BOLETIN 5270. Utilización de trabajo de otros auditores

GENERALIDADES

"En el Boletín 1020 "Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y naturaleza de la auditoría de estados financieros", se establece que "para que el auditor pueda formarse una opinión sobre los estados financieros, deberá cubrir todos los aspectos importantes de los mismos para lo cual deberá obtener una seguridad razonable mediante la aplicación de procedimientos de auditoría de que la información que muestra los registros contables que sirvieron de base para su elaboración es suficiente, confiable y que se encuentra revelada adecuadamente en los mismos, de acuerdo a su importancia y conforme a principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes". 1

En consecuencia, cuando el auditor decide utilizar el trabajo realizado por otros auditores, debe obtener una seguridad razonable de que dicho trabajo se realice de acuerdo con las normas de auditoría. 2

En el Boletín 4030, de esta Comisión, definen como "otros auditores" aquellos que no son parte integrante de la firma del auditor principal, o bien que no se encuentran sujetos al control de calidad y responsabilidad de la misma. 3

ALCANCE Y LIMITACIONES

Este boletín es aplicable cuando un auditor (en lo sucesivo, auditor principal) que dictamina los estados financieros de una entidad utiliza el trabajo de otros auditores respecto a los estados financieros de una o más subsidiaria, asociadas, divisiones o sucursales (en lo sucesivo denominadas componentes). 4

Este boletín no se refiere a procedimientos de auditoría relativos al estudio y evaluación de función de auditoría interna en la entidad ni a la comunicación entre el auditor sucesor y el auditor predecesor, que son materia de otros boletines de esta Comisión. 5

OBJETIVO

El objetivo del presente boletín es establecer los procedimientos de auditoría recomendados que el auditor principal puede llevar a cabo para decidir la utilización del trabajo de otros auditores. 6

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA RECOMENDADOS

Los procedimientos que el auditor principal puede aplicar en relación al trabajo de otros auditores, se agrupan como sigue: 7

Procedimientos generales relativos a la utilización del trabajo de los auditores. 8

1. Indagar respecto a la reputación profesional e independencia de los otros auditores. 9
2. Obtener de los otros auditores confirmación por escrito ratificando que son independientes tanto del componente como de la entidad. 10
3. Asegurarse que los otros auditores: 11
 - a. Tiene conocimiento de que los estados financieros del componente o componentes que van a examinar formaran parte de los estados financieros sobre los cuales dictaminará el auditor principal, y que su dictamen servirá de base o de referencia para el dictamen de este último. 12
 - b. Están familiarizados con los principios de contabilidad y con las bases de preparación de los estados financieros, así como con las normas de auditoría emitidas por el IMCP, y que deben realizar su examen de acuerdo con dichas normas. 13
 - c) Tienen conocimientos acerca de los requerimientos más importantes de información relativa a los componentes a revisar que deben ser presentados al auditor principal y a la entidad examinada. 14
 - d) Están enterados de que se hará una revisión de aquellos aspectos que afecten la eliminación de operaciones y saldos entre compañías cuidado que exista uniformidad entre las prácticas contables utilizadas por los componentes y los empleados en los estados financieros de la entidad. 15

Es conveniente que el auditor principal obtenga de los otros auditores una confirmación por escrita de lo señalado en los incisos anteriores. 16

Procedimientos adicionales: 17

- La determinación de los procedimientos adicionales que se habrán de aplicar cuando se decida no hacer referencia en el dictamen al trabajo de otros auditores, corresponde únicamente al auditor principal en el ejercicio de su criterio profesional sin que esto, de ningún modo, implique una evaluación de la competencia profesional del otro auditor. Debido a que en este caso el auditor principal asume responsabilidad por la opinión que emite sobre los estados financieros de la entidad, sin hacer referencia al examen del o los otros auditores, su criterio debe prevalecer en lo referente a los procedimientos por aplicar. 18

A continuación se señalan algunos procedimientos adicionales recomendados: 19

1. Establecer de común acuerdo con el o los otros auditores, los programas de auditoría a aplicar acordando inclusive, el alcance y oportunidad con que se deben realizar dicho programas. 20
2. Revisar los papeles de trabajo del otro auditor, incluyendo la evaluación del control interno y las conclusiones en cuanto a otros aspectos importantes del trabajo. 21
3. Discutir con el otro auditor los procedimientos de auditoría aplicados y los resultados obtenidos. 22
4. En ciertas circunstancias, el auditor principal puede considerar adecuado participar en reuniones de trabajo que se efectúen con personal directivo del componente cuyos estados financieros están siendo examinados por otros auditores inclusive efectuar pruebas complementarias sobre cuentas importantes. 23

COOPERACIÓN ENTRE AUDITORES

Siendo del conocimiento de los otros auditores el contexto en que su trabajo va ser utilizado por el auditor principal, es deseable que coopere con éste y le ayude en forma activa; por ejemplo, informando al auditor principal cualquier aspecto de su

trabajo que no pueda llevarse a cabo según lo solicitado. De manera similar el auditor principal informara al otro auditor de cualquier asunto que llame su atención y que considere pueda tener un impacto importante sobre su trabajo. 24

DOCUMENTACIÓN

El auditor principal debe documentar en sus papeles de trabajo los componentes cuyos estados financieros fueron examinados por otros auditores, la importancia que tienen en los estados financieros de la entidad tomados en su conjunto, los nombres de los otros auditores, y cualquier conclusión respecto al a importancia relativa de los componentes considerados en forma individual. Así mismo, debe documentar los procedimientos que llevo a cabo y las conclusiones a que llegó. 25

VIGENCIA

Este boletín estará en vigor al mes siguiente al de su promulgación oficial por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto Mexicano De Contadores Públicos A.C., en la revista de Contaduría Pública. 26 (febrero 1995)"⁵

3.2.5. BOLETIN 4100. Opción sobre el control interno contable.

GENERALIDADES

"El cumplimiento de la norma de auditoría que establece la obligación de estudiar y evaluar el control interno con el fin de determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría a dado al auditor una experiencia profesional valiosa y, por otra parte ha permitido al os usuarios apreciar los servicios que en este sentido el auditor puede proporcionarles, cuando están interesados en obtener una opinión independiente sobre el control interno contable existe en una empresa. 1

Es importante señalar que aunque existen las afinidades con el estudio y evaluación del control interno que el auditor efectúa como parte de una auditoría de estados financieros para cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las revisiones específicas para emitir opiniones sobre control interno contable, difieren de las anteriores, tanto en su alcance como en sus objetivos. 2

⁵ IMCP, Contaduría Pública, México, febrero 1995, pág. 8-10

ALCANCE Y LIMITACIONES

Este boletín se refiere a la opinión que el auditor emite sobre el control interno contable existe en una empresa, y no al informe que el auditor prepara como resultado de la revisión del control interno con el objetivo de establecer la naturaleza y alcance de los procedimientos en una auditoría de estados financieros, el cual está normado en el Boletín 3050 "Estudio y evaluación del control interno", de esta comisión. 3

OBJETIVO

El objetivo de este boletín es el de establecer los pronunciamientos normativos aplicables a la opinión que el auditor emite cuando es contratado para realizar una revisión específica del control interno contable de una empresa. 4

En el Boletín 5250 "Metodología de Revisión Relativa a la opinión sobre el control interno contable", de esta comisión, se recomiendan los procedimientos que pueden aplicarse en relación con un trabajo de esta naturaleza. 5

PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS

- El auditor que efectúa la revisión del control interno contable con el objeto de rendir una opinión sobre el mismo, podrá hacerlo independientemente de que haya efectuado o no una auditoría de los estados financieros de la propia empresa. 6
- El auditor podrá efectuar una revisión sobre la totalidad del control interno contable existente, o bien, sobre una parte del mismo. 7
- Tomando en cuenta la naturaleza y limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno contable establecido en una empresa, la opinión del auditor deberá contener al menos lo siguiente: 8
 - a) El alcance de trabajo y fecha o período al cual se refiere la opinión; 9

- b) La indicación de que el mantenimiento y establecimiento del control interno es responsabilidad de la administración de la empresa, y de que la responsabilidad del auditor es la de expresar una opinión sobre el mismo. 10
- c) La medición de que el estudio y evaluación del control interno contable se llevó a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. 11
- d) La advertencia de que las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno contable pueden ocasionar que existan errores o irregularidades que no sean detectados y de que la proyección de cualquier evaluación del sistema a períodos posteriores al revisado está sujeta al riesgo de que los procedimientos puedan llegar a ser inadecuados debido a cambios en las circunstancias o a que el grado de cumplimiento de los procedimientos de control pueda deteriorarse; 12
- e) La opinión respecto a si el control interno contable sujeto a examen cumple con sus objetivos y ofrece una seguridad razonable en todos los aspectos importantes, de prevenir o detectar errores o irregularidades en el curso normal de las operaciones. En su caso se describirán las excepciones encontradas. 13
- Para poder emitir una opinión sin salvedades por limitaciones en el alcance, el auditor deberá estar en posibilidad de aplicar todos los procedimientos que considere necesarios en las circunstancias. 14
 - Cualquier restricción respecto al alcance de su trabajo, ya sea impuesta por el cliente o por las circunstancias, implicará que el auditor emita una opinión con salvedades, o bien, se abstenga de opinar, según la importancia relativa de los efectos derivados de la misma. 15
 - Como resultado de la revisión y dependiendo de que si se detectaron o no irregularidades o desviaciones en el control interno contable, y atendiendo a su importancia relativa el auditor emitirá una opinión limpia con salvedades o bien, una opinión negativa. 16

VIGENCIA

El presente boletín sustituye al anterior del mismo número y estará en vigor a partir del mes de agosto de 1995.⁶

3.2.6. BOLETIN-5250. Metodología de revisión relativa a la opinión sobre el control interno contable

GENERALIDADES

"Como de indica en el Boletín 4100 "Opinión sobre el control interno contable" el cumplimiento con la norma que requiere efectuar un estudio y evaluación del control interno, con el fin de determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría, le ha dado una experiencia profesional valiosa y ha permitido a los usuarios apreciar la ayuda que dicho profesional les puede proporcionar cuando están interesados en obtener una opinión independiente sobre control interno contable existente en una empresa. 1

Cuando el auditor es contratado para emitir una opinión sobre el control interno contable, el objetivo del examen de dicho control interno difiere del que realiza cuando lleva a cabo una auditoría de estados financieros. Sin embargo, la capacidad profesional y el conocimiento de la estructura del control interno y de la metodología para su estudio y evaluación son requisitos indispensables para que el auditor este en condiciones de aceptar la realización de dicho trabajo. 2

ALCANCE Y LIMITACIONES

Este boletín se refiere exclusivamente al examen de control interno contable que se efectúa con el objetivo de emitir una opinión sobre el mismo. 3

Puesto que los aspectos conceptuales del control interno y la metodología para su estudio no varía puede decirse que los conceptos establecidos en los boletines 3050 "Estudio y evaluación del control interno" y 5030 "Metodología para el estudio y evaluación del control interno", así como, en su caso, la guía de la serie 6000, son aplicables al estudio del control interno contable realizado con el objetivo de rendir una opinión sobre el mismo. 4

⁶ IMCP, Contaduría Pública, México, agosto 1995, pág. 7-13

OBJETIVO

El objetivo del boletín es recomendar la metodología para efectuar una revisión del control interno contable de una empresa, que sirva de base para emitir una opinión sobre el mismo, en los términos del Boletín 4100, "Opinión sobre el control interno contable". 5

METODOLOGÍA

Cuando se efectúa un estudio y evaluación y estudio del control interno contable para emitir una opinión sobre el mismo a una fecha específica o por un periodo determinado el auditor deberá considerar lo siguiente: 6

- a) Planear el alcance de su trabajo. 7
- b) Revisar la estructura del control interno contable obteniendo una comprensión suficiente del ambiente de control, del sistema contable y de los procedimientos de control establecidos. 8
- c) Preparar un programa de trabajo y llevar a cabo pruebas de cumplimiento que permitan reunir evidencia suficiente y competente de que los sistemas de control establecidos por la administración, son adecuados. 9
- d) Evaluar los resultados de la revisión y preparar la opinión correspondiente. 10

PROCEDIMIENTOS RECOMENDADOS

Para el desarrollo de dicha metodología se recomiendan los procedimientos generales que se detallan en los párrafos siguientes: 11

PLANEACIÓN

A continuación se señalan algunos aspectos que el auditor debe tomar en cuenta al efectuar el análisis general de riesgo para planear su trabajo: 12

- La naturaleza de las operaciones de la empresa, de sus activos, el grado de riesgo de que dichos activos sean utilizados en forma correcta y desde luego el volumen de las transacciones que se efectúan. 13
- El ambiente de control existente del sistema contable establecido, los procedimientos de control en uso, la reputación de la administración la calidad y rotación del personal con el cual trabaja, el medio en el que desarrolla operaciones con terceros, tales como clientes, proveedores etc., y en general los aspectos que pudieran provocar que la empresa se aparte de los procedimientos de control interno contable establecidos. 14
- Si los procedimientos de control interno contable son comunicados claramente, de una manera formal, a todo el personal encargados de ponerlos en practica o si existen más bien como resultado de la experiencia. 15
- La existencia de procedimientos para ejercer la supervisión del cumplimiento del control interno contable. 16
- Un sistema de información financiera incluyendo los informes diseñados para planear y controlar las operaciones tales como presupuestos, informes periódicos de tipo estadísticos, etc. 17
- El conocimiento adquirido en relación con el control interno contable de la empresa cuando se ha efectuado con anterioridad la auditoría de los estados financieros así como el riesgo potencial de que las deficiencias importantes observadas en los procedimientos de control interno contable puedan volver a presentarse. 18
- La existencia de centros de proceso de transacciones en diferentes localidades. 19
- El alcance y calidad de la función de la auditoría interna. 20
- Además, se deben comentar con la administración los siguientes aspectos: 21
 - a) El compromiso que la propia administración a asumido con respecto al establecimiento de procedimientos de control interno contable adecuados y al mantenimiento de los mismos. 22

- b) Las debilidades consideradas como importantes por la administración, incluyendo las acciones correctivas. 23
- c) La descripción de cualquier irregularidad que pudiera haber involucrado a la administración o a empleados que tengan un papel importante en el control interno contable. 24
- d) Los cambios importantes ocurridos recientemente en el control interno contable. 25

REVISIÓN DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

El objetivo de esta revisión es llegar a una conclusión preliminar sobre si la estructura del control interno contable parece adecuada, considerando las características propias de la empresa la naturaleza de sus operaciones y otros elementos como los que se han señalado en párrafos anteriores. 26

Con el objeto de llegar a esta conclusión preliminar, el auditor deberá adquirir un conocimiento adecuado de aspectos tales como: 27

- a) Las principales aplicaciones contables en las cuales se pueden agrupar las transacciones de la entidad. 28
- b) El flujo de las transacciones a través del sistema de contabilidad. 29
- c) Los objetivos específicos de control que se relacionan con las áreas donde exista riesgo de que ocurran errores o irregularidades. 30
- d) Los procedimientos que se han establecido para alcanzar los objetivos específicos de control. 31

Al efectuar de control interno contable el auditor debe considerar el conjunto de procedimientos que lo integran como tal. Consecuentemente, es necesario analizar dichos procedimientos en función del cumplimiento de los objetivos de control interno contable para los cuales fueron diseñados, y no juzgar su efectividad en forma aislada. 32

PREPARACIÓN DEL PROGRAMA DE TRABAJO

Cuando el auditor prepara el programa de trabajo con el objeto de efectuar pruebas de cumplimiento que le permitan opinar sobre el control interno contable, debe considerar que el objetivo específico de trabajo es distinto al relacionado con una auditoría de estados financieros y que, por lo tanto, el alcance y oportunidad de los procedimientos puede variar. 33

De acuerdo con esto, el auditor debe identificar los procedimientos de control que en su opinión son importantes para poder formarse una opinión en relación al control interno contable en vigor, consecuentemente, diseñar su programa de trabajo para cubrir oportunamente todas aquellas pruebas necesarias, ya sea que vaya a emitir una opinión a una fecha específica o por un periodo determinado. 34

