



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

CRÍTICA A LOS PRINCIPIOS CONTABLES Y POLÍTICAS  
DE VALUACIÓN Y PRESENTACIÓN APLICADOS EN LA  
INFORMACIÓN FINANCIERA DE LA UNIVERSIDAD  
NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

TESIS PROFESIONAL QUE PARA OBTENER EL  
TÍTULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURÍA

PRESENTA:

JOSÉ LONGINOS DEL CARMEN GONZÁLEZ SÁNCHEZ

ASESOR:

C.P.C. Y MTRO ARTURO DÍAZ ALONSO



MÉXICO, D.F.

2001



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.

*Al viejo:*

*Inicio de todo*

*gracias por mirarme*

*A mi madre:*

*Por todo su esfuerzo*

*Dama de manos, ojos y voluntad firme*

*Gracias por tu amor y fé*

*Agradecimientos:*

*A mi pasión:  
la UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO  
gracias por permitirme hablar, siempre orgulloso  
en tu nombre, soy la consecuencia de tí*

*A mis profesores y guías:  
por la humildad con que nos entregan su vida*

*A mis familiares y amigos:  
Por lo mucho que son, por su sinceridad, fortaleza y unidad,  
por su ayuda y apoyo*

*A mi asesor, el C.P.C. y Mtro. Arturo Díaz Alonso.  
Gracias por darme conocimiento y experiencia  
gracias también por la extraordinaria aventura*

*A viejo:  
Por su presencia cuando más me hacia falta*

*A Georgina:  
Por su ternura y por lo que representa*

*Agradecimientos especiales:*

	<i>Introducción</i> .....	Vii
1.	<b>Las entidades no lucrativas y su información financiera</b> .....	1
1.1	¿En qué son diferentes las entidades no lucrativas de las lucrativas?.....	5
1.2	¿Es necesario que la UNAM valúe y presente su información financiera en base a PCGA?.....	11
1.3	Principales políticas contables de la UNAM que difieren de PCGA.....	17
2.	<b><i>Crítica a las principales políticas contables de la UNAM que difieren de los PCGA</i></b> .....	21
2.1	Falta de Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera. Crítica.....	25
2.1.1	Aplicación del boletín B-10 de PCGA.....	35
2.1.2	¿Es necesario que la UNAM reconozca los efectos de la inflación en su información financiera?.....	38
2.1.3	Método de valuación de los bienes inmuebles de la UNAM y su coincidencia con PCGA.....	43
2.2	Inversiones en propiedades y equipo que no se deprecian. Crítica.....	51
2.2.1	¿Es necesario que la UNAM deprecie sus propiedades y equipo?.....	56
2.2.2	Consecuencias de la no depreciación de propiedades y equipo.....	58

2.3	Falta de reconocimiento de los pasivos por obligaciones laborales. Crítica_____	62
2.4	Criterios de presentación de los estados financieros. Crítica_____	70
2.4.1	Análisis de los Estados Patrimoniales de la UNAM_____	79
2.4.2	Estados de Ingresos, Gastos e inversiones_____	89
2.4.3	Presupuesto anual y otros informes_____	98
2.5	Momento de reconocimiento de los ingresos. Crítica_____	112
3.	<i>Propuestas de solución</i> _____	117
3.1	Propuesta de adecuaciones a PCGA_____	120
3.2	Creación de una circular en PCGA específicamente sobre el tratamiento contable de instituciones públicas de educación superior_____	124
4.	<i>Conclusiones finales</i> _____	129
5.	<i>Bibliografía</i> _____	131
6.	<i>Apéndice</i>	
	<i>Resumen del Protocolo de investigación</i>	
	Tema_____	133
	Problema_____	133
	Hipótesis_____	133
	Marco teórico_____	134
	Objetivos_____	134
	Metodología_____	134

## INTRODUCCIÓN

Uno de los principales problemas a que se enfrenta el profesional de la contaduría, es la aplicación de técnicas contables en la búsqueda de la valuación y la presentación de la información financiera que sean las más adecuadas para la entidad y que reflejen lo más fielmente posible la realidad financiera de la organización.

La diversidad de fines con que fueron creadas las instituciones, y las necesidades, estilos y tipos de información que requieren los interesados en la entidad, hacen que la normatividad contable vigente resulte insuficiente. Tal es el caso de la Universidad Nacional Autónoma de México, a la que por su naturaleza no lucrativa, no le son aplicables los Principios de Contabilidad Generalmente Aplicados emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., ni las Normas Internacionales de Contabilidad, lo que hace que la Institución adopte políticas y criterios propios para satisfacer sus necesidades de información financiera. De igual forma, la generalidad de las entidades sin fines de lucro por su naturaleza no se valen de PCGA ni de NIC's, y crean sus propias bases de presentación y valuación contable, lo que no puede considerarse erróneo, por lo cual el auditor externo y la entidad las aceptan, aunque requieren aclarar tal situación en su dictamen y estados financieros.

El objetivo de este trabajo es estudiar desde un punto de vista crítico propositivo, las diferencias en políticas contables de la Universidad Nacional Autónoma de México respecto a PCGA, para determinar qué tan viable y relevante sería crear adecuaciones a la normatividad contable vigente para que proporcione una base razonable de cuantificación y presentación de información financiera específicamente para entidades sin fines de lucro.

Al final de cada punto se localizan las conclusiones del mismo, así se exponen de manera resumida los resultados del análisis realizado y de forma enunciativa se proporcionan puntos de vista y recomendaciones que pueden favorecer a la información financiera de la UNAM y de las entidades sin fines de lucro.

Aunque no es el objetivo de este trabajo, como resultado de la revisión de los PCGA, se encontraron deficiencias que se enuncian en su momento como testimonio de que pese a la notabilidad del trabajo del IMCP, y de la trayectoria de la Contaduría en México, aún hay carencias y limitaciones que subsanar.

Desearía que el presente documento sea considerado por autoridades Universitarias y de la Comisión de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, para lo cual me encuentro a su disposición.

# 1. LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS Y SU INFORMACIÓN FINANCIERA

En éste capítulo se describen y analizan los elementos primordiales que caracterizan a la información financiera de las entidades no lucrativas y en específico de la Universidad Nacional Autónoma de México. Estos elementos formaran el criterio bajo el cual se estudiarán los diferentes temas de éste trabajo de investigación.

Desafortunadamente los cuerpos colegiados como el instituto Mexicano de Contadores Públicos, no han formulado documentos manifestándose sobre la información financiera de entidades sin fines de lucro, incluso se derogó la Circular 17 "Definición de "Instituciones no lucrativas" publicada en enero de 1982. Aquí se establecían las características de una entidad no lucrativa para fines de la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera:

## "2. Características.

"Los aspectos que definen el concepto de entidades que no persiguen fines de lucro son:

i. Forma legal. Cuando se trata de:

- a) Fideicomisos, fondos, fundaciones, patronatos o asociaciones, de beneficencia, asistencia pública o de carácter cultural.
- b) asociaciones o sociedades civiles en las que los socios o asociados no tengan derecho a recibir rendimientos

#### i. Objeto social

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

III. Las entidades que no deben preparar los estados financieros básicos a que se refiere el Boletín B-1 "Objetivos de los estados financieros." <sup>1</sup>

Esta circular fue creada para aclarar la Definición de "Instituciones no lucrativas" que se señalaba en el B-7, que es el antecedente del B-10, y que ahora está sin vigor.

De igual forma, la bibliografía al respecto hasta ahora es escasa, los textos que incluyen a las entidades no lucrativas se limitan a aspectos administrativos básicos que resultan poco fructíferos para resolver la problemática señalada en la presente investigación. La inexistencia de documentos emitidos por instancias reconocidas por la comunidad contable sobre asuntos relativos a la valuación y presentación de información financiera motivan este trabajo

En la contabilidad igual que en cualquier otra área del conocimiento, la necesidad es generadora de técnicas para solventar las deficiencias. Las entidades no lucrativas han tenido un rol en la sociedad nacional que las hace indispensables, ese carácter social no ha sido atendido por las autoridades contables del país.

---

<sup>1</sup> Circular núm. 17 de PCGA, Definición de "Instituciones no lucrativas" para fines de la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera, Enero de 1982

Las entidades no lucrativas aunque no tienen como finalidad la obtención de utilidades o rendimientos, requieren recursos monetarios para operar, y realizan operaciones financieras y de intercambio con otras entidades. Este manejo de recursos hace que las no lucrativas participen en el sistema económico nacional y desde luego requieren de contabilidad para la toma de decisiones.

Sin embargo, la contabilidad que producen las entidades no lucrativas es distinta a la de las lucrativas ya que mientras en las lucrativas se requiere informar primordialmente de los resultados financieros y saber cómo fueron generados con el propósito de distribuirlos o afectar a la propia entidad, para las no lucrativas resulta más importante aplicar los recursos y saber en qué los invirtieron para posteriormente hacer una revisión de los logros sociales no obtenidos.

Dado lo anterior, resulta indispensable comenzar la investigación con el análisis de la información que producen o requieren las entidades en general y posteriormente valorarla en función a la utilidad que esta tiene para satisfacer el objetivo de la entidad. Desde luego que todo tipo de información es útil, pero aquí se ubicará y jerarquizará en qué contexto resulta benéfica cierta información que tenga y su relación con la información contable para que posteriormente se estudien las reglas de valuación y presentación contables que más se adecuen a los requerimientos de la entidad.

## **Conclusión:**

Las entidades lucrativas han sido reguladas con más atención por parte de autoridades colegiadas y gubernamentales primordialmente, ya que las lucrativas operan mayormente y por tanto intervienen con más constancia en la vida económica de la nación. Por ello, aunque las no lucrativas son abundantes y su papel social es imprescindible, la información a este respecto es escasa y su normatividad financiera y contable inexistente, todo esto motiva al presente análisis en que se valorará en qué medida se debe regular la información contable y se evaluará si las políticas contables por las que actualmente se rigen son correctas.

## 1.1 ¿EN QUÉ SON DIFERENTES LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS DE LAS LUCRATIVAS?

Definir los elementos fundamentales que hacen diferentes a las entidades lucrativas de las no lucrativas ayudará a comprender los preceptos básicos que hacen necesario un reconocimiento específico a la forma en como la información financiera de las entidades no lucrativas se valúa y presenta.

Existen diferentes ópticas bajo las cuales se puede analizar la información que las entidades producen, dicha información se adecuará a las necesidades de las entidades lucrativas y no lucrativas

En éste cuadro <sup>2</sup> se muestran los diferentes tipos de información.

Nombre información	Usuarios	Propósitos	Criterios
Información financiera	Externos	Generales	PCGA
Información administrativa	Internos	Administración	Reglas particulares
Información fiscal	Fisco	Fiscales	Leyes y reglamentos

<sup>2</sup> Teoría de la Contabilidad Financiera, emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 1ª Edición figura 3, página 10

Nombre información	Usuarios	Propósitos	Criterios
Información regulada	Órganos de vigilancia	Cumplimiento de leyes	Bases específicas
Para usos específicos	Casos particulares	Variable	Bases específicas

### información financiera

Atendiendo a las cifras financieras, las entidades lucrativas buscan informar con propósitos generales a gente interesada en la situación financiera de la entidad, ya sean accionistas, posibles inversionistas, acreedores y clientes, así como entes que otorgarán créditos o emitirán algún tipo de juicio de la entidad en base a esta información. Por otra parte, a los usuarios de las entidades no lucrativas les interesa saber la forma en como se aplicaron los recursos de la entidad y compararlos con los beneficios que se obtuvieron, a este respecto, los interesados suelen ser personas atraídas por la posibilidad de contribuir con el propósito de la entidad, o igualmente que las entidades lucrativas, los interesados pueden ser personas con propósitos de otorgar créditos o algún otro beneficio a la no lucrativa

Respecto a los criterios, los PCGA son la fuente sobre la que se basa la información financiera de lucrativas y no lucrativas, siendo éstos Principios normativos para entidades lucrativas y recomendados para entidades no lucrativas, sin embargo para estas últimas, se requieren de adecuaciones

que den como resultado información financiera acorde a las necesidades de cada entidad. Esto será tratado con detalle más adelante.

### Información administrativa

Esta información al ser analítica e interna requiere del conocimiento del funcionamiento de la entidad y es complementada normalmente por informes, presupuestos y reportes financieros que la administración requiera.

Para entidades lucrativas y no lucrativas, esta clase de información resulta indispensable, ya que se trata de instrumentos no normados que son flexibles a las necesidades de cada entidad, sobre esta información pueden dar fácilmente giros de tal suerte que se ajuste a requerimientos específicos y se proporcionen datos no contenidos en la información financiera recomendada por los PCGA, sin embargo para las lucrativas esta va siempre ligada a la información financiera ya que en general tiene su criterio basado en PCGA.

Para las entidades sin fines de lucro, la información administrativa resulta vital, ya que en ella se incluye el uso de presupuestos y en análisis de la afectación cuantitativa de algunos factores externos e internos que recaen en la economía de la entidad. Para las no lucrativas estos informes resultan en ocasiones más útiles para el análisis financiero de la institución que la propia contabilidad, tal es el caso de la UNAM en que su sistema contable se basa en la utilización simultánea de registros presupuestales a contabilidad.

### Información fiscal

La actual legislación fiscal del país reconoce plenamente como contribuyentes a entidades lucrativas y no lucrativas, y para cada una crea regímenes específicos de tributación, sin embargo, las leyes fiscales de mayor recaudación están diseñadas considerando como base a los ingresos, rendimientos o monto de activos, aplican primordialmente para entes lucrativos, por tanto las entidades no lucrativas no son sujetas de determinados impuestos o se consideran contribuyentes exentos. Estas disposiciones hacen que las no lucrativas sólo se obliguen a proporcionar al fisco datos informativos, no obstante, tienen la obligación fiscal de mantener registros contables como cualquier otro contribuyente.

Desafortunadamente la importancia que para el empresario tiene el fisco, ha hecho que en algunos casos la contabilidad sea únicamente para esos fines, olvidándose que el objetivo primordial es generar información financiera que permita la adecuada toma de decisiones.

### Información regulada

Esta información es esencialmente para entidades gubernamentales, o del sector financiero. Se refiere al tipo de información creado acorde a disposiciones emitidas por órganos de vigilancia. La información regulada es aplicable para las entidades lucrativas, un ejemplo es el sector financiero, allí los criterios se encuentran en los principios contables bancarios. Otro ejemplo lo encontramos en el gobierno, donde sus bases de registro y valuación contables

se encuentran en las disposiciones citadas por la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo.

Las entidades gubernamentales, al no tener fin de lucro, cuentan con bases específicas para preparar su información financiera, estas son los principios de contabilidad gubernamental. Esta regulación específica hace que se puedan establecer criterios de comparación, interpretación y valuación que son aplicables para todas las entidades gubernamentales, sin embargo debe destacarse que éstas entidades son las únicas no lucrativas que cuentan con criterios específicos para elaborar su información contable.

#### Información para usos específicos

Se refiere a contar con objetivos específicos atendiendo a los requerimientos particulares de algún sector o usuario determinado, tiene utilidad y bases de preparación dependiendo de estos requerimientos y puede ser para entidades lucrativas y no lucrativas.

Por otra parte, las entidades no lucrativas al no ser tan numerosas como las lucrativas, han sido consideradas de manera pobre por los organismos encargados de regular la información financiera. Sin embargo, las disposiciones fiscales sí han creado bases más específicas y delimitadas para las entidades no lucrativas, dándoles obligaciones y beneficios basados principalmente cuando estas tienen fines sociales o simplemente de organización.

## Conclusión

Para fines de este trabajo se entiende que la intención de obtener una utilidad financiera es la característica primordial de las entidades lucrativas y para las no lucrativas resulta de mayor importancia satisfacer un fin social. Por ello, la importancia cuantitativa de las entidades con fines de negocio se relaciona con la principal preocupación de las autoridades que ha sido contar con disposiciones oficiales al respecto, con la finalidad de crear criterios uniformes que den más elementos de formulación e interpretación de información financiera y fiscal básicamente. Los demás tipos de información regulada, administrativa y para usos específicos; son aplicables para entidades lucrativas y no lucrativas, y su importancia dependerá de las actividades de la entidad, sin embargo para las no lucrativas resulta vital la información administrativa, ya que ella incluye informes financieros como los presupuestos sobre los que en ocasiones se toman la mayor parte de decisiones y resultan preferibles sobre los estados financieros regulados por PCGA.

## 1.2

### ¿ES NECESARIO QUE LA UNAM VALÚE Y PRESENTE SU INFORMACIÓN FINANCIERA EN BASE A PCGA?

Para resolver esta interrogante tenemos que plantearnos en primer lugar si la UNAM es sujeta de PCGA, es decir, delimitaremos el alcance establecido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, esto en el entendido de que el principio de Entidad es el que establece a quien se le aplicarán dichos principios. El Boletín A-2 de los PCGA define Entidad como:

“Una unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los que fue creada”<sup>3</sup>

La UNAM cumple con la condición de realizar actividades económicas como todas las entidades lucrativas y no lucrativas, independientemente de su giro, para que la UNAM cumpla con su fin social requiere realizar actividades económicas y tomar decisiones económicas y no económicas participando de forma dinámica en el erario del país. Ello es desahacible toda vez que los PCGA hacen referencia en que “la contabilidad produce información indispensable para la administración y el desarrollo del

---

<sup>3</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición, Boletín A-2, párrafo 2

sistema económico”<sup>4</sup>, no obstante, en todo momento los PCGA nombran a la generalidad de las entidades que intervienen en este sistema económico como “combinaciones de recursos naturales y capital”<sup>5</sup> por lo cual se desconocen a las entidades no lucrativas ya que no poseen capital sino patrimonio. A partir de este momento se denotan ciertas limitaciones que los PCGA no pueden subsanar resultando necesario que se establezcan criterios equitativos y específicos para entidades no lucrativas.

De igual forma el Boletín A-1 de PCGA señala lo siguiente en su 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 independientes 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 sus accionistas o propietarios y en sus estados financieros sólo deben incluirse los bienes, valores, derechos y obligaciones de este ente económico independiente.”<sup>6</sup>

La idea “fines económicos particulares” es débil y de poco contenido dado que en el resto de los PCGA no se toma como un parámetro válido, ni siquiera se vuelve a mencionar, sin embargo esta frase se encarga de limitar a los usuarios de PCGA. Al analizar el párrafo se manifiesta

---

<sup>4</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición, Boletín A-1, párrafo 2

<sup>5</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición, Boletín A-2, párrafo 37

<sup>6</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición, Boletín A-1, párrafo 38

también la limitante para el resto de personas que intervienen en la vida económica, ya que si no hay entidad no se puede aplicar contabilidad.

Al hablar los PCGA de que "la personalidad de un negocio es independiente de sus accionistas o propietarios", la intención del párrafo es distinguir al sujeto propietario de la entidad del ente sujeto de PCGA. A sabiendas de que la UNAM no tiene accionistas, habría que preguntarse quién es el propietario de la institución. Aunque el párrafo aparenta haber sido creado para entes con fines de lucro, es aplicable a la UNAM, dado que el Estado puede reclamar su propiedad, sin embargo recordemos que los mexicanos hacemos y somos ese Estado.

Tal como lo reconocen las leyes mexicanas y también lo reconocen así los PCGA, existen entidades con personalidad jurídica y patrimonio propio, al ser la UNAM un organismo descentralizado, queda comprendido en la fracción II de artículo 25 del Código Civil como una corporación de carácter público. En esta parte se menciona "patrimonio" y no capital, tal como lo establece el concepto de entidad.

El párrafo diez del Boletín A-2 menciona que.

"Una vez identificada la entidad como tal, debe ser considerada como sujeto de principios de contabilidad en el momento en que, por obligación o por necesidad, tenga que hacer uso de la técnica contable."<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 15a edición, Boletín A-2, párrafo 10

Dado lo anterior, ha sido necesario que en el dictamen para 1999 del auditor externo de la UNAM, se mencione en la Nota A sobre los estados patrimoniales de la Institución que:

"sus estados financieros y sus prácticas contables están basadas en lo posible, en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., los cuales son de observancia general para todos sus integrantes. Sin embargo, estos principios que son compatibles en su mayoría con los que rigen en una economía globalizada, han sido establecidos para instituciones lucrativas en marcha. A virtud de que la Universidad no persigue fines de lucro y dado que dicho Instituto y el Comité Internacional de Principios de Contabilidad, tampoco tienen establecidos principios de contabilidad para instituciones no lucrativas, ha sido necesario que para efectos de control e información financiera, la Institución a través del Patronato Universitario, haya establecido prácticas contables específicas, las cuales han sido avaladas por la Comisión de Vigilancia Administrativa del Consejo Universitario. En consecuencia, estas prácticas particulares contables toman el carácter de Políticas Contables adecuadas a la operación y a los fines de la Universidad."<sup>8</sup>

Efectivamente, al no existir un boletín donde expresamente se recomienden bases contables para no lucrativas, éstas quedan mutiladas, tratando de asemejarse lo más posible a lo establecido por el IMCP, sin embargo no se logran empatar criterios. Que la UNAM también considere estas bases de registro obedece a que el usuario, persona a quien va dirigida la información financiera, está más familiarizado con la interpretación de las cifras y con los criterios que norman los PCGA, aún así esto no es impedimento para que la UNAM pueda establecer sus

---

<sup>8</sup> Cuenta Anual 1999 de la Universidad Nacional Autónoma de México, Nota A

propios fundamentos contables recomendados y elaborados por el Patronato Universitario y con dictamen de la Comisión de Vigilancia Administrativa del Consejo Universitario.

