

A

10621
70



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLÁN**

**"LA IMPORTANCIA DEL CONOCIMIENTO DE LAS
NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD
PARA EL DESARROLLO DEL CONTADOR PÚBLICO
ANTE LA SITUACIÓN ECONÓMICA ACTUAL".**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURÍA
P R E S E N T A :**

ALEJANDRO HERRERA DURAZO

ASESORA: L.C. MA. EULALIA COLÍN MARTÍNEZ.

CUAUTITLÁN IZCALLI, EDO. DE MÉXICO. 2003.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

-3

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES**



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES-CUAUTITLAN



DEPARTAMENTO DE
EXAMENES PROFESIONALES

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN
P R E S E N T E

ATN: Q. Ma. del Carmen García Mijares
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

"La importancia del conocimiento de las Normas Internacionales de
Contabilidad para el desarrollo del Contador Público ante la - -
situación económica actual"
que presenta el pasante: Alejandro Herrera Durazo
con número de cuenta: 9134457-1 para obtener el título de :
Licenciado en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

ATENTAMENTE
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
Cuautitlán Izcalli, Méx. a 28 de febrero de 2003

- PRESIDENTE** C.P. Ma. Trinidad Rabell Urbiola
- VOCAL** C.P. Elsa Aguilar Pacheco
- SECRETARIO** L.C. Ma. Eulalia Colín Martínez
- PRIMER SUPLENTE** L.C. Ma. Esther Monroy Baldi
- SEGUNDO SUPLENTE** L.C. César Ramírez Herrera

AGRADECIMIENTOS

A la Universidad Nacional Autónoma de México.

Por haberme permitido forjar mi desarrollo gracias a la educación que me diste al ser parte de ti, por darme el orgullo de ser universitario y hacerme sentir tus colores con tanto amor. Algún día podré regresarte un poco de lo que te debo.

A la Facultad de Estudios Superiores Cuautlán.

Por la formación ética y moral que inculcaste en mí, al darme la oportunidad de esforzarme para alcanzar mis metas. No solo me diste los conocimientos técnicos que empleare en mi vida, también aprendí de ti a ser útil, leal e independiente.

A mi Asesora:

L.C. Ma. Eulalia Colin Martínez

Por todo su tiempo, apoyo y consejos para la elaboración de esta tesis. Gracias sobre todo por su amistad y confianza.

A los profesores de la UNAM:

Por su dedicación, tiempo y todos los conocimientos transmitidos y por haber sido una guía en mi vida universitaria y ejemplo en mi vida profesional.

A mis Padres:

Por ser lo más importante en mi vida, por todo su amor, apoyo y dedicación, por su esmero en mi educación, por sus cariños y cuidados. Principalmente por ser un ejemplo de rectitud, trabajo y honradez. Gracias por amarme tanto.

A mis hermanos:

Alfonso y Laura.

Les agradezco su compañía, consejos, amor y el enseñarme el valor de amar y cuidar a la familia. Los quiero y admiro mucho.

A mi familia:

Vicente, Daniela y Tania.

Por estar presentes en mi vida haciéndome sentir su cariño. Gracias por darme mi lugar como su amigo que será siempre. También espero ser un modelo a seguir.

A Assiyadeth:

Gracias a ti por todo tu amor y apoyo, por tu compañía y la felicidad que me has dado, porque juntos hemos aprendido a querer. Principalmente, por todos tus esfuerzos y atenciones. Te amo.

E

A la familia Osnaya González:

Por su amistad y consejos, por su apoyo y honestidad, por darme un lugar importante dentro de ustedes.

A mis amigos:

Edgar, Jaxel, Luis, Rafael, Laura, Gina, Manuel y Janito.

Juntos hemos aprendido el valor de permanecer juntos, que dure siempre nuestra amistad.