EVALUACIÓN DE RESULTADOS

Una vez llevado a cabo el trabajo descrito en párrafos anteriores, el auditor deberá aplicar su juicio profesional con el objeto de evaluar los resultados de su revisión. 35

Como parte de este proceso, es necesario identificar cualquier deficiencia importante que pueda existir en el control interno contable, así como el efecto que dicha situación pudiera tener en las operaciones de la empresa. 36

Por otra parte, el auditor también deberá evaluar los errores u irregularidades encontrados y las posibilidades de que estos ocurran debido a fallas en los procedimientos de control establecidos o a las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno. 37

Cuando los procedimientos de control diseñados para cumplir con ciertos objetivos específicos, no los logran, podemos decir que nos encontramos ante una deficiencia de control interno. En este caso pueden ocurrir errores o irregularidades y no ser detectados oportunamente por el personal en el curso normal de sus funciones. El juzgar la importancia relativa de la deficiencia de control es cuestión de juicio profesional. Sin embargo, cuando el riesgo de que ocurran errores o irregularidades que puedan llegar a presentar un quebranto para la compañía o a distorsionar los estados financieros es alto, podemos mencionar que estamos en una situación en la cual una deficiencia en el control interno es importante. 38

Por otra parte, se debe considerar que la naturaleza de una debilidad importante del control interno es diferente cuando se enfrenta al riesgo de un error que puede ocurrir por fallas en los procedimientos de control, que cuando se enfrente al riesgo de una irregularidad. Normalmente los errores ocurren por fallas humanas producidas o influidas por debilidades en el control interno, y las irregularidades ocurren como resultado de acciones de personas involucradas en el mantenimiento del control interno, y que pueden disponer o hacer mal uso de ciertos activos o distorsionar la información financiera. En este sentido es más fácil predecir el riesgo de errores observando lo que ha sucedido en el pasado durante el periodo durante el cual han estado operando los procedimientos, que predecir las reacciones de una persona que tiene la posibilidad de cometer irregularidades debido, por ejemplo, a la concentración inadecuada de funciones de control. 39

El auditor hará su evaluación de control interno contable tomando en cuenta el efecto conjunto que las fallas en los procedimientos de control pueden tener en el sistema de control interno considerado como un todo. En ciertos casos, el auditor podrá considerar la necesidad de efectuar pruebas adicionales para reforzar sus conclusiones respecto a los resultados de su revisión. 40

PAPELES DE TRABAJO

Como parte del proceso de documentación de su trabajo, el auditor dejará evidencia en sus papeles de la planeación efectuada, los programas de trabajo, las pruebas llevadas a cabo, las conclusiones a las que llegó, etc., así como de las afirmaciones de la administración las cuales normalmente deberán documentarse en una carta de declaraciones de la administración. 41

La documentación del proceso de comprensión de los elementos del control interno, contable establecido deberá incluir la conclusión global respecto de la influencia del ambiente de control sobre los sistemas contables y sobre los procedimientos de control, identificando los riesgos específicos relacionados con en el ambiente de control. 42

La documentación del sistema contable y de las aplicaciones importantes se puede realizar utilizando cuestionarios específicos, memorandos descriptivos que detallen los sistemas, o bien, con diagramas que muestren el flujo de las principales transacciones. 43

Deberán quedar claramente documentados los procedimientos de control identificados como fundamentales para el logro parcial o total de los objetivos de control, así como los resultados de las pruebas de cumplimiento y las conclusiones sobre si los procedimientos de control establecidos logran o no los objetivos de control interno contable correspondientes. 44

VIGENCIA

El presente boletín sustituye al anterior del mismo número, y entrará en vigor a partir del mes de agosto de 1995. 45"⁷

3.2.7. BOLETÍN 4060. Opinión del auditor sobre la información adicional que acompaña a los estados financieros básicos dictaminados.

GENERALIDADES

"En el Boletín 4010 "Dictamen del auditor" se establece que el objetivo del examen de estados financieros es el de expresar una opinión profesional independiente respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad. Se considera que las notas a los estados financieros son parte integrante de dichos estados. 1

Para los efectos del presente boletín, se entiende también como estados financieros básicos aquéllos que han sido preparados de acuerdo con bases específicas diferentes a los principios de contabilidad, tal y como se señala en el Boletín 4020, de esta comisión. 2

En ocasiones la administración de la compañía presenta, conjuntamente con los estados financieros básicos y sus notas, información adicional que contiene detalles de las partidas que integran estos estados, información consolidada, información de carácter fiscal, datos estadísticos, comentarios explicativos de los resultados de operación de la entidad o bien de su situación financiera, así como otras informaciones que no necesariamente son de carácter contable. Para efectos del presente boletín, dicha información recibe el nombre genérico de "información adicional". 3

⁷ IMCP, Contaduría Pública, México, noviembre 1995

En virtud de que esta información adicional acompaña a los estados financieros básicos, el auditor debe aclarar la responsabilidad que tiene en relación con la misma. 4

ALCANCE Y LIMITACIONES

Este boletín se refiere exclusivamente a la opinión del auditor sobre la información adicional a los estados financieros básicos dictaminados por el mismo; por lo tanto, no se norman en este documento otros informes u opiniones del auditor relativos a: (1) El resultado de la aplicación de procedimientos de revisión previamente convenidos; (2) Opinión sobre el control interno y (3) Otras opiniones del auditor, que son tratados en boletines específicos. 5

OBJETIVO DEL BOLETÍN

El objetivo de este boletín es el de normar la forma y contenido de la opinión del auditor sobre la información adicional que acompaña a los estados financieros básicos dictaminados. 6

PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS

Es denominada información adicional a los análisis o comentarios que acompañan o amplían la información básica que se encuentra contenida en los estados financieros dictaminados por el auditor. 7

Estos análisis o comentarios sobre los estados financieros se presentan bajo la responsabilidad de la administración de la entidad. 8

Es importante destacar que aunque la información adicional se presenta acompañando a los estados financieros dictaminados, ésta no viene a sustituir la información básica que debe estar incorporada en dichos estados financieros y/o en sus notas. 9

Los siguientes pronunciamientos deben aplicarse en los casos en que se requiera emitir una opinión sobre información adicional que acompaña a los estados financieros básicos: 10

1. La opinión debe señalar que el examen tuvo como objetivo el de emitir un dictamen sobre los estados financieros básicos. 11
2. Debe identificarse la información adicional a la que se refiere la opinión del auditor (esto puede ser a través de números de páginas, títulos descriptivos de los anexos, etc.). 12
4. Debe aclararse que la información adicional se presenta para propósitos de análisis y que, por lo tanto, no se considera indispensable para la interpretación de la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la entidad. 13
3. La opinión del auditor debe ser en el sentido de si dicha información adicional se encuentra razonablemente presentada, en todos los aspectos importantes, en relación con los estados financieros básicos que se acompañan, o se requiere emitir una abstención de opinión sobre dicha información adicional por no haberse aplicado los procedimientos de auditoría necesarios durante el examen durante el examen de los estados financieros básicos. Asimismo, el auditor puede expresar una opinión sobre una parte de la información adicional y abstenerse de opinar sobre la restante. 14
4. La opinión sobre la información adicional puede ser incluida en el dictamen del auditor sobre los estados financieros básicos o bien, presentarse por separado pero dentro del mismo "paquete" en donde se incluyan los estados financieros básicos conjuntamente con el dictamen relativo. 15

Cuando se emite una opinión como la antes mencionada, la "importancia relativa" debe ser la misma que la utilizada para emitir un dictamen sobre los estados financieros básicos tomados en conjunto; por lo tanto, el auditor normalmente no requiere aplicar procedimientos específicos adicionales sobre dicha información adicional. Sin embargo, el auditor deberá juzgar la conveniencia de modificar o redirigir algunos de sus procedimientos, si así lo considera necesario para poder emitir una opinión sobre dicha información adicional. 16

Si al llevar a cabo su examen el auditor concluye que la citada información adicional esta incorrectamente presentada en relación con la información básica, deberá discutir el asunto con la administración de la compañía y proponer se corrija la

misma. Si la administración no acepta llevar a cabo dicha corrección, el auditor deberá mencionar esto en su opinión. 17

El auditor debe considerar el efecto que cualquier salvedad sobre los estados financieros básicos puede ocasionar sobre la información adicional. 18

VIGENCIA

El presente boletín sustituye al anterior del mismo número, y estará en vigor a partir del mes de septiembre de 1995. 44"⁸

3.2.8. CIRCULAR 44. Tratamiento contable de las unidades de Inversión (UDIS)

ANTECEDENTES

"El 1 de abril de 1995, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión (UDIS). 1

A través de las UDIS se realizan inversiones, mediante instrumentos financieros denominados en UDIS así como también operaciones de crédito. 2

La UDI es una unidad de cuenta de valor real constante, no una unidad monetaria y tendrá un valor en moneda nacional que el Banco de México calculará y dará a conocer para cada día, mediante publicaciones del D.O.F. 3

El 4 de abril de 1995, el Banco de México estableció el valor para cada UDI en un nuevo peso y posteriormente se irá ajustando éste en forma proporcional a la variación de INPC. 4

OBJETIVO

El propósito de esta circular es dar a conocer los criterios Comisión de Principios de Contabilidad, relativos al tratamiento contable de los pasivos o activos que se contraten en UDIS. 5

⁸ IMCP, Contaduría Pública, México, septiembre 1995, pág. 4-6

El Boletín B-10 establece como concepto y fundamento del costo integral de financiamiento, en el párrafo 117: 6

"Concepto y fundamento":

En una época inflacionaria el concepto de costo de financiamiento se amplía para incluir, además de los intereses, las fluctuaciones cambiarias y el resultado por posición monetaria, debido a que estos factores repercuten directamente sobre el monto a pagar sobre el uso de la deuda. En el caso de pasivos en moneda nacional la tasa d interés es alta, entre otras cosas, porque se trata de cubrir la disminución en el poder adquisitivo del dinero".

Por otra parte, la circular 29 incluye la interpretación de partidas monetarias y no monetarias en su punto 6.4; como sigue: 7

"6.4: Los activos y pasivos monetarios provenientes de transacciones que por acuerdo entre las partes se van ajustando de acuerdo al IGP o cualquier otro factor, una vez actualizados continúan siendo partidas monetarias".

TRATAMIENTO CONTABLE

Los activos y pasivos en UDIS se valuarán al valor en moneda nacional que publique el Banco de México para estos instrumentos. 8

El efecto de las variaciones en el valor del UDI se considera interés, formando parte del Costo Integral de Financiamiento. 9

Los activos y pasivos contratados en UDIS se consideran partidas monetarias. 10

REVELACIÓN EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

En las notas de los estados financieros, se deberán hacer las revelaciones respecto a los montos de activos y pasivos contratados en UDIS, vencimientos y tasas de interés. 11" 9

⁹ IMCP, Contaduría Pública, México, marzo 1996.

NORMATIVIDAD 1996

3.2.9. Quinto documento de adecuaciones al BOLETÍN B-10 marzo de 1995

ANTECEDENTES

"Desde su emisión original el Boletín B-10 ofreció como respuesta para enfrentar los problemas de la inflación en la información financiera, dos enfoques completamente distintos":

- a) El método de ajuste por cambios en el nivel general de precios.
- b) El método de actualización de costos específicos, llamado también valores de reposición. 1

"La información obtenida por cada uno de estos métodos no es comparable, debido a que parten de bases diferentes y emplean criterios fundamentalmente distintos"(párrafo 17 Boletín B-10). Más adelante señala que "La Comisión está consciente que para lograr un mayor grado de comparabilidad, la solución ideal sería que todas las entidades aplicaran el mismo método"(párrafo 18). 2

Es importante recordar que las circunstancias imperantes en el entorno macroeconómico y geopolítico actual son diferentes a las existentes cuando se emitió el Boletín B-10. 3

Ante el proceso económico de globalización de mercados, adquiere prioridad la necesidad de homologar principios contables y lograr comparabilidad entre las cifras informadas por las empresas mexicanas y las de sus socios o competidores de otros países. En este sentido es necesario que la información contable refleje el mantenimiento financiero del capital, que es el aceptado por el Boletín B-10 y por las normas contables de E.U.A y Canadá. 4

OBJETIVO

El propósito de este docto. Es adecuar las normas contables establecidas en el Boletín B-10 para lograr una mayor comparabilidad y objetividad de la información contable preparada con base en esta norma. 5

ALCANCE

Este docto. de adecuaciones al Boletín B-10 establece un sólo método para la actualización de los inventarios y costo de ventas, inmuebles, maquinaria y equipo y su correspondiente depreciación acumulada y del período. Estos conceptos son los enunciados en dicho boletín en las Normas Generales en los párrafos 26 y 27, respectivamente. 6

NORMATIVIDAD

Esta comisión seleccionó el método de ajustes por cambios en el nivel general de precios porque considera que es el que mejor se apega a los requerimientos actuales, no viola el principio de valor histórico original, mantiene la objetividad de la información y es congruente con la normatividad aceptada internacionalmente. 7

Por tanto, debe discontinuarse la actualización de inventarios y costo de ventas, inmuebles, maquinaria y equipo y su correspondiente depreciación acumulada y del período, mediante el método de costo específicos y aplicarse únicamente el método de ajustes por cambios en el nivel general de precios; sin embargo, se podrá revelar en notas a los estados financieros los costos específicos relativos a estos activos. 8

Prevalecen los límites de valor de uso y valor de realización, como los montos máximos a los que se presenten los valores actualizados de los activos señalados en el párrafo anterior. 9

REVELACIÓN

En las notas de los estados financieros deberá revelarse que se utiliza el método de ajustes por cambios en el nivel general de precios para actualizar los conceptos señalados en el párrafo 6 de esta norma. 10

Cuando se opte por informar, en notas a los estados financieros, los costos específicos relativos a estos activos, se deberá revelar el valor de reposición y el valor neto de reposición, indicando la metodología usada para su determinación. 11

VIGENCIA

Las disposiciones de este documento entrarán en vigor a partir del 1 de enero 1996. Todo lo que establezcan el Boletín B-10, y sus cuatro documentos de adecuaciones, que se contraponga a esta norma queda sin efecto a partir de su aplicación. 12

TRANSITORIOS

Con objeto de evitar modificaciones abruptas en la situación financiera de aquellas empresas que han venido aplicando el método de costos específicos, éstos deberán tomar el valor así determinado de los conceptos señalados en el párrafo 6 de esta norma a la fecha de aplicación de este documento, como la base sobre la cual en lo sucesivo, se aplicará la actualización por el método de ajustes por cambios en el nivel general de precios. 13

El resultado por tenencias de activos no monetarios acumulados a la fecha en que se inicie la aplicación de las presentes disposiciones, por formar parte del patrimonio de los accionistas, queda a disposición de los que dispongan los mismos; sin embargo, no se podrá llevar a los resultados del ejercicio. Si se continúa presentando este concepto en el capital contable, deberá actualizarse como los demás renglones del mismo. 14"¹⁰

3.2.10. B-13. Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros

ANTECEDENTES Y FUNDAMENTOS

"La información de los estados financieros y sus notas respectivas provienen de transacciones y otros acontecimientos ocurridos; sin embargo, en ocasiones se encuentra sujeta a la ocurrencia de hechos posteriores que confirman o modifican su contenido. 1

El Boletín A-7 "comparabilidad", en su párrafo 9 señala la conveniencia de aprovechar la información disponible sobre las estimaciones contables en el tiempo en que se elaboran los estados financieros, a fin de lograr una mayor representatividad de los mismos, textualmente dice: "formando parte de las operaciones de una entidad existen eventos cuyos efectos no son susceptibles de

¹⁰ IMCP, Principios de Contabilidad generalmente Aceptados, México 1996

cuantificarse con exactitud a la fecha de emisión de los Edos. financieros. Por este motivo se ha hecho necesaria la utilización de estimaciones contables que permitan conocer, aunque sea aproximadamente el efecto futuro de dichos eventos". 25

Por otro lado, pueden conocerse en la época de elaboración de los Edos. financieros, transacciones y otros acontecimientos atribuibles al periodo posterior que puedan cambiar las decisiones originales de los usuarios. El Boletín A-5, revelación suficiente en su párrafo 6, señala: "la información cuantitativa que la contabilidad produce, es requerida por los participantes de la actividad económica para: a) observar y evaluar el comportamiento de las entidades, b) comparar sus resultados con otros periodos y con otras entidades, c) evaluar sus resultados a la luz de los objetivos establecidos, d) planear sus operaciones y, e) estimar su futuro dentro del marco socioeconómico que las rodea". 3

El párrafo 28 del Boletín A-5 indicado prescribe: "en caso de que existan hechos posteriores que afecten substancialmente la situación financiera y el estado de las operaciones de la entidad, entre la fecha a que son relativos los Edos. financieros y en la que estos son emitidos, deberá revelarse suficiente y adecuadamente de estos hechos por medio de notas explicativas". 4

En consecuencia de los fundamentos expresados y con el fin de incrementar la exactitud de las cifras y estimación de la información financiera, así como incrementar la utilidad para los usuarios, la Comisión de Principios de Contabilidad cree conveniente emitir reglas particulares sobre los hechos posteriores a la fecha de los Edos. financieros. 5

ALCANCE

Las reglas particulares mencionadas en este boletín son de aplicación gral. y establecen las definiciones y tratamiento contable de:

- a) La información obtenida en la época de elaboración de los estados financieros, relacionada con las estimaciones contables correspondientes a valuaciones de activos, pasivos, contingencias y compromisos incluidos en los Edos. financieros del periodo.
- b) La información sobre transacciones y otros acontecimientos atribuibles al periodo posterior, conocidos en la época de elaboración de los Edos. financieros que son relevantes para la tomo de decisiones de los usuarios de los mismos. 6

DEFINICIONES

PERÍODO POSTERIOR

El periodo posterior para efectos de este boletín es el lapso comprendido entre la fecha de los Edos. financieros y la fecha en que son autorizados por la administración para su emisión a terceros. 7

HECHOS POSTERIORES

Los hechos posteriores son las transacciones y otros acontecimientos conocidos durante el periodo posterior.