Por otro lado, los PCGA en su Boletín A-8 "Aplicación Supletoria de las Normas Internacionales de Contabilidad" (NIC's), no facilitan recomendaciones sobre bases contables para no lucrativas. Lo establecido por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), tampoco orienta al respecto a pesar de que los objetivos de constitución del IASB son:

- "a) formular y difundir, en interés público, normas contables a observar en la presentación de los estados financieros, y promover su aceptación y respeto en todos los países del mundo;
- b) trabajar con generalidad por la mejora y armonización de las regulaciones, normas contables y procedimientos relacionados con la presentación de estados financieros." <sup>9</sup>

Estos objetivos aún siendo generales no proveen en lo particular de recomendaciones sobre la aplicación de normas contables para entidades sin fines de lucro, pero tampoco niegan la oportunidad para que éstas entidades hagan suyos estos criterios.

---

<sup>9</sup> Normas Internacionales de Contabilidad 2000. International Accounting Standards Committee, Prólogo a los Pronunciamientos Sobre las Normas Internacionales de Contabilidad

## Conclusión:

La Universidad Nacional Autónoma de México es sujeto de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados al considerarse una entidad en los términos de lo enunciado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, sin embargo, por necesidad y para que el usuario dé una mejor interpretación a la información financiera en función a lo que está acostumbrado, los criterios contables que emplea la UNAM han sido adecuados basándose en lo posible en la normatividad emitida por el IMCP y así se manifiesta en la Cuenta Anual de la Institución. Los PCGA no se pronuncian específicamente para orientar o normar a las no lucrativas sobre los criterios en que basarán su registro y valorarán su información financiera. De igual forma, las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el IASC a pesar de que en sus objetivos se manifiestan con la intención de contemplar todas las posibilidades, no detallan cómo preparar y presentar información financiera de entidades sin fines de lucro.

### 1.3 PRINCIPALES POLÍTICAS CONTABLES DE LA UNAM QUE DIFIEREN DE PCGA

En este punto únicamente se enunciarán las principales diferencias entre las políticas que aplica la UNAM y las establecidas por el IMCP, ello con la finalidad de que sirvan de preámbulo para el análisis específico de las discrepancias más importantes entre estos dos criterios, las cuales se estudiarán en el siguiente capítulo.

La UNAM emplea algunas políticas contables distintas a las enunciadas en PCGA, esto puede confundir al usuario de la información financiera, por tal motivo ha sido necesario que se refleje la situación en el dictamen de los auditores externos para 1999 en un párrafo de énfasis en los siguientes términos.

“Como se menciona en la nota A a los estados financieros, de acuerdo con sus necesidades de control e información financiera, la Institución ha adoptado políticas contables específicas que en algunos casos difieren de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.”<sup>10</sup>

Menciona el segundo párrafo de la cuenta anual 1999 de la UNAM sobre las políticas contables de la UNAM que difieren de lo establecido por el IMCP lo siguiente:

“Las diferencias con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados son básicamente por lo

---

<sup>10</sup> Cuenta Anual 1999 de la Universidad Nacional Autónoma de México, Dictamen del auditor externo Resa y Asociados, S.C., signado por el C.P. Manuel Resa, México D.F., 10 de marzo de 2000

que se refiere al no reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, a que sus inversiones en propiedades y equipo no se deprecian, al no reconocimiento de los pasivos por obligaciones laborales y los criterios de presentación de los estados financieros.”<sup>11</sup>

El documento llamado Principales Discrepancias entre Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y los Criterios Contables Aplicados por las Instituciones Públicas de Educación Superior (I.P.E.S.), menciona lo siguiente al respecto.

“Principales discrepancias con los principios de contabilidad

- a) Los Estados Financieros básicos
- b) El reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera.
- c) El reconocimiento de pasivos por obligaciones laborales.
- d) La deprecitación contable de los activos fijos
- e) La base de registro de los ingresos.”<sup>12</sup>

Lo mencionado como diferencias entre las políticas contables por parte de la AMOCV y lo que dispone la nota A de la Cuenta Anual 1999 de la UNAM, confirma que la UNAM coincide con las políticas contables de las demás I.P.E.S., sin embargo en la Cuenta Anual de la UNAM para 1999, no se menciona lo relativo a la base de registro de los ingresos. Cada diferencia será tratada más adelante con

---

<sup>11</sup> Cuenta Anual 1999 de la Universidad Nacional Autónoma de México. Nota A

<sup>12</sup> Principales Discrepancias entre Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y los Criterios Contables Aplicados Por Las Instituciones Públicas De Educación Superior (I.P.E.S.), Asociación Mexicana de Órganos de Control y Vigilancia en Instituciones de Educación Superior, A.C. documento no editado

detenimiento, resaliando la importancia de cada partida haciendo comentarios y recomendaciones.

El órgano llamado Asociación Mexicana de Órganos de Control y Vigilancia en Instituciones de Educación Pública Superior, A.C (AMOCV), se pronunció en relación con la finalidad de:

“Concluir el documento que conlleve a estandarizar la aplicación generalizada y consistente de sus políticas contables, lo cual permitirá la homogeneidad y comparabilidad de la información presupuestal y financiera”<sup>13</sup>

La AMOCV resuelven que las I.P.E.S. requieren contar con bases contables comunes que les proporcionen elementos para hacer comparativa su información financiera, así evidencian las carencias de PCGA ya que estas no proporcionan bases de valuación y presentación contable no lucrativas, mucho menos para I.P.E.S.

Es a partir del documento de las AMOCV, que se relata la problemática que tienen las I.P.E.S. para la formulación de políticas contables que no participan de los criterios establecidos en PCGA, y por tanto se organizan para comparar las bases contables que emplean y concluir con la creación de sustentos contables que permitan validar esos criterios por lo menos a nivel de IPES. No obstante, la problemática se visualiza creciente por la diversidad y afluencia cada vez mayor de entidades no lucrativas que

---

<sup>13</sup> Principales Discrepancias entre Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y los Criterios Contables Aplicados Por Las Instituciones Públicas De Educación Superior (I.P.E.S.), Asociación Mexicana de Órganos de Control y Vigilancia en Instituciones de Educación Superior, A.C., documento no editado

por su naturaleza no puede atender a lo establecido en PCGA.

Conforme se desarrolle esta investigación, se estudiará si se requiere emitir un documento que ampare políticas contables para entidades no lucrativas o específicamente para IPES y de ser así, se estudiará a qué nivel de autoridad es necesario validarlo

## **Conclusión**

La UNAM y en general las instituciones públicas de educación superior difieren en la aplicación de PCGA en que sus políticas contables de no reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, en que sus inversiones en propiedades y equipo no se deprecian, en el no reconocimiento de los pasivos por obligaciones laborales y en los criterios de presentación de los estados financieros. Aunque la Universidad no menciona la base de registro de los ingresos como una diferencia, las instituciones públicas de educación superior sí lo reconocen y es innegable que también esto debe ser motivo al menos de mención en los estados financieros de la UNAM (ello será tratado a detalle más adelante). La Asociación Mexicana de Órganos de Control y Vigilancia en Instituciones Públicas de Educación Superior, A.C., ve necesario crear un documento en que se homogenicen y hagan comparables los criterios contables de dichas instituciones, a lo largo de la investigación se harán reflexiones para concluir si es necesario emitir dicho documento para no lucrativas o sólo para éstas instituciones.

## 2. CRÍTICA A LAS PRINCIPALES POLÍTICAS CONTABLES DE LA UNAM QUE DIFIEREN DE LOS PCGA

Aquí se analizarán los criterios fundamentales que difieren a lo establecido por los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, estas diferencias se estudiarán desde el punto de vista crítico, es decir, no se tratará el tema únicamente de forma enunciativa. Como ya se mencionó, dichas políticas consisten en:

- La falta de reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera.
- Las inversiones en propiedades y equipo no se deprecian.
- La falta de reconocimiento de los pasivos por obligaciones laborales
- Los criterios de presentación de los estados financieros
- El momento de reconocimiento de los ingresos

La UNAM ha mantenido durante largo tiempo la forma de valuación y presentación de su información financiera, esto nos servirá de referencia para la crítica ya que se tratarán los conceptos fundamentalmente y la estructura los actuales estados patrimoniales y el dictamen de los auditores externos de la UNAM, examinándose también la normatividad contable vigente.

A continuación se presentan a las entidades involucradas en el establecimiento, aprobación y validación de las políticas contables que afectan a la UNAM.

Instancias Administrativas Determinan la necesidad de adoptar nuevas políticas contables

Comisión de Presupuestos del Consejo Universitario Modifica la estructura programática del presupuesto con motivo de cambios en políticas contables.

Auditor externo Revisa la nueva política contable y su afectación en estados financieros.

Comisión de Vigilancia Administrativa del Consejo Universitario. Dictamina favorable en su caso, la aprobación de las nuevas políticas contables.

Pleno del H. Consejo Universitario Aprueba en su caso los estados financieros de la UNAM con las nuevas políticas contables.

De una forma sencilla se puede describir el proceso de la siguiente manera, la iniciativa para la formulación y aplicación de modificación o creación de una política contable puede surgir de instancias administrativas como el auditor interno o el departamento de contabilidad de la institución; una tercer instancia de procedencia de la iniciativa de cambios o creación de un criterio contable es para atender a los requerimientos que determine la Comisión de Presupuestos del H. Consejo Universitario, aquí

se pueden realizar cambios a la estructura programática que afecten las políticas contables de la Universidad.

Una vez determinada la necesidad, se recurre a la Comisión de Vigilancia Administrativa del H. Consejo Universitario, la cual se encarga de dar su voto aprobando en su caso, la modificación o la nueva política contable. Posteriormente los auditores externos dan su opinión sobre los estados financieros de la UNAM con los nuevos criterios y formulan su dictamen, cabe mencionar que la comunicación con los auditores externos es vital para que se eviten modificaciones que vayan en contra de estos criterios. Una vez creados los estados financieros de la UNAM se llevan al pleno del H. Consejo Universitario, para aprobarse en su caso.

## **Conclusión**

Las políticas contables que aplican en la UNAM y que difieren de PCGA, se analizarán desde un punto de vista crítico, en el marco de la normatividad contable vigente. Para que los estados financieros de la Institución se formulen con las modificaciones o nuevas políticas contables, es necesario que se detecte por instancias administrativas porque se requieren modificar los criterios contables, también puede surgir la necesidad con motivo de cambios en la estructura programática aprobados por la Comisión de Presupuestos, la planeación de estos cambios contará con la opinión de los auditores externos. Para validar estos cambios o modificaciones a los criterios contables, se recurrirá en primera instancia a la Comisión de Vigilancia

Administrativa, posteriormente se evalúen los estados financieros por el auditor externo y los estados financieros y el dictamen del auditor sean conocidos y aprobados por el pleno del H. Consejo Universitario.

## 2.1

### FALTA DE RECONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS DE LA INFLACIÓN EN LA INFORMACIÓN FINANCIERA. CRÍTICA

El antecedente inmediato del B-10, se encuentra en el Boletín B-7 "Revelación de los efectos de la inflación financiera", emitido a finales de 1979, que surge como medida emergente a la crisis que en ese momento se disipaba y que afectaba considerablemente la información financiera. Posteriormente el Boletín B-10 sustituye al B-7 y se considera su carácter obligatorio a partir de 1994, los propósitos del B-10 también son relativos a la información financiera, sin embargo por la dificultad y la forma en como ha evolucionado la economía, así como para coincidir con normas internacionales, se han realizado adecuaciones que subsanan deficiencias o aclaran puntos relativos a la reexpresión de estados financieros.

El Boletín B-10 de PCGA surge para hacer que las cifras de los estados financieros representen de una forma más certera los valores a precios vigentes, así se pueden tomar decisiones más precisas. Por los altos índices inflacionarios que ha tenido el país, resulta imprescindible para cualquier usuario de la información financiera, que las cifras se encuentren actualizadas, sobretodo tratándose de entidades en las que el valor de los activos o su antigüedad son considerables, los activos de la UNAM se encuentran básicamente constituidos por inversiones en propiedades y

equipo que fueron adquiridas básicamente desde su creación, esto sería motivo para que no existiera razón que justifique que la UNAM no reexpresé su información, sin embargo las finanzas de la Institución y su sistema contable hacen que la reexpresión no pueda aplicarse tal como lo recomienda el B-10 de PCGA.

Mencionan los PCGA, sobre la finalidad de su Boletín B-10 que:

"Este documento tiene por objeto establecer las reglas pertinentes a la valuación y presentación de las partidas relevantes contenidas en la información financiera, que se ven afectadas por la inflación." <sup>14</sup>

Al respecto, se expresa la Asociación Mexicana de Órganos de Control y Vigilancia en Instituciones de Educación Superior, A.C., al mencionar que:

"La contabilidad tradicional parte del supuesto de que la moneda como unidad de medida para cuantificar sus operaciones, es estable, sin embargo en los países con frecuentes procesos inflacionarios, las empresas deben restituir el valor que se deteriora por los efectos mencionados para mostrar una información actualizada que le permita mantener sus cualidades." <sup>15</sup>

La UNAM no reexpresa sus estados, es decir, no sigue la normatividad establecida en el Boletín B-10 de "Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera", y así lo reconoce el inciso 3 de la

---

<sup>14</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 15a edición. Boletín B-10, párrafo 12

<sup>15</sup> Principales Discrepancias entre Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y los Criterios Contables Aplicados por las Instituciones Públicas De Educación Superior (I P E S.), Asociación Mexicana de Órganos de Control y Vigilancia en Instituciones de Educación Superior, A.C., documento no editado

nota A de la cuenta anual de la UNAM para 1999, donde se menciona sobre el reconocimiento de los efectos de la inflación que:

"desde su inicio la Universidad por su carácter de entidad no lucrativa al servicio de la Sociedad, que cumple en consecuencia una función social, la cual se basa en recursos fiscales cuyo manejo se encuentra enmarcado en la estructura de un presupuesto por programas, se ha acogido al principio del costo histórico, por lo que no reconoce los efectos de la inflación en su información financiera

"Dado que la UNAM no tiene propósitos de operar con fines de lucro, ni mantener una disposición de rentabilidad financiera, ni reflejar la más alta capitalización de sus bienes en función de su posible venta en el futuro y además por tratarse de una Entidad de Servicio institucional que cumple con una clara función social, apoyada fundamentalmente con recursos fiscales, se considera innecesario reconocer en su información financiera los efectos de la inflación.

"Esta práctica es congruente con la naturaleza y complejidad de los bienes que integran el patrimonio universitario, entre los cuáles se encuentran bienes considerados como patrimonio de la Nación que son inalienables y que en consecuencia no pueden ser sujetos de enajenación" <sup>16</sup>

Se manejan en la nota varios aspectos:

- a) La UNAM tiene carácter de entidad no lucrativa con una función social.

Sobre la función social de la UNAM, se ha comentado que efectivamente, la UNAM carece de un fin de lucro, sin embargo, esta situación parece no ser impedimento o

---

<sup>16</sup> Cuenta Anual 1999 de la Universidad Nacional Autónoma de México, Nota A 3)

motivo para no aplicar la normatividad del B-10 de PCGA, resultando innecesaria la apreciación en esta nota

Sería más ilustrativo si se complementara la nota advirtiendo que en virtud de que los resultados de la UNAM están basados en la utilización de todos los recursos disponibles para en gastos e inversiones, prácticamente no se generan remanentes y no es objetivo generarlos, por lo que al reexpresar la información financiera se afectarían las cuentas de resultados acumulándose ejercicio tras ejercicio pudiendo afectar la toma de decisiones.

b) Los ingresos de la UNAM se basan en recursos fiscales.

Que la UNAM base su economía principalmente en el subsidio que le otorga el Gobierno Federal, es relevante, pero esto tampoco es necesario mencionarlo en esta nota. Los ingresos provenientes del subsidio federal son sujetos de reexpresión, no obstante, estos tienen otro papel significativo al registrarse directamente con los gastos, pero ello no es motivo de mención para justificar la no aplicación del B-10 de PCGA

c) La existencia de una estructura de un presupuesto por programas.

Contar con sistema contable-presupuestal resulta importante mencionarlo en este punto, ya que éste se elabora en función a cifras históricas, aunque finalmente reconoce algunos efectos inflacionarios como aumento de sueldos y de precios de consumibles que se verán afectados por el alza en precios, aún así, las cifras de presupuesto por

programas sólo contemplan una cantidad específica para lo relativo a las inversiones, ahí se encuentran adquisiciones de inmuebles, maquinaria y equipo y otro tipo de inversiones, que son partidas no monetarias y por lo tanto típicas de actualización, no obstante, no se establecen a detalle los efectos en costos que estas adquisiciones pueden sufrir por el paso de tiempo y el mantenimiento a que sea necesario someterlas

d) Acogerse al principio del costo histórico.

El principio al que hace referencia la nota 3, en realidad se denomina Valor Histórico Original, según PCGA, se analizará la situación suponiendo que a este principio se hubiera querido referir la nota.

Se transcribe a continuación el principio de Valor histórico original:

“Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación de este principio; sin embargo

esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.”<sup>17</sup>

Sobre el principio del Valor histórico original y su repercusión con la reexpresión de cifras se manifiesta Salvador García Briones en su libro Reexpresión de Estados Financieros, donde se retoma el principio agregando comentarios.

“Las transacciones y cuentas económicas que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que le afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Aclara que las cifras deberán ser modificadas en caso de que ocurran eventos posteriores que la hagan perder su significado (podría ser un evento económico como la inflación), aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable.

“Este concepto relacionado con la aplicación del boletín B-10 “Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera”, al mencionar que si se ajustan las cifras por cambio en el nivel general de precios (índices) y se aplica a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran todos los estados financieros, se considerará que no ha habido violación de este principio; sin embargo, esta situación deberá ser aclarada en la información que se produzca.”<sup>18</sup>

Parte del principio de Valor Histórico Original es mostrar las cifras modificadas por eventos externos, tal es el caso de la inflación, como se señaló anteriormente, las tendencias inflacionarias, pueden causar que si únicamente se valúa y presenta la información financiera apegándose a

---

<sup>17</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 15a. edición, Boletín A-1, párrafo 42

<sup>18</sup> García Briones, Salvador, Reexpresión de Estados Financieros, McGraw Hill México D.F., 1998, pag 3

principio este principio, dependiendo la importancia relativa de la información se pueden crear conflictos al momento en que los usuarios interpretan la información financiera. La naturaleza del principio va ligada al B-10, incluso justifica que la reexpresión sea normativa y motivo de salvedad al momento dictaminarse para efectos financieros.

Dado lo anterior, resulta necesario y prudente que la UNAM haga referencia al principio.

- e) La UNAM no tiene propósitos de reflejar la más alta capitalización de sus bienes en función de su posible venta en el futuro

Este argumento no es válido para justificar la no reexpresión de los bienes muebles de la Universidad Nacional Autónoma de México según la normatividad del Boletín B-10 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. El mismo Boletín B-10 afirma en su párrafo 82:

"Los activos en desuso se valorarán a su valor neto de realización (precio estimado de venta menos costo en que se incurriría para venderlos)."<sup>19</sup>

Este párrafo del B-10 es el único que trata el tema de la venta de los activos, recordemos que lo que se persigue con la reexpresión de estados financieros es proporcionar información más realista para partidas que se vieron afectadas en su valor por cambios en los niveles generales de precios, no es la finalidad de la reexpresión dar un valor más alto a los activos para enajenarlos. En el párrafo 82 del

---

<sup>19</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición, Boletín B-10, párrafo 82

B-10, se habla únicamente sobre venta de activos en desuso, y en la nota A 3 no se delimitan los activos, es decir, debería delimitarse claramente esta situación ya que puede confundir al usuario de la información financiera.

La UNAM aunque no es su propósito, vende algunos sus bienes muebles en desuso principalmente a través de una subasta, aquí se establecen precios base, es decir, se conoce el precio de venta, sin embargo estos activos no son significativos en relación al resto de sus propiedades. Por lo cual no merecería la pena considerar esta situación dentro de los estados patrimoniales.

A manera de nota, los PCGA reconocen en su párrafo 77 y 88 que:

"Excepcionalmente, las empresas podrán determinar, por sí mismas, el valor neto de reposición de sus activos fijos cuando dispongan de elementos objetivos y verificables para hacerlo. Esto implica, que dentro de la empresa exista personal que posea un conocimiento profundo de los activos a valuar, en lo tocante a su costo, tecnología y estado físico, o bien, que por la naturaleza del activo, se disponga de elementos objetivos, sencillos y prácticos para la determinación de su valor de reposición. En todo caso, se deben satisfacer los requisitos establecidos en los párrafos 67 a 75 de este boletín " <sup>20</sup>

Más adelante menciona el párrafo 65 del boletín B-10 de PCGA que da el preámbulo del estudio técnico al que se refiere el párrafo anterior, menciona que la actualización por costos específicos se puede determinar.