A

ÍNDICE

OBJETIVOS.....	1
INTRODUCCIÓN.....	2
CAPÍTULO 1. LA CONTADURÍA EN MÉXICO	
1.1 Antecedentes generales.....	5
1.2. Terminología contable.....	17
1.3. Objetivos y funciones del contador	22
1.4. Campos de acción.....	26
1.5. Etica Profesional.....	29
CAPITULO 2. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS	
2.1. Generalidades.....	32
2.2 Definición de Principio de Contabilidad.....	34
2.3. Fuentes de los Principios.	36
2.4. Clasificación de los Principios de Contabilidad	
Generalmente Aceptados.	38
2.4.1 Estructura de los principios.....	38
2.4.2 Principios de Contabilidad Generalmente	
Aceptados en México.....	40
2.5. Conceptos de la estructura de la contabilidad.....	63

CAPITULO 3. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD EN EL AMBITO INTERNACIONAL

3.1. Marco Internacional de los Principios Internacionales.....	67
3.2. La globalización y sus efectos en el ámbito contable	70
3.3. Normas Internacionales de Contabilidad.....	74
3.4. Organismos relacionados con los Principios Internacionales de Contabilidad.....	120
3.4.1 Comité de Normas Internacionales de Contabilidad....	120
3.4.2. Otros organismos.....	126
3.4.3 Países con tratados.....	129
3.5. Armonización de Principios y practicas en un contexto internacional	130
3.5.1 Desarmonización.....	134
3.5.2 Causas de Desarmonización.....	136
3.5.3 Acciones ante la Armonización.....	137

CAPITULO 4. CASO PRACTICO

4.1 Generalidades de la contabilizacion de arrendamiento.....	140
4.2 Estándares de contabilidad internacionales de arrendamiento.....	150
4.3 Ejemplo de contabilizacion de arrendamientos.....	156
CONCLUSIONES.....	170
BIBLIOGRAFIA.....	173

OBJETIVOS

- General

* Dar a conocer, debido a su importancia el conocimiento de la existencia de las Normas Internacionales de Contabilidad para el desarrollo integral del Contador Público en su ambiente Profesional.

- Particulares

- Realizar una reseña sobre las Normas Internacionales de Contabilidad y su importancia en la interpretación de Estados Financieros de empresas ubicadas en el territorio nacional y de manera global.
- Dar a conocer al lector que el conocimiento y el uso adecuado de los Principios Internacionales de Contabilidad contribuyen al desempeño profesional del Contador, y por lo tanto al desarrollo exitoso de las organizaciones en las que labora.
- Mostrar las similitudes y diferencias principales entre los principios contables existentes en México y en el exterior.

INTRODUCCIÓN

Es un hecho innegable que la naturaleza del ser humano tiende a la asociación e interacción con sus semejantes. Las relaciones han tenido una evolución a lo largo de la historia de la humanidad y se han desarrollado hasta el punto donde no existe limitación para el crecimiento de lo que crea el hombre.

Al desarrollarse el ser humano crecen con él sus actos, tanto que relacionan a otros seres junto a sus acciones. Este hecho provoca la necesidad de buscar formas para que esta interacción sea estable y comprensible y sean factibles sus ideas logrando metas en conjunto como sociedad.

Si a esta interacción le añadimos un nuevo elemento, que trata de establecer relaciones con otras culturas desarrolladas en el exterior, el proceso de adaptación pasará por diversos cambios como culturales, étnicos, políticos y económicos.

Esta tesis menciona a la profesión contable ante el desarrollo intenso de una sociedad cambiante. La introducción de nuevas empresas en un

proceso de globalización, la atracción de capitales hacia el país y la inversión de créditos provocan un incremento en la información financiera requerida en la toma de decisiones; la información financiera debe ser comprensible y comparable para cualquier persona interesada en esta. Es por eso que debe adecuarse a las normas o principios existentes en otros países con los cuales se tenga relación.

Nuestro desarrollo será desde el inicio y antecedente de la contaduría en México, con el objeto de entender de manera clara la situación actual resultante de numerosos acontecimientos que dan a la profesión una actitud de adaptabilidad a estos sucesos.

Definiremos los puestos y el campo de acción de la contaduría, porque al incrementarse el desarrollo tecnológico y económico se han ampliado los alcances del contador y la importancia y necesidad de su papel en la sociedad que le requiere.

Considerando como aspecto importante la normatividad del comportamiento y ética en las funciones que desarrolla el contador, trataremos los principios nacionales e internacionales, similitudes y características fundamentales para hacer frente al cambio e integración económica en la que participa la profesión.