La información relativa a los hechos posteriores que pueden tener impacto en los Edos. financieros del ejercicio se derivan de:

- a) Información proveniente de acontecimientos sucedidos en el periodo posterior que proporciona mayores elementos sobre condiciones existentes a la fecha de los Edos. financieros, la cual puede referirse a:
 - Estimaciones contables relativas a la valuación de activos y la ocurrencia de pasivos a la fecha de los Edos. financieros.
 - Contingencias y compromisos a la fecha de los Edos. financieros. 8
- b) Información de hechos ocurridos que pertenecen o son transacciones y otros acontecimientos atribuibles al periodo contable siguiente, que son de importancia para la toma de decisiones de los usuarios basada en los Edos. financieros a la fecha de cierre. 9

TRATAMIENTO CONTABLE

Los hechos posteriores relevantes en la preparación y revelación de la información financiera del periodo son de tres clases:

- a) Los que originan modificaciones a los resultados del ejercicio a que se refieren los Edos. financieros.

- b) Los que originan modificaciones a la presentación de los Edos. financieros.
- c) Los que originan revelaciones a través de notas de los Edos. financieros. 10

Los que originan modificaciones a los resultados del ejercicio a que se refieren los estados financieros.

Algunos hechos posteriores que requieren modificaciones a los resultados mostrados en los Edos. financieros son los derivados de mayor información respecto de:

- a) Las estimaciones para cuentas por cobrar de recuperación dudosa.
- b) Las estimaciones para devoluciones, rebajas y descuentos por pronto pago, respecto a ventas del periodo de los Edos. financieros.
- d) Estimaciones de precios de realización de inventarios.
- c) Estimaciones de vida útil de los activos depreciables y amortizables.
- e) Estimaciones de pasivos. Los cambios en las estimaciones relativas a remuneraciones pagaderas al personal a la fecha de su retiro o posteriormente quedan sujetas a las reglas particulares del Boletín D-3. 11
- f) Mayor información sobre contingencias atribuibles al ejercicio que permiten su cuantificación o determinan una mayor exactitud en su monto. 12

Los que originan modificaciones a la presentación de los estados financieros

Algunos hechos posteriores que originan modificaciones a la presentación de los estados financieros son:

- a) Reestructuración formal de carteras vencidas.
- b) Reestructuración formal de vencimientos de pasivos.
- c) Incumplimiento de condiciones establecidas en contratos de prestamos. 12

Las que originan revelaciones a través de notas de los estados financieros.

No es objeto de ajustes a los estados financieros la obtención de información relacionada entre otros, con los hechos siguientes; sin embargo, debe tratarse como

revelación de hechos posteriores (describiendo su naturaleza en su caso), si su importancia lo amerita:

- a) Una fluctuación cambiaria de la moneda del país o cambios en la paridad de monedas extranjeras.
- b) Cambios en los precios de realización de las inversiones temporales respecto a valores cotizados en el mercado a la fecha de cierre.
- c) Resultados en ventas o abandonos de activos fijos. 13

La ocurrencia de cambios en principios de contabilidad y operaciones discontinuadas ocurridas en el periodo posterior deben revelarse en las notas de los estados financieros. 14

Algunos acontecimientos importantes ocurridos en el período posterior que son atribuibles al ejercicio siguiente también debe revelarse en notas de los estados financieros (describiendo su naturaleza y montos en su caso). Ejemplos de dichos acontecimientos pueden referirse a:

- a) Emisión o colocación de nuevas acciones, recompra y disminución de capital.
- b) Dividendos decretados
- d) Castigos a cuentas por cobrar por ventas en operaciones del período posterior e inventarios adquiridos en el periodo posterior.
- d) Aumentos de pasivo.
- e) Inversiones significativas.
- f) Contingencias que corresponde a operaciones del siguiente ejercicio.
- g) Cambio en garantías expedidas sobre los activos.
- h) Compromisos adquiridos sobre operaciones del ejercicio siguiente.
- i) Disminución no esperada en los niveles operativos.
- j) Huelgas o catástrofes.
- k) Disposiciones gubernamentales que afecten la operación. 15

Pueden presentarse hechos posteriores cuyos efectos pueden corresponder a uno o varios de los conceptos mencionados en los incisos del párrafo 10, los cuales deben tratarse en la medida apropiada conforme a lo señalado en los párrafos 11 al 15. 16

VIGENCIA

Este boletín inicia su vigencia a partir de la fecha de su promulgación. 17"¹¹

3.2.11. CIRCULAR 45. Vigencia sobre aplicación supletoria de las normas internacionales de contabilidad.

ANTECEDENTES

"El párrafo 13 del Boletín A-B, Aplicación Supletoria de las Normas Internacionales de Contabilidad señala: "Para que una NIC se aplique supletoriamente como principio de contabilidad mexicano, será necesario que haya sido emitida por el IASC como definitiva". 1

Sin embargo, las NICs tienen una fecha de emisión que es el momento en que la NIC es dada a conocer públicamente como norma aprobada, y una fecha de vigencia, incluida en la propia norma, que establece el momento en que la misma es considerada obligatoria. 2

Consecuentemente, el párrafo 13 del Boletín A-B requiere una interpretación adecuada para determinar con precisión, cuál debe ser la fecha de obligatoriedad de una nueva NIC emitida por el IASC, que resulte aplicable supletoriamente en los principios de contabilidad mexicanos. 3

OBJETIVO DE LA CIRCULAR

Precisar la fecha de obligatoriedad de las nuevas NICs emitidas por IASC, que deben ser observadas como principios de contabilidad mexicanos, conforme al Boletín A-B y la Circular 41. 4

CRITERIO DE LA COMISIÓN DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Las nuevas NICs emitidas por IASC que aplican supletoriamente conforme al Boletín A-B y la Circular 41, serán obligatorias como principios de contabilidad mexicanos, una vez que inicie la vigencia señalada en la propia NIC emitida. 5

¹¹ IMCP, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, México 1996.

No obstante es aceptable la aplicación anticipada de la nueva NIC a partir de la fecha de emisión por parte de IASC, una vez que se ha manifestado públicamente su aceptación oficial. 6" 12

3.2.12. CIRCULAR 46. Pasivos a corto plazo que se refinancian a largo plazo con posterioridad a la fecha de los estados financieros.

ANTECEDENTES

"El Boletín B-13 "Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros", incluye la reestructuración formal de vencimientos de pasivos en la enumeración de hechos posteriores que originan modificaciones a la presentación de los estados financieros.

Por otra parte, el Boletín C-9 "Pasivo" establece la clasificación del pasivo a corto y largo plazo de acuerdo con su fecha de liquidación o vencimiento. El pasivo a corto plazo es aquel cuya liquidación se producirá dentro del plazo de un año o dentro del ciclo normal de las operaciones si éste es mayor, y el pasivo a largo plazo está representado por los adeudos cuyo vencimiento sea superior a un año o al ciclo normal de las operaciones.

En el Boletín C-9 no se contempla el aspecto particular relativo a la clasificación que se debe dar a una obligación a corto plazo, que se refinancia a largo plazo con posterioridad al cierre del ejercicio.

Refinanciar una obligación de corto a largo plazo significa sustituirla por un pasivo a largo plazo, renovarla, ampliarla o reemplazarla con pasivos a corto plazo por un período ininterrumpido que se puede extender a más de un año, a partir de la fecha de cierre del ejercicio (crédito revolvente). De acuerdo con esto, aun cuando la obligación a corto plazo vence dentro de un año, la misma no requerirá la utilización de activos circulantes durante ese período.

¹² IMCP, Contaduría Pública, México, marzo 1996.

OBJETIVO

El propósito de esta circular es emitir el criterio de la Comisión de Principios de Contabilidad, en relación con la presentación de las obligaciones a corto plazo que se refinancian a largo plazo en una fecha posterior a la de los estados financieros.

CRITERIO DE LA COMISIÓN DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.

El criterio de esta comisión consiste en que una obligación a corto plazo debe reclasificarse como pasivo a largo plazo, cuando dicha obligación se financie en alguna de las siguientes formas:

- a. Con posterioridad al cierre del ejercicio, pero antes de la fecha de emisión de los estados financieros, la empresa ha efectuado la contratación de un pasivo a largo plazo para cubrir la obligación a corto plazo.
- b. Después del cierre del ejercicio, pero antes de emitir los estados financieros, la entidad ha celebrado un convenio para refinanciar a largo plazo un pasivo a corto plazo.

Los términos de este convenio deben cumplir con las condiciones siguientes:

- El convenio debe tener un vencimiento superior a un año o al ciclo normal de operaciones de la empresa, el que sea mayor, a partir de la fecha de cierre del ejercicio. Durante dicho período no se puede rescindir el acuerdo por ninguna de las partes y las obligaciones incurrida por el acreditado se pueden exigir.
- A la fecha de los estados financieros la empresa no se encuentra en situación de incumplimiento bajo las nuevas condiciones establecidas en el convenio de financiamiento, y no existe información alguna de que lo haya estado posteriormente.
- El acreedor con el que se ha llevado a cabo al acuerdo, tiene suficiente capacidad financiera para cumplir con el convenio.

El importe de la obligación a corto plazo que se reclasifique a largo plazo, no debe exceder a la cantidad de recursos del financiamiento a largo plazo, que sustituya esa obligación a corto plazo.

REVELACIÓN

La reclasificación de un pasivo de corto a largo plazo a la que se de efecto conforme a esta circular, deberá explicarse en una nota a los estados financieros, y por lo que respecta al nuevo financiamiento, deberán observarse las reglas restablecidas por el Boletín C-9."

3.2.13. CIRCULAR 47. Circunstancias para la extinción de deuda.

ANTECEDENTES

"El Boletín C-9 "Pasivo" establece las reglas particulares de aplicación de los principios de contabilidad relativos al pasivo de empresas comerciales e industriales. Sin embargo, en ese documento no se hace referencia alguna respecto a las circunstancias bajo las cuales se considera extinguida una deuda desde el punto de vista de estados financieros.

Esta situación ha suscitado en la práctica algunas dudas al respecto y consecuentemente ha repercutido sobre la manera de informar, en los estados financieros, cierto tipo de transacciones relacionadas con la extinción de pasivos.

OBJETIVO

La presente circular tiene la finalidad de externar el criterio de esta comisión, respecto a las circunstancias que se deben tomar en cuenta para considerar que una deuda ha quedado extinguida, total o parcialmente, para fines de su presentación y revelación en los estados financieros.

CRITERIO DE LA COMISIÓN DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

a) Circunstancias para extinción de deuda

Un deudor puede considerar para efectos de presentación de los estados financieros, que la deuda se ha extinguido en las circunstancias siguientes:

- El deudor paga al acreedor quedando así liberado de todas sus obligaciones con respecto a la deuda. Esto incluye la adquisición de obligaciones en circulación emitidas por la misma entidad, sin importar si dichas obligaciones se cancelan posteriormente o se retienen en tesorería.
- Se libera legalmente a la empresa de ser el deudor primario, ya sea por medios judiciales o directamente por el acreedor, y existe una probabilidad alta de que no esté obligada a efectuar pagos futuros relacionados con dicha deuda.
- El deudor deposita efectivo u otros activos en un fideicomiso irrevocable, para utilizarlos exclusivamente para el pago total o parcial de los intereses y del principal de un pasivo, y la posibilidad de que el deudor efectúe pagos adicionales relacionados con esa deuda es remota. En este caso, la deuda se considera total o parcialmente extinguida aun cuando la empresa no esté legalmente liberada de ser el deudor principal.

b) Restricciones para los activos en fideicomiso.

Para que la deuda se considera saldada o disminuida conforme a lo señalado en el párrafo anterior, los activos en fideicomiso deben poseer las características siguientes:

- El fideicomiso debe estar constituido exclusivamente con activos monetarios sin riesgo con respecto al monto, tiempo y disponibilidad, para el pago tanto de los intereses como del capital. Estos activos monetarios deben estar denominados en la misma moneda en que se deba pagar la deuda.
- Los activos monetarios del fideicomiso deberán generar flujos de efectivo que coincidan aproximadamente, en tiempo y monto, con los pagos parciales o totales de la deuda.

c) Costos relacionados con la constitución del fideicomiso.

Cuando los costos originados por la constitución del fideicomiso van a ser cubiertos por éste, se deben tomar en cuenta para determinar el monto de los activos monetarios que sea necesario depositar en el fideicomiso. Estos costos pueden contabilizarse como cargos diferidos y amortizarse durante el plazo de la deuda.

En el caso de que la deuda se considere extinguida, total o parcialmente, mediante el establecimiento de un fideicomiso irrevocable, se debe explicar en una nota esta transacción. Además, es necesario revelar el monto de la deuda que se considera extinguida al cierre del ejercicio.

Esta revelación se debe hacer durante todo el tiempo que dicha deuda se encuentre pendiente de pago." ¹³

3.2.14. CIRCULAR 48. Presentación del pasivo a largo plazo en los estados financieros, cuando hay incumplimiento de cláusulas restrictivas en los contratos de crédito.

ANTECEDENTES

"En los contratos de crédito a largo plazo normalmente se incluyen cláusulas restrictivas, que de no satisfacerse pueden ocasionar su vencimiento anticipado.

Bajo situaciones económicas en las que la liquidez de las empresas es un problema general serio, la frecuencia de estos incumplimientos tiende a incrementarse de una manera importante.

El Boletín C-9 "Pasivo", hace una mención muy general respecto al tratamiento contable de situaciones donde el vencimiento de un pasivo no está sujeto al control de la empresa, como puede ser el caso de lo mencionado en el párrafo anterior.

OBJETIVO

Esta circular tiene la finalidad de extremar el criterio de esta comisión, basada en lo señalado por el Boletín C-9, respecto a la presentación en los estados financieros, de pasivos a largo plazo cuando hay un incumplimiento por parte de la entidad a alguna cláusula del contrato de crédito.

¹³ IMCP, Contaduría Pública, México, junio 1996.