---

<sup>20</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición, Boletín B-10, párrafo 77

"- Mediante avalúo de un perito independiente  
"- Empleando un índice específico que pudiera haberse emitido por el Banco de México u otra institución de reconocido prestigio." <sup>21</sup>

Aunque no es el objetivo de este trabajo, resulta interesante preguntarse porqué si los PCGA hablan de instituciones de reconocido prestigio, no indican quién o cómo se determina si una institución es de reconocido prestigio o no.

f) No reexpresar es congruente con la naturaleza y complejidad de los bienes que integran el patrimonio universitario, entre los cuáles se encuentran bienes considerados como patrimonio de la Nación que son inalienables y que en consecuencia no pueden ser sujetos de enajenación.

Dada la complejidad y relevancia de su contenido, esta situación se estudiará de una forma más precisa en el apartado 2.1.2.

## Conclusión

Aunque la UNAM se ve afectada por los efectos de la inflación, los activos de la Institución no se revalúan, dichos activos son generalmente de montos altos y de antigüedad considerable y se presentan con cantidades históricas que distan por mucho de mostrar los valores actuales de sus propiedades y equipos. Esta situación es retomada en una nota en la Cuenta Anual para 1999, sin embargo algunos

---

<sup>21</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos 15a edición, Boletín B-10, párrafo 65

motivos expuestos para justificar la no aplicación del B-10 no son de peso, que en los estados financieros no se apeguen al principio del Valor Histórico Original y que los bienes de la UNAM por su naturaleza son complejos para su actualización, resulta imprescindible mencionarlo ya que ese principio da origen a la reexpresión, no obstante, es innecesario mencionar que los ingresos se basan en su mayoría en ingresos provenientes del subsidio federal y que los bienes no se tienen para ser enajenados. Por otra parte, sería más ilustrativo que la finalidad no lucrativa de la Institución se mencionase en el marco del B-10, es decir, la UNAM por su fin primordialmente social, no busca tener utilidades y por lo tanto aplicar el B-10 afectaría el remanente o déficit del año, acumulándolo para ejercicios posteriores, deformando la interpretación de las cifras financieras.

## 2.1.1

### APLICACIÓN DEL BOLETÍN B-10 DE PCGA

Las disposiciones del Boletín B-10 de PCGA se aplican según la necesidad de las entidades, resulta interesante preguntarse si instituciones como la Universidad Nacional Autónoma de México son sujetas de aplicación de tal normatividad.

Menciona el párrafo 13 del Boletín B-10 de PCGA sobre los preceptos aquí contenidos que:

"Estas normas son aplicables a todas las entidades que preparan los estados financieros básicos definidos en el Boletín B-1, Objetivos de los estados financieros."

<sup>22</sup>

El Boletín B-1 al que hace referencia el párrafo anterior, menciona en su párrafo del alcance lo siguiente

"Este boletín define el objetivo y las características y limitaciones de los estados financieros de los negocios. Los Estados financieros de empresas no lucrativas pueden tener objetivos, características y limitaciones particulares, que no se tratan en este boletín " <sup>23</sup>

Aquí se reconoce la existencia a empresas no lucrativas, sin embargo, asimilando el resto del párrafo como aplicable a la generalidad de las no lucrativas, la UNAM tiene objetivos, características y limitaciones que no se tratan en el B-1 de PCGA, tal como lo menciona su párrafo del

<sup>22</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 15a edición, Boletín B-10 párrafo 13

<sup>23</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 15a edición, Boletín B-1, párrafo 1

alcance, por lo que de forma muy estricta se puede concluir que al no ser la Universidad Nacional Autónoma de México un negocio, no se encuentra sujeto a la aplicación del boletín B-10 de PCGA.

El B-10 al hacer mención de empresas no lucrativas, tenía que definir quienes eran éstas, así lo hizo al emitir la Circular 17 "Definición de "Instituciones no lucrativas" para fines de revelación de los efectos de la inflación en la información financiera". Dicha circular se eliminó de PCGA y aunque ahí se hacía referencia al Boletín B-7 que es el antecedente del B-10 y que ahora está sin vigor, resulta necesaria tal circular en virtud de que el propio B-10 hace referencia a las empresas no lucrativas y por lo tanto se requiere hacer la precisión y definición de tales entidades.

La forma de constitución de la UNAM como entidad pública con un objeto social que no tiene como finalidad la distribución de beneficios económicos a sus fundadores, en virtud de que la fundó en Estado, y posteriormente la no formulación de los estados financieros tal como se señalan en el B-1 de PCGA, hacen que se caiga en el supuesto de una entidad no lucrativa. De esa forma se reafirma a la Universidad como no sujeto para la elaboración del cálculo y presentación de los efectos de la inflación en la información financiera.

## Conclusión

Más allá del análisis simplista, de que la UNAM no formule estados financieros en los términos del Boletín B-1 de PCGA, se debería mencionar tal situación como parte de las notas a los Estados Patrimoniales de la UNAM, a modo de razonamiento para justificar la no aplicación del reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera.

## 2.1.2

### ¿ES NECESARIO QUE LA UNAM RECONOZCA LOS EFECTOS DE LA INFLACIÓN EN SU INFORMACIÓN FINANCIERA?

Establece el Boletín A-1 de PCGA en su párrafo 2 lo siguiente:

"La contabilidad produce información indispensable para la administración y desarrollo del sistema económico. El fenómeno económico es sumamente complejo y todavía distamos de haber llegado a establecer un método de medición que lo cuantifique a entera satisfacción. Pero, no es solamente la complejidad del fenómeno económico, también su constante evolución y multiplicidad agravan los problemas de su adecuada presentación cuantitativa."<sup>24</sup>

Aunque la contabilidad según PCGA busca ser funcional: dentro de un sistema económico en constante evolución, se ve continuamente con carencias y limitaciones para crear bases coherentes para la valuación y el registro de la información financiera.

Por ello, el B-10 al igual que la generalidad de los criterios emitidos por el IMCP, se aplican en las entidades a medida que surgen las necesidades que tienen su origen en la realización de operaciones cuantitativas, mismas que necesariamente se tendrán que reflejar en su información financiera procesada. No obstante, la diversidad de

---

<sup>24</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a. edición, Boletín A-1, párrafo 2

actividades a que se dedican las entidades ha provocado que los PCGA se enfoquen únicamente al común denominador que es el fin de negocios.

Más allá de la normatividad de los PCGA, el criterio elemental a seguir para valorar y presentar la información financiera debe ser la conveniencia y utilidad, ello determinará lo que le ajusta o no para ser aplicado a la entidad. El IMCP y sus criterios de cuantificación y presentación es uno de los instrumentos para que el auditor externo de una entidad apoye su opinión, no precisamente quiere decir que estos PCGA sean apropiados a esa entidad.

Al respecto, el Addendum al Boletín A-1 de PCGA menciona en su párrafo 15 que:

"La utilidad como característica de la información contable es la cualidad de adecuarse al propósito del usuario. Estos propósitos son diferentes en detalle para cada usuario pero todos tienen la comunidad de interés económico en la entidad económica." <sup>25</sup>

Más adelante el mismo Addendum se refiere al Costo-Beneficio.

"La relación entre beneficio y costo es una imitación más que una característica de la información contable. Los beneficios derivados de la información contable deben exceder el costo de obtenerla. La evaluación de beneficios y costos, es sin embargo, sustancialmente un proceso de juicio. Aún más: Los costos no necesariamente recaen en aquellos usuarios que disfrutan de los beneficios. Los beneficios

---

<sup>25</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 15a edición, Addendum al Boletín A-1, párrafo 15

pueden disfrutarse también por usuarios distintos a aquellos para los que la información financiera fue preparada." <sup>26</sup>

"Los principios de contabilidad generalmente aceptados que son requisitos mínimos que deben cumplir los estados financieros no pueden cuestionarse en su aplicación por razones particulares de costo-beneficio." <sup>27</sup>

Aunque cómo se menciona en el párrafo anterior, los PCGA no son optativos, hay que analizar factores más significativos y determinantes como la utilidad, no valdría la pena aplicar el B-10 de PCGA en la UNAM si este no va a ser útil a la información financiera que requiere analizar y emitir la institución, independientemente de que la UNAM tenga un fin económico o no, aún más, el beneficio en información financiera que se obtendría no sería redituable para el costo que tendría aplicar el B-10 ya que fuera de los bienes Patrimonio de la Nación con que cuenta la UNAM, mismos que son invaluable, la Universidad ha establecido sistemas de control que tienen como resultado inventarios de todas las facultades, escuelas, institutos y oficinas administrativas, los bienes muebles inventariados podrían servir de base para la reexpresión de cifras, sin embargo el grueso de los bienes propiedad de la UNAM son inmuebles, ¿cómo asignarle un valor cuantitativo a un bien que se ha convertido en historia del país, algo de valor estimativo para la Patria y que representa un símbolo en que incluso se refleja parte de la cultura de México?

---

<sup>26</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición, Addendum al Boletín A-1, párrafo 24 A

<sup>27</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición, Addendum al Boletín A-1 párrafo 24 B

Anteriormente se mencionó que la UNAM no reexpresa sus información financiera conforme a la normatividad establecida en el Boletín B-10 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, "Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera", se analizaron a detalle los diferentes motivos según el punto 3 de la Nota A de la Cuenta Anual de la UNAM para 1999, que explican porqué no aplicar el B-10. Entre los argumentos más destacables son 1) la UNAM tiene carácter de entidad no lucrativa con una función social, y 2) no reexpresar es congruente con la naturaleza y complejidad de los bienes que integran el patrimonio universitario, entre los cuáles se encuentran bienes considerados como patrimonio de la Nación que son inalienables y que en consecuencia no pueden ser sujetos de enajenación.

Es destacable que en la nota de justificación de no aplicar el B-10, se describa el carácter social de la UNAM pero no se complementa la justificación con el concepto de utilidad, es decir, no se indica que atendiendo al fin social de la UNAM no resulta útil la información producto de la reexpresión de su información financiera. De igual manera, se menciona en la misma nota A 3) la naturaleza y complejidad de sus bienes pero no se completa la idea al omitir el término costo-beneficio, acepción que puede dar un elemento más al lector de la información financiera, aún más, en todo el texto de la Cuenta Anual de la UNAM para 1999 no se mencionan los términos "utilidad y costo beneficio"

## Conclusión

Aunque la Universidad Nacional Autónoma de México cuenta con los controles necesarios para aplicar el B-10 de PCGA, o si estos controles no resultan suficientes, se implantarán los necesarios que permitan reexpresar sus estados patrimoniales, la información financiera que se produciría no sería de utilidad, independiente de que la UNAM cuenta con bienes considerados como Patrimonio de la Nación, resulta inviable asignarles un valor cuantificable para ello se ha adoptado la política de presentarlos a valor histórico. La Cuenta Anual de la UNAM para 1999 debería reconocer conceptos como utilidad y costo-beneficio como motivo para no aplicar el B-10 de PCGA, ya que aunque se encuentran implícitos, incluir estos preceptos en los estados financieros sería un factor más para que el usuario dé una mejor interpretación a las cifras.

### 2.1.3

#### MÉTODO DE VALUACIÓN DE LOS BIENES INMUEBLES DE LA UNAM Y SU COINCIDENCIA CON PCGA

La UNAM al no reconocer los efectos de la inflación en su información financiera tal como lo establece el Boleín 8-10 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, no presenta cifras actualizadas en sus estados patrimoniales; a pesar de esto, la Cuenta Anual 1999 de la UNAM muestra en el inciso 3 de la Nota A, una descripción enunciando la forma de revaluación de los bienes inmuebles de la UNAM:

“Teniendo en cuenta las importantes variantes de los precios en los terrenos y construcciones, el Patronato Universitario estableció la práctica de incluir anualmente en estas notas el resultado de una revaluación que realiza de los bienes inmuebles mediante procedimientos que incluyen: generación de bases de datos, mismos que son constantemente actualizados mediante visitas periódicas a cada uno de los inmuebles, en las que se determina la superficie de los terrenos o de las construcciones y su estado físico, se verifica la propiedad de cada uno de ellos con Escrituras Públicas o Actas de Donación; se estiman los precios unitarios actualizados de los terrenos y construcciones, aplicando parámetros derivados de información de los valores comerciales vigentes, de los índices de precios de construcción del Banco de México y de asesorías obtenidas de otras instituciones bancarias y compañías inmobiliarias, adicionalmente se estima el demérito que obtuvieron las construcciones por su vida útil consumida,

mercado inmobiliario, aplicando un factor de comercialización." <sup>28</sup>

1999			1998		
Cifras históricas	Efecto de revaluación	Importe total	Cifras históricas	Efecto de revaluación	Importe total
\$ 1,951,736	\$ 14,230,809	\$ 16,182,545	\$ 1,743,241	\$ 13,385,563	\$ 15,128,804

A manera de apunte, en el Estado Patrimonial de la UNAM al 31 de diciembre de 1999 y 1998, se le asigna la Nota A-4 al ítem Propiedades y Equipo, esta nota debería hacer referencia solamente al rubro Bienes Inmuebles que es de lo que trata la nota.

Sobre esta nota hay dos situaciones relevantes: 1) que la UNAM no aplique el B-10 de PCGA pero sí revalúe sus bienes inmuebles y 2) la coincidencia que existe en como la UNAM valúa sus bienes inmuebles y lo establecido en el B-10 de PCGA.

Atendiendo a lo primero, resulta inverosímil que se deba hacer una aclaración y fundamentación sobre la no aplicación del B-10 para posteriormente mostrar en una nota que forma parte integrante de los propios estados patrimoniales de la UNAM, la revaluación de los bienes inmuebles que por su importancia constituyen el principal rubro de las inversiones de la Universidad.

<sup>28</sup> Cuenta Anual 1999 de la Universidad Nacional Autónoma de México, Nota A 4)

Esto aparenta ser incongruente con lo mencionado en la nota A 4) de la cuenta anual 1999, ahí la UNAM se manifiesta preocupada por contar con información veraz en función a la variación en precios mostrando cifras actualizadas según valores comerciales, cuando anteriormente se expresó indicando no tener necesidad de actualizar sus cifras por no tener intenciones de venta en un futuro adicionando que la Institución cuenta con bienes considerados Patrimonio de la Nación.

En el conocimiento de que los bienes inmuebles de la UNAM integran el activo de mayor importancia de la UNAM, es decir, prácticamente forman a la UNAM, es notable que se haga un análisis de la actualización de todos estos bienes inmuebles y no se muestre una segregación por facultades, escuelas, institutos y edificios administrativos, ello resulta indispensable ya que se generaliza demasiado al enunciar como método de actualización los "parámetros derivados de información de los valores comerciales vigentes" <sup>29</sup>. Es decir, se puede recurrir a esta práctica en la actualización de bienes como granjas y terrenos sin construcción por enunciar algunos, inversiones que son parte de la UNAM y que se encuentran fuera de escuelas, facultades o institutos, inmuebles y que pueden enajenarse sin perjuicio de la función docente o de investigación de la UNAM, sin embargo ¿se puede establecer un valor comercial a la Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM?

Continuando con el análisis, mostrar los valores actualizados tal como lo estableció el Patronato Universitario, puede confundir al usuario de la información

---

<sup>29</sup> Cuenta Anual 1999 de la Universidad Nacional Autónoma de México, Nota A 4)

financiera, al pretender hacer de esta revaluación un estudio independiente a las cifras de los estados patrimoniales mostrando la actualización sólo con carácter enunciativo, el usuario podría interpretar que las cifras actualizadas se deben presentar en los estados financieros y no como nota.

Esta diversidad y complejidad de los bienes de la Institución es notable al intentar comparar cifras, por ejemplo, el valor de los bienes inmuebles de la UNAM en cifras históricas resulta muy semejante a lo mostrado por el rubro Maquinaria, equipo y aparatos científicos, sin embargo estos ni revaluados alcanzarían el valor de los inmuebles, ya que estos por el paso del tiempo se van deteriorando y por lo tanto su valor es menor, situación que no se presenta con los bienes inmuebles ya que estos aumentan su valor constantemente. También contar con equipo especializado y con características singulares resulta más recomendable que su valor se calcule mediante avalúo.

Presentar en una nota los valores actualizados de los bienes inmuebles, se debe también a las deficiencias de los PCGA ya que no hacen recomendaciones de cómo tratar a entidades no lucrativas que requieran por alguna circunstancia reexpresar cualquier rubro de sus activos

La otra situación destacable en la revaluación de los bienes inmuebles de la UNAM, es la coincidencia que existe en la forma en como la UNAM valúa sus bienes inmuebles y lo establecido en el B-10 de PCGA, es decir, el método empleado por la UNAM para revaluar sus bienes inmuebles cumple (en su mayoría) con lo establecido por el Boletín B-10

de PCGA, en el párrafo 16 se enumera uno de los enfoques para reflejar los efectos de la inflación en los estados financieros.

"b) el método de actualización de costos específicos, llamado también valores de reposición, el cual se funda en la medición de valores que se generan en el presente, en lugar de valores provocados por intercambios realizados en el pasado."<sup>30</sup>

Los PCGA ahondan sobre este concepto en el párrafo 65 del mismo B-10:

"Se entiende por valor de reposición la cantidad de dinero necesaria para adquirir un activo semejante en su estado actual (valor de adquisición más costos incidentales tales como fletes, seguros, instalación, etc. Menos demérito) que le permita a la empresa mantener su capacidad operativa. Éste se puede determinar:

- "- Mediante avalúo de un perito independiente.
- "- Empleando un índice específico que pudiera haberse emitido por el Banco de México u otra institución de reconocido prestigio."<sup>31</sup>

Posteriormente se menciona la necesidad de realizar un estudio técnico que considere los valores de reposición nuevo, neto de reposición, vida útil remanente y valor de desecho. Otros requisitos del estudio técnico deben ser un trato congruente para bienes homogéneos, asignar valores específicos y no producir cifras globales, así como congruencia en las políticas de capitalización para

---

<sup>30</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos 15a edición, Boletín B-10, párrafo 16

<sup>31</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos 15a edición, Boletín B-10, párrafo 65

determinar el valor histórico de los activos fijos y las partidas que se incorporan para determinar el monto del avalúo <sup>32</sup>.

La UNAM cumple con esos requisitos y así lo enuncia la nota A-4 de su Cuenta Anual para 1999, pareciera ser que la revaluación de los bienes inmuebles se encuentre basada en lo establecido por los PCGA.

Por otra parte, la Circular núm. 17 "Definición de "Instituciones no lucrativas" para fines de la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera" (ahora sin vigor), establecía en sus conclusiones que:

"El Boletín B-7 enfoca el ajuste de capital al mantenimiento financiero del mismo y establece varios ajustes aplicables a la determinación de utilidades. Por lo tanto, se desprende que la aplicación integral del Boletín B-7 se refiere únicamente a entidades que persiguen fines de lucro o cuya operación requiere de información reexpresada para inducir decisiones que garanticen que los ingresos absorberán el costo y dejarán un remanente razonable, tales como, organismo descentralizados (PEMEX, CFA, etc.), empresas de participación estatal o fideicomisos con fines de manufactura o comercialización de productos o servicios de interés social.

"Dado que en las entidades no lucrativas la evaluación de mantenimiento financiero de capital y el ajuste de utilidades, normalmente, es irrelevante en relación con sus objetivos, no le son aplicables las disposiciones del Boletín B-7 en forma integral. Sin embargo, esta Comisión recomienda que las entidades exceptuadas presenten la información adicional en la medida en que les sea útil, teniendo en cuenta sus características." <sup>33</sup>

---

<sup>32</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1.ª edición, Boletín B-10, párrafos del 67 al 75

<sup>33</sup> Circular núm. 17 de PCGA, Definición de "Instituciones no lucrativas" para fines de la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera, Enero de 1982

Como se mencionó anteriormente, aunque el Boletín B-7 al que hace referencia la Circular núm. 17, está sin vigor, continúa con validez el Boletín B-10, que contiene el mismo elemento objeto de la circular que es la entidad no lucrativa. Aquí se analiza un aspecto importante que es la afectación a cuentas contables para la determinación de resultados traducidos en utilidades o pérdidas, sin embargo, ello no aplica a la UNAM, ya que tal como se establece en la Circular, no se requiere de esta información, y hacer la reexpresión afectaría resultados que se acumularían a ejercicios posteriores deformando el propósito de la contabilidad de gastos e inversiones, que es simplemente mostrar cómo fueron empleados los recursos, afectando por lo tanto la toma de decisiones. Lo anterior no es privativo para que la Universidad únicamente aplique los métodos de reexpresión establecidos en el B-10, es decir, se puede presentar una alternativa de información que no precisamente debe ser la reexpresión, simplemente el informe adicional al que hace referencia la circular, puede ser mostrar el valor de determinados bienes con métodos de revaluación que sean los más convenientes atendiendo a los objetivos de la entidad. Para la UNAM resultó útil mostrar el valor actualizado de sus inmuebles, sin embargo la justificación de su proceder no se establece claramente.