Debido a factores de desarrollo mundial como globalización, integración de mercados y a los tratados internacionales en materia de comercio exterior, es de vital importancia para los contadores el conocer y aplicar las normas existentes a escala mundial para participar activamente en el desarrollo de todo tipo de organizaciones y además buscar los métodos apropiados para lograr la armonización de los principios que afectan a las entidades para comprender correctamente la información financiera que nos servirá para la toma de decisiones aprovechando oportunidades no solo a nivel nacional sino de un marco mundial.

En este mundo donde las fronteras no son ya un impedimento para crecer, donde se habla de comercialización y tecnología, es de vital importancia tener una buena comprensión del lenguaje utilizado, de las normas y técnicas que rigen correspondientes a cada principio y de la manera donde un solo lenguaje puede dar por entendido un mismo término común.

1. LA CONTADURÍA EN MÉXICO

1.1. Antecedentes generales

Es difícil determinar a ciencia cierta la época en la que se presentaron los primeros indicios de la actividad económica. Sin embargo, diversos autores señalan que la práctica contable por partida simple se desarrollaba 6.000 años antes de Cristo tanto en Egipto como en Mesopotamia, y que los primeros vestigios de actividad bancaria se sitúan entre los 5.400 y los 3.200 años antes de Cristo en el Templo Rojo de Babilonia.

Diversos pueblos de la antigüedad utilizaron registros contables dependiendo de sus culturas y el desarrollo de sus actividades económicas. Por ejemplo, los asirios utilizaban un índice de contratos, pues la recolección de impuestos obligó a sus causantes a conservar pruebas de sus pagos en tabletas de barro y en el imperio Egipto, 2500 años antes de Cristo, se llevaban registros de todas las actividades financieras. Por su parte, en el siglo V, antes de Cristo, durante el período Helénico, se aceptó internacionalmente a la plata, moneda utilizada en Grecia, como medio de cambio, provocando el crecimiento de las funciones bancarias y el

origen de un movimiento crediticio enorme, motivo por el cual surgió una academia comercial para enseñar contabilidad.

Roma fue una de las regiones en las que se observó el desarrollo de la contaduría ya que desde los primeros siglos los jefes de familia escribían día a día, en un borrador llamado "Adversaria", sus ingresos y sus gastos, para posteriormente, transcribirlos todos los meses a un realstro llamado "Codex" o "Tabulae", que era el único que conservaban. Los ingresos "Acceptum" eran registrados de un lado y los gastos "Expensum" del otro. Así, la contabilidad de los romanos contaba con dos libros: el Adversaria y el Codex y denominaban "Accepti" a los cargos y "Respondi" a los abonos.¹

Durante la época del feudalismo, la contabilidad era una actividad exclusiva del señor feudal, ya que los europeos se vieron obligados a protegerse en sus castillos de los ataques árabes y normandos.

Posteriormente, en Europa en el siglo VIII, Carlo Magno desarrolló una ordenanza llamada "Capitulare de Villis", en la que estableció la obligación de realizar un inventario anual de las propiedades del Imperio y el realstro de sus movimientos en un libro, donde se separaran los ingresos y los egresos, dando origen a las cuentas patrimoniales, cuyo objeto es el realstro de bienes no monetarios.

¹ Cristóbal del Río Sánchez, *Hacia la Clasificación de la Contaduría*, 2ª. ed. Mexico, D.F., 1994, pág. 1-4

Por otra parte, desde el siglo VI y hasta el siglo IX, se aceptó de forma general la unidad monetaria denominada "Solidus", lo que facilitó la práctica de la contabilidad.

En Venecia se dio gran impulso al desarrollo de la Contabilidad durante el siglo VIII, donde existió una casta dedicada en forma profesional a llevar las cuentas del comercio y posteriormente en los siglos VIII y XII los señores feudales designaron el desarrollo de la práctica contable a los escribanos.

Así mismo, las ciudades comerciales más importantes, debido a la fundación de grandes cadenas de empresas, fueron Florencia, Venecia y Génova, donde se vieron obligados a desarrollar escuelas de contabilidad, destacando la escuela Florentina, Veneciana y Genovesa. En la Escuela Florentina el debe y haber se registraban en una misma columna, pero diferente renglón, y en la Veneciana se registraban en el mismo renglón pero en diferente columna.