CRITERIO DE LA COMISIÓN DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Cuando con base en hechos sucedidos a la fecha de balance, una entidad que haya contratado pasivos con vencimiento a largo plazo, ha dejado de cumplir con alguna de las cláusulas del contrato de crédito, que le otorguen al acreedor el derecho unilateral de hacer exigible el adeudo inmediatamente o dentro de un periodo de un año (o de su ciclo de operación si éste es superior a un año), la entidad deberá, de acuerdo a lo establecido en el párrafo 6 del Boletín C-9 de esta comisión, clasificar dicho pasivo como a corto plazo, excepto cuando:

- a) El acreedor renuncia a ejercer, por el periodo de un año o del ciclo normal de operaciones si éste es superior a un año, o pierde con posterioridad a la fecha del incumplimiento, el derecho a hacer exigible el adeudo.
- b) En el contrato se pactó un periodo de gracia, y en fecha subsecuente a la de los estados financieros, pero anterior a la de los estados financieros, pero anterior a la de su emisión, hay una serie de eventos que hacen que surja evidencia, objetiva y verificable, que indica la existencia de una alta probabilidad de que dentro de ese periodo de gracia la empresa pueda subsanar la situación violatoria a la cláusula del contrato de crédito. Por alta probabilidad, para fines de esta circular, se entiende que la evidencia de que la entidad podrá subsanar dicha situación es más contundente (en cantidad y objetividad), a la evidencia en contrario.

REVELACIÓN

En los estados financieros, mediante una nota, se deben revelar los incumplimientos a las cláusulas de contratos de crédito, así como también los efectos de los mismos sobre los resultados de operación y la situación financiera de la entidad." ¹⁴

¹⁴ IMCP, Contaduría Pública, México, junio 1996.

3.2.15. CIRCULAR 49. Normas internacionales de contabilidad de aplicación supletoria con carácter obligatorio.

ANTECEDENTES

"Con base en el Boletín A-8 (Aplicación Supletoria de las Normas Internacionales de Contabilidad), la Circular 41 (Criterios sobre la Aplicación Supletoria de las Normas Internacionales de Contabilidad) y la Circular 45 (Vigencia sobre la Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad), la Comisión de Principios de Contabilidad emite esta circular para difundir las principales Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), que son de carácter obligatorio.

OBJETIVO

Confirmar a la profesión de la Contaduría Pública y a los preparadores y usuarios de los estados financieros, cuáles NICs son de aplicación supletoria con carácter obligatorio.

CRITERIO DE LA COMISIÓN DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Las principales NICS supletorias con carácter obligatorio son:

Normatividad. NIC Núm.

Contratos de construcción 11

Información por segmentos 14

Reconocimiento de ingresos, servicios, intereses, regalías y dividendos 18

Beneficios suplementarios a un plan de pensiones que son obligaciones laborales 19

Terminaciones, restricciones y recortes del plan de retiros y empleados retirados 19

Contabilización de concesiones del gobierno y revelaciones de asistencia gubernamental 20

Efecto de las variaciones en tipos de cambio y traducción de estados financieros en moneda extranjera 21

Combinación de negocios 22

Revelación en los estados financieros de bancos y otras instituciones similares 30

Negocios conjuntos 31

instrumentos financieros 32" ¹⁵

3.2.16. CIRCULAR 50. Tasa de interés a utilizar para la valuación de las obligaciones laborales y aplicación supletoria de principios de contabilidad, relativa a las obligaciones laborales.

ANTECEDENTES

DETERMINACIÓN DE HIPÓTESIS FINANCIERAS

La cuantificación de las obligaciones laborales al retiro considera hipótesis actuariales (geométricas y financieras), que tiene que ver con el comportamiento de una población y con el entorno económico en que se encuentra inmersa.

En relación a las hipótesis financieras el Boletín B-3 emitido en 1993, destaca que las tasa de interés para reflejar los valores presentes de las obligaciones y los rendimientos de los activos, deben estar basadas en circunstancias realistas, las que podrían determinarse utilizando los promedios de rendimientos obtenidos de diferentes instrumentos de inversión en varios ejercicios anteriores, con un máximo de cinco años, normalmente en los cálculos actuariales se utilizan hipótesis a largo plazo, las cuales aún cuando consideran sucesos esperados en el corto y mediano plazo se traducen en cifras niveladas.

- Esta practica, ante un escenario de inestabilidad económica, no reconoce de manera realista los costos que se generan en un ejercicio determinado y suaviza o nivela los costos a lo largo del tiempo.

Nuestro país en los últimos 20 años, ha pasado de baja y alta inflación y se ha enfrentado ante un panorama de inestabilidad económica, por lo que es importante que para efectos de la valuación de las obligaciones laborales se analice a fondo con un enfoque contable y actuarial cuál es la mejor forma de seleccionar las hipótesis financieras (tasas de interés).

La Comisión de Principios de Contabilidad considera que dado el entorno económico de nuestro país, se requiere de reglas más específicas sobre la aplicación de tasas.

¹⁵ IMPC, Contaduría Pública, México, junio 1996.

OBLIGACIONES LABORALES NO CUBIERTAS POR EL BOLETÍN D-3

El tratamiento contable de algunas obligaciones laborales, así como eventos contingentes que modifican la valuación de las obligaciones laborales como es el caso de los recortes de personal la terminación de los planes de beneficios al retiro, no está cubierto por el actual Boletín D-3; sin embargo, en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y los FAS estadounidenses sí se contempla dicho tratamiento contable.

OBJETIVO

El propósito de esta circular es emitir el criterio de la Comisión de Principios de Contabilidad en relación con:

- Tasa de interés a utilizar en los cálculos actuariales.
- La aplicación supletoria de principios de contabilidad relativas a las obligaciones laborales.

CRITERIOS

Ante la falta de normatividad contable, en relación con los aspectos mencionados en el objetivo, la Comisión de Principios de Contabilidad emite los siguientes criterios:

DETERMINACIÓN DE HIPÓTESIS FINANCIERAS

Las tasa de interés que mejor reconoce las variables económicas son las denominadas tasas reales, entendiendo por estas las tasas nominales de mercado descontadas por el factor de inflación. Al aplicar estas tasa la distribución del costo se realizará de una manera más racional en el tiempo y no presentará variaciones o ajustes importante en los supuestos actuariales derivadas de las variables económicas.

En el cálculo al principio del año donde se determinan los valores estimados del costo neto de período y de los valores de los distintos elementos del plan de remuneraciones (pasivos, activos, obligaciones por beneficios proyectados, obligaciones por beneficios actuales, etc.), se deberá realizar una estimación de

inflación para dicho período sobre circunstancias realistas, con el fin de que la provisión mensual e información parcial del mismo período, las cifras se presenten reexpresadas con base a dicho estimado.

Al utilizar tasa reales debe tomarse en cuenta lo siguiente:

- El pasivo y el activo intangible reconocidos por remuneraciones al retiro deben considerarse como partidas no monetarias.
- Las cifras de los distintos elementos que forman el plan de remuneraciones que se determinan en cálculo actuarial, deben ser reexpresadas, por el factor que se deriva del INPC.
- El costo neto del período que se determina al inicio del año, debe ajustarse al cierre del mismo tomando como base la inflación ocurrida, la cual debe afectar la determinación de tasa reales. El cálculo actuarial que se aplica al cierre del año para la determinación de los pasivos y activos debe comprender este ajuste, el cual se puede realizar mensualmente. Con base en este ajuste no es necesario actualizar el costo neto del período según se indica en el tercer documento de adecuaciones al Boletín B-10.
- Los parámetros de tasa reales, interés e inflación, se determinará en función a instrumentos financieros de deuda a largo plazo, como por ejemplo las unidades de inversión UDIS, los cuales se identifican interés real e inflación.
- En virtud de que todos los elementos del cálculo actuarial están actualizados al momento del registro contable no se debe realizar ningún cálculo ni registro de reexpresión, excepto el correspondiente a la reexpresión del saldo inicial del pasivo.
- Como resultado del cambio en la aplicación de tasa nominales a reales, es necesario recalcular las obligaciones por beneficios proyectados y las obligaciones por beneficios actuales, para efectos de determinar el pasivo de transición al 1 enero 1997, el recálculo de estos valores a tasa reales se deberá realizar a pesos constantes a esa misma fecha. La diferencia entre el pasivo de transición "neto" de amortización al 31 de diciembre de 1996 que se determinó en la primera aplicación del Boletín D-3 contra el recálculo de éste, se amortizará tomando como base la vida laboral promedio remanente de los trabajadores que

se espera reciban los beneficios del plan. Si se considera adecuado aplicar tasas reales durante 1996, los recálculos que se mencionan anteriormente se revisarán al 1 de enero 1996.

- En el caso de que al 31 de diciembre de 1996, se tenga algún importe en las variaciones en supuestos que esté o no pendiente de amortizar, ya no será tomado en cuenta en los cálculos actuariales, ni afectará registros contables, ya que con la determinación de un nuevo pasivo de transición en forma automática se eliminan las variaciones a esa fecha.

OBLIGACIONES LABORALES NO CUBIERTAS ACTUALMENTE POR EL BOLETÍN D-3 EMITIDO EN 1993

Los beneficios suplementarios a un plan de pensiones posteriores al retiro que son obligaciones laborales, así como los eventos contingentes que modifican la valuación de las obligaciones laborales como es el caso de los recortes del personal y la terminación de los planes de beneficios al retiro, no están cubiertos actualmente por el Boletín D-3. Ante esta situación y en apego al Boletín A-8 Aplicación Supletoria de las Normas Internacionales de Contabilidad, La Comisión de Principios de Contabilidad en la circular 49, describe que dentro de las Normas Internacionales de Contabilidad estos aspectos están cubiertos en la NIC-19; sin embargo, dado que existe boletines emitidos por el FASB de Estados Unidos, que cubren con mayor precisión las reglas de valuación y presentación de estas obligaciones laborales y efectos contingentes, La Comisión de Principios de Contabilidad, considera que la normatividad supletoria que debe aplicarse en estos casos es la siguiente:

Beneficios supletorios a un plan de pensiones posteriores al retiro (FAS-106).
Recortes de personal y terminaciones de los planes de beneficios al retiro (FAS-88)."¹⁶

NORMATIVIDAD 1997

3.2.17. BOLETIN B 14. Utilidad por acción.

"En la junta de la Comisión de Principios de Contabilidad, celebrada el 3 de mayo próximo pasado, fue aprobado el texto final del Boletín B-14, "Utilidad por Acción",

¹⁶ IMCP, Contaduría Pública, México, junio 1996.

después del proceso de auscultación y evaluación del Proyecto para Auscultación con el mismo nombre.

Los cambios provenientes del proceso de auscultación incluidos en el texto final del Boletín B-14, se refieren principalmente a los puntos siguientes:

1. Se precisaron reglas para el tratamiento de los acuerdos contingentes que pudieran dar lugar a la emisión o retiro de acciones en el futuro.
2. Se simplificó el cálculo para el ajuste de las acciones emitidas, cuando éstas otorgan premios o descuentos a los accionistas actuales.
3. Se adicionaron reglas sobre las aportaciones para aumentos futuros de capital.
4. Se aclaró que la fecha para el caso de las acciones potencialmente dilutivas será el inicio del período contable al que se refieren los estados financieros o después, si la emisión de las acciones potenciales es posterior a dicha fecha.
5. Se agregaron reglas que indican que se debe utilizar a la utilidad (ó pérdida) por operaciones continuas como la base para determinar la dilución o antidilución en el cálculo de la utilidad por acción diluida.
6. Se cambió la regla de precios de fin de período por precios promedios del período, para el cálculo de la dilución para opciones y warrants.
7. Se establece que los efectos por resultados por operaciones discontinuas, partidas extraordinarias y efectos por cambios en principios de contabilidad, deben presentarse al pie del estado de resultados o en notas de los estados financieros.
8. Se estableció la obligación de revelación de la conciliación entre numeradores y denominadores, entre los cálculos de la utilidad básica ordinaria y la utilidad por acción diluida.
9. Se agregaron los casos ilustrativos números XIV, XV, XVI y XVII, principalmente para ejemplificar la obligación de revelación de conciliaciones.

Además se incluyeron algunos cambios en la propia redacción y en las fechas de los ejemplos, a fin de proporcionar una mayor consistencia y calidad del documento auscultado.

Es importante comunicar a la membresía que el Financial Accounting Standards Board (FASB), de Estados Unidos, envió una opinión detallada de sus observaciones al documento auscultado, mismas que se consideraron, de acuerdo a los fines propios del documento y nuestros compromisos de homologación.

En cumplimiento de lo señalado por el párrafo 17, del Boletín A-B, Aplicación Supletoria de la Normas Internacionales de Contabilidad, se informa de las diferencias contra el Exposure Draft ED-52, Utilidad por Acción, de International Accounting Standard Committee (IASC):

- a) El ED-52 no contempla el cálculo de la utilidad de operaciones continuas por acción, ni los efectos en la misma por operaciones discontinuadas, partidas extraordinarias y cambios en principios de contabilidad.
- b) El Boletín B-14 Auscultado, en sus párrafos 39,49 y 41, utiliza como número de control para definir el efecto dilutivo o antidilutivo a la utilidad por operaciones continuas, para efectos de cálculo de la utilidad por acción diluida, el cual no es observado por el ED-52.
- c) El Boletín B-14 Auscultado, no exige el cálculo y revelación de efectos originados por la ocurrencia de hechos posteriores a la fecha de los estados financieros pero antes de su emisión, como lo señala el párrafo 46 del Ed-52, de IASC. Los párrafos 27,28 y 63 del Boletín B-14, señalan que los hechos posteriores y los eventos ocurridos en el periodo referido, correspondiente a dividendos en acciones, split o split inverso, deben incluirse en el cálculo de la utilidad por acción ordinaria y por acción preferente, desde el principio del ejercicio, e incluso restablecer los cálculos de los ejercicios anteriores presentados para fines comparativos, y el párrafo 64 del Boletín B-14 impide la inclusión de hechos posteriores, en el cálculo de la utilidad por acción, que no generaron recursos para la obtención de utilidades en el periodo, que coincide con el párrafo 48 del ED-52 de IASC.
- d) El ED-52, en su párrafo 27, agrega al promedio ponderado de acciones en circulación, las acciones necesarias para compensar los premios concedidos a los accionistas actuales, en defecto del precio de mercado al momento de la colocación mediante una fórmula que considera el valor de mercado previo al

ejercicio de los derechos y el precio teórico después de la colocación. El Boletín B-14, en su inciso c) del párrafo 29, ajusta el promedio de acciones en circulación dividiendo el total de los permisos concedidos entre el precio de mercado al momento de la colocación, mecanismo semejante al observado en el caso de opciones y warrants en el párrafo 54 del Boletín B-14. Ambos resultados son semejantes, pero no iguales. La CPC decidió en el proceso de auscultación la adopción del método señalado en el párrafo 29, igual que el establecido por el Borrador Público del FASB, de enero de 1996, en virtud de la frecuente colocación de acciones de empresas mexicanas en el mercado estadounidense, y la facilidad de su cálculo.

ANTECEDENTES

La utilidad por acción es un indicador financiero utilizado ampliamente por los analistas e inversionistas en el proceso de toma de decisiones en los mercados de valores.

Particularmente forma parte de la razón precio-utilidades o múltiplo de utilidades, a la cual se le atribuye enorme importancia para evaluar el potencial generador de utilidades de los diferentes instrumentos de capital.

La utilidad por acción puede calcularse de muy diversas maneras. Influyen en su cálculo circunstancias importantes derivadas de marcos particulares de orden económico y jurídico.

En consecuencia, la Comisión de Principios de Contabilidad ha decidido emitir el presente Boletín para:

- a) Cumplir con los requisitos de revelación suficiente de la información financiera, por la relevancia que la utilidad por acción tiene para el usuario en el proceso de toma de decisiones.
- b) Establecer una metodología específica igual para todas las entidades a fin de lograr la comparabilidad de los datos de utilidad por acción, particularmente en aquellas entidades cuyas acciones se negocian públicamente.

OBJETIVO

Este boletín tiene por objetivo definir los elementos metodología de cálculo para determinar

La utilidad por acción, así como las reglas para su presentación y revelación en los estados financieros.