## Conclusión

A pesar de que la UNAM no revalúa sus bienes inmuebles con la finalidad de enajenarlos, o de mantener una rentabilidad de la Institución, presenta en una nota sus bienes inmuebles revaluados, empleando para ello un método muy similar al establecido por PCGA conocido como valor de reposición, incluso aplica valores comerciales para revaluar, sin embargo no se da una explicación fundamentada de la razón que tuvo el Patronato Universitario para establecer esa política, a pesar de que la UNAM reconoce que existen bienes invaluable; pareciera ser que esa práctica continúa por mera consistencia. Como se mencionó anteriormente, las cifras actualizadas no le son útiles a la UNAM, en caso contrario se debe justificar la utilidad de la revaluación de los bienes inmuebles y revaluar también el resto de sus propiedades y equipos sobre las mismas bases para tener consistencia, de otra forma, la Institución debe abstenerse de presentar esa nota que pareciera ser contradictoria al espíritu de la justificación de no aplicar el B-10 de PCGA. Contabilizar los efectos de la inflación en cualquier cifra de los estados patrimoniales de la Institución, afectaría cuentas de resultados que se acumularían a ejercicios posteriores afectando también la toma de decisiones y perdiendo el propósito de presentar la información financiera que es mostrar el empleo de los recursos y no la existencia de utilidades o pérdidas del ejercicio

## 2.2

### INVERSIONES EN PROPIEDADES Y EQUIPO QUE NO SE DEPRECIAN. CRÍTICA

Que la Universidad Nacional Autónoma de México no deprecie sus activos, se considera una de las principales diferencias contables con las políticas que establecen los PCGA.

Al respecto, la Asociación Mexicana de Órganos de Control y Vigilancia en Instituciones de Educación Superior, A.C., menciona lo siguiente:

"El IMCP reconoce que la depreciación no es una regla de valuación sino un método de distribución del costo histórico de un bien en varios ejercicios. Las instituciones lucrativas registran la depreciación de sus activos fijos para efecto de la determinación de sus utilidades.

"El boletín C-6 del IMCP, al establecer las reglas particulares de aplicación relativas a estos activos fijos, exceptúa de su cumplimiento a las empresas de servicios públicos, dentro de las cuales por analogía, se consideran las Instituciones Públicas de Educación Superior."<sup>34</sup>

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados se pronuncian en su boletín C-6 en el párrafo del alcance, delimitando los entes a quienes aplica lo establecido para la valuación y presentación de los inmuebles, Maquinaria y equipo:

---

<sup>34</sup> Principales Discrepancias entre Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y los Criterios Contables Aplicados por las Instituciones Públicas De Educación Superior (I P E S ). Asociación Mexicana de Organos de Control y Vigilancia en Instituciones de Educación Superior, A. C. documento no editado

"Este Boletín establece las reglas particulares de aplicación de los principios de contabilidad relativos a los inmuebles, maquinaria y equipo, (también comerciales e industriales y no incluye el de las industrias extractivas, empresas de servicios públicos, agrícolas, ganaderas y pesqueras ni el de las instituciones de crédito, de seguros y organizaciones auxiliares. " <sup>35</sup>

Como ya se mencionó, los PCGA se deslindan de brindar normas que atiendan las necesidades de entidades no lucrativas, incluso excluyen a determinados giros de entidades lucrativas, dejando nuevamente de lado a aquellas entidades que quieran servirse de lo dictado por el IMCP; no existe en el resto del boletín C-6, un pronunciamiento para que las entidades que así lo juzguen necesario, integren a sus políticas contables las reglas de valuación y presentación mostradas por el C-6.

En ninguna fracción de la Cuenta Anual de la UNAM para 1999, se mencione algo adicional al respecto, es decir, la UNAM no se pronuncia ni infiere siquiera la razón para no aplicar la depreciación. Con el antecedente de que la UNAM no deprecia sus activos, parece indispensable que la UNAM manifieste en una nota a los Estados Patrimoniales la razón por la cual no deprecia sus activos. Aunque los PCGA no establecen reglas particulares para este tipo de instituciones, y aún siendo no obligatoria su aplicación y no habiendo otra normatividad contable a que recurrir, la UNAM ha adoptado las políticas contables de PCGA que a sus intereses o necesidades convenga. Por otra parte,

---

<sup>35</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición, Boletín C-6, párrafo 1

haciendo referencia al párrafo citado, debería delimitarse claramente el término "propiedades" ya que el usuario puede entender que propiedades incluye terrenos, y éstos en los términos de PCGA se revalúan, y no se deprecian, así lo menciona claramente la Nota A-4 de la Cuenta Anual para 1999

A manera de apunte, el párrafo del alcance del Boletín C-6 de PCGA se muestra selectivo respecto a quien debe y quien no debe aplicar la normatividad establecida por el IMCP respecto a Inmuebles, Maquinaria y Equipo.

Es destacable que la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en el párrafo del alcance del Boletín C-6, mencione entre paréntesis el término "Activo fijo", igualándolo a los Inmuebles, maquinaria y equipo, esto tal vez en el afán de facilitar el lenguaje se olvidándose de lo correcto, esta cotidianidad de nombrar a los Inmuebles, maquinaria y equipo como Activo fijo no debe ser expuesta en los PCGA dada la importancia y trascendencia que éstos tienen. El término Activo fijo al hacerlo sinónimo de Inmuebles, maquinaria y equipo curiosamente lo único que tiene de fijo son los inmuebles ya que la maquinaria y los equipos se tratan de bienes muebles cuya principal característica es que no son fijos. El concepto "Activo fijo" se omite en Normas Internacionales de Contabilidad.

Regresando a PCGA, el Boletín C-6 define depreciación de la siguiente manera:

"La depreciación es un procedimiento de contabilidad que tiene como fin distribuir de una manera sistemática y razonable el costo de los activos fijos intangibles, menos su valor de desecho si lo tienen, entre la vida útil estimada de la unidad. Por lo tanto, la depreciación contable es un proceso de distribución y no de valuación."<sup>36</sup>

"Esta distribución puede hacerse conforme a dos criterios generales uno basado en el tiempo y otro en unidades producidas."<sup>37</sup>

"Dentro de cada uno de los criterios generales, existen varios métodos alternativos y debe adoptarse el que se considere más adecuado, según las políticas de la empresa, y características del bien."<sup>38</sup>

"La depreciación debe calcularse sobre bases y métodos consistentes a partir de la fecha en que empiecen a utilizarse los activos fijos, y cargarse a costos y gastos."<sup>39</sup>

En ésta parte los PCGA hacen referencia constantemente a términos como Activo fijo y empresa, ya se dieron los puntos de vista al respecto.

La definición de depreciación tal como lo reafirma la Asociación Mexicana de Órganos de Control y Vigilancia en Instituciones de Educación Superior, A C , se trata de una distribución del gasto, es decir, no se trata de un método de valuación ni tiene como objeto cuidar que el valor de los mal llamados activos fijos se mantenga real con el paso del tiempo.

---

<sup>36</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición, Boletín C-6, párrafo 39

<sup>37</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición, Boletín C-6, párrafo 40

<sup>38</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición, Boletín C-6, párrafo 41

<sup>39</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición, Boletín C-6, párrafo 43

Aunque muchas veces se confunde la depreciación con un método de valorar activos, debe recordarse que son precisamente los criterios o estilos para distribuir el costo del bien, los que hacen de la depreciación una forma de repartir el valor del bien. Con la depreciación se trata de que el costo del activo a depreciarse se haga de forma equitativa, por ejemplo, una parte del costo de esa maquinaria se considerará para formar parte de los costos y gastos del bien que se produzca.

## **Conclusión**

El boletín C-6 de PCGA no proporciona elementos para que las entidades no lucrativas tengan un método de valuación y presentación de información financiera en lo relativo a Inmuebles, maquinaria y equipo, ni su depreciación, incluso discrimina ciertos sectores de las lucrativas. La Universidad Nacional Autónoma de México no es sujeto de lo establecido por Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en lo relativo al mal llamado activo fijo. Debe entenderse a la depreciación como un método de distribución del valor del bien, y no como una forma de dar valor a las inversiones en inmuebles, maquinaria y equipo.

## 2.2.3

### ¿ES NECESARIO QUE LA UNAM DEPRECIÉ SUS PROPIEDADES Y EQUIPO?

Esta pregunta surge atendiendo a lo que se ha mencionado a lo largo del trabajo: al no existir políticas contables específicas para entidades no lucrativas, se toma la normatividad de los PCGA y se adapta a las necesidades y requerimientos de la entidad, así surge nuevamente la inquietud sobre la necesidad de establecer las reglas particulares que se requieran.

La depreciación de los activos fijos de la UNAM, a la luz de un análisis sencillo, se puede ver como innecesaria toda vez que la depreciación es una distribución del valor del bien que busca ser equitativa y proporcional al uso y producción, para convertirla en costo. Por medio de la depreciación se busca afectar los resultados de una entidad; considerar el costo de edificios, maquinaria y equipo y segregarlo en un ejercicio con la finalidad de tener resultados más apegados a la realidad de las entidades que buscan generar utilidades o pérdidas, la UNAM no tiene como objetivo dar origen a utilidades o pérdidas, puede tener remanentes o superávit, incluso déficit pero no es su fin reflejar los resultados de la operación, simplemente satisface a la sociedad en la parte que le corresponde y posteriormente compara lo presupuestado con lo ejercido, y no considera el desgaste que sufren los inmuebles, maquinaria y equipo para cumplir con su fin social.

La UNAM cuenta con controles financieros para determinar el costo de la depreciación de sus bienes, y es posible implantarlos, sin embargo esta información no resultaría útil. Ya que se convertirá en costo y se registraría en cuentas de resultados lo cual podría crear confusiones debido a que un costo como la depreciación generaría una pérdida que tendría que ser reflejada en el estado patrimonial de la UNAM, aparentando un déficit de la Institución, que sería imposible de cubrir con un presupuesto mayor, ya que la depreciación no representa una salida de efectivo.

## **Conclusión**

La UNAM en el marco de los PCGA, no debe aplicar la depreciación a sus inversiones, pero más allá de tal conclusión, ésta práctica contable parece no ser útil ni necesaria a la información financiera que requiere mostrar la Universidad. La depreciación como distribución del valor de una inversión convierte esta distribución en costo, para que después se pueda determinar un costo de producción o fabricación. Sin embargo, para la UNAM el concepto costo no es aplicable ni útil toda vez que no hay producción más bien un fin social. Por otro lado, registrar la depreciación en la contabilidad de la UNAM, sería afectar los resultados de la entidad generando invariablemente pérdidas que perturbarían la información financiera deformando la interpretación de los resultados.

## 2.2.2

### CONSECUENCIAS DE LA NO DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES Y EQUIPO

Debido a la importancia de las inversiones en propiedades y equipo de la UNAM, y el efecto financiero de su depreciación, sería conveniente que se mostrara en los estados financieros de la UNAM un comparativo en que se muestre el valor a precios actuales de estos bienes y el costo de adquisición en cada ejercicio, comparándolo con el costo de reposición de estos. Debido a que la UNAM no ha visto incrementado su presupuesto resulta indispensable presentar dicho informe.

Los recortes presupuestales de la Institución no se ven reflejados en su información financiera, ello debido a que al afectar básicamente a las inversiones y no presentar el monto en que éstas se vieron disminuidas, se deja de tener información indispensable para la toma de decisiones del usuario. Contar con estas cifras reflejaría más certeramente la situación en que la Universidad se encuentra.

Este informe daría un argumento útil para pedir al Ejecutivo Federal que otorgue un mejor subsidio a la UNAM para reponer los bienes que por su desgaste han dejado de ser útiles total o parcialmente a la Universidad.

Ai respecto, la Interpretación SIC-14 Indemnizaciones por Deterioro del Valor de las Partidas, menciona en el primer párrafo de su problemática que:

“Las empresas pueden recibir compensaciones de terceros, ya sea en forma de dinero o bien no monetarias, por causa del deterioro de valor experimentado por los elementos componentes de la rúbrica propiedades, planta y equipo. Con frecuencia, las compensaciones de tipo monetario recibidas deben ser utilizadas, por razones económicas imperativas, para restaurar los elementos deteriorados o para comprar o construir activos nuevos que reemplacen a los elementos perdidos o abandonados.”<sup>40</sup>

Lo establecido por el Comité de Interpretaciones (SIC) menciona como ejemplo las siguientes compensaciones.

“(d) reposición física, por un tercero, de la totalidad o de una parte de un activo deteriorado o de un elemento que ha sufrido pérdidas.”<sup>41</sup>

Más adelante la SIC-14 menciona en su párrafo 3 que la problemática se centra en como se deben contabilizar:

“(c) la restauración, compra o construcción posterior de activos para sustituir a los perdidos o abandonados.”<sup>42</sup>

Para NIC's, aunque se trata de indemnizaciones a empresas, debe establecerse como política revelar en la información financiera de la UNAM los activos deteriorados que tendrán que ser repuestos independientemente de que el subsidio, fideicomiso o algún otro tipo de ayuda se establezca o no para este fin, es decir, las NIC's refuerzan la teoría de que dada la importancia monetaria y en valor

---

<sup>40</sup> Normas Internacionales de Contabilidad 2000, International Accounting Standards Committee, SIC-14  
Párrafo 1

<sup>41</sup> Normas Internacionales de Contabilidad 2000, International Accounting Standards Committee SIC-14  
Párrafo 2

<sup>42</sup> Normas Internacionales de Contabilidad 2000 International Accounting Standards Committee SIC-14  
Párrafo 3

utilitario que tienen algunos activos de la UNAM, resulta imprescindible revelarlo

Sobre la revelación de activos deteriorados a pendientes a indemnizarse, la SIC-14 dice en su párrafo 5 lo siguiente.

“Las compensaciones, ya sean monetarias, reconocidas por causa de la pérdida de valor o deterioro de elementos componentes de las propiedades, planta y equipo, deben ser reveladas por separado en los estados financieros de la empresa ” <sup>43</sup>

Debería considerarse como un criterio para determinar el otorgamiento del subsidio federal, los bienes que han dejado de ser útiles y que tendrán que ser repuestos, ello con un estudio realizado por peritos del mismo gobierno cuya función sea allegarse de un reporte de los activos adquiridos en ese ejercicio para cada dependencia y posteriormente inventariarlos para evaluar las condiciones en que se encuentra y estimarles una vida útil así como un valor de oesecho. De esta forma se podría contar con bases sólidas para la distribución de ingresos del gobierno federal, siempre teniendo en mente la finalidad de que las Instituciones puedan mantener sus activos funcionales para cumplir cabalmente con el fin para el que fueron creadas.

---

<sup>43</sup> Normas Internacionales de Contabilidad 2000, International Accounting Standards Committee, SIC-14 Párrafo 5

## Conclusión

La Universidad Nacional Autónoma de México hace bien en no afectar sus resultados con la depreciación, al no llevar este registro se pierde la posibilidad de saber cuantitativamente la distribución del costo de estos bienes y su reflejo en los estados financieros de la Institución. Los recortes del subsidio que otorga el gobierno federal a la UNAM, afectan al rubro de inversiones, ya que el resto de los egresos de la Institución son prácticamente inamovibles, sin embargo esta situación no es mostrada a los usuarios de la información financiera, la solución puede ser elaborar un informe en que se muestre el deterioro de los bienes del ejercicio y se compare con lo que podría ser el valor de un bien de igual funcionamiento, mediante este informe se reflejaría el efecto del recorte presupuestal y su afectación en inversiones.

## 2.3

### FALTA DE RECONOCIMIENTO DE LOS PASIVOS POR OBLIGACIONES LABORALES. CRÍTICA

Otra de las principales diferencias en políticas contables de la UNAM que difieren con PCGA es la falta de reconocimiento de pasivos por ciertas obligaciones laborales

Lo anterior se informa en la Cuenta Anual de la UNAM en su nota A 9) "Obligaciones laborales", que menciona:

"Conforme a los Contratos Colectivos en vigor, la **Institución** está obligada al pago de una indemnización por antigüedad al trabajador que se separa voluntariamente, se jubile o muera. Estas erogaciones se cargan a los resultados del ejercicio en que se incurren, de acuerdo con los recursos asignados en el presupuesto anual por el Gobierno Federal, en virtud de que son cubiertas a través del presupuesto anual autorizado."<sup>44</sup>

Los PCGA establece en su párrafo de alcance del boletín D-3 "Obligaciones laborales", de la serie D "Problemas especiales de determinación de resultados".

"Las disposiciones contenidas en este boletín son aplicables a las obligaciones laborales independientemente del medio de pago o financiamiento y de que se encuentren formalizadas o no, y que tienen como objetivo establecer"

---

<sup>44</sup> Cuenta Anual 1999 de la Universidad Nacional Autónoma de México, Nota A 9)

"Las bases para cuantificar el monto del pasivo por obligaciones laborales.

"Las bases para cuantificar el costo neto de las obligaciones laborales del periodo.

"Las reglas de reconocimiento y revelación."<sup>45</sup>

El párrafo que determina a las entidades sujetas de esta normatividad no establece limitaciones, aunque el título de la serie de los boletines de los que forma parte el D-3, sugiere limitar a los usuarios

A La UNAM, por su naturaleza financiera, no le es útil conocer sus resultados de operación. Cuantificar, asignar y dar un correcto empleo al presupuesto son objetivos financieros más relevantes para la UNAM.

Por ello, se estudiarán partidas de gastos en que los PCGA segregan las Remuneraciones laborales:

"Las remuneraciones al personal incluyen toda clase de erogaciones que se pagan a los trabajadores o a sus beneficiarios a cambio de los servicios recibidos de los primeros, las cuales se pueden clasificar en remuneraciones directas y remuneraciones al retiro."<sup>46</sup>

Continúa el boletín en su párrafo 7 delimitando y definiendo remuneraciones directas:

"Las remuneraciones directas son las que se pagan regularmente al empleado durante su relación laboral, tales como: sueldos y salarios, tiempo extra,

---

<sup>45</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición, Boletín D-3, párrafo 5

<sup>46</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición, Boletín D-3, párrafo 6

destajos, comisiones, premios, gratificaciones anuales, vacaciones y primas sobre las mismas.”<sup>47</sup>

La UNAM desde que establece una relación laboral, puede aplicar lo establecido en el párrafo anterior y así lo hace, en el pasivo de sus Estados Patrimoniales al 31 de diciembre de 1999 y 1998, existe un renglón titulado “Sueldos, gratificaciones e impuestos por pagar”, en el se presentan, tal como lo establecen los PCGA, las remuneraciones directas regulares, las que se han devengado se conocen y son susceptibles de cuantificarse.

La otra parte en que los PCGA segregan a las remuneraciones laborales y les denomina Remuneraciones al retiro, se trata en el boletín D-3 como sigue:

“Las remuneraciones al retiro de los trabajadores representan obligaciones de pagos de las entidades de éstos o a sus beneficiarios, mismas que deben pagarse en la fecha de retiro o a partir de ésta.”<sup>48</sup>

Aquí se menciona por primera vez a, sujeto de la obligación, es decir a la entidad, en la definición del alcance del D-3 y en la remuneraciones laborales y remuneraciones directas únicamente se trataba la obligación de pago al trabajador pero se omitía al obligado.

También en el párrafo 8 del D-3 de PCGA se da una limitante referente al momento de pago por retiro del trabajador, más adelante el párrafo 9 del mismo boletín proporciona dos referencias más específicas que es la

---

<sup>47</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición. Boletín D-3, párrafo 7

<sup>48</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición. Boletín D-3, párrafo 8

existencia de la obligación independientemente de la formalidad jurídica del contrato laboral, y el término del vínculo laboral.

"Las remuneraciones al retiro, formales e informales, son las provenientes de planes de pensiones, las primas de antigüedad y cualquier otra remuneración establecida al término del vínculo laboral o a partir de ese momento, los planes formales son los que se establecen en los contratos de los que se deducen las bases necesarias para su cuantificación. En los planes informales puede carecerse de la formalidad jurídica del convenio, sin embargo, puede observarse una costumbre y un modelo que permiten su cálculo."<sup>49</sup>

En este marco, la UNAM cuenta con contratos colectivos y así lo establece la Nota A-9 de la Cuenta Anual de la UNAM para 1999, esta facilidad jurídica va ligada a la característica del vínculo laboral. Las remuneraciones al retiro establecidas en los contratos laborales de la UNAM proporcionan la base para hacer este elemento perfectamente cuantificable.

Los PCGA continúan con una división más a las remuneraciones al retiro en planes de contribución definida y planes de beneficios definidos, considerando su naturaleza y algunas observaciones relevantes:

"Los planes de contribución definida son aquellos en que la entidad acepta entregar montos de efectivo preestablecidos a un fondo de inversión determinado, en los que los beneficiarios de los trabajadores consistirán en la suma de dichas aportaciones, más o menos las ganancias o pérdidas en la administración de tales fondos. La responsabilidad de la entidad con relación a estos planes, se limita al pago de las

---

<sup>49</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición, Boletín D-3, párrafo 9

contribuciones definidas y usualmente las empresas no adquieren obligación de efectuar aportaciones complementarias.”<sup>50</sup>

“Los planes de beneficios definidos son aquellos cuyos montos de retiro se determinan con base en la fórmula o esquema del plan y la responsabilidad del patrón termina hasta la liquidación de los beneficios.”<sup>51</sup>

La UNAM no cuenta con un plan basado en inversiones determinadas en fondos tal como definen los planes de contribución definida, más bien se apega a los planes de beneficio definidos, ya que tal como lo da a conocer la Nota A-9 de la Cuenta Anual de la UNAM para 1999, los gastos generados por remuneraciones de retiro de personal son pagados con el subsidio del gobierno federal para el año en que surja la obligación.