El primer auditor "Maestri Racionali" del que se tiene conocimiento apareció en la comuna de Génova como consecuencia de varios fraudes, por lo que tenía la función de vigilar y cotejar los registros de los libros.

Posteriormente, en los años treinta del siglo XV aparece el sistema "a la Veneciana", que era un juego de dos libros, en donde el primero contenía los registros cronológicamente y el segundo agrupaba las cuentas de Caja, Corresponsalia, Pérdidas y Ganancias, y las cuentas patrimoniales, originando los libros Diario y Mayor.

Sin embargo, los aspectos que hicieron posible que la contabilidad se divulgara fueron la aceptación generalizada de los números arábigos y la invención de la imprenta.

En 1458, el Danés Benedetto Cotrugli Rangeo, autor de "Della Marcatuta et del Mercante Perfetto", es el pionero en el estudio de la partida doble, aunque no fue el primero en usarla, su importancia radica en que plasmó en papel las ventajas del sistema. Sin embargo la persona que realmente es reconocida como el creador de la partida doble es Fray Luca Paciolo, quien es considerado como el padre de la contaduría y en su obra titulada "Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita", publicada en 1494, dedica una sección a la contabilidad y explica, además de la partida doble, los diferentes libros que integran el método, los procedimientos contables y las prácticas comerciales de aquellos tiempos. Paciolo, menciona tres libros de registro: Memoriale, Giornale y Quaderno. El Memoriale era un libro grande donde se registraban las

operaciones en orden cronológico, dando la explicación del origen de las mismas, en el Giornale se registraba toda operación por sus efectos de crédito y débito, y toda operación en moneda extranjera era convertida a veneciana y el Quaderno era el libro mayor, donde había un índice alfabético para localizar rápidamente las cuentas deseadas. La actividad contable mostró gran auge en los siguientes años y es en 1581 cuando en Venecia surge la primera agrupación profesional de contadores.

En lo que a nuestro país se refiere, la contabilidad se desarrollaba desde la época de los aztecas quienes llevaban cuenta de los tributos impuestos a los pueblos dominados y en 1519, Hernán Cortés eligió como contador del Ayuntamiento de Veracruz a don Alfonso de Avila.

A comienzos del siglo XIX nacieron las Teorías de Cuentas, divididas en las Teorías de las Cuentas Personales, que indica que las cuentas son personales, que dan y reciben, y las Teorías de las Cuentas de Valor que indican que las cuentas son sólo registros de todo aquello que tenga valor. Por su parte, Edmond Degrange, fue el primer teorizante de las cuentas y en 1795, en su obra "La Tenue Des Livres Pendue Facile", estableció el lema "Las cuentas representan al comerciante mismo".

Estableció dos tipos de cuentas, las deudoras y acreedoras y las que representan al propietario, a las que subdividió en efectivo, mercancías, instrumentos negociables recibidos, instrumentos negociables pagados y pérdidas y ganancias. Lo que sirvió para el surgimiento del Diario-Mayor-Único. Posteriormente, su hijo Edmond Degrange, en 1804, estableció la fórmula "Débito a aquel de quien se recibe, acreditase a aquel a quien se da" y su teoría fue considerada personalista pues "todas las cuentas deben ser personales, pues sus propietarios son personas y no se limitan a objetos".

La Revolución Industrial trajo consigo intensas transformaciones económicas, sociales y políticas, que afectaron enormemente todas las áreas. La producción en gran escala produjo el aumento del comercio internacional, el crédito y la banca y la formación de sociedades y corporaciones mercantiles, lo que aumentó la necesidad de contar con sistemas de información contable eficaces que pudieran responder a las exigencias de la época. Para ello se fomentó la división del trabajo en el proceso contable, se desarrolló la contabilidad de costos y se avanzó en la teoría de la contabilidad, empezando a utilizar las máquinas de calcular para auxiliar la labor de registro, que aunque habían sido inventadas desde el siglo XVII, fue hasta el siglo XIX que se extendieron a los negocios.