ALCANCE

Las reglas del presente Boletín son obligatorias para:

- a) Entidades cuyas acciones representadas de su capital social se encuentran inscritas en una bolsa de Valores; y
- b) Entidades que sin tener sus acciones inscritas en una Bolsa de Valores, incluyen en su información financiera datos de su utilidad por acción, bajo cualquier circunstancia.

Para efectos de este Boletín los instrumentos financieros emitidos por una empresa califican como de deuda o de capital, de acuerdo a las definiciones y reglas contenidas en los Boletines A-11. Definiciones de los Conceptos Básicos Integrantes de los Estados Financieros, C-9 Pasivo, C-11 Capital Contable, C-12 Contingencias y Compromisos, y las disposiciones supletorias que resulten aplicables conforme lo establecido por el Boletín A-8 Aplicación Supletoria de las Normas Internacionales de Contabilidad, particularmente la NIC 32 Instrumentos Financieros.

La utilidad neta del período contable, utilidad por operaciones continuas, resultados por operaciones discontinuadas, partidas extraordinarias y efecto inicial acumulado por cambios en principios de contabilidad, deben interpretarse de acuerdo a las definiciones proporcionadas en los Boletines A-7 Comparabilidad y B-3 Estado de Resultados.

Las reglas de este Boletín, para el caso de controladoras, se aplicarán únicamente sobre la información consolidada.

DEFINICIONES

Las definiciones de esta sección hacen referencia a la sustancia económica relevante de los elementos que intervienen en el cálculo de la utilidad por acción, independientemente de la connotación que puedan tener desde otros puntos de vista.

Utilidad Atribuible. Se refiere a la parte de la utilidad (ó pérdida) neta del período contable que corresponde a las acciones ordinarias o a las preferentes.

Acción Ordinaria. Es un instrumento financiero que representa una parte alicuota del capital social ordinario, que participa en la utilidad o pérdida neta del período contable, después de disminuir, en su caso, la participación de las acciones preferentes.

Acción Preferente. Es un instrumento financiero que representa una parte alicuota del capital social preferente, que participa en la utilidad neta del período contable. Estas acciones tienen derecho a un dividendo mínimo preferencial y acumulativo, o bien pueden participar en la utilidad neta del período en igual forma que las acciones ordinarias, cuando éstas son mayores que el dividendo mínimo preferencial. En algunos casos, estas acciones pueden tener derecho a una participación en la utilidad neta del período, adicional a la de las acciones ordinarias.

Utilidad Básica por Acción Ordinaria. Es la utilidad (o pérdida) neta atribuible a cada acción ordinaria, determinada en función del promedio ponderado de acciones ordinarias en circulación en el período contable. 13

Utilidad Básica por Acción Preferente. Es la utilidad neta atribuible a cada acción preferente, determinada en función del promedio ponderado de acciones preferentes en circulación en el período contable. 14

Dilución. Es la estimación de la baja en la utilidad básica por acción ordinaria por el efecto del incremento estimado en las acciones en circulación, proveniente de compromisos contraídos y contingencias de una entidad, para emitir, vender o intercambiar sus propios instrumentos de capital en una fecha futura. Son ejemplos de compromisos y contingencias que causan dilución.

- a) Instrumentos de deuda que otorgan a sus tenedores el derecho de recibir acciones.
- b) Acciones preferentes que otorgan a sus tenedores el derecho de recibir acciones ordinarias.

- c) Warrants y opciones emitidos por la entidad, que cuando se ejerzan, otorgarán a su tenedor el derecho de recibir acciones.
- c) Opciones de acciones que se ofrecen como compensación a trabajadores y empleados.
- d) Las acciones suscritas parcialmente pagadas; y
- e) Acuerdos contingentes que pueden dar lugar a la emisión o retiro de acciones en el futuro. 15

Acciones Potencialmente Dilutivas. Son las acciones ordinarias que en cierto tiempo podrían surgir de la conversión de los instrumentos financiero mencionados en el párrafo anterior, en una fecha posterior a la de los estados financieros. 16

Utilidad por Acción Diluida. Es la utilidad (ó pérdida) neta atribuible a cada acción ordinaria, después de los ajustes de la dilución, determinada en función del promedio ponderado de las acciones ordinarias en circulación, más las acciones potencialmente dilutivas ordinarias. 17

Split y Split Inverso. Aumentos o disminuciones en el número de acciones en circulación, que sin modificar el monto del capital social de la entidad, incrementan o disminuyen el número de acciones en circulación. 18

Títulos Opcionales "Warrants". Títulos que se emiten en serie y se colocan entre el gran público inversionista, por medio de los cuales se otorgan a su adquirente o tenedor el derecho de comprar al emisor un determinado número de acciones. 19

Opción. Contrato entre dos partes, por medio del cual se otorga el derecho de comprar al emisor un determinado número de acciones.

NORMA

Las entidades deben calcular, presentar y revelar como se indica en este Boletín, la utilidad básica por acción ordinaria y por acción preferente y, en su caso, la utilidad por acción diluida, la utilidad de operaciones continuas por acción ordinaria y la diluida, así como los efectos que tengan en las acciones indicadas, las operaciones

discontinuas, los resultados extraordinarios y los correspondiente a cambios en principios de contabilidad. 21

REGLAS DE VALUACIÓN.

UTILIDAD BÁSICA POR ACCIÓN

MÉTODOS DE CÁLCULO

La utilidad básica por acción ordinaria es el resultado de dividir la utilidad atribuible a las acciones ordinarias, entre el promedio ponderado de acciones ordinarias en circulación en el período. 22

La utilidad básica por acción preferente es el resultado de dividir la utilidad atribuible a las acciones preferentes, entre el promedio ponderado de acciones preferentes en circulación en el período. 23

El promedio ponderado de acciones en circulación se determina considerando el número de días dentro del período contable en que estuvieron en circulación las acciones, incluyendo las que derivaron de eventos corporativos o económicos que modificaron la estructura de capital dentro del mismo. Se deberán considerar, en su caso, las reglas contenidas en los párrafos 27 a 29.

Se consideran eventos corporativos o económicos que modifican la estructura del capital social de una entidad, los que a continuación se indican, siempre y cuando hayan tendido efectos dentro del período contable a que se refiere la información financiera que se presenta, excepto lo indicado en los párrafos 62 y 64 de este Boletín:

- Aumento en el número de acciones que integran el capital social por oferta pública o suscripción privada de acciones, dividendos en acciones, splits, conversión de acciones, emisión para adquisición de negocios, canje de acciones por escisiones y fusiones, y colocación en el mercado de acciones recompradas.
- Disminución en el número de acciones que integran el capital social por splits inversos, amortizaciones, canje de acciones por escisiones y fusiones, y recompra de acciones. 25

Si se ajustan los resultados de ejercicios anteriores conforme al Boletín a-7 "comparabilidad", la cifra de utilidad neta base del cálculo de la utilidad por acción ordinaria, debe restablecerse en los ejercicios correspondientes, si se incluyen éstos para fines comparativos en los estados financieros básicos o complementarios. 26

Para la determinación de la ponderación del número de acciones en circulación, se deberá tomar en cuenta lo siguiente:

- a) En el caso de emisión de acciones para la adquisición de negocios, se tomarán, tanto el número de acciones como las utilidades correspondientes, a partir de la fecha en que se incluyen los resultados del negocio adquirido.
 - b) En el caso de emisión de acciones por conversión de deudas y de conversión
 - c) clases de acciones, se considerará la fecha de conversión.
 - d) Las acciones emitidas como resultado de dividendos en acciones, split o split inverso, se considerarán como si se hubieran emitido al principio del período.
- 27

En el caso de splits y dividendos en acciones ocurridos en el ejercicio, debe restablecerse la utilidad básica por acción ordinaria y preferente de los ejercicios anteriores incluidos en los estados financieros básicos o complementarios. 28

Adicionalmente, se tomarán en cuenta las siguientes reglas de valor para la determinación del promedio ponderado:

- a) Cuando existan series de acciones con valores nominales o teóricos diferentes, se convertirán a su valor equivalente de manera consistente.
- b) Las acciones pagadas parcialmente, deben convertirse a su equivalente en acciones pagadas, en la medida de sus derechos de participación en los dividendos del período con relación a las acciones totalmente pagadas.
- c) Cuando se decreta un aumento de capital, donde el precio de suscripción sea inferior al precio promedio de mercado de la fecha de suscripción y pago, se ajustará el número de acciones en circulación, de manera ponderada, conforme al decreto de aumento, más el número de acciones que resulten de

dividir el monto total de la diferencia, entre dicho precio unitario de mercado de las acciones.

- d) Las aportaciones para futuros aumentos de capital efectuadas en el período contable si son consideradas en el capital contable conforme al párrafo 25 del Boletín C-11 Contable, deben incluirse en el cálculo de utilidad básica por acción ordinaria o preferente en la fecha de las aportaciones, y el número de acciones a incluir es el que corresponde al valor de mercado de las acciones al momento de hacer las aportaciones. En caso de precios convenidos diferentes al precio de mercado se aplicará en lo conducente lo señalado en el inciso c) de este párrafo.
- e) Las acciones ordinarias que son emitibles sin compensaciones de efectivo importantes sujetas al cumplimiento de ciertas condiciones (acuerdos contingentes) deberán considerarse en circulación, sólo y únicamente cuando todas las condiciones necesarias se hubieren cumplido en el período contable. A las acciones ordinarias que son retirables sin compensaciones de efectivo importantes, semejantes a las antes mencionadas, se les aplicará la misma regla para considerarlas fuera de circulación. 29

Cuando existan resultados por operaciones discontinuadas, partidas extraordinarias, o efectos iniciales acumulados por cambios en principios de contabilidad, se debe calcular la utilidad por acción de operaciones continuas y el efecto por acción de cada una de estas partidas. 30

La utilidad neta del período se distribuye en utilidad atribuible a las acciones ordinarias y utilidad atribuible a las acciones preferentes, conforme a las acciones preferentes, conforme a las reglas y fórmulas contenidas en los estatutos de la entidad, sin el requisito de que los dividendos estén propuestos o decretados. 31

Cuando en el período no existan utilidades suficientes para cubrir el dividendo garantizado de las acciones preferentes, la utilidad por acción preferente será igual al dividendo garantizado. La diferencia neta entre el resultado del ejercicio menos los dividendos garantizados en la base para calcular la pérdida básica por acción ordinaria. 32

Cuando las acciones preferentes otorguen un dividendo adicional al de las acciones ordinarias, la distribución de la utilidad a que se refiere el párrafo 31, se determinará previa ponderación de las acciones ordinarias y preferentes en circulación en la proporción del dividendo adicional. 33

El monto de las utilidades atribuibles a las acciones preferentes no incluye dividendos pagados o decretados en el periodo actual con relación a periodos contables anteriores. 34

En el caso de estados financieros consolidados, a la utilidad neta consolidada del periodo (o a la utilidad por operaciones continuas consolidada) se le deberá restar la utilidad correspondiente al interés minoritario. 35

UTILIDAD POR ACCIÓN ORDINARIA DILUIDA

La utilidad atribuible a las acciones ordinarias y el promedio ponderado de acciones ordinarias en circulación, determinados en los términos del método de cálculo de la utilidad básica por acción, deberán ajustarse a los efectos dilutivos de las acciones potencialmente dilutivas. 36

La utilidad por acción diluida será aquella que presente el efecto dilutivo mayor, derivada de los cálculos individuales para cada uno de los instrumentos y contratos financieros a que se hace referencia en los párrafos 43 y 45 siguientes:

- a) Solamente se tomarán como acciones potencialmente dilutivas, aquellas que disminuyan la utilidad por acción ordinaria básica determinada conforme a los párrafos anteriores.
- b) Únicamente se toman en el cálculo las acciones potencialmente dilutivas, cuyos derechos de ejercicio o conversión puedan ejercerse dentro de un plazo de diez años, a partir de la fecha de cierre del periodo.
- c) Se toma como fecha de conversión supuesta, el inicio del periodo contable al que se refieren los estados financieros, o después, si la fecha de la emisión de las acciones potencialmente dilutivas es posterior al inicio del ejercicio. 38

Para los casos en que la utilidad por operaciones continuas sea diferente a la utilidad neta, la utilidad por operaciones continuas atribuibles a las acciones ordinarias (es decir, después de restar las utilidades atribuibles a las acciones preferentes), será el número base para determinar la dilución o la antidilución de las acciones. 39

Las acciones potencialmente dilutivas sobre la utilidad por operaciones continuas, determinadas conforme al párrafo 39, anterior, se considerarán en el cálculo de la utilidad por acción diluida y en los efectos dilutivos de los resultados por operaciones discontinuas, partidas extraordinarias y efectos por cambios en principios de contabilidad, aunque tengan un efecto antidilutivo en estas partidas. 40

La utilidad por acción diluida no es calculada, ni revelada, cuando el resultado por operaciones continuas es una pérdida, sin importar si se está presentando una utilidad neta. 41

Una subsidiaria o asociada podrían emitir acciones potencialmente dilutivas canjeables por acciones ordinarias de sí mismas. Si estas acciones ordinarias potenciales tienen un efecto dilutivo en la utilidad básica por acción de la controladora o tenedora, deben ser consideradas en el cálculo de la utilidad por acción diluida de estas últimas. 42

Si se ajustan los resultados de ejercicios anteriores conforme al Boletín a-7 "comparabilidad", la cifra de utilidad neta, base del cálculo de la utilidad por acción ordinaria diluida, debe restablecerse en los ejercicios correspondientes, si éstos se incluyen para fines comparativos en los estados financieros básicos o complementarios. 43

CÁLCULOS INDIVIDUALES

Los cálculos individuales se ordenan de mayor a menor efecto dilutivo y se procede a un cálculo escalonado, agregando sucesivamente los resultados individuales a la utilidad básica por acción. El cálculo escalonado se suspende cuando el resultado acumulado de la serie cambia de dilutivo a antidilutivo. Este método logra representar el mayor grado de dilución. 44

A continuación se expresa el método de cálculo para cada uno de los instrumentos conocidos actualmente en el mercado de valores mexicano, que se identifican como acciones potencialmente dilutivas. 45

ACCIONES CONVERTIBLES

Si existen compromisos o contingencias que impliquen la conversión de acciones preferentes en ordinarias, la utilidad neta del periodo deberá distribuirse nuevamente en utilidad atribuible al capital ordinario y al capital preferente. 46

A fin de proceder al cálculo de la utilidad por acción ordinaria diluida, se repite el procedimiento de cálculo de utilidad básica por acción, incluyendo las acciones ordinarias potencialmente dilutivas. 47

DEUDA CONVERTIBLE

A la utilidad neta del periodo se le agrega el costo integral de financiamiento de la deuda después de ISR y PTU, aplicados a resultados en el periodo, como si la conversión se efectuara al principio del ejercicio. 48

La utilidad neta ajustada conforme al párrafo anterior se distribuye entre las acciones ordinarias y las acciones preferentes, para el cálculo que corresponde a cada clase. 49

A las acciones ordinarias en circulación se le incrementan las acciones potencialmente convertibles. 50

Si la conversión establece diferentes rangos en circunstancias distintas, entonces se agrega a las acciones en circulación, el número de acciones, que en esas circunstancias arroje el mayor grado de dilución. 51

Si la conversión de deuda por acciones está sujeta a un precio de mercado particular de dichas acciones, entonces se agrega a las acciones en circulación el número de acciones necesarias para compensar la diferencia entre el precio convenido y el precio promedio de mercado del periodo. 52

OPCIONES Y WARRANTS

Las promesas contingentes de venta de acciones a un determinado precio en el futuro (precio de ejercicio), como las opciones y los warrants de compra, se tratan bajo el supuesto de que se ejercen al precio promedio de mercado del periodo, cuando este último sea mayor al precio de ejercicio. 53

La dilución de las acciones ordinarias se determina modificando únicamente el número de acciones en el cálculo de la utilidad por acción:

- a) Al número de acciones de las opciones (o warrants) multiplicado por el precio promedio de mercado del período, se le resta, el mismo número de acciones multiplicado por el precio de ejercicio, para obtener el monto de los recursos no recibidos.
- b) Los recursos no recibidos se dividen entre el precio promedio de mercado del período, lo cual determina el número de acciones equivalentes.
- c) El número de acciones equivalentes conforme al inciso b) se agrega al denominador del cálculo de utilidad básica por acción, como si se ejerciera la opción al principio del ejercicio, o después si la fecha de emisión de las acciones potencialmente dilutivas, es posterior al inicio del ejercicio. 54

ACUERDOS CONTINGENTES

Las acciones ordinarias emitibles mencionadas en el inciso e) del párrafo 29 (acciones contingentes), se consideran acciones.