Para la Universidad calcular los pagos por retiros de los trabajadores y todas las prestaciones que se deriven de lo establecido en los contratos, para presentar en la información financiera ésta cifra sería un trabajo sin un beneficio considerable en información. El personal académico, personal administrativo y de servicios que emplea la UNAM es bastante numeroso y complejo, a ello habría que agregarle la segregación del personal administrativo y académico sindicalizado, por lo cual el cálculo es complicado y la cifra final se registraría en un solo renglón en los estados patrimoniales. A pesar de esto, la institución cuenta con la capacidad y los profesionales necesarios para realizar el cálculo, pero los resultados de

---

<sup>50</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición, Boletín D-3, párrafo 11

<sup>51</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición, Boletín D-3, párrafo 12

dichos cálculos como ya se mencionó, es cubierta por el subsidio federal corriente, es decir, no sería muy útil mostrar una cifra de obligaciones laborales al retiro del personal, cuando finalmente ésta será cubierta por el presupuesto otorgado por el gobierno federal cada año.

Otra razón para no considerar la cifra directamente como un rubro en los estados patrimoniales de la UNAM se debe al reconocimiento de los pasivos por obligaciones laborales como un gasto que afectaría los resultados de la entidad. El sistema contable-presupuestal de la UNAM es limitativo en virtud de que sólo se pueden mostrar los gastos e inversiones del ejercicio de tal suerte que justifiquen su presupuesto, cualquier partida que sea gasto que no implique efectivo deformaría su información financiera ya que erróneamente se mostraría un déficit presupuestal inexistente que se acumularía año tras año, afectando el análisis de la información financiera y la toma de decisiones, de tal suerte que aún con un aumento presupuestario considerable, se mostraría invariablemente un déficit; no obstante, resultaría útil para la toma de decisiones, mostrar en una nota a los estados patrimoniales la situación que guardan los pasivos por obligaciones laborales, lo cual daría argumentos para pedir un subsidio mayor al Ejecutivo Federal y permitiendo incluso la planificación y control de este rubro y su consideración para futuros subsidios.

Sobre las reglas de presentación de los pasivos por obligaciones laborales, el párrafo 5<sup>o</sup> del Boletín D-3 de PCGA, considera que:

“Las entidades deben revelar en los estados financieros o en las notas a los mismos según corresponda, los efectos, las características principales del plan o planes de remuneraciones al retiro y cualquier situación que afecte la consistencia o comparación de la información presentada, así como:

- “- Importe de las obligaciones por beneficios actuales.
- “- Importe de las obligaciones por beneficios proyectados.
- “- En su caso, el monto de los activos del plan
- “- Importe de los servicios anteriores y modificaciones al plan, aún no amortizado.
- “- Importe de las variaciones en supuestos y ajustes por experiencia, aún no amortizado.
- “- Importe del ajuste por pasivo adicional.
- “- Importe del pasivo o activo de transición, aún no amortizado.
- “- Importe del costo neto del periodo y en su caso, el importe de la contribución del periodo
- “- Periodo de amortización de las partidas pendientes de amortizar.
- “- Indicar si los cálculos fueron efectuados por actuarios independientes o por la propia empresa ”<sup>52</sup>

Los PCGA indican las cifras que se deberán mostrar en la información financiera, éstas parecen cubrir los requisitos establecidos en el resto del boletín D-3, sin embargo, como ya se mencionó, para la UNAM, presentar ésta clase de información afectaría sus resultados

A manera de apunte, es notable la última indicación del párrafo 51 del D-3, donde se establece la obligación de indicar si los cálculos fueron realizados por actuarios o por la propia empresa, es incorrecto, toda vez que en el D-3 en ningún momento se señala quienes podrán o deberán realizarse los cálculos, ello sólo se infiere en ésta regla de presentación, de igual manera se deja abierta la posibilidad

---

<sup>52</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 5a edición, Boletín D-3, párrafo 51

al omitir las características de: profesionista o no profesionista especializado o no en actuaría realice los cálculos correspondientes. Al no indicar el D-3 la formalidad o tipo de acreditamiento del personal encargado de realizar los cálculos por obligaciones laborales, se deja en libertad a la empresa de elegir al personal interno o externo que juzgue más adecuado para aplicar el D-3, a pesar de esto, en la práctica al momento de realizar una auditoría externa de información financiera, se pide que los cálculos sean realizados por actuarios acreditados lo cual no es necesario en los términos del PCGA.

## **Conclusión**

Para la Universidad crear una provisión para pago de obligaciones por término de relaciones laborales, afectaría a los resultados de su ejercicio afectando también la interpretación de su información financiera. Sin duda la UNAM tiene la capacidad de calcular éstas cifras, aún así, ésta información no sería del todo útil toda vez que esos pasivos son contemplados en un presupuesto otorgado por el ejecutivo federal en que se encuentran ya asignadas partidas específicas para éstos fines, sin embargo, resultaría útil mostrar esta cifra en una nota a los estados patrimoniales, lo cual daría argumentos para pedir un subsidio mayor al Ejecutivo Federal, permitiendo incluso la planificación y control de este rubro y su consideración para futuros subsidios

## 2.4

### CRITERIOS DE PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS. CRÍTICA

La Universidad Nacional Autónoma de México tiene diferencias importantes en la manera en como presenta su información financiera en relación a lo establecido en Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados emitidos por el IMCP

Los criterios de presentación y valuación de cada rubro contable se encueniran a lo largo de la serie C ae PCGA; para fines de éste análisis se omitirá la descripción de la forma de valuar cada partida contable por no ser el objetivo del presente trabajo, aunque se presentan algunos de los conceptos, objetivos y alcances de los PCGA que tengan relación a la forma en como la UNAM presenta su información financiera

El Boletín A-11 de PCGA "Definición de los conceptos básicos integrantes de los estados financieros", menciona entre algunos de sus objetivos los siguientes:

"Lograr uniformidad de criterios en la conceptualización de dichos elementos para mejorar la comunicación entre preparadores, dictaminadores y usuarios de información contable."<sup>53</sup>

"Proporcionar un marco de referencia que facilite el análisis de situaciones concretas, para determinar la naturaleza de partidas que surjan en la práctica y

---

<sup>53</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 15a edición, Boletín A-11, párrafo 3

consecuentemente su cuantificación y presentación en los estados financieros.”<sup>54</sup>

Éstos objetivos permiten valorar la importancia de la unificación de criterios para todos aquellos que requieran hacer uso de la información financiera reconociendo la importancia de ésta forma de trabajo. La información financiera requiere ser presentada de una forma sintética pero específica, característica cumplida con la formulación de estados financieros, cada entidad practicará la forma de presentación de su información atendiendo a su naturaleza y necesidades, sobre estos menciona el Bolefín B-1 que:

“La razón de ser de los estados financieros surge de una necesidad de información. De información que los interesados en un negocio empezaron a requerir, siendo los primeros interesados la gerencia del mismo y, posteriormente, los interesados externos que, en el desarrollo de las economías más evolucionadas, es el público en general. Por lo tanto los estados financieros han evolucionado con el entorno económico y las características de las entidades emisoras.”<sup>55</sup>

Surge entonces la primera diferencia que es la razón de ser de los estados financieros, señalando a usuarios interesados en el negocio, ese término no incluye a aquellas entidades con fines distintos al lucro, al respecto el párrafo 10 del Bolefín A-11 menciona lo siguiente:

“Estas definiciones son válidas, y por lo tanto aplicables, para todas aquellas entidades que formulen estados financieros básicos a los que se

---

<sup>54</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a. edición, Bolefín A-11, párrafo 4

<sup>55</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a. edición, Bolefín B-1, párrafo 4

refiere el boletín B-1. "Objetivos de los estados financieros" <sup>56</sup>

Como se señaló en su momento, el boletín B-1 menciona en su párrafo del alcance que:

**"Este boletín define el objetivo y las características y limitaciones de los estados financieros de los negocios. Los estados financieros de empresas no lucrativas pueden tener objetivos, características y limitaciones particulares, que no se tratan en este boletín."** <sup>57</sup>  
*Énfasis agregado*

Dado lo anterior, es claro que la UNAM decide presentar su información financiera atendiendo a las recomendaciones de la Comisión de Principios de Contabilidad, sin embargo éstas nunca pueden llegar a satisfacer los requerimientos específicos de la Institución, en virtud de que los PCGA para presentación de estados financieros engloban a las entidades en una generalidad y posteriormente excluyen a entidades que no se puedan apegar a éstos principios. Un ejemplo son los antecedentes del Boletín B-1 "Objetivos de los estados financieros", en que se hace referencia al esquema de la teoría básica de la información financiera como productora de información contable de empresas y no de un sistema económico. A continuación se transcribe dicho párrafo:

"El Boletín A-1 sobre la Teoría básica de la contabilidad, emitido por esta Comisión, señala que la contabilidad produce información indispensable para la administración y el desarrollo de las empresas y por tanto es procesada y concentrada para uso de la

---

<sup>56</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a. edición, Boletín A-11, párrafo 10

<sup>57</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición, Boletín B-1, párrafo 1

gerencia y de las personas que trabajan en la empresa " <sup>58</sup>  
*Énfasis agregado*

Por otra parte, el Boletín A-1 al que se hace referencia en el párrafo anterior menciona en su introducción lo siguiente:

**"La contabilidad produce información indispensable para la administración y el desarrollo del sistema económico.** El fenómeno económico es sumamente complejo y todavía distamos de haber llegado a establecer un método de medición que lo cuantifique a entera satisfacción. Pero, no es solamente la complejidad del fenómeno económico, también su constante evolución y su multiplicidad agravan los problemas de su adecuada presentación cuantitativa. La historia de la contabilidad nos muestra un incesante progreso en este intento " <sup>59</sup>  
*Énfasis agregado*

Es notable la forma en como los antecedentes del B-1 citan erróneamente lo referido por el A-1, al destacar que la contabilidad crea información indispensable para la administración y el desarrollo del sistema económico y no se limita a las empresas tal como lo establecen dichos antecedentes del B-1 de PCGA. Pareciera como si se quisiera ver con disimulo al resto de las entidades no consideradas empresas. Aún peor, la redacción aparenta que los antecedentes del B-1 de PCGA afirman que los únicos entes que intervienen en el sistema económico son las empresas.

---

<sup>58</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 15a. edición, Boletín B-1, párrafo 1

<sup>59</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 15a. edición, Boletín A-1, párrafo 2

Es comprensible que la complejidad de las entidades que participan en el sistema económico no haya permitido hasta el momento establecer bases o normas específicas al menos para la presentación de información financiera, pero no se debieran hacer afirmaciones que no corresponden a l nivel de la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP.

La UNAM se encuentra inmersa en dicha complejidad para presentar su información financiera, y ello provoca que en la Nota A-1 de la Cuenta Anual para 1999, se mencione que.

"Conforme a las necesidades de información financiera básica que requieren las instancias superiores de la **Universidad**, éstas han acordado que les son suficientes estados equiparables al balance general (o estado de situación financiera) y al estado de resultados.

"Por lo anterior en la **Universidad** se presentan como estados financieros básicos los Estados Patrimoniales y los Estados de Ingresos, Gastos e Inversiones al cierre de cada ejercicio anual." <sup>60</sup>

Para la UNAM, la necesidad de información determina la forma de presentación de sus estados financieros, adecuando la complejidad de la información para reflejar los resultados que se requieran, al igual que en cualquier otra entidad en que la información que se produzca atenderá a los requerimientos de los usuarios.

Sin embargo, es precisamente la necesidad de información atendiendo a las necesidades del usuario, la causante de que un organismo como el IMCP cite algunas opiniones para uniformar la presentación y valuación de la

---

<sup>60</sup> Cuenta Anual 1999 de la Universidad Nacional Autónoma de México, Nota A 1)

información financiera, con el tiempo esta forma de valuación y presentación se ha vuelto indispensable al grado de tornarse normativa. A pesar de esto, la Universidad presenta su información financiera en forma diferente, lo cual no significa que lo haga de manera errónea o incorrecta, sino que más bien lo hace atendiendo a las necesidades de los usuarios como lo menciona la nota A-1 de la Cuenta Anual para 1999, en que se habla de instancias superiores de la Universidad, y se incluyen notas aclaratorias para los usuarios en general.

Los criterios de presentación de la información financiera de la UNAM que difieren de PCGA han sido también estudiados por el organismo denominado Asociación Mexicana de Órganos de Control y Vigilancia en Instituciones de Educación Superior, A.C.:

"Para las entidades lucrativas, según el boletín B-1 de los PCGA del IMCP, los estados financieros básicos son

- El Balance General,
- El Estado de Resultados,
- El Estado de Variaciones en el Capital Contable y,
- El Estado de Cambios en la Situación Financiera.

"Las notas a los Estados Financieros son parte integrante de los mismos, y su objeto es complementar los estados básicos con información relevante

"Estos reportes, se enfocan a medir principalmente la capacidad de crecimiento, estabilidad y rentabilidad de las empresas lucrativas.

"Sus características y objetivos han sido definidos por el IMCP expresamente para las entidades anteriormente mencionadas y en lo que concierne a

las I.P.E.S., conviene señalar que el Instituto antes citado aclara en el primer párrafo del boletín B-10 que "Los estados financieros de empresas no lucrativas pueden tener objetivos, características y limitaciones particulares que no se tratan en este boletín.

"La opinión generalizada de las I.P.E.S. es que una presentación razonable de su información presupuestal y financiera debe estar integrada por:

- El Estado del Ejercicio Presupuestal,
- El Estado de Situación Patrimonial y;
- El Estado de Ingresos, Egresos e Inversiones.

Las notas que complementan los estados financieros de las I.P.E.S. también forman parte integrante de los mismos.

"Las I.P.E.S. consideran sus Estados Financieros como instrumentos de evaluación de la gestión administrativa."<sup>61</sup>

Por otra parte, la propia AMOCV, proporciona los elementos para la presentación de la información financiera, los cuales se pueden resumir en el siguiente cuadro:

<b>Criterios equivalencias</b>	
<b>PCGA</b>	<b>UNAM</b>
Estado de Situación Financiera	Estados Patrimoniales
Estado de Resultados	Estado de Ingresos, Gastos e Inversiones
Estado de Cambios en la Situación Financiera	No existe equivalencia

**Criterios equivalencias**

<sup>61</sup> Principales Discrepancias entre Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y los Criterios Contables Aplicados por las Instituciones Públicas De Educación Superior (I.P.E.S.). Asociación Mexicana de Órganos de Control y Vigilancia en Instituciones de Educación Superior, A.C., documento no editado

PCGA	UNAM
Estado de Variaciones en el Capital Contable	No existe equivalencia
Presupuesto	Egreso por Programas o Estado de Ejercicio Presupuestal
Notas a los Estados Financieros	Notas a los Estados Financieros

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados establecen estados financieros indispensables para entidades con fines lucrativos los siguientes:

"los estados financieros básicos comprenden el balance general, los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera y las notas que son parte integrante de los mismos."<sup>62</sup>

Como ya se mencionó, para la UNAM no existe normatividad emitida por el IMCP sobre su información financiera, por lo que se tiene que limitarse a presentarla con criterios aprobados por la Comisión de Vigilancia Administrativa del H. Consejo Universitario

### Conclusión

Los PCGA emitidos por el IMCP no proporcionan elementos para la preparación de estados financieros de entidades diferentes a las empresas lucrativas, amparados en que las no lucrativas pueden presentar su información con bases y objetivos particulares. Es decir, los PCGA se

<sup>62</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición. Boletín B-1, párrafo 83

deslindan de emitir normas para la presentación de información financiera de entidades no lucrativas, por ello y por la complejidad de la información financiera de la UNAM, la Institución emite estados financieros con criterios equivalentes a los de PCGA, no obstante, son únicamente parecidos en forma pero no en contenido.

## 2.4.1

### ANÁLISIS DE LOS ESTADOS PATRIMONIALES DE LA UNAM

Los Estados Patrimoniales son considerados básicos para la institución, su función y contenido es similar al balance general que preparan las entidades lucrativas con fundamento en PCGA.

A manera de comentario, la tendencia en la presentación de estados financieros indica que el Balance general se titula Estado de situación financiera o Estado de posición financiera, aunque estos términos no están reconocidos en PCGA, ya que ahí al estado se le denomina balance general. De igual forma, no existe un boletín en PCGA dedicado a la formulación de este estado, sin embargo en la serie C de PCGA se habla sobre la forma de valuar y presentar los elementos que integran el balance general.

En la Cuenta Anual de la Universidad Nacional Autónoma de México el encabezado del estado patrimonial es para presentar cifras al 31 de diciembre de 1999 y 1998, lo cual quiere decir que es un estado que cumple con el principio de comparabilidad.

Los conceptos que forman los elementos que integran las dos secciones del estado patrimonial, es decir, activo por una parte y pasivo en la otra, corresponden a lo dicho por PCGA, estos conceptos y el Patrimonio se analizan a continuación.

a) Activo.

El Boletín A-11 define Activo como:

"Activo es el conjunto o segmento, cuantificable, de los beneficios económicos futuros fundamentalmente esperados y controlados por una entidad, representados por efectivo, derechos, bienes o servicios como consecuencia de transacciones pasadas o de otros eventos ocurridos."<sup>63</sup>

La UNAM presenta sus cuentas de activo por segmentos cuantificables divididos en efectivo, derechos y bienes. El único aspecto de la definición de Activo según PCGA que difiere de las políticas contables de la UNAM es el momento de reconocimiento de los ingresos, ya que al 31 de diciembre de cada año ya se conoce que el gobierno federal otorgará un subsidio, sin embargo no se presenta como un derecho, esto será analizado con detalle más adelante.

La más notable diferencia en las políticas contables de presentación de información financiera de la UNAM que difieren de PCGA, consiste en la distribución del activo, pasivo en el estado patrimonial. Según PCGA al hablar de segmentos cuantificables de empresas, los activos se deben presentar en categorías como sigue: efectivo, derechos para recibir dinero, los que se tienen para ser vendidos, los que se tienen para usar, los que representan un derecho para recibir servicios, y cada segmento cuenta con partidas complementarias para modificar el valor de algún activo.

---

<sup>63</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a. edición, Boletín A-11, párrafo 11

Que la UNAM cuente con una distribución diferente en la presentación de sus activos no es impedimento para la utilización de la información, quien emplea los estados financieros conoce la forma cotidiana de presentación del activo, sabe que el efectivo es de inmediata realización y que los inmuebles o la maquinaria no son de disposición inmediata, es decir, quien no haga uso de los estados financieros tendrá la misma concepción de cifras si se presenta primero el disponible o no.

La UNAM distribuye sus activos de la siguiente forma y orden:

Activo	Categoría según el Boleín A-11 de PCGA	Función del activo según la Cuenta Anual de la UNAM 1999
Propiedades y Equipo	Se tiene para usar	Cumplir con la misión de la Institución. "El Fondo se opera mediante un fideicomiso para fines específicos cuyos intereses se emplean en la conservaciones de los bienes inmuebles, dando prioridad a los de carácter histórico, a la infraestructura básica y a la restauración de bienes artísticos y culturales " <sup>64</sup>
Inversiones Patrimoniales y Fideicomisos	Representan derechos a recibir un flujo de dinero	Cumplir con la misión de la Institución, "cuentan con unidades de alto mérito artístico e histórico, insustituibles en su género se representan en la mayoría de los casos con un valor simbólico utilizado para fines de registro" <sup>65</sup> Por la importancia de sus montos de registro por separado a su valor de adquisición.
Libros, Revistas y Colecciones Artísticas, Académicas y Científicas	Se tienen para usar	Incluyen fondos para gratificaciones y sueldos pendientes de pago, fondos especiales de y para Dependencias Universitarias, e inversiones, fondos fijos y bancos para operación.
Efectivo e Inversiones a Corto Plazo	Dinero, efectivo	Son activos generados con motivo de las operaciones propias de la Universidad, entre otros contienen a deudores diversos, fondos UNAM-BID e inventarios de Tiendas UNAM.
Otros Activos	Representan derechos a recibir un flujo de dinero, incluyen inventarios de tiendas de autoservicio que se tienen para ser vendidos	

<sup>64</sup> Cuenta Anual 1999 de la Universidad Nacional Autónoma de México, Nota A 5)

<sup>65</sup> Cuenta Anual 1999 de la Universidad Nacional Autónoma de México, Nota A 10)

El orden en la presentación de los activos básicamente obedece al monto, es decir, se presentan primero los de mayor valor. El usuario externo de la información, acostumbrado a la presentación más común de los activos de una entidad notará esta forma de presentación como una diferencia importante. Nuevamente la tendencia en la presentación de los estados financieros indica que los activos se presentarán atendiendo a su disponibilidad, únicamente en la Serie C de PCGA en las reglas de presentación de cada partida se establece el orden y división de los activos en circulantes y no circulantes, sin embargo los PCGA no señalan ni siquiera sugieren de manera expresa ésta división de circulante y no circulante.

La información financiera de la UNAM históricamente ha tenido esa distribución en los rubros de sus estados patrimoniales, sin embargo no existe fundamento o justificación para que esta práctica continúe y aunque la información no se ve afectada, por comodidad y por tendencias en la presentación de la información financiera se podrían presentar los activos en función a su disponibilidad.