Posteriormente se inventaron máquinas específicamente diseñadas para registrar la contabilidad, sustituyendo el registro manual. El uso de máquinas de contabilidad electromecánicas para registrar las transacciones, a las que se les conocía como "máquinas de registro directo", aumentó en los dos primeros tercios del siglo XX, creando el concepto de que no sólo los registros auxiliares podían llevarse en hojas sueltas, sino que también los libros principales, tales como el diario general y el mayor general, podían registrarse de esa forma en lugar de hacerlo en libros empastados y follados.

La primera Escuela de Comercio surgió en 1881, en la Universidad de Pennsylvania en Estados Unidos, creándose de 1880 a 1899 diversas agrupaciones en todo el mundo, tal como "American Association of Public Accountants" que fue creada en 1887.

Años más tarde el italiano Fabio Besta, conocido como "El Moderno Padre de la Contabilidad" estructuró una nueva teoría llamada "Teoría Positiva del Conto", donde busca dar una explicación realista a la contabilidad.

Como se había mencionado y debido al surgimiento de grandes empresas comerciales, el Sr. William Burrough inventó la primera máquina sumadora e impresora, dando lugar a una serie de avances tecnológicos y a partir de

1920 se inventaron máquinas registradoras, facturadoras de registros auxiliares, continuadoras de tiempo, de nóminas y contabilizadoras, beneficiando enormemente la cantidad, calidad y velocidad de los registros. En las últimas décadas, el gran desarrollo de las computadoras ha revolucionado los sistemas contables, produciendo grandes ventajas de costo, velocidad y eficiencia. Así mismo, la teoría contable ha presentado gran desarrollo en el último siglo debido a que diversos acontecimientos económicos tales como los desplomes financieros, han demostrado la necesidad de contar con principios generales que rijan de manera justa la actividad y los procesos contables.

En nuestro país, se crea la carrera de Contador Público en 1905, siendo el primer recibido el C.P. Fernando Díez Barroso, en 1907. La Asociación de Contadores Públicos Titulados fue fundada en México en 1917 y el 6 de octubre de 1923 se firmó el acta constitutiva del Instituto de Contadores Públicos Titulados de México el cual se organizó con 23 miembros, estando integrado su primer consejo Directivo por Fernando Díez Barroso, Luis Montes de Oca, Rafael Mancera Ortiz, David Thierry, Roberto Casas Alatríste y Santiago Flores. En 1929 se creó la Escuela Nacional de Comercio y Administración en la Universidad Nacional Autónoma de México y en 1944, se establece que la profesión de contador requiere de título para su ejecución y cinco años más tarde se crea el Colegio de

Contadores Públicos de México, A.C. Posteriormente, en 1955 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., adopta su nombre actual y la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP emite su primer boletín en 1956. El 30 de abril de 1959, se publica en el Diario Oficial el decreto para la creación de la Auditoría Fiscal Federal, a cargo de un Contador Público, convirtiéndolo en funcionario público, dándole la oportunidad de que su opinión profesional sea considerada por las autoridades hacendarias, para lo que establece el registro de Contadores Públicos Titulados y en ese mismo año se crea la Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración.²

En 1965 la Escuela Nacional de Comercio y Administración adquiere el rango de Facultad, y en 1973, cambió su denominación por la de Facultad de Contaduría y Administración. Por su parte la primera firma mexicana de Contadores Públicos fue fundada en 1934, siendo ésta "Mancera Hermanos y Compañía, S. C.".

Los contadores mexicanos tuvieron muchos contratiempos ya que existía poco respeto para la profesión pues mucha gente los consideraba como simples tenedores de libros y como las grandes compañías estaban en su mayoría en manos de los extranjeros se consideraba que los Contadores

² Roberto del Toro. *Breve Historia de la Profesión del Contador Público en México*, México, 1992, pág. 21.

mexicanos no tenían la experiencia necesaria y muchos se vieron en la necesidad de abandonar la profesión, mientras que otros realizaron viajes de estudios al extranjero para adaptarse a las necesidades de las organizaciones. El origen y evolución de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en nuestro país, lo trataremos en el siguiente capítulo por ser uno de los aspectos más