Potenciales para los efectos de la utilidad. Por acción diluida, si no se han cumplido todas las condiciones necesarias para su emisión durante el período contable. 55

REGLAS DE PRESENTACIÓN

Se debe mostrar al pie del estado de resultados la utilidad básica por acción ordinaria y la utilidad por acción diluida. 56

Las entidades que reportan resultados por operaciones discontinuas, partidas extraordinarias y efectos por cambios en principios de contabilidad, deben presentar al pie del estado de resultados, la utilidad de operaciones continuas por acción ordinaria y la utilidad de operaciones continuas diluidas por acción ordinaria. 57

Los efectos de los resultados por operaciones discontinuas, partidas extraordinarias y efectos por cambios en principios de contabilidad, sobre la utilidad de operaciones continuas por acción ordinaria y sobre la utilidad de operaciones continuas diluida por acción, deben revelarse en las notas de los estados financieros o al pie del estado de resultado. 58

Los datos de utilidad por acción serán presentados por todos los estados de resultados presentados, por periodos completos o intermedios. Si se presenta la utilidad por acción diluida de cuando menos un periodo, ésta debe presentarse por todos los periodos no importando que sea igual a la utilidad básica por acción ordinaria. 59

En los periodos intermedios se podrán tomar como base de cálculo de utilidades o pérdidas y de acciones en circulación, para el cálculo de la utilidad por acción ordinaria y la utilidad por acción diluida, los datos referentes a los 12 últimos meses, cuyos resultados se presentarán solamente en las notas a los estados financieros con las debidas aclaraciones. 60

REGLAS DE REVELACIÓN

Se deben revelar en notas de los estados financieros:

- a) La utilidad básica por acción preferente, el promedio ponderado de acciones preferentes, la utilidad preferente atribuible y la fórmula utilizada para calcularla.
- b) La conciliación entre los numeradores y denominadores, entre la utilidad básica ordinaria y la utilidad por acción diluida, con descripciones del tipo de contrato o instrumento financiero que implica las acciones ordinarias potencialmente dilutivas.
- c) Las acciones ordinarias potenciales no tomadas en cuenta para la determinación de la utilidad por acción diluida.
- d) El número de acciones equivalentes consideradas para los efectos de opciones, conversiones contingentes y pagos parciales de acciones. 61

HECHOS POSTERIORES

Los hechos posteriores referidos a los casos que se indican, a la fecha de los estados financieros y antes de su fecha de emisión, deben ser revelados en las notas de los

estados financieros, siguiendo las disposiciones establecidas por el Boletín B-13 "Hechos Posteriores", y no deben incluirse en el cálculo de la utilidad básica por acción ordinaria o preferente:

- a) La emisión o recompra de acciones ordinarias o preferentes liquidadas en efectivo en el período posterior.
- b) La emisión de acciones ordinarias o preferentes convertidas por deuda como resultado de acuerdos tomados en el período posterior. 62

Los hechos posteriores referidos a dividendos en acciones, split o split inverso, deben incluirse en el cálculo de la utilidad básica por acción ordinaria y por acción preferente. 63

Los hechos posteriores que no generaron recursos para la obtención de las utilidades del período, no se incluyen en el cálculo de la utilidad por acción. 64

VIGENCIA

Las disposiciones contenidas en el presente Boletín, deben aplicarse en la información financiera de los ejercicios que se inicien a partir del 1o. de enero de 1997, no obstante, se puede aplicar anticipadamente." ¹⁷

3.2.18. BOLETÍN 5030. Metodología para el estudio y evaluación del control interno.

GENERALIDADES

"El estudio y evaluación del control interno se efectúa con objeto de cumplir con la norma de ejecución del trabajo, que requiere que: "El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados al control interno existentes". 1

El Boletín 3050 "Estudio y Evaluación del control Interno" cubre aspectos conceptuales e incorpora el término "Estructura del control interno". Los

¹⁷ IMCP, Contaduría Pública, México, agosto 1996.

procedimientos recomendados para su estudio y evaluación, quedan cubiertos en este boletín y su apéndice. 2

OBJETIVO

El objetivo de este boletín es señalar los procedimientos recomendados para el estudio y evaluación de los elementos de la estructura del control interno. 3

ALCANCE Y LIMITACIONES

Los procedimientos señalados en este boletín son aplicables al estudio y evaluación de la estructura del control interno, cuando se efectúa una auditoría de los estados financieros, conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas. 4

Existen diferentes enfoques válidos para llevar a cabo dicho estudio y evaluación, que pueden ser aplicables según el criterio del auditor. 5

PROCEDIMIENTOS RECOMENDADOS PARA EL ESTUDIO Y EVALUACIÓN DE LOS ELEMENTOS DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO

En el Boletín 3050 se definen "Los elementos de la estructura del control interno" y se establecen los procedimientos normativos aplicable a su estudio y evaluación, con un aspecto fundamental al establecer la estrategia de auditoría por lo que el auditor deberá adquirir una comprensión suficiente de cada uno de los tres elementos, para planear la auditoría de estados financieros de la entidad. Esa comprensión deberá incluir conocimientos sobre el diseño de políticas, procedimientos y registros relevantes y evidencia de que la entidad lo ha puesto en marcha. 6

Los tres elementos a que se refiere el Boletín 5030 son:

- a) El ambiente de control.
- b) El sistema contable.
- c) Los procedimientos de control. 7

AMBIENTE DE CONTROL

El Boletín 3050 "Estudio y Evaluación del control interno" de esta comisión define el ambiente de control como la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando los controles. Algunos de estos factores son lo siguiente:

- Actitud de la administración hacia los controles internos establecidos.
- Estructura de organización de la entidad.
- Funcionamiento del consejo de administración y sus comités.
- Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, incluyendo la función de la auditoría interna.
- Políticas y prácticas del personal.
- Influencias externas que afecten las operaciones y prácticas de la entidad. 8

Las características personales, filosofía y forma de pensar de las personas que integran la administración de una entidad tienen gran influencia en la razonabilidad de los estados financieros, la confiabilidad de los sistemas contables y la efectividad de los controles internos. Si las acciones de la administración no promueven un ambiente de control favorable, es más probable que los subordinados cometan errores y que en general exista falta de interés hacia los controles internos. 9

Se necesita obtener una comprensión suficiente del ambiente de control para poner la auditoría. Este comprende las condiciones bajo las que están diseñados, se implementan y funcionan tanto el sistema contable de la entidad, como sus procedimientos de control. Basado en esta comprensión, el auditor busca concluir si el ambiente promueve sistemas contables confiables y procedimientos de control efectivos. 10

Si basado en la comprensión del ambiente de control, el auditor tiene dudas fundadas respecto de la efectividad de la estructura del control interno juzgará si es adecuado confiar en ella durante la auditoría. Si se considera que el ambiente de control promueve un control interno efectivo, se puede confiar en los controles durante la auditoría, siempre y cuando estos se prueben y sean efectivos. 11

El ambiente de control es el resultado conjunto de diversos factores que afectan la efectividad global del control interno. para evaluar adecuadamente los factores del ambiente de control, el auditor deberá investigar y documentar en papeles de trabajo, lo siguiente:

Actitud de la administración hacia los controles interno establecidos. 12

a) Características e integridad de la administración, así como con su habilidad en el desarrollo de sus funciones. 13

Entre algunas de las cuestiones que se deben considerar, está la posible participación de la administración en actos ilegales; actitud de la administración para aceptar riesgo anormal de alto nivel en la toma de decisiones; distorsión en los estados financieros; cambios continuos de bancos, abogados o auditores; si estamos enterados de dificultades personales significativas u otras influencias en las vidas del personal de la administración, que pudieran afectar adversamente su integridad, actitudes o desempeño. 14

Así mismo el auditor deberá preguntarse si la administración ha faltado en su obligación de contratar personas de buena reputación y apropiadas a las necesidades de la entidad; así la administración está concentrada en una persona o grupo pequeño; si existe una persona que aparentemente no es accionista, ni tiene puesto ejecutivo pero ejercen influencia considerable en los asuntos de la entidad, o bien su ha habido cambios importantes e inesperados entre los miembros de la administración. 15

b) Compromiso de la administración sobre la razonabilidad de los estados financieros. 16

Se deberá investigar si la entidad interpreta agresivamente los principios de contabilidad, si se rehusa a aceptar y registrar los ajuste de auditoría o si la administración busca distorsionar las utilidades o mostrar un crecimiento consistente de ellas, en ausencia de un incremento real. El auditor también deberá considerar la existencia de un número significativo de transacciones con partes relacionadas fuera del curso normal de los negocios; si se observan operaciones sin una justificación económica sustancial (en el período pasado o en el actual); o bien, si la entidad esta planeando no negociando financiamientos nuevos o de importancia tal que sus términos pudieran influir los resultados financieros. 17

Compromiso de la administración para diseñar y mantener sistemas contables y controles internos efectivos. 18

Existen algunas preguntas que el auditor debería contestar para definir si sus preocupaciones son válidas, tales como: Si la administración muestra falta de interés por las deficiencias en los sistemas de contabilidad y en procedimientos de control; si están establecidas y se comunicaban adecuadamente las políticas de la entidad con respecto a prácticas de negocios, conflicto de intereses y código de conducta y si se han establecido procedimientos que prevengan actos ilegales. 19

Otras situaciones que se deben documentar con respecto a este punto, son nuestras apreciaciones sobre si la administración efectúa un seguimiento adecuado a problemas sobre resultados financieros o a variaciones contra presupuesto; si los recursos humanos y materiales de contabilidad, y PED son adecuados; sobre la competencia del personal o criterios de contratación y remuneración, evaluación y entrenamiento. 20

También deberá observar si la rotación es alta en puestos clave; si las descripciones de labores y responsabilidades de reportar se han establecido claramente y comunicado efectivamente; si el cliente falla frecuentemente en sus "cierres" o fechas límite; o bien si en auditorías anteriores cerca del fin del ejercicio existe número significativo de errores o correcciones a los registros contables. 21

ESTRUCTURA DE ORGANIZACIÓN DE LA ENTIDAD

La estructura de organización y administración general deben proporcionar una base efectiva para la planeación, ejecución y control de las operaciones de la entidad y de la emisión de información. La naturaleza de dicha organización y la estructura de la administración, pueden indicar un mayor o menor riesgo o deficiencias potenciales importantes en el ambiente de control. 22

- a) Con respecto a la estructura de la organización, el auditor deberá considerar lo apropiado de ésta con respecto a la industria, y el tamaño y naturaleza de la entidad. 23

Para poder responder a lo anterior, el auditor tendrá que evaluar si la estructura es muy compleja; si la entidad ha tenido un rápido crecimiento y como lo ha enfrentado; si se han adquirido recientemente otras empresas o

bien si se tiene un gran número de subsidiarias descentralizadas. Así mismo, evaluar la complejidad de la estructura de información. 24

- b) Con respecto a la estructura de la administración, el auditor debe evaluar si la supervisión y control son adecuados, tomando en consideración el tamaño y naturaleza del negocio. 25

Para responder a dicho cuestionamiento, el auditor deberá realizar si la supervisión y seguimiento de las operaciones descentralizadas o dispersas geográficamente son adecuados, y si existe suficiente supervisión y control de las operaciones de PED, especialmente cuando éstas están descentralizadas. 26

- c) Se deberá evaluar la asignación de autoridad y responsabilidad, de acuerdo al tamaño y naturaleza del negocio. 27

Para ello, el auditor deberá considerar los métodos que usan la administración para dirigir y vigilar la planeación, desarrollo y mantenimiento efectivo de los sistemas de contabilidad y procedimientos de control; si se ha comunicado claramente el alcance de la autoridad y responsabilidad del personal de procesamiento de datos y contabilidad; si es adecuada la documentación de las políticas del procesamiento de datos y si es suficiente el nivel de comunicación entre contabilidad y PED. 28

FUNCIONAMIENTO DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN Y SUS COMITÉS

El auditor deberá verificar si el Consejo de Administración ha delegado alguna de sus funciones en un Consejo Directivo o un Comité de Auditoría y si éste es adecuado al tamaño y naturaleza de la entidad. 29

Para poder verificar su funcionamiento, el auditor evaluará la experiencia y reputación de sus miembros para servir efectivamente; si éstos se reúnen regularmente para establecer objetivos y políticas, revisar el desempeño de la entidad y tomar acciones adecuadas y se preparan oportunamente y firman las minutas de las juntas. 30

También deberá revisarse si las funciones y responsabilidades del comité (o consejo) con respecto a los Edos. financieros, están establecidas; Y si este comité tiene la

suficiente autoridad y recursos para cumplir sus funciones de vigilancia del proceso de información financiera. 31

El auditor evaluará el grado de conocimiento que el comité y/o consejo tiene de las operaciones de la entidad y se toman las acciones adecuadas con respecto a las deficiencias reportadas por auditoría externa, en la estructura del control interno. Adicionalmente, se debe definir si el comité o consejo se reúnen con los auditores externos y el Consejo de Administración en periodos adecuados. 32

MÉTODOS DE CONTROL ADMINISTRATIVO

Se deberán evaluar también los métodos de control empleados por la administración 33 ejecutiva. Entre los aspectos que el auditor debe considerar al evaluar estos métodos, están:

1. La existencia de un proceso formal de planeación y presupuesto como herramienta para vigilar los resultados o motivar a los niveles gerenciales inferiores, a fin de lograr ciertos objetivos de utilidades, lo que aumentaría el riesgo de errores; si el presupuesto esta bien preparado par ser un método de control efectivo si se prepara por los niveles adecuados que conozcan todas las áreas del negocio y si realmente la administración lo usa, analizando las variaciones importantes, obteniendo las explicaciones satisfactorias de éstas e implementando las medidas correctivas necesarias. 34
2. La existencia de un departamento de auditoría interna. Si lo hay, se deberá considerar si éste realiza actividades que pueden atenuar situaciones de riesgo (ejemplo: pruebas a los controles); si este departamento tiene una actitud objetiva en la realización de sus funciones y si se reporta el nivel adecuado (ejemplo: Consejo de Administración). 35
3. También se deberá documentar la apreciación sobre la competencia y entrenamiento del personal del departamento; de si documentan éstos la planeación y desarrollo de su trabajo, en programa de auditoría y papeles de su trabajo y finalmente, si la administración tomó las medidas adecuadas para corregir las situaciones reportadas por auditoria interna. 36
4. La existencia de influencias externas que puedan impactar a la entidad. 37

SISTEMA CONTABLE

El sistema contable consiste en las políticas, métodos y registros establecidos, para identificar, reunir, analizar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica. 38

El auditor deberá tener una comprensión *gral.* del sistema contable, que sea suficiente para identificar los deudos específicos asociados con éste y desarrollar un plan de auditoría adecuados; también deberá entender los registros y procedimientos establecidos para identificar, reunir, registrar, procesar, resumir y reportar las transacciones materiales y distinguir entre los tipos de transacciones que se procesan sistemáticamente y los que no. 39

La información necesaria se puede reunir a través de pláticas con las gerencias de finanzas y de procesamiento de datos, como parte del proceso de planeación, con la asesoría de un especialista en computación, (cuando así se requiera). 40

El uso de computadoras es un elemento importante en el proceso contable, independientemente del tamaño del negocio. Para determinar la naturaleza y el grado de comprensión del uso de computadoras requerido, y la necesidad de ayuda de un especialista, el auditor deberá determinar el grado de utilización que hace el cliente de las computadoras (véase Boletín 5080 Efectos del Procesamiento Electrónico de Datos PED en el examen del control interno). 41

Conocer el grado de uso de las computadoras por la entidad, ayuda a comprender la importancia del entorno computacional en los sistemas de contabilidad y administración; y a determinar que información se necesita cerca de los sistemas de computación para evaluar la importancia de los controles. 42

Para evaluar el uso de las computadoras por la entidad, se debe describir:

- El grado en que se usan.
- La complejidad del entorno
- La importancia de los sistemas de computación para el negocio. 43

Para entidades que se considere que la computación es dominante, se debe lograr una comprensión de los sistemas contables basados en PED, el entorno de la estructura de los controles por computadora. 44

Para aquéllas en que el uso de la computación es menor, se deberá lograr una comprensión general de los sistemas contables, incluyendo los sistemas manuales.