#### b) Pasivo.

El pasivo y el patrimonio se presentan invertidos a la costumbre, es decir, primero se presenta el patrimonio y después el pasivo

Los conceptos que integran el pasivo de la UNAM son coincidentes con los que se enuncian en la definición de pasivo según PCGA

"Pasivo es el conjunto o segmento, cuantificables, de las obligaciones presentes de una entidad particular, virtualmente ineludibles, de transferir efectivo, bienes o servicios en el futuro a otras entidades, como consecuencia de transacciones o eventos pasados."<sup>66</sup>

Para PCGA el pasivo se agrupa en conjuntos de naturaleza similar y representan obligaciones para la entidad, asimismo el pasivo se constituye por operaciones cuantificables del pasado. Aunque la Universidad en general considera su pasivo en las mismas condiciones que PCGA, existen dos diferencias primordiales: la forma de presentar su pasivo y la integración de las reservas al pasivo.

La tendencia en la presentación de los estados financieros de lucrativas, agrupa el pasivo atendiendo al vencimiento de su obligatoriedad, es decir, se clasifica el pasivo en corto y largo plazo, cada uno con las cuentas que les corresponde y ordenadas por vencimiento. Para la UNAM el pasivo a largo plazo se presenta dentro del pasivo y de los créditos diferidos, no existiendo una división entre el pasivo a corto y largo plazo.

Al igual que con el activo, que la Universidad cuente con pasivo a largo plazo y se presente después de las obligaciones inmediatas como Obligaciones laborales, Proveedores de unidades de servicios y adeudos por adquisición de bienes y servicios, no es impedimento para la interpretación de estados financieros, aunque por tendencia

---

<sup>66</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 15a edición, Boletín A-11, párrafo 31

y por comodidad, se podría presentar el pasivo en segmentos de corto y largo plazo

La otra diferencia que es notable en la presentación del pasivo, se refiere a la inclusión de las reservas en el pasivo, dichas reservas fueron creadas bajo la siguiente consigna:

"Al cierre del ejercicio, existe un remanente presupuestal originado por la actividad irregular de la Dependencias Universitarias. Con este remanente se constituyó la "Reserva para la recuperación académica, rehabilitación de instalaciones y reposición de mobiliario y equipo" por \$168,667, que será aplicada para estos fines en el año 2000."<sup>67</sup>

La Reserva para la recuperación académica, rehabilitación de instalaciones y reposición de mobiliario y equipo y la Reserva para el fortalecimiento de la docencia, se constituyen a partir del presupuesto no ejercido, en una entidad con fines lucrativos estas reservas formarían parte del Capital contable al crearse de un remanente que se asemeja a una utilidad, dado que la Universidad no persigue fines de lucro y que requiere ejercer un presupuesto, los remanentes no pueden presentarse como parte del patrimonio institucional en virtud de que aparentarían haber sido generados como un rendimiento organizacional cuando en realidad sólo se trata de la asignación de un presupuesto no ejercido.

Por tratarse de fondos asignados a tareas específicas, estas reservas constituyen una obligación, por lo cual se pueden mostrar como parte del pasivo, siendo lo más

---

<sup>67</sup> Cuenta Anual 1999 de la Universidad Nacional Autónoma de México, Nota E 4)

conveniente mostrarlos como un pasivo diferido, sin embargo, por su poca importancia relativa y por haber sido creados bajo una circunstancia especial no es incorrecto presentarlos como parte del pasivo

El rubro denominado Créditos diferidos cuya única partida la constituyen los Ingresos de dependencias para la investigación y la docencia no aplicados se crea bajo el siguiente fundamento:

"Este importe representa el total de depósitos recibidos por las diversas Dependencias que será utilizado en los próximos ejercicios en investigaciones y proyectos académicos, de acuerdo con los convenios establecidos en su caso." <sup>68</sup>

Dichos ingresos no aplicados a la fecha de cierre de los estados patrimoniales, al igual que las reservas, también tienen su origen en remanentes, sólo que estos ingresos no aplicados provienen de ingresos generados por y para las Dependencias docentes y de investigación.

c) Patrimonio.

El otro rubro que integra los Estados Patrimoniales es el Patrimonio, según la Cuenta Anual 1999 de la Universidad Nacional Autónoma de México, el Patrimonio se presenta antes del pasivo, sin embargo esta situación no representa un impedimento para la correcta interpretación de las cifras

El Patrimonio de la Universidad surge del valor de las aportaciones traducidos en bienes cuantificables, de ahí su

---

<sup>68</sup> Cuenta Anual 1999 de la Universidad Nacional Autónoma de México, Nota A 11)

aparente similitud con el Capital contable de una entidad lucrativa. Para PCGA capital contable es:

"El capital contable es el derecho de los propietarios sobre los activos netos que surge de aportaciones de los dueños, por transacciones y otros eventos o circunstancias que afectan una entidad y el cual se ejerce mediante reembolso o distribución."<sup>69</sup>

El patrimonio de la UNAM no representa derechos de propietarios en virtud de que estos no existen, tampoco se tiene para ser reembolsado o distribuido, más bien se trata de la representación cuantitativa de los bienes de la Institución. Éste se divide en Patrimonio inalienable y Patrimonio en otros bienes, el primero como su nombre lo indica es intransferible y se refiere íntegramente al valor de los bienes inmuebles, el Patrimonio en otros bienes se integra por las propiedades y equipo excepto los bienes inmuebles y los libros, revistas y colecciones artísticas, académicas y científicas.

Incluidos en el Patrimonio de la UNAM existen fideicomisos para aportaciones a fines específicos los cuales se encuentran correspondidos con las Inversiones Patrimoniales y Fideicomisos que se muestran en el activo y los cuales se trataron anteriormente.

En virtud de que el objetivo financiero de la UNAM es ejercer un presupuesto sin esperar utilidades o rendimientos, no se tienen las cuentas de utilidades o pérdidas del ejercicio o acumuladas como en una entidad lucrativa, y aunque en el patrimonio se incluye la cuenta Resultado de

---

<sup>69</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 1.ª edición, Boletín A-1; párrafo 40

ejercicios anteriores y Remanente del año, éstas sólo se refieren a pequeñas diferencias del presupuesto ejercido, que no merecen la pena ser consideradas para un análisis.

## **Conclusión**

La Universidad presenta un estado patrimonial comparativo equivalente al estado de situación financiera que tiene diferencias en el orden de presentación de sus componentes, ya que los conceptos como activo y pasivo son similares a los de PCGA, sin embargo en vez de Capital contable se muestra el Patrimonio universitario. La distribución de los rubros que integran el activo, así como la presentación primero del pasivo y posteriormente del patrimonio, no son impedimento para la interpretación de la información financiera, dicha distribución parece obedecer a la importancia cuantitativa de los rubros, ello hace otra diferencia con la tendencia en la presentación de estados financieros, distribución de elementos no normada en PCGA. Por otra parte, el Patrimonio es equivalente en forma pero no en sustancia al Capital contable según PCGA, ello en virtud de que el Patrimonio básicamente se encuentra integrado en inalienable y en otros bienes, por lo que representa exactamente la cuantificación de las propiedades y equipo de la UNAM, al no ser el objetivo de la Institución generar remanentes, las cuentas de resultados de ejercicios anteriores y remanente del año son poco relevantes.

## 2.4.2 ESTADOS DE INGRESOS, GASTOS E INVERSIONES

Al igual que los Estados Patrimoniales, el Estado de Ingresos, Gastos e Inversiones se considera básico para la Universidad. De igual forma que con el Estado Patrimonial, el Estado de Ingresos, Gastos e Inversiones es un solo estado pero se presenta comparativo con el ejercicio anterior por lo que sería mejor llamarlo Estado de Ingresos, Gastos e Inversiones Comparativo.

Tal como lo menciona la Nota A-2) de la Cuenta Anual de la UNAM para 1999:

"La Universidad tiene un Sistema Contable-Presupuestal, por medio del cual se aplican los gastos en forma simultánea en los registros contables y presupuestales de acuerdo a su naturaleza; las erogaciones efectuadas por las adquisiciones de propiedades y equipo se reflejan en el Estado de Ingresos, Gastos e Inversiones y simultáneamente se registran como activo y patrimonio."<sup>70</sup>

Este sistema contable-presupuestal tiene como consecuencia que el Estado de Ingresos, Gastos e Inversiones, aunque es similar en forma al estado de resultados, no lo es en contenido, ya que para la Universidad no es relevante presentar sus resultados de operación, más bien se requiere mostrar en qué se emplearon sus recursos.

---

<sup>70</sup> Cuenta Anual 1999 de la Universidad Nacional Autónoma de México, Nota A 2)

Según el documento Principales Discrepancias entre Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y los Criterios Contables Aplicados por las Instituciones Públicas De Educación Superior (I.P.E.S.), Asociación Mexicana de Órganos de Control y Vigilancia en Instituciones de Educación Superior, A.C., coinciden en que las I.P.E.S. cuentan con éste estado, la única diferencia es que en vez de Estado de Ingresos, Gastos e Inversiones, le denominan Estado de Ingresos, Egresos e Inversiones y hacen los siguientes comentarios al respecto:

- "Se asemeja al Estado de Resultados de las entidades lucrativas por su forma pero no en cuanto al fondo o contenido
- "Informa sobre los eventos económicos realizados durante un período determinado, en los conceptos: Ingresos, Gastos, Pago de Deuda e Inversiones (adquisiciones de bienes muebles e inmuebles).
- "Muestra el aumento o disminución del Patrimonio en un período basándose en reglas y criterios particulares de cada una de las I.P.E.S

"En las entidades lucrativas, el control presupuestario es una herramienta administrativa que sirve para evaluar el cumplimiento de sus metas y objetivos a largo, mediano y corto plazo incluyendo en éste último la eficiencia y eficacia de la operación. Por ser su función de carácter interno, su registro e información no está normado por los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados del IMCP.

"Para las I.P.E.S., el control presupuestario establecido en sus leyes internas tiene carácter obligatorio, y la información que genera es utilizada para la toma de decisiones por sus Órganos Colegiados, Autoridades y Funcionarios; por sectores de Gobierno Federal o Estatal, para el otorgamiento de subsidios y con fines informativos para la Contabilidad Universitaria,

sectores del Gobierno Federal o Estatal y Sociedad en General.

"En el control presupuestario de las I.P.E.S. se sustentan las prácticas contables que rigen los eventos económicos que deberá registrar e informar la contabilidad financiera." <sup>71</sup>

El Estado de Resultados recomendado por el B-3 de PCGA surge para formar criterios que sirvieran para uniformar la información financiera y hacerla comparativa, sin embargo la complejidad de las distintas entidades ha hecho que la información sea adaptada a las necesidades de cada institución, tal como lo mencionan los PCGA

"Los estados financieros de empresas no lucrativas pueden tener objetivos, características y limitaciones particulares." <sup>72</sup>

Los PCGA también recomiendan en los antecedentes del B-3 que:

"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." <sup>73</sup>

La toma de decisiones de la UNAM no se ve afectada por no formular un Estado de Resultados, esto porque no es el objetivo de la Institución generar una utilidad o pérdida de operación, por otra parte, para entidades lucrativas resulta

---

<sup>71</sup> Principales Discrepancias entre Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y los Criterios Contables Aplicados por las Instituciones Públicas De Educación Superior (I P E S.), Asociación Mexicana de Órganos de Control y Vigilancia en Instituciones de Educación Superior, A C , documento no editado

<sup>72</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 15a. edición, Boletín B-1, párrafo 1

<sup>73</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 15a edición, Boletín B-3, párrafo 4

trascendente para la toma de decisiones contar con un Estado de Resultados, ya que ahí muestra la razón de ser de la lucrativa que es el producto cuantitativo de sus operaciones en virtud de que:

“Mediante la determinación de la utilidad neta y de la identificación de sus componentes, se mide el resultado de los logros alcanzados y de los esfuerzos desarrollados por una entidad durante el periodo consignado en el mismo estado ” <sup>74</sup>

Gran parte de los objetivos y logros de la Universidad son intangibles, muy difícilmente se podrían cuantificar, para la toma de decisiones resulta más significativo conocer la manera en como se aplicaron los recursos.

La similitud de forma entre el Estado de Ingresos, Gastos e Inversiones con el Estado de Resultados del B-3 de PCGA consiste en que se parte de los ingresos y se disminuyen los gastos, pero en el Estado de Ingresos, Gastos e Inversiones también se restan las Inversiones, ello obedece a que la Universidad cuenta con un sistema contable-presupuestal cuyo objetivo es presentar el total de lo obtenido y cómo se aplicó, el presupuesto se tiene para ejercerlo y de esta forma se anula la posibilidad de contar con déficit o superávit sustancial. El remanente no puede denominarse utilidad o pérdida en virtud de que el A-11 define la Utilidad neta de la siguiente manera:

“Utilidad neta es la modificación observada en el capital contable de la entidad, después de su mantenimiento, durante un periodo contable determinado, originada por las transacciones

---

<sup>74</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición, Boletín B-3 párrafo 6

efectuadas, eventos y otras circunstancias, excepto las distribuciones y los movimientos relativos al capital contribuido." <sup>75</sup>

La utilidad tiene su origen y presentación en el Capital contable, la Universidad no cuenta con estos conceptos, por lo cual no le aplica el término

A manera de comentario, la definición de Utilidad neta de PCGA no limita para que la modificación al Capital contable sea incrementándolo o disminuyéndolo, posteriormente en PCGA se hace una modificación observada a la definición de utilidad neta.

"Se refiere al cambio incremental, entre el inicio y el final del periodo, del monto total del capital contable. Cuando el cambio es un decremento se trata de una pérdida neta." <sup>76</sup>

Es notable esta modificación cuando en el propio A-11 de PCGA se define a la Pérdida de la siguiente manera

"Es el gasto resultante de una transacción incidental o derivada del entorno económico, social, político o físico en que el ingreso consecuente es inferior al gasto y que por su naturaleza se debe presentar neto del ingreso respectivo." <sup>77</sup>

Se reconoce primero a la Pérdida neta como decremento del Capital contable y posteriormente se define a la Pérdida como resultado de una operación incidental cuando el ingreso es inferior al gasto. No existe relación

---

<sup>75</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 15a. edición, Boletín A-11, párrafo 51

<sup>76</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 15a. edición, Boletín A-11, párrafo 52

<sup>77</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 15a. edición, Boletín A-11, párrafo 78

alguna entre los conceptos Pérdida neta y Pérdida siendo que deberían guardar analogía.

Los egresos de la Universidad están basados únicamente en sus costos, gastos o inversiones, para las entidades lucrativas sus egresos están constituidos por costos y gastos adquisición de bienes o servicios como consecuencia normal de sus actividades, pero sus inversiones son distribuidas en varios ejercicios vía depreciaciones o amortizaciones. Las estimaciones y provisiones que forman parte de los resultados de las lucrativas no se aplican en la UNAM, éstas partidas que no se derivan de efectivo constituyen la diferencia sustancial de valuación que se ven reflejadas en la formulación de los estados financieros de la UNAM.

Bajo esta perspectiva, los PCGA comentan lo siguiente:

"Con el propósito de uniformar criterios y a la vez 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 a principios de contabilidad. Bajo este enfoque, para la determinación de la utilidad neta se deben incluir todos los ingresos, ganancias, gastos y pérdidas experimentados por una entidad durante un periodo determinado, excepto aquéllos donde exista una regla contable concreta en contrario, emitida por esta Comisión " <sup>78</sup>

El criterio de todo incluido es el válido para preparar estimaciones y provisiones en una entidad lucrativa, esos movimientos incluyen partidas que no se derivan de efectivo y pueden ser consecuencia del ambiente en que se sitúa la

---

<sup>78</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición, Boletín B-3, párrafo 13

entidad. El criterio para determinar la Utilidad neta llamado en el B-3 de PCGA Ciclo Normal de Operaciones, es el que más se asemeja a las políticas contables de la UNAM, ya que sólo se registran ingresos y gastos normales y recurrentes, la diferencia consiste en que la UNAM registra en el Estado de Ingresos, Gastos e Inversiones la totalidad de sus adquisiciones en propiedades y equipo

Dado que la UNAM solamente reconoce gastos propios de la operación, no puede generar como resultado una utilidad, ni utilidades en cada renglón del Estado de Ingresos, Gastos e Inversiones, para la UNAM estos excesos de ingresos sobre gastos se denominan remanentes, el primero se presenta después de que a los ingresos se le disminuyen sueldos, honorarios y prestaciones, costos y gastos de operación del sistema de tiendas de autoservicio, becas y servicios, y artículos y materiales de consumo, a este remanente se le llama de operación. Posterior al Remanente de Operación, se obtiene el Remanente presupuestal que es el resultado de disminuir al Remanente de Operación, las inversiones en propiedades y equipo. El Remanente del Año de la UNAM es el resultado de disminuir al Remanente Presupuestal, la reserva para la recuperación académica y para rehabilitación de instalaciones y reposición de mobiliario y equipo

Además de los remanentes, los conceptos que integran el Estado de Ingresos, Gastos e Inversiones, son los Ingresos y Gastos, los primeros serán tratados a detalle más adelante. Los conceptos que se consideran gastos, son los que surgen con motivo de la operación de la UNAM, sin embargo no se

asemejan al concepto de Gasto para PCGA, ya que según el A-11, Gasto se define como sigue:

“Es el decremento bruto de activos o incremento de pasivos experimentado por un entidad, con efecto en su utilidad neta, durante un periodo contable, como resultado de las operaciones que constituyen sus actividades primarias o normales y que tienen por consecuencia la generación de ingresos.”<sup>79</sup>

La esencia del término que es el decremento de activos o incremento de pasivos tiene el carácter del gasto de operación que se aplica en la Universidad, pero no tiene efecto en su utilidad, más bien en el remanente ya que el gasto no surge como consecuencia de la generación de ingresos, sino de la utilización de éstos.

A manera de comentario, el Boletín A-11 de PCGA, establece que:

“A menudo se emplea la palabra costo relacionándola de alguna manera con los gastos o las pérdidas. Aunque este término puede cubrir una amplia gama de significados, para fines de estados financieros por costo debe entenderse el valor de los recursos que se entregan o prometen entregar (sacrificio económico), a cambio de un buen servicio.”<sup>80</sup>

“Las entidades incurren en costos para obtener ingresos. Los costos que tienen potencial para generar ingresos en el futuro son los activos. Los costos excoirados, es decir que perdieron el potencial generador de ingresos, son los gastos y las pérdidas.”<sup>81</sup>

---

<sup>79</sup> Cuenta Anual 1999 de la Universidad Nacional Autónoma de México. Nota A 73)

<sup>80</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 15a edición. Boletín A-11, párrafo 79

<sup>81</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a. edición, Boletín A-11, párrafo 81

Si bien los PCGA admiten que costo puede tener una amplia gama de significados, no se debería hacer la analogía entre costo expirado equiparándola a gastos y pérdidas, sobretodo cuando los propios PCGA en la última parte de la definición de gasto mencionan que éste es "resultado de las operaciones que constituyen sus actividades primarias o normales y que tienen por consecuencia la generación de ingresos"<sup>82</sup>

## Conclusión

Como una equivalencia al Estado de resultados de las lucrativas, la UNAM presenta un estado financiero comparativo llamado de Estados de Ingresos, Gastos e Inversiones, el cual se encuentra basado en el sistema contable-presupuestal de la institución, por lo que no es objetivo del estado presentar los resultados de operación, más bien el objetivo es mostrar los ingresos obtenidos y su aplicación, por ello las inversiones se presentan en el estado, es decir, se reconocen únicamente partidas que involucran efectivo, las estimaciones, depreciaciones, amortizaciones y reservas no se cuantifican. También como parte de la investigación, se encontraron deficiencias en los conceptos mencionados en PCGA, y aunque no es el objetivo del presente trabajo, es importante destacar que la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP, debe depurar su trabajo.

---

<sup>82</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a. edición Boletín A-11, párrafo 73

### 2.4.3

#### PRESUPUESTO ANUAL Y OTROS INFORMES

En este punto se analizarán los informes y documentos financieros que pueden ayudar para una mejor interpretación de la información financiera de la UNAM, tal es el caso de presupuesto anual. También se estudiará la conveniencia de presentar equivalencias o reportes con las características del Estado de Cambios en la Situación Financiera y el Estado de Variaciones en el Capital Contable que son estados financieros básicos según PCGA.

##### a) Presupuesto anual.

Como se mencionó anteriormente, la complejidad de las operaciones de la UNAM da como resultado que la información financiera que ahí se produce tenga diferencias de valuación y presentación con lo establecido en PCGA, esa dificultad para condensar la información y presentarla para que fuera útil para la toma de decisiones, hace que la UNAM opere a través de un sistema contable-presupuestal, que tiene efecto principalmente en el Estado de Ingresos, Gastos e Inversiones, ello se trató en el punto anterior.

Se menciona en la Cuenta Anual de la UNAM para 1999, sobre el Sistema Contable-Presupuestal que:

"Esta política que prevalece desde hace muchos años, se funda en el gran número de operaciones financieras que realiza la Institución y la necesidad de reflejar una congruencia sistemática entre la información contable y presupuestal. Por ello se

decidió establecer un sistema ahora computarizado, de registro que permite mediante una sola captura las operaciones de egresos y que éstas afecten paralelamente los registros tanto de control presupuestal como los contables " 83

Como aquí se establece, una solución a la problemática contable de la UNAM, se resolvió afectando en un solo registro el presupuesto y la partida contable.

Por la magnitud de las operaciones de la Institución, se consideró que el presupuesto más acertado era el presupuesto por programas y aunque el presupuesto es la base para la creación de la contabilidad de la Institución. Aunque el presupuesto es un estado financiero, según PCGA no se considera un estado financiero básico, para la Universidad se reconoce como un instrumento elemental para la preparación de la contabilidad universitaria y para la proyección de objetivos en que intervenga la utilización de recursos susceptibles de cuantificarse

A pesar de los intentos por contar un sistema contable-presupuestal sencillo y funcional, el presupuesto resulta demasiado complejo como instrumento para análisis de información financiera y para la toma de decisiones. El detalle con que se elabora el presupuesto anual y las variantes que de él se obtienen son difícilmente manejables por usuarios que no dominen la terminología presupuestal. Por ello la Comisión de Presupuesto del H. Consejo Universitario, se encuentra en la búsqueda y evaluación de un sistema presupuestal menos complejo o simplificar y hacer más sencillo el actual

---

<sup>83</sup> Cuenta Anual 1999 de la Universidad Nacional Autónoma de México, Nota A.2)

El presupuesto de egresos aparece como nota a los estados financieros de la Universidad en su presentación por programas y por funciones; realizando una comparación entre la asignación original de presupuesto y el presupuesto ejercido, mostrando también las ampliaciones o reducciones que sufrió cada partida.

Por la importancia que el presupuesto tiene para la toma de decisiones en la UNAM, resulta de suma importancia que una vez que se cuenta con cifras definitivas, se hiciese una publicación del presupuesto aprobado por el Consejo Universitario y compararlo con lo ejercido, esta herramienta sería interesante ya que sólo se cuenta con información condensada de ampliaciones o reducciones al presupuesto, pero jamás se analiza el detalle y origen de este cambio en las asignaciones.

#### b) Estado de Cambios en la Situación Financiera.

La UNAM no formula este estado ni ninguna variante o equivalencia del Estado de Cambios en la Situación Financiera.

Según el Bolefín B-1 de PCGA en su párrafo 19 establece que el Estado de Cambios en la Situación Financiera es un estado básico, por ello el IMCP emite el Bolefín B-12 de PCGA en que se dan lineamientos para la formulación de dicho estado. También se menciona sobre este bolefín que:

“En el apéndice se incluyen algunas de las consideraciones importantes hechas por esta Comisión, para concluir que el estado a que se refiere este boletín debiera adoptar la forma de un estado de cambios en la situación financiera”<sup>84</sup>

A partir de este momento, la Comisión de Principios de Contabilidad, da un modelo para que pueda ser considerado como Estado de Cambios en la Situación Financiera, definiéndolo más adelante.

“Para efectos de este boletín, el estado de cambios en la situación financiera es el estado financiero básico que muestra en pesos constantes los recursos generados o utilizados en la operación, los cambios principales incurridos en la estructura financiera de la entidad y su reflejo final en el efectivo e inversiones temporales a través de un período determinado.”<sup>85</sup>

“La expresión “pesos constantes” en este boletín, representa pesos de poder adquisitivo a la fecha del balance general (último ejercicio reportado tratándose de estados financieros comparativos).”<sup>86</sup>

“Para efectos de este boletín, por generación o uso de recursos deberá entenderse el cambio en pesos constantes en las diferentes partidas del balance general, que se derivan de o inciden en el efectivo. En el caso de partidas monetarias este cambio comprende la variación en pesos nominales más o menos su efecto monetario.”<sup>87</sup>

Posteriormente, los párrafos del 10 al 12 del B-12 de PCGA, definen las actividades de financiamiento, de

---

<sup>84</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a. edición, Boletín B-12, párrafo 5

<sup>85</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a. edición, Boletín B-12, párrafo 7

<sup>86</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a. edición, Boletín B-12, párrafo 8

<sup>87</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a. edición, Boletín B-12, párrafo 9

inversión y de operación que son las que básicamente dan forma al Estado de Cambios en la Situación Financiera.

En función a la definición y análisis de los conceptos que integran dicho estado, se determina que independiente a que la UNAM no presenta sus cifras a pesos de poder adquisitivo a la fecha de cierre de los estados patrimoniales, el Estado de Cambios en la Situación Financiera puede formularse pero su información resulta poco relevante para toma de decisiones, ello toda vez que los objetivos del estado no son aplicables a la finalidad de la Institución, éstos se señalan en PCGA:

"Esta Comisión considera que el objetivo de este estado es proporcionar información relevante y condensada relativa a un periodo determinado para que los usuarios de los estados financieros tengan elementos adicionales a los proporcionados por los otros estados financieros para

- a) Evaluar la capacidad de la empresa para generar recursos.
- b) Conocer y evaluar las razones de las diferencias entre la utilidad neta y los recursos generados o utilizados por la operación.
- c) Evaluar la capacidad de la empresa para cumplir con sus obligaciones, para pagar dividendos, y en su caso, para anticipar la necesidad de obtener financiamiento.
- d) Evaluar los cambios experimentados en la situación financiera de la empresa derivados de transacciones de inversión y financiamiento ocurridos durante el periodo."<sup>88</sup>

---

<sup>88</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a. edición, Boletín B-12, párrafo 6

De manera textual, estos objetivos no le aplican a la UNAM ya que sus recursos relevantes no son generados, por provenir del subsidio que otorga el gobierno federal, los ingresos propios como ya se mencionó, son contemplados como recursos no aplicados en el Estado de Situación Patrimonial, al no ser aplicados no requieren ser demostrados como cambios en la situación financiera. Las actividades de inversión que si requieren ser mostradas en rengiones específicos por su relevancia, son presentadas como adquisiciones de activo en el Estado de Ingresos, Gastos e Inversiones, el resto de los movimientos son gastos operativos por pago de personal:

“La **Institución** continuó cubriendo la totalidad de los sueldos y prestaciones al personal académico y administrativo, a virtud de que la suspensión de actividades antes referido no tuvo un origen laboral, el importe de estas erogaciones constituye el 77.5% del total de los gastos operativos de la **Universidad**.”<sup>89</sup>

Emplear el presupuesto en un 77.5% para sueldos y salarios hace que no se tenga oportunidad para modificar de un ejercicio a otro de forma sustancialmente activos o pasivos que son los que constituyen el cuerpo del Estado de Cambios en la Situación Financiera. Otro factor que interviene es que el principio del estado son las utilidades, en este caso remanentes y posteriormente se consideran los factores que le dieron origen hasta llegar al efectivo, al no ser el fin de la Universidad crear remanentes o acumular dinero, resulta poco benéfico aplicar el Estado de Cambios en la Situación Financiera.

---

<sup>89</sup> Cuenta Anual 1999 de la Universidad Nacional Autónoma de México, Nota E 2)

Los ingresos pendientes de aplicación se registran como reservas y no son consideradas como cuentas de resultados, por lo que se tendrían que modificar dichas reservas para que el Estado de Cambios en la Situación Financiera aplicara a la Universidad. De igual forma, se tiene perfectamente identificada la aplicación de los ingresos provenientes del subsidio especial del Programa UNAM-BID, al conocer el origen y aplicación de éste recurso no se requiere formular el estado:

"En el ejercicio 1999 se recibió un subsidio especial por la cantidad de \$30,000 (\$245,000 en 1998) para el Programa **UNAM-BID**. Las inversiones realizadas en construcciones y adquisiciones con dicho subsidio, permitirán dotar a la **Universidad** de una mejor infraestructura para el cumplimiento de sus objetivos en las funciones de docencia e investigación.

"Los recursos no ejercidos al 31 de diciembre de 1999 y 1998 se muestran en los Estados Patrimoniales en los rubros de Fondo Programa UNAM-BID en poder del Banco Bilbao Vizcaya, S.A., Banco Banorte, S.A. y Banca Promex, S.A." <sup>93</sup>

No obstante, la Universidad tiene la capacidad para crear el Estado de Cambios en la Situación Financiera en los términos del B-12, contar con información por mínima que sea ayuda a la toma de decisiones.

En primera instancia pareciera que la estructura y objetivos del estado según el B-12 crean información poco significativa para la UNAM. Ello se demuestra a continuación con un modelo de lo que sería el Estado de Cambios en la Situación financiera de la UNAM para 1999, preparado específicamente para estudiar su factibilidad:

---

<sup>93</sup> Cuenta Anua 1999 de la Universidad Nacional Autónoma de México, Nota C

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO  
**ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACIÓN FINANCIERA**  
**POR EL AÑO TERMINADO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1999**  
(Miles de pesos)

	1999
<b>Remanente del año</b>	\$ 366
Disminución de otros activos	460,969
Aumento de créditos diferidos	23,584
Aumento de pasivos	<u>93,225</u>
<b>Recursos generados por la operación:</b>	<u>578,144</u>
Financiamiento:	
Incremento de patrimonio inalienable	208,495
Incremento de patrimonio en otros bienes	458,288
Incremento de fideicomisos y aportaciones para fines específicos	<u>92,036</u>
<b>Recursos utilizados en financiamiento</b>	<u>758,819</u>
Inversión:	
Propiedades y equipo	461,479
Inversiones patrimoniales y fideicomisos	92,036
Libros, revistas y colecciones académicas y científicas	<u>204,658</u>
<b>Recursos utilizados en actividades de inversión:</b>	<u>758,173</u>
Disminución de efectivo, e inversiones a corto plazo	<u>578,790</u>
<b>Efectivo, e inversiones a corto plazo al inicio del año</b>	<u>1,151,738</u>
<b>Efectivo e inversiones a corto plazo al final del año</b>	<u>\$ 1,730,528</u>

Más allá de la terminología y conceptos contables de la UNAM que difieren de PCGA, al analizar este estado resaltan dos situaciones, en primer lugar, la inexistencia de partidas aplicadas a resultados que no requirieron la utilización de recursos, es decir, en virtud de que la UNAM no contabiliza partidas que no requieren desembolso de efectivo como depreciaciones, amortizaciones y reservas (ello por la política contable de la UNAM consistente en considerar las adquisiciones en inversiones como partidas de resultados en el mismo año en que fueron adquiridas), no hay un renglón en el Estado de Cambios en la Situación Financiera relativo a partidas que no requieren efectivo, que se adicione al remanente del ejercicio. La otra situación importante en la estructura del estado es el renglón relativo a los recursos utilizados en financiamiento, la suma de dichos recursos es prácticamente igual a la suma de los recursos utilizados en actividades de inversión, ello se debe a que la UNAM tiene como política adicionar el valor de las inversiones efectuadas al patrimonio, ello es debido a que el patrimonio de la institución es inalienable y no se tiene para ser distribuido, adicionalmente,. De igual manera, el rubro de Propiedades y equipo y Libros, revistas y colecciones académicas y científicas, del renglón Inversiones del Estado de Cambios en la Situación Financiera aparece íntegro en el Estado de Ingresos, Gastos e Inversiones.

La razón de ser del Estado de Cambios en la Situación Financiera, es informar en qué fueron empleados los recursos en efectivo y cómo la entidad se financió, sin embargo las cantidades mostradas en el Estado de Cambios en la Situación Financiera son resultado únicamente de la

diferencia aritmética de las variaciones de las diferentes partidas de un año a otro, por lo cual no se requiere revelar alguna información adicional tal como sucedería en una entidad lucrativa. Esta aparente sencillez de los cálculos nos hace pensar que dicho estado es intrascendente, a pesar de ello, atendiendo estrictamente a la normatividad emitida por el IMCP, la UNAM tendría que formular dicho estado. Pero más allá de acatar lo recomendado en PCGA, se encuentra la valoración de la utilidad de la información, los datos arrojados por el Estado de Cambios en la Situación Financiera no son vitales para la toma de decisiones financieras, por lo cual la preparación o no de este estado en la UNAM no influye al usuario de la información financiera al momento de tomar decisiones.

De manera suplementaria, habría que considerar que en términos de interpretación de información financiera, resultaría nutritivo presentar la forma en como se generaron los recursos propios y su asignación. No sería necesario que esta información se presentase como un estado financiero, bastaría con una nota en que se haga notar la prioridad de utilización y empleo de los recursos extraordinarios.

#### c) Estado de Variaciones en el Capital Contable

La UNAM no formula este estado ni ninguna variante o equivalencia del Estado de Variaciones en el Capital Contable.

El Boletín B-1 "Objetivos de los estados financieros", en el párrafo 9 el estado de Variaciones en el Capital Contable, el cual se encuentra sin normar en PCGA del IMCP. Llama la

atención que el estado se considere como básico y sea motivo de análisis y formulación al momento de dictaminen fiscal y financiero y la Comisión de PCGA no haya tenido la sensibilidad para dar una guía sobre algo que recomiendan como elemental para interpretar la información financiera.

El objetivo del estado es mostrar los movimientos registrados en las cuentas de capital contable de una entidad. Como se señaló anteriormente, el capital contable en términos de PCGA no es equiparable al Patrimonio de la UNAM, por ello resulta no aplicable el estado. Es entendible la importancia del estado según PCGA ya que la razón de ser de las lucrativas es la generación de utilidades para ser distribuidas a los accionistas, y aunque en ocasiones se generen pérdidas en vez de utilidades, ambas requieren ser analizadas y mostrar en un estado la historia de los resultados de la lucrativa y la forma en como estos se aplican o el tratamiento que sufren.

Pero más allá de la terminología, la Universidad podría formular un estado equivalente con cuentas de patrimonio, ya que éste no es complicado y se basa únicamente en movimientos acumulados en el ejercicio, no obstante, las cuentas de patrimonio que sufren cambios sustanciales son las de Patrimonio inalienable y Patrimonio en otros bienes las cuales se ven afectadas únicamente por incremento de bienes inmuebles en el primer caso y de maquinaria y equipo en el segundo. La otra cuenta de patrimonio que sufre afectaciones considerables de un ejercicio a otro son los Fideicomisos para fines específicos, esta cuenta es creada básicamente para reconstrucción y mantenimientos de inmuebles de carácter histórico, por lo cual también se

encuentra ligada al rubro Propiedades y equipo. Los Resultados de ejercicios anteriores y el Remanente del año, son cuentas de poca relevancia en cuanto a montos y el costo beneficio de analizarlas no sería útil para la Universidad.

Como se observa, las cuentas de Patrimonio están ligadas al rubro de Propiedades y equipo por lo que sería más relevante que la UNAM mostrara los incrementos en propiedades y equipo y los costos incurridos por la conservación de estos bienes, ello refuerza la propuesta realizada anteriormente cuando se determinó la importancia de que el usuario conozca el demérito que los bienes han tenido y su comparación con adquisiciones y costo de mantenimiento de las propiedades y equipo, ello en virtud de que las disminuciones reales al presupuesto universitario afectan primordialmente a este rubro.

Al respecto de los estados financieros mencionan los PCGA que:

"El grado de detalle de los mismos debe variar según las circunstancias de cada empresa, de tal manera que la información esencial esté debidamente reflejada en ello" <sup>91</sup>

Atendiendo a esta aclaración de PCGA, los estados financieros básicos deben presentarse con el detalle indispensable, dadas las circunstancias de la Universidad, se requiere mostrar esta información como esencial a los fines de la UNAM.

---

<sup>91</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 15a edición. Boletín B-1, párrafo 8

## Conclusión

La UNAM cuenta con un sistema contable-presupuestal que se fundamenta en la complejidad de las operación de la Institución, por lo que se crea un presupuesto anual y a partir de este se generan los registros contables, y aunque el presupuesto no es un estado financiero básico, es objeto de una nota en la Cuenta Anual de la UNAM, en ella se muestran las asignaciones de cada partida y los incrementos o disminuciones que sufrieron hasta llegar finalmente a lo ejercido, dado lo anterior, resulta indispensable que se formule el presupuesto anual comparando lo presupuestado contra lo ejercido, ello sería un poderoso instrumento de interpretación financiera. Por otra parte, el presupuesto actual es complejo aún para usuarios acostumbrados a la interpretación de estados financieros, por lo que se encuentra en un proceso de reforma por parte de la Comisión de Presupuestos del H. Consejo Universitario, para simplificar su presentación y proporcionar otros elementos que sirvan para su mejor entendimiento

Sobre el Estado de Cambios en la Situación Financiera de la UNAM, no se requiere mostrar en virtud de que el objetivo primordial de este es mostrar la relación entre efectivo y utilidades, ello obedeciendo a que el objetivo primordial de las entidades lucrativas es generar ambos renglones que no son aplicables a la UNAM. Aunque la Institución tiene la capacidad de formular el Estado de Cambios en la Situación Financiera, su utilidad no sería relevante dado que no se tienen movimientos sustanciales en incrementos de activos y pasivos al reconocerse los gastos disminuidos directamente de ingresos. Sería de mayor

utilidad para la UNAM contar con una nota en que se muestre el origen y empleo de los recursos propios

En relación al Estado de Variaciones en el Capital Contable, los PCGA no han emitido un boletín al respecto, aunque se han pronunciado para considerarlo como un estado financiero básico, por lo que el estado se ha realizado conforme lo indica la tendencia en la presentación de estados financieros, aún así, la Institución podría crear un estado similar con las cuentas de Patrimonio, sin embargo esta información no sería útil ya que el objetivo del estado es mostrar los movimientos del capital y distribuciones o asignaciones de las utilidades o pérdidas. Dado lo anterior y en el conocimiento de que las cuentas de Patrimonio de la UNAM provienen del valor histórico de sus propiedades y equipos, se refuerza la teoría de que sería de mayor utilidad contar con un nota a los estados patrimoniales en que se muestren los movimientos de las cuentas de propiedades y equipos de la institución, así como el mantenimiento que se ha otorgado a los bienes, ello en función de que los decrementos en términos reales al subsidio que otorga el gobierno federal afectan primordialmente a la inversión en propiedades y equipos

## 2.5

### MOMENTO DE RECONOCIMIENTO DE LOS INGRESOS. CRÍTICA

La Universidad cuenta con dos tipos de ingresos: propios y provenientes de subsidios. Los primeros comprenden; Productos financieros patrimoniales, Ingresos extraordinarios, Ingresos por servicios de educación, Ingresos por Tiendas UNAM y Otros ingresos.

Los ingresos propios cumplen con las características y se definen similares a lo dicho en PCGA.

"Es el incremento bruto de activos o disminución de pasivos experimentado por una entidad, con efecto en su utilidad neta, durante un periodo contable, como resultado de las operaciones que constituyen sus actividades primarias o normales."<sup>92</sup>

Las actividades de docencia e investigación de la UNAM generan ingresos que concuerdan con la definición anterior, ya que como lo indica el párrafo 69 de PCGA:

"Las actividades primarias son las que corresponden al giro de la entidad. Las normales son aquellas, que sin ser la actividad primaria, son recurrentes a través del tiempo."<sup>93</sup>

No obstante lo anterior, resulta interesante que los ingresos por actividades relacionadas con docencia e investigación se consideren extraordinarios, siendo que

---

<sup>92</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición, Boletín A-11, párrafo 64

<sup>93</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición, Boletín A-1, párrafo 69

forman parte de las actividades primarias, por lo cual deberían denominarse Ingresos ordinarios en vez de Ingresos extraordinarios.

Los ingresos provenientes de las Tiendas UNAM han sido recurrentes por lo que pueden denominarse ingresos en términos del A-11 de PCGA. De igual forma, el Subsidio federal, que comprende básicamente los ingresos totales de la Institución, ya que en 1999 ascendieron aproximadamente el 88.46% de los ingresos totales de la UNAM, deben ser considerados como ingresos, ya que han sido otorgados desde la creación de la Institución.

A manera de comentario, los PCGA definen de la siguiente forma a ganancia:

“Es el ingreso resultante de una transacción incidental o derivada del entorno económico, social, político o físico, durante un período contable, que por su naturaleza se debe presentar neto de su costo correspondiente”<sup>94</sup>

Los PCGA no analizan los elementos de la definición de ganancia ni hacen algún otro comentario al respecto, es notable que se considere que la ganancia es un tipo de ingreso siendo que la ganancia es incidental, mientras que el ingreso proviene de las actividades primarias o normales de una entidad.

La Universidad no reconoce las ganancias en términos de PCGA, es decir, no realiza estimaciones o incrementa sus cuentas de ingresos por transacciones derivadas del entorno

---

<sup>94</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 15a edición, Boletín A-11, párrafo 72

en que se desarrolla la Institución. Tampoco se crean reservas o estimaciones que afecten resultados

Una vez resuelto que ingreso para PCGA también lo es para la UNAM, y que la Institución no registra ganancias en términos de PCGA, se hablará del momento de reconocimiento de los ingresos:

Los ingresos propios son tratados como lo establecen los PCGA, es decir, se registran y presentan al momento en que se tiene el derecho de cobrarlos, sin embargo, los ingresos provenientes de subsidios no se registran al momento en que se conocen sino cuando son ejercidos, esto es: se sabe que se tienen ingresos provenientes de subsidios, los cuales se contabilizan en el instante en que se realiza el gasto, esto en contabilidad financiera es cargo a gastos con abono a ingresos, sin pasar por cuentas de Estados Patrimoniales

Al hablar de regulación para la preparación de información financiera, las Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP, señalan que:

"Por otro lado, las tesorerías de los estados y municipios, las universidades y otras instituciones públicas o privadas, así como ciertas sociedades o asociaciones civiles cuya actividad no persigue fines de lucro, siguen la política de reconocimientos de sus ingresos y gastos sobre la base de efectivo " <sup>95</sup>

Dado lo anterior, la Institución aunque tenga un subsidio asignado para el año siguiente y por lo tanto e

---

<sup>95</sup> Normas y Procedimientos de Auditoría, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 20<sup>a</sup> Edición, Boletín 4020, párrafo 5

derecho a cobrarlo, no lo reconocerá hasta que no haya sido ejercido. Por ello en la Cuenta Anual de la UNAM al 31 de diciembre de 1999, no se reconoce el subsidio del gobierno federal para el año 2000 aunque éste fue asignado en 1999.

El Boletín A-3 de PCGA "Realización y Período Contable", señala como primer factor a considerar para la aplicación conjunta de estos principios que:

"Específica o concretamente existe realización de eventos financiero-económicos para fines contables y cuyos efectos es necesario reflejar en el periodo al que pertenecen:

- a) Cuando la entidad ha efectuado transacciones con otros entes económicos. A este respecto un derecho se adquiere y una obligación surge cuando se formaliza, independientemente de cuando se liquide. La formalización ocurre cuando existe un acuerdo de voluntades entre la entidad y la otra parte que interviene en la transacción, independientemente de la forma o documentación que soporte ese acuerdo "

En el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1999 se publicó el subsidio que se otorgaría a la UNAM para el ejercicio 2000, con ello se formaliza la operación y como se menciona en el párrafo anterior, independientemente de cuando se liquide

En la Cuenta Anual de UNAM para 1999 no se hace referencia a la forma y al momento en que se registran los ingresos. Ésta situación debiera ser reconocida vía una nota a los estados patrimoniales en que se haga referencia a la

---

<sup>90</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 15a edición, Boletín A-3, párrafo 14

forma en como se registran los ingresos y gastos por subsidios, y en virtud de que ya se conoce el monto del subsidio para el año siguiente sería indispensable dar a conocer esta cifra para contar con mayor información financiera para la toma de decisiones

## **Conclusión**

Los ingresos de la UNAM son equiparables a los ingresos en términos de PCGA. Los ingresos propios de la institución se contabilizan igual que en una entidad lucrativa, es decir, se generan activos y se registra el ingreso aunque no se haya cobrado, pero los ingresos provenientes del subsidio se registran conforme sean ejercidos, es decir, se contabilizan sin obedecer al principio de Realización de PCGA, dado lo anterior, los Ingresos aunque se conocen anticipadamente no se registran hasta ser ejercidos, de otra manera se generaría un superávit que deformaría la interpretación de la información financiera; esta diferencia no se hace notar en los estados patrimoniales de la institución, y por su importancia debiera reconocerse como importante respecto a PCGA. También se observaron discrepancias y deficiencias en las definiciones de Boletín A-11 de PCGA.

### 3. PROPUESTAS DE SOLUCIÓN

En este apartado se definirán las disyuntivas y propuestas de solución que presentan los PCGA al no establecer políticas y bases de registro contables que sean aplicables a entidades no lucrativas.

A lo largo de la investigación se observó que los PCGA por su naturaleza engloban a la generalidad de las entidades económicas, sin embargo, se ven limitados al no proporcionar herramientas de valuación y presentación para toda clase de entidades, reduciendo su atención únicamente a entidades lucrativas, incluso en algunos boletines disminuye el alcance de las recomendaciones, haciéndolas únicamente para determinados giros.

A pesar del reconocimiento y validez de los PCGA a nivel nacional, se observó que contienen algunas deficiencias e imprecisiones en su contenido, es decir, existen definiciones escasas, insuficientes e incongruentes que hacen necesaria una adecuación para corregir el trabajo de la Comisión de Principios de Contabilidad.

La constante evolución de la economía nacional y su afectación por ambientes internos y externos, hacen que el entorno contable se vea necesariamente modificado a medida que se desarrolla la entidad económica, por lo que necesariamente los PCGA se han visto insuficientes, resultaría extremadamente ambicioso pedir que los PCGA sean precisos a todas las características y requerimientos del total

de las entidades económicas, por ello han surgido adecuaciones a casos particulares por medio de circulares, éstas se han dado de manera paulatina y atendiendo las precisiones que en ese momento se detecten como imprescindibles o ineludibles, algunas adecuaciones se encuentran en fenómenos económicos reconocidos en PCGA como el caso del boletín D-4 "Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto al Activo y de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades (PTU)", y el Addendum al boletín A-1, a pesar de estos esfuerzos, quedan pendientes asuntos como la globalización y el Estado de Variaciones en el Capital Contable, por mencionar algunos.

Debido a la importancia social de las no lucrativas y a su proliferación, surge la necesidad de crear un instrumento contable normado de valuación y presentación de información financiera que permita al usuario tomar decisiones de forma más accesible y certera. Un ejemplo es la comparabilidad de la información financiera la cual ha preocupado a los encargados de crear la normatividad contable, al grado de considerarla un principio, es decir, se piensa elemental contar con información financiera capaz de poderse comparar en el interior de la entidad y al exterior con otras entidades. Sin embargo, a las no lucrativas y en específico a la UNAM se les priva de esta oportunidad simplemente por que no existen estándares que permitan hacer comparables sus estados patrimoniales con entidades similares a ésta Institución.

Para la UNAM, incluso para la generalidad de las entidades no lucrativas, sería idóneo contar un documento

formal que sea la herramienta en que se establezcan recomendaciones sobre los criterios y políticas contables a seguir, de lo contrario se continuarán haciendo aclaraciones y distingos en las notas a los estados patrimoniales, incluso en el dictamen, ello en virtud de que los estados financieros de la UNAM no se basan en algunas circunstancias en PCGA y de que ni esta normatividad ni las NIC's hacen recomendaciones para la formulación de la contabilidad de no lucrativas.

### 3.1

#### PROPUESTA DE ADECUACIONES A PCGA

La necesidad ha hecho que en la UNAM se hayan creado paulatinamente políticas contables que permiten solucionar las diferencias con PCGA, no obstante, la Universidad se ha preocupado para que dichas políticas se apeguen lo más posible a PCGA, pero existen situaciones en que la naturaleza de las operaciones, la relación contable-presupuestal o la propia razón de ser de la Institución han provocado que la empatía con PCGA no se logre plenamente. A pesar de ello, el propio IMPC a través de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría reconoce por medio del boletín 4020 que lleva por título "Opinión sobre Estados Financieros preparados con bases distintas a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", la importancia de distinguir a no lucrativas; ahí se proporcionan elementos que hacen válida la opinión de los auditores cuando se expresen sobre esta clase de estados financieros, también se presentan dictámenes con opiniones particulares y se hace referencia en específico a universidades públicas. Que no se prepare la información financiera atendiendo a PCGA no significa que exista una deficiencia, por ello al auditor se le proporcionan instrumentos para presentar su dictamen, se le dan recomendaciones y se absuelve a la entidad de hacer referencias y aclaraciones innecesarias.

Considerando la enseñanza y experiencia de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, se observa la necesidad de hacer modificaciones a PCGA. Al

respecto se vislumbran dos alternativas: crear adecuaciones a PCGA para el establecimiento de políticas contables para instituciones públicas de educación superior; y; la creación de un documento emitido por una instancia distinta a la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en que consten los criterios más adecuados y recomendados para la valuación y presentación de información financiera de dichas Instituciones

Respecto a las adecuaciones a PCGA, crear un boletín en que se establezca el tratamiento contable de las no lucrativas no es lo más viable, los criterios definidos en PCGA son de aplicación generalizada y son apegados a la normatividad internacional, pero la característica más sobresaliente consiste en su flexibilidad y adecuación a los requerimientos de las entidades que intervienen en la economía nacional, el IMCP al emitir un pronunciamiento diferente a un boletín, como una circular creada especialmente para entidades sin fines de lucro tampoco sería lo correcto, ello en virtud de que entre las propias entidades no lucrativas existen diferencias elementales, es decir, resultaría poco factible disponer de bases contables que fueran útiles a alguna Asociación de condóminos, A.C. como a la UNAM, a pesar de que ambas entidades cuentan primariamente con un fin eminentemente social, su funcionamiento financiero es distinto, a pesar de que estas discrepancias de funcionamiento financiero de una entidad sin fines de lucro a otra son elementales, existen componentes esenciales que las distinguen, sin embargo tales similitudes a pesar de que se pueden englobar en un documento regulado, por su magnitud, trascendencia y

variedad tendrían que constituirse no solo en un poletín ni circular de PCGA, más bien se tendrían que constituir como principios contables específicos para esta clase de entidades.

No obstante, debe ser el IMCP el regulador de la contabilidad ya que es reconocido y aceptado como el organismo que formula la plataforma sobre la cual se basan las políticas contables de las entidades y también sobre estos principios se realizan los exámenes de los auditores. Que un organismo distinto al IMCP avale un documento para la contabilidad de no lucrativas o de un segmento de entidades no lucrativas, podría crear desconfianza y ser descalificado por su poca trayectoria. El respaldo y credibilidad de los PCGA se instituirían en aceptación generalizada ya que los procedimientos y formas de trabajo del IMCP son muy conocidos.

Debido a la trascendencia, importancia y uniformidad financiera de las instituciones públicas de educación superior, así como por los alcances, facultades y naturaleza de las circulares de PCGA, se propone que se cree una circular específicamente sobre el tratamiento contable de instituciones públicas de educación superior.

Debe ser por medio de una circular ya que se trata de reconocimiento o de tratamiento contable para casos específicos o de situaciones muy concretas. Los alcances de la circular serán tratados más adelante.

Por otra parte, la Asociación Mexicana de Órganos de Control y Vigilancia en Instituciones de Educación

Superior, A.C., ha estudiado el caso de la contabilidad de las instituciones públicas de educación superior, en este análisis se han percatao que estas Instituciones preparan y valúan su contabilidad con bases que permiten hacer comparable su información financiera interna y externamente. En esas mesas de discusión se han suscrito documentos para establecer criterios contables que permitan uniformar la información financiera de esa clase de entidades. Estos trabajos ya avanzados de las organizaciones que agrupan a entidades no lucrativas pueden aprovecharse para la creación de la circular de PCGA.

De igual forma la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP se puede instituir en labor conjunta con la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP, ello atendiendo a su experiencia previa en la creación del boletín 4020.

## 3.2 CREACIÓN DE UNA CIRCULAR EN PCGA ESPECÍFICAMENTE SOBRE EL TRATAMIENTO CONTABLE DE INSTITUCIONES PÚBLICAS DE EDUCACIÓN SUPERIOR

Al analizar las políticas contables que se aplican en la UNAM que difieren de PCGA, se advirtió la necesidad de que éstos se reformasen a fin de que organismos como la Universidad cuenten con bases estándar que permitieran tener un parámetro de comparabilidad y sobre las cuales pudieran basar sus registros contables

Posteriormente se observó que sería muy complicado englobar en un solo pronunciamiento a la generalidad de las entidades no lucrativas, sin embargo la UNAM y las instituciones públicas de educación superior contaban con una guía contable muy similar. Estas instituciones cuentan con puntos en común que permiten hacerlas equiparables contablemente:

- No fueron creadas con fines de lucro, por lo que no requieren de un estado de resultados,
- Su productividad no se mide en función a las utilidades o pérdidas de operación, su fin es social por lo tanto es más representativo comparar lo planeado con lo obtenido,
- Es más útil saber en qué invirtieron sus recursos que crear estimaciones y partidas no basadas en efectivo,

- Resulta más conveniente conocer el valor de sus activos y el costo de su reposición y mantenimiento que valuarlos o depreciarlos para llevar una parte a resultados, y
- No tienen dueños, por lo que no cuentan con capital ni les interesa acumular dividendos para distribuirlos, más bien su patrimonio se encuentra integrado por el valor de sus activos y no es su objetivo acumular remanentes y si los acumula los recursos son empleados y no distribuidos

Estas similitudes dan la pauta para que se pueda crear una circular para atender el caso contable de las instituciones públicas de educación superior. Desde luego habrá no lucrativas que no puedan apegarse a las estipulaciones de PCGA, sin embargo, el funcionamiento similar de estas entidades hace que existan puntos de analogía contables aprovechables para que la Comisión de Principios de Contabilidad elabore un trabajo genérico. El manejo contable de las universidades e instituciones públicas de educación superior puede ser privativo para la creación de un pronunciamiento sobre este particular, y no es comparable al caso de las Normas y Procedimientos de Auditoría en que se nombran entre otras entidades a las universidades como parámetro de políticas contables que difieren de PCGA, ya que aquí se trata únicamente de un aspecto que es el dictamen y no de políticas contables de valuación y presentación como en PCGA.

El objetivo de este punto es justificar la creación de una circular en PCGA para el reconocimiento expreso de instituciones públicas de educación superior. A lo largo de la investigación se plantean los antecedentes, objetivos y

alcances que pueden dar sustento al trabajo que desarrollare la Comisión de Principios de Contabilidad.

A continuación se presentan los lineamientos generales que sustentarían la creación de la circular que podría llevar por título "Tratamiento contable de las instituciones públicas de educación superior"

### *Antecedentes*

El Boletín A-1, "Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera", menciona en su párrafo 1 que: "La Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos tiene la función, entre otras, de publicar una serie de boletines sobre el tratamiento que se debe dar a los conceptos que integran los estados financieros, con la finalidad de dar una base más firme tanto a los contadores que producen la información contable como a los interesados en la misma, evitando o reduciendo la discrepancia de criterios que pueden resultar en diferencias sustanciales en los datos que muestran los estados financieros"

Continúa el boletín A-1 en su párrafo 2 estableciendo lo siguiente: "La contabilidad produce información indispensable para la administración y el desarrollo del sistema económico. El fenómeno económico es sumamente complejo y todavía distamos de haber logrado establecer un método de medición que lo cuantifique a entera satisfacción. Pero, no es solamente la complejidad del fenómeno económico, también su constante evolución y su multiplicidad agravan los problemas de su adecuada

presentación cuantitativa. La historia de la contabilidad nos muestra un incesante progreso en este intento"

El boletín B-1, "Objetivos de los estados financieros", señala en su párrafo 1 que: "Este boletín define el objetivo y las características y limitaciones de los estados financieros de negocios. Los estados financieros de empresas no lucrativas pueden tener objetivos, características y limitaciones particulares, que no se tratan en este boletín".

Por la importante labor social, trascendencia y proliferación de las instituciones públicas de educación superior y como entidades no lucrativas participantes del sistema económico nacional, que producen información financiera, se crea la presente circular con la finalidad de formular las bases generales de valuación y presentación contable

A las instituciones públicas de educación superior por su naturaleza no le son aplicables algunos conceptos y reglas particulares que en estos principios se señalan. Tampoco la normatividad internacional proporciona elementos o criterios contables para esta clase de entidades.

#### *Alcance y objetivos*

En esta circular se establecerán los lineamientos a seguir para las instituciones públicas de educación superior en consideración a las principales discrepancias que tienen sus políticas contables respecto a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, que permitan hacer comparable la información financiera.

Su interpretación debe hacerse en el contexto de las demás normas emitidas por esta Comisión, particularmente con los principios básicos de contabilidad y el criterio prudencial.

Estos criterios son válidos, y por lo tanto aplicables para todas aquellas entidades que hayan sido creadas con la finalidad de prestar un servicio de educación superior sin fines de lucro

Corresponde únicamente a este documento proporcionar el sustento para la creación de la mencionada circular, el contenido y reglas particulares deberán ser tratadas por los organismos correspondientes.

## CONCLUSIONES FINALES

Una de las principales preocupaciones de la normatividad contable, ha sido emitir disposiciones oficiales para las entidades, ello con la finalidad de crear criterios uniformes que proporcionen mejores elementos de formulación e interpretación de información financiera.

La Universidad Nacional Autónoma de México cuenta con un fin eminentemente social que la asemeja a las entidades no lucrativas, por lo cual en primera instancia se presume que sus políticas contables, así como las de las instituciones públicas de educación superior, son similares a dichas instituciones no lucrativas.

Aunque los PCGA por su naturaleza engloban a las entidades económicas sin hacer distinciones, se ven insuficientes en sus herramientas de valuación y presentación.

Las políticas contables de la UNAM y en general de las instituciones públicas de educación superior, han sido adecuadas basándose en lo posible en la normatividad emitida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, no obstante, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados no proporcionan una base contable apropiada a ciertas partidas, lo mismo sucede con las Normas Internacionales de Contabilidad.

Las políticas contables que difieren de PCGA, consisten principalmente en la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, en que sus inversiones en propiedades y equipo no se

deprecian, en el no reconocimiento de los pasivos por obligaciones laborales, en los criterios de presentación de los estados financieros y en el momento de reconocimiento de los ingresos. Al analizar éstas políticas contables, se observó que en general eran apropiadas y necesarias. También se advirtió la necesidad de que dichos principios se adecuen a fin de que entidades como la universidad cuenten con bases valuación y presentación que permitan hacer comparable su información financiera.

Es necesario que el IMCP se pronuncie sobre la contabilidad de las entidades no lucrativas, sin embargo la variedad y diversidad de funcionamiento financiero de éstas, resulta complicado emitir normatividad contable común que sea apropiada para todas las entidades, no obstante, las instituciones públicas de educación superior se han preocupado por analizar su información y han encontrado similitudes en su manejo contable. Debido principalmente a la importancia social de este tipo de instituciones, y a los avances en el estudio de dicha información, se sugiere que el IMCP se pronuncie de manera formal para emitir fundamentos contables específicos para instituciones públicas de educación superior. Se propone que dicho pronunciamiento sea por medio de una circular, ello debido a que se trata de disposiciones concretas para una actividad en particular. El IMCP se puede allegar de opiniones de instituciones y organismos, así como de cuerpos colegiados que previamente hayan analizado el tema, un ejemplo es la Asociación Mexicana de Órganos de Control y Vigilancia en Instituciones de Educación Superior, A.C y la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP.

## BIBLIOGRAFÍA

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados,  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. 15ª. Edición,  
México D.F., junio de 2000

Normas y Procedimientos de Auditoría,  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. 20ª. Edición,  
México D.F., junio de 2000

Normas Internacionales de Contabilidad 2000,  
International Accounting Standards Committee,  
London EC4A 2DY, United Kingdom  
Impreso en México

Teoría de la Contabilidad Financiera,  
Cocina Martínez, Javier,  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.,  
Instituto Tecnológico Autónomo de México, A.C., 1ª. Edición,  
México, D.F., abril de 1998

Principales Discrepancias entre Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y los Criterios Contables Aplicados por las Instituciones Públicas De Educación Superior (I.P.E.S.),  
Asociación Mexicana de Órganos de Control y Vigilancia en Instituciones de Educación Superior, A.C.,  
documento no editado

Reexpresión de Estados Financieros,  
García Briones, Salvador,  
McGraw Hill 11ª. edición  
México D.F., 1998

**APÉNDICE**  
**Resumen del**  
**protocolo de**  
**investigación**

Tema

Crítica a los principios contables y políticas de valuación y presentación aplicados en la información financiera de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM)

Problema

¿Se requieren adecuar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) para que éstos reconozcan los principios y políticas de valuación contable aplicados en entidades no lucrativas como la UNAM?

Hipótesis

Es necesaria una adecuación a PCGA, para que éstos reconozcan que las entidades no lucrativas requieren de políticas y bases de registro contables específicas y acorde a sus necesidades.

## Marco teórico

El marco teórico elegido son los PCGA emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), ya que éstos constituyen los preceptos y puntos de referencia en los que se encuentran basadas las principales políticas y bases de registro contables aplicados en la UNAM.

## Objetivos

- a) Realizar un estudio crítico a las políticas contables actualmente aplicadas en la UNAM para determinar si son o no apropiadas a los requerimientos de información financiera de la Institución.
- b) Proponer adecuaciones a los PCGA para que se considere a las entidades no lucrativas como entes con políticas contables específicas.

## Metodología

- a. Investigación de campo:
  - o Entrevistas sobre el tema con el auditor externo de la UNAM ya que es el responsable de emitir una opinión razonada sobre los principios contables y políticas de valuación aplicados en la UNAM.

- Entrevista con el auditor interno para conocer su punto de vista sobre los principios contables y políticas de valuación aplicados en la UNAM. Así como saber sobre su trabajo con las Instituciones Públicas de Educación Superior para la estandarización y normatividad de principios contables aplicados a estas instituciones.

- Entrevista con miembros de la Comisión de PCGA del IMCP para darles a conocer las conclusiones del trabajo así como las propuestas de solución y conocer su punto de vista y recomendaciones al respecto.

b. Investigación documental. Se realizará por medio de una recopilación bibliográfica y análisis de los siguientes textos:

- Cuenta Anual de la Universidad Nacional Autónoma de México 1999. Se analizará en virtud de que en ésta se establecen los criterios y políticas contables de la Institución que difieren de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

- Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. En éstos se definen los principios contables y políticas de valuación en los que se basa la información financiera de la UNAM.

- Normas y Procedimientos de Auditoría. Es la única normatividad contable nacional e internacional que reconoce y recomienda un tratamiento especial para las entidades que preparan información financiera con bases distintas a PCGA.
- Código de ética profesional. Éste tiene consideraciones sobre la opinión del Contador Público sobre la información financiera que debe ser considerada en el presente trabajo.
- Teoría de la Contabilidad Financiera. Aquí se hace un estudio sobre boletines de los PCGA reconociendo también diferencias de éstos en su aplicación para entidades no lucrativas como las gubernamentales.
- Análisis de textos relacionados con principios contables, políticas de valuación y criterios de presentación de la información financiera.