El punto de partida para comprender el sistema contable es el mayor general y las principales aplicaciones (subsistemas basados tanto en computadora como manuales) que alimenta al mayor general y tienen un efecto material en él. 45

Estas aplicaciones incluirán típicamente lo siguiente:

- Procesamiento de ordenes de compra y recepción.
- Procesamiento de cuentas por pagar y pagos.
- Procesamiento de pedidos, embarque y facturación.
- Procesamiento de cuentas por cobrar y cobros.
- Contabilización de gastos.
- Contabilización de inventarios y costos.
- Contabilidad de activos fijos y depreciación
- Procesamiento de nóminas y personal.

El auditor deberá hacer una lista de las aplicaciones contables más importantes (ej: ventas/cuentas por cobrar, inventarios/costo de ventas, etc.) y de las cuentas de los Edos. financieros 46 con las que se relacionan; posteriormente, por cada aplicación deberá:

- a) Hacer una breve descripción general que incluya el propósito, de ésta (incluyendo su importancia relativa en las operaciones del negocio); el enfoque para el control del sistema (controles del usuario y programados); función el inicio de las transacciones, control de movimientos e historia de los errores del proceso. 47
- b) Hacer el perfil de la aplicación mediante la determinación de los volúmenes aproximados de las transacciones; si el programa de cómputo es desarrollo interno o comprado y en qué lenguaje se hizo; la naturaleza del procesamiento (en línea o por lote); la descripción del nivel de complejidad del procesamiento. 48
- c) Definir las funciones clave del procesamiento del sistema y la frecuencia de uso (ej.: diariamente, semanalmente, mensualmente, etc.) 49

Tales funciones pueden ser:

- Preparación de facturas, órdenes de compra, etc.
 - Actualización de archivos maestros.
 - Emisión de informes para la administración.
- d) Identificar y documentar el flujo de las operaciones a través del sistema, que incluya lo siguiente:
- Entradas clave (fuentes de entrada).
 - Salidas clave (reportes, archivos y los usos de cada uno).
 - Base de datos y archivos maestros importantes.
 - Conexiones con otros sistemas. 50
- e) Verificar la historia del sistema calendarizando la instalación y modificaciones importantes al mismo. 51

Cuando existe un entorno dominante de computadoras para una entidad con múltiples ambientes de procesamiento, se deberá efectuar también un análisis más profundo (véase Boletín 5080 Efectos del Procesamiento Electrónico de datos (PED) en el Examen de Control Interno), a efectos de evaluar mejor su impacto en el proceso contable. 52

Al evaluar cada sistema, se considerarán típicamente aspectos tales como:

- La importancia de las transacciones procesadas y los saldos de las cuentas relacionadas.
- La posibilidad de un aumento en el riesgo de errores, como por ejemplo:
 - Si el sistema procesa transacciones complejas o controla el movimiento de activos.
 - Cambios significativos en el sistema o en el personal clave que lo opera.
 - Historia de errores observados en el proceso, especialmente aquellos que originan

cifras monetarias.

- Si el sistema inicia y ejecuta transacciones (ej.: prepara cheques o hace transferencia electrónica de fondos) o solamente realiza funciones simples de acumulación o suma. 53

PROCEDIMIENTOS DE CONTROL

Son aquellos que establece la administración para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad; sin embargo, el hecho de que existan formalmente políticas o procedimientos de control, no necesariamente significa que están operando efectivamente, por lo que el auditor deberá confirmar éste hecho. 54

Puesto que algunos procedimientos de control están incluidos dentro del ambiente de control del sistema contable, una vez que el auditor tiene una comprensión de éstos elementos es muy probable que también este familiarizado con algunos procedimientos de control. El auditor deberá evaluar el grado de conocimiento que ha obtenido antes de decidir si es necesario dedicar más tiempo a entender otros. Normalmente, la planeación de una auditoría no requiere comprender en su totalidad los procedimientos de control para cada cuenta o tipo de transacción. 55

DOCUMENTACIÓN

Dependerá del grado de profundidad que pretenda, tomando en consideración el tamaño y complejidad de la estructura organizacional de cada empresa en particular, como a continuación se 56 menciona en cada uno de sus elementos:

La documentación de la comprensión incluye una conclusión global en cuanto a la influencia del ambiente de control sobre los sistemas contables y procedimientos de control, así como una descripción de los factores que llevaron a esta conclusión. Esa documentación debe incluirse en los papeles de trabajo del auditor. Si se identifican riesgos específicos relacionados con deficiencias en el ambiente de control, deberán documentarse en el memorando de planeación de auditoría. 57

Dicha documentación se puede realizar a través de cuestionarios diseñados para el caso específico, o bien por el medio de memoranda descriptivo de las indagaciones que se efectúen. Gran parte de las preguntas que el auditor debe contestar para evaluar adecuadamente el ambiente de control, ya las realizó durante la definición del "riesgo de auditoría" al investigar al posible cliente, o bien cuando éste es

recurrente en la etapa de planeación. En otros casos, la documentación quedará plasmada al efectuar la diagramación de los flujos de operación y la definición de los controles existentes. En estos casos se sugiere relacionarlos con los cuestionarios o descriptivos correspondientes. 58

La documentación del sistema contable y de las aplicaciones seleccionadas, también puede hacerse utilizando cuestionarios específicos, memoranda descriptiva que detalle los sistemas o diagramas que muestren el flujo de las principales transacciones y puede quedar plasmada en archivo permanente de auditoría. El memorando de planeación de la auditoría deberá incluir una identificación de aquellas aplicaciones importantes del sistema contable de la entidad, que afecten la estrategia de la auditoría. 59

EVALUACIÓN DE RIESGOS

Los aspectos conceptuales relativos al proceso de valuación de riesgos, importancia relativa y la definición de pruebas de cumplimiento y sustantivas, se mencionan en detalle en los boletines 3030 "importancia relativa y riesgos de auditoría" y 3050 "estudio y evaluación del control interno", respectivamente, de esta comisión. Por tanto, en ese boletín se describe únicamente la metodología recomendada para llevar a cabo y documentar la evaluación de riesgos durante el proceso de planeación de una auditoría de Edos. financieros. 60

La evaluación de riesgos permite al auditor emitir su juicio profesional acerca de la posibilidad de que existan revelaciones incorrectas en los Edos. financieros. Para ello, una vez que se han adquirido una adecuada comprensión de los tres elementos de la estructura del control interno y lo haya documentado apropiadamente en sus papeles de trabajo, estará en condiciones de definir la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de auditoría que llevará a cabo. 61

La evaluación de la estructura del control interno es una etapa clave del trabajo de auditoría, en la cual el juicio del auditor juega un papel relevante al decidir si su comprensión del ambiente de control del sistema contable y de aquellos procedimientos de control identificados como fundamentales para el logro total o parcial de los objetivos de control, le permiten prevenir o descubrir errores o irregularidades importantes que pueden afectar los Edos. financieros de la entidad. 62

Cuando la conclusión es que si se logran los objetivos de control, esto implica que, a juicio del auditor que hace la evaluación, existe certeza razonable de que pueden prevenirse o descubrirse errores o irregularidades importantes mediante los procedimientos de control establecidos. 63

Cuando por el contrario, la conclusión es que no se logran los objetivos de control, o sólo se logran parcialmente, tal certeza razonable no existe, y por tanto, pueden ocurrir errores o irregularidades que no se descubrirían y corregirían mediante la ejecución rutinaria de los procedimientos de control. Por ejemplo, un archivo maestro puede estar deficientemente controlado, lo cual podría ocasionar la emisión de facturas a precios no autorizados, que distorsionarían tanto las ventas como los saldos de las cuentas por cobrar. En este caso debe concretarse la atención en el resultado del riesgo: el efecto de la deficiencia en los Edos. financieros. 64

El grado en que se logre un objetivo de control en particular, depende de las respuestas a la siguiente serie de preguntas básicas:

- ¿Que podría salir mal? ¿evitarían los procedimientos de control existentes para que suceda esto?
- Si sucediera, ¿se descubriría en la ejecución normal de las actividades? si así fuera ¿cuando?
- Si no se descubriera el error o la irregularidad en forma oportuna, ¿qué efecto tendría esto en los saldos que aparecen en los estados financieros de la empresa? 65

Si al contestar las preguntas anteriores se llega a la conclusión de que podrían ocurrir errores o irregularidades que afectarían en forma importante los saldos de los Edos. financieros de la empresa, será necesario contestar una pregunta más:

- ¿Que pruebas sustantivas específicas deben diseñarse para determinar el efecto de los errores o irregularidades, si los hubiere, sobre los Edos. financieros? 66

Los elementos de juicio antes mencionados son de suma importancia para que el auditor pueda llevar a cabo una adecuada evaluación acerca de la estructura del control interno de la empresa. 67

Las gráficas de flujo de las transacciones, la memoranda descriptivo y los cuestionarios deben estar diseñados de tal forma que se puedan hacer referencias cruzadas de los elementos de control identificados en los mismos con los pasos del

programa de auditoría. Estas referencias cruzadas son los eslabones esenciales entre la calidad de los controles internos y el alcance de las pruebas de auditoría. 68" ¹⁸

3.2.19. BOLETÍN 3020. Control de calidad

GENERALIDADES

"La naturaleza del trabajo realizado por el auditor implica que adquiera responsabilidad no solamente con la persona que contrata directamente sus servicios, sino también con un vasto número de personas que utilizan el resultado de su trabajo como base para la toma de decisiones de negocios o de inversión. Es por esto que la profesión se ha preocupado porque los servicios profesionales del auditor se presten con el más alto nivel de calidad. 1

El control de calidad es un sistema que debe establecer el auditor para lograr que sus trabajos reúnan los requisitos que establecen las normas de auditoría que rigen su actuación profesional, lo cual incluye la independencia del C.P. y de su personal con respecto a su cliente, los sistemas de contratación, capacitación, evaluación y promoción del personal, la asignación de éste a los trabajos, la aceptación y retención de clientes, la planeación, desarrollo y supervisión del trabajo y la preparación del informe, entre otros. 2

ALCANCE

El presente boletín se refiere al proceso de control de calidad que debe observar el auditor para lograr que sus trabajos cumplan con las normas de auditoría de la profesión. 3

OBJETIVO

Este boletín tiene como objetivo establecer los pronunciamientos normativos relativos al control de calidad de los servicios del auditor. 4

PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS RELATIVOS AL CONTROL DE CALIDAD

¹⁸ IMCP, Contaduría Pública, México, enero 1997.

- Las políticas y procedimientos de control de calidad deben establecerse tanto a nivel de la firma a la que pertenece el auditor, como de cada uno de los trabajos de auditoría que se efectúen. 5
- Las políticas y procedimientos de control de calidad se deben diseñar e implementar para asegurar que todos los trabajadores del auditor sean conducidos de acuerdo con las normas de auditoría y los lineamientos de Código de Ética Profesional, emitidos por el IMCP. 6
- Las políticas y procedimientos de control de calidad establecidos por la firma del auditor deben ser comunicados a su personal, de tal forma que exista una seguridad razonable de que son entendidos y se llevan a cabo en la práctica. 7
- El auditor debe cerciorarse y documentar que se apliquen las políticas y los procedimientos de control de calidad apropiados en las circunstancias. 8

Los principales elementos de control de calidad y las políticas y procedimientos que se deben establecer para cumplir con los pronunciamientos antes mencionados, son los que se describen a continuación: 9

- El auditor debe ser independiente y proyectar esa imagen a la comunidad, por lo que deben establecerse políticas y procedimientos que den una seguridad de que el auditor y su personal mantienen independencia conforme a las normas de auditoría y los lineamientos del Código de Ética Profesional. La independencia es fundamental en la actuación del C.P. 10

Tanto el Código de Ética Profesional del IMCP, como en el Boletín 2010 "Pronunciamientos sobre las normas personales" de esta comisión, se establecen los requisitos y condiciones para cumplir con la norma de independencia del auditor. 11

Para cumplir con este elemento de control de calidad, la firma debe exigir a sus socios y a su personal que confirmen periódicamente por escrito, que no se encuentran dentro de ninguna de las causas de falta de independencia que señala el Código de Ética Profesional y las normas de auditoría y que en el caso de que alguno se coloque en cualesquiera de ellas, lo comunique de inmediato para tomar las medidas pertinentes. 12

ENTRENAMIENTO TÉCNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL

- Debe cuidarse que las personas que se contraten para los trabajos de auditoría posean las características éticas, académicas y profesionales necesarias que les permita ejecutar su trabajo con la calidad requerida de acuerdo a su naturaleza. 13

La calidad de trabajo del auditor depende en gran medida de la integridad y competencia de las personas que planean, ejecutan y supervisan el trabajo. Por tanto, la contratación del personal es un factor fundamental para el mantenimiento de la calidad en todos los trabajos del auditor, siendo recomendable elaborar un plan de contratación que considere el perfil del personal que se requiere para que pueda realizar sus labores con eficiencia y tenga, a su vez, un desarrollo profesional adecuado. 14

- Debe establecerse un plan de educación profesional continua en la firma del auditor. 15

A fin de cumplir con la Norma de Educación Profesional Continua, es necesario preparar un programa de desarrollo profesional que contemple la participación del personal en cursos, seminarios, conferencias, etc., que aseguren la obtención de los conocimientos técnicos y morales que se esperan de cada uno de los integrantes del personal, considerando su experiencia, escolaridad y posición dentro de la firma. Este programa deberá ser aplicado en forma individual a cada uno de los miembros del personal profesional, conservándose un registro del mismo, con las observaciones necesarias que permitan un seguimiento adecuado del desarrollo de cada individuo. 16

Es necesario realizar cursos de entrenamiento por niveles, que deberán ser impartidos por el auditor o personal calificado. De manera complementaria o en caso de que el auditor no cuente con los elementos suficientes para ello, deberá asistir y enviar a su personal a cursos de entrenamiento, seminarios, conferencias, etc., impartidos por el IMCP, sus Federadas y otras instituciones de prestigio. De igual modo, se puede complementar el desarrollo profesional del personal por medio de boletines y otras comunicaciones escritas que contengan información técnica, artículos publicados en revistas, nuevos libros, etc., a través del mantenimiento de una biblioteca técnica adecuada. 17

- Se deberá establecer un sistema de evaluación y promoción del personal. 18

Es necesario que se realicen evaluaciones periódicas del trabajo del personal, discutiéndolas con el mismo propósito de que pueda superar sus debilidades. Por otra parte, se deberá aumentar gradualmente la responsabilidad asignada a cada persona, según sus aptitudes y entrenamiento recibido, lo que se reflejara en una promoción periódica con base en sus evaluaciones, para lo cual es de suma importancia contar con un registro del historial de cada persona, como podría ser el control del programa del desarrollo profesional individual a que se hace mención en el párrafo 16. 19

CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONAL

- Se debe establecer un plan de asignación al personal a los trabajos de auditoría. 20

Deberá tomarse en cuenta la naturaleza de cada trabajo, así como la experiencia y el grado de especialización del personal asignado, y los requisitos de independencia a que se refieren los párrafos 11 y 12. Asimismo, se deberán programar con suficiente anticipación los trabajos a realizar, indicando las necesidades del personal y sus características. 21

- Es necesario contar con un sistema de consulta en casos especiales. 22

La firma debe establecer un sistema de consulta entre sus socios, con su personal o con otros profesionales, cuando se encuentren situaciones especiales en el desarrollo de algún trabajo de auditoría, debiendo en todos los casos documentarse en los planes de trabajo las situaciones discutidas, los comentarios recibidos y las acciones tomadas. 23

- Se deben establecer políticas de planeación, ejecución y supervisión del trabajo. 24
Para facilitar la planeación, ejecución y supervisión de los trabajos, se deben preparar programas que proporcionen lineamientos respecto a la forma y contenido de los papeles de trabajo, así como en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad, de las pruebas de auditoría por ejecutar. 25

Para documentar la supervisión ejercida sobre cada trabajo, es necesario que el auditor deje evidencia de la misma a través de su firma en la documentación básica de los papeles de trabajo, desde su planeación hasta la entrega del informe. 26

- Deberán establecerse políticas para evaluar sobre la aceptación o retención de clientes. 27

Para cumplir con este pronunciamiento, se podrá solicitar información a abogados, banqueros, cámaras de comercio e industrias y otros medios y, en su caso, al auditor predecesor, acerca de la reputación de los clientes que soliciten sus servicios, para evitar tener relación con aquéllos cuya administración carezca de integridad moral. 28

Se deberá también evaluar la capacidad de servir al cliente en forma adecuada, particularmente en lo que se refiere a la experiencia requerida para desarrollar el trabajo, y a las características del personal necesario para su realización. 29

Se deberán evaluar periódicamente a cada uno de los clientes para juzgar la conveniencia de continuar con ellos. 30

Es recomendable documentar los procedimientos aplicados para decidir sobre la aceptación o retención de un cliente, lo cual se puede hacer a través de la aplicación de un cuestionario de revisión periódica, el cual deberá incluir preguntas y aseveraciones sobre la revisión del estado que guarda el cliente, en cuanto a reputación de los accionistas, calidad de la administración, calidad de los asesores (abogados, valuadores, etc. situación de la industria, solvencia moral, etc. 31

Deberá revisarse sistemáticamente que los procedimientos establecidos para mantener el control de calidad se estén cumpliendo. 32

La firma debe establecer, en lo posible, un proceso de revisión cruzada que cubra los papeles de trabajo y el informe emitido, poniendo especial atención en el caso de clientes de alto riesgo o importantes, Esta revisión no debe enfocarse únicamente a la revisión de los papeles de trabajo, sino que debe cubrir todos los aspectos previamente comentados, desde la evaluación sobre la aceptación o retención del cliente hasta la emisión del informe. 33

VIGENCIA

Este boletín entrará en vigor y deberá ser aplicado en forma obligatoria a partir del mes siguiente al de su publicación en la revista Contaduría Pública. 34"¹⁹

¹⁹ IMCP, Contaduría Pública, México, diciembre 1996, pág. 29-31.

CAPITULO 4. OPINIÓN Y CONCLUSIONES

- Quisiera tocar el tema de lo obsoleto que es, en mi opinión, el dictamen fiscal de estados financieros, ya que, basados en nuestras leyes y demás normatividad, toda empresa tiene de siete a ocho meses del ejercicio inmediato posterior a la emisión de los estados financieros para presentar el dictamen del auditor externo, es decir, que se revisan cifras sobre las cuales en los siete u ocho meses transcurridos ya se han tomado decisiones y al realizar la revisión de la información, puede darse el caso de realizar “ajustes” a esta, trayendo como consecuencia lógica el que se muevan no sólo cifras del ejercicio que se esté revisando, sino del ejercicio corriente, repercutiendo en las decisiones que se hayan tomado sobre el particular. Pienso que es imperante un cambio en la normatividad que nos señala los plazos de revisión y presentación a fin de que el dictamen cumpla su fin cabalmente. En mi opinión, un plazo razonable para la presentación del dictamen debe ser no mayor a los tres meses del ejercicio inmediato posterior a la emisión de los estados financieros.

A los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, en ocasiones de nada les sirve ser estrictos en su apego si físicamente nos podemos encontrar con errores, diferencias, omisiones y hasta caer en evasión o elusión fiscales, por lo que se debiera proponer al congreso una comisión bilateral, autoridad-IMCP, una iniciativa de adición al Código Fiscal donde pudieran redactarse principios de contabilidad fiscales. Esto pudiera sonar ilógico o hasta contradictorio, toda vez que las leyes fiscales son de aplicación estricta y tácita, sin embargo, la Ley de Presupuestos Contabilidad y Gasto Público tiene perfectamente legalizados y reglamentados los principios de contabilidad y procedimientos de auditoría (Programa Nacional de Auditoría).

En ningún momento estoy desconociendo la existencia de los requisitos del dictamen fiscal, pero creo que estos se reducen exclusivamente al cómo llenar formularios (disco de computadora del dictamen fiscal). Esto debiera complementarse poniendo a un nivel de detalle más preciso la preparación de la conciliación contable-fiscal.

- Otra observación que habría que hacerse es que en toda la historia del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), todos sus presidentes han sido Contadores Públicos independientes (despachos), por lo que se le ha dado mucha

importancia, si no es que toda, a la auditoría de estados financieros, descuidando otros aspectos también importantes como lo es la Contabilidad de Costos, los Presupuestos, las Finanzas, la Contabilidad Gubernamental, entre otros. Esto a pesar de que existen comisiones para normar y actualizar tópicos sobre estos diferentes temas, o por ejemplo, la Comisión Gubernamental en el Colegio de Contadores, sin embargo, no se le ha dado la importancia que realmente tiene.

Es importante que se dé la oportunidad de expresión y por que no, de ocupar puestos de importancia para la toma de las decisiones en el IMCP a funcionarios que tengan experiencia en Iniciativa Privada, para que se enriquezca el campo de actuación con ideas innovadoras y se logre una mejor calidad en los servicios que presta el Contador Público.

Ratificando lo anterior, se debe realizar una revisión exhaustiva a nuestras leyes y normatividad que rige a nuestra profesión, a fin de facilitar a todas las entidades y organismos cumplir de manera adecuada con ellos, como ejemplo se pueden citar los llamados "híbridos" que son Sociedades Anónimas de Capital Variable con participación estatal mayoritaria, las cuales deben de cumplir por un lado con todos los requisitos e informes que marca la Ley de Sociedades Mercantiles, I.S.R, I.V.A., etc. y por el otro con las leyes y normas relativas a organismos gubernamentales, saturando al contador de solicitudes de información durante todo el ejercicio.

- Una situación que se presenta con las empresas transnacionales, las cuales al solicitar información financiera a su sucursal de México, dejan a un lado lo que indiquen las leyes y la normatividad de nuestro país y aplican lo que para ellos es más conveniente, un ejemplo de lo anterior, es el hecho de que desde 1980 aproximadamente existe en nuestro país la obligación de toda empresa de aplicar el Boletín B-10-Reexpresión de estados financieros, sin embargo, las matrices que se encuentran en algún otro país dan instrucciones a sus sucursales en México de que no se aplique tal boletín sino se que calculen a tal o cual tipo de cambio.
- En materia de Auditoría Gubernamental, los Regímenes de los Mandatos Presidenciales de los CC: Lic. José López Portillo y Pacheco, Lic. Miguel de la Madrid Hurtado, Lic. Carlos Salinas de Gortari y actualmente, Lic. Ernesto Zedillo Ponce de León, sus decretos fueron como sigue:

1. Régimen del Lic. José López Portillo y Pacheco.

Por decreto Presidencial, crea e instituye la Dirección de Auditoría de las Dependencias de la Administración Pública Federal, con la característica principal, de que el Auditor General (también llamado en algunos casos Supervisor General), deberá de reportar al máximo titular de la Dependencia.

2. Régimen del Lic. Miguel de la Madrid Hurtado.

En este sexenio, por primera ocasión en la historia del País, se crea la Secretaría de la Contraloría General de la Federación (SECOGEF), cuyo titular reportaría al C. Presidente de la República y en todas y cada una de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, se crean las Contralorías Internas, reportando éstas al máximo titular de ellas.

3. Régimen del Lic. Carlos Salinas de Gortari.

Existió un cambio administrativo con el que personalmente nunca estuve de acuerdo, el cual consistió en que los Contralores Internos REPORTARÍAN A LOS C. OFICIALES MAYORES de las Entidades y Dependencias de la A.P.F.

Las consecuencias por esta falla de control interno, fueron en el sentido de que los C. Oficiales Mayores, se convirtieron en Juez y Parte de la operación de los Organismos Públicos, con algunas consecuencias que actualmente en 1998, continuamos leyendo en los periódicos y noticieros.

4. Régimen del Lic. Ernesto Zedillo Ponce de León.

Se corrigen rumbos administrativos y políticos, como es el caso de que los Contralores Internos de las dependencias y entidades de la A.P.F., reportaran ahora al Titular de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo (SECODAM). Esto último es también otra novedad, ya que desaparece el nombre de SECOGEF y se adopta el de Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo (SECODAM).

Con esto se pretende lograr una total autonomía de gestión en materia de fiscalización del Ejecutivo.

En el Distrito Federal, a partir de 1997, se crea el Gobierno del Distrito Federal (G.D.F.), con su propio Órgano de Fiscalización, denominado Contraloría Interna del G.D.F., quien a su vez, nombra a los Contralores Internos de las Unidades

Ejecutoras del Gasto, que al mes de junio de 1998, son 115 más el denominado Sector Central del G.D.F.

Vale la pena señalar, que en éste 1998 está ejerciendo funciones el Poder Legislativo en su LVII Legislatura, siendo la primera vez en la historia moderna del país y en particular del Distrito Federal, que el año pasado (1997), se conformó la Contaduría Mayor de Hacienda de la Asamblea de Representantes, ahora llamada Diputación Local del G.D.F., Como Órgano de Fiscalización Superior.

Otro cambio importante es el relativo a la creación del Sistema de Administración Tributaria (SAT), cuyo nacimiento es en 1997, desapareciendo la Subsecretaría de Ingresos de la SHCP. Sin embargo, al momento de redactar las presentes, corre fuerte el rumor en los medios de comunicación, la reversa a ésta decisión, es decir, la desaparición del SAT y el resurgimiento de la Subsecretaría de Ingresos de la SHCP. Esto, desde luego afecta al proceso de auditoría en materia fiscal.

- La importancia de la Auditoría Interna reside en que es una actividad multidisciplinaria, que requiere del conocimiento de manuales, normas y estatutos así como de un proceso administrativo, el cual debe contemplar las actividades de planeación, organización, dirección y control.

Siendo los auditores internos independientes de las actividades que auditan, cuando pueden desempeñar su trabajo con libertad y objetividad permitiéndoles rendir juicios imparciales, esenciales para la adecuada conducción de las auditorías; esto se logra a través del nivel organizacional y la objetividad.

Con el asesoramiento de todo el Instituto que sirve de apoyo de acuerdo a sus principales funciones atendiendo a las necesidades de consultoría, es decir ser un analista que obtiene conclusiones (resultados), que a su vez generan recomendaciones, sobre todo identificar oportunidades de mejora y recomendaciones de ahorro.

Como se pudo observar el Instituto Mexicano de Auditores Internos, tiene como objetivo primordial la superación profesional de sus miembros en las áreas de control interno.

Esto es, debido a que existe una gran insuficiencia de recursos humanos calificados en esa rama, por lo cual el Instituto se encarga de difundir técnicas y

herramientas avanzadas para apoyo al área requerida, para que se vaya dando poco a poco el mejoramiento de la practica profesional.

El Instituto Mexicano de Auditores Internos cuenta también con la misión de dictaminar normas de actuación profesional y de ética para el desarrollo de sus actividades, con las cuales se pueden medir y regular su propio desempeño lo cual trae como consecuencia el alto grado de calidad de sus servicios.

La función del Instituto es principalmente la investigación y promoción de la calidad en las actividades de Auditoria Interna dentro del medio empresarial mexicano.

A pesar de su importancia, pocas organizaciones se han dado a la tarea de implantar controles internos eficientes. A diferencia de las empresas transnacionales, en donde por regla general hay departamentos de Auditoria Interna bien establecidos, en México no ocurre así, pues es algo novedoso. Por esta razón, desde su creación (1984) el I.M.A.I., ha sido un foro importante para la investigación, desarrollo y divulgación de técnicas de Auditoria Interna, aplicables en las organizaciones nacionales.

Aunque el Instituto Mexicano de Auditores Internos está íntimamente ligado con The Institute of Internal Auditors, ha sido capaz de desarrollar ideas y conceptos aplicables a la realidad mexicana.

No obstante la gran importancia de la Auditoria Interna, pocos son los profesionales y empresas que han acudido a éste para incrementar su calidad y conocimientos en el área.

El Objetivo Principal del Instituto Mexicano de Auditores Internos es el de la superación profesional de sus miembros activos, sin embargo son pocos los profesionales que se han afiliado a éste para acceder a las herramientas de auditoria interna, ya sea para detectar anomalías o errores dentro de las organizaciones o para hacerlas más eficientes. Sin embargo estamos conscientes de la importancia de la auditoria interna y pensamos que en los años futuros y dada la apertura económica y requerimientos del mundo actual, será necesario para los profesionistas de hoy día, el incorporarse a esta disciplina, con lo que el Instituto tendría un mayor auge.

- El proceso de control y evaluación de la auditoría y sus diferentes tipos, donde a través del tiempo se ha ido transformando de acuerdo a la necesidad política, económica, financiera y social que se práctica en México.

En este sentido se muestra que en el campo de la auditoría, se van adaptando a los cambios y es de total importancia la actualización tanto en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados como en las Normas de Auditoría.

La publicación de los boletines y sus actualizaciones son de suma importancia para los contadores y para la gente que administra las entidades, ya que en ocasiones éstos no son tomados en cuenta y la evolución constante debe estar considerada por diferentes corrientes y sus enfoques para producir información veraz, correcta y oportuna.

BIBLIOGRAFÍA

COCINA Martínez Javier.

NORMAS DE CONTABILIDAD FINANCIERAS COMPARADAS

Editado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y por el Centro de Investigación de Contaduría Pública.

En Marzo de 1996.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.

Editorial I.M.C.P. México.

1996.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA.

Editorial I.M.C.P. México.

1997.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

"BOLETINES Y CIRCULARES". CONTADURÍA PÚBLICA.

México. D.F., Enero - Marzo, Agosto - Octubre, 1995.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

"BOLETINES Y CIRCULARES". CONTADURÍA PÚBLICA.

México, D.F., Marzo, Junio, Agosto, Diciembre, 1996.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

"BOLETINES Y CIRCULARES". CONTADURÍA PÚBLICA.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
COMISION DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.
Traducido por el Edición actualizada con los NIC del 27 al 31.

Asociacion Mexicana de Contadores Publicos, A.C.
ESTATUTOS IMCP.
Septiembre 1990.

Asociacion Mexicana de Contadores Publicos, A.C.
EXCELENCIA PROFESIONAL. PUBLICACIÓN IMCP
1991.

Instituto Mexicano de Contadores Publicos, A.C.
¿ QUÉ SOMOS ?
Publicación editada por el I.M.C.P.
1990.

Instituto Mexicano de Contadores Publicos, A.C.
ESTATUTOS Y SUS REGLAMENTOS.
Publicado por el I.M.C.P.
1990.

Instituto Mexicano de Contadores Publicos, A.C.
LA CONTADURÍA PÚBLICA, FACTOR DE DESARROLLO.
Publicado por el I.M.C.P.
1990.

Instituto Mexicano de Contadores Publicos, A.C.
POSICIÓN DEL IMCP ANTE EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO EN
MATERIA DE SERVICIOS DE CONTADURÍA PÚBLICA. APROBADO POR
EL COMITÉ EJECUTIVO NACIONAL DEL IMCP.
Publicado por el I.M.C.P.
1992.

Instituto Mexicano de Auditores Internos A.C.

“ESTATUTOS”

México D.F. Junio 1987, pp 26

Instituto Mexicano de Auditores Internos A.C.

“NORMAS PARA LA PRÁCTICA PROFESIONAL DE LA AUDITORÍA INTERNA”

México D.F. 4O. de 1993. pp 32

Instituto Mexicano de Auditores Internos A.C.

“STATEMENTS ON INTERNAL AUDITING STANDARDS” TOMO I AL 13.

México D.F.

Instituto Mexicano de Auditores Internos, A.C.

“BOLETÍN INFORMATIVO”

México D.F.

Instituto Mexicano de Auditores Internos, A.C.

“NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (International Accounting Standards Committee)”

México, D.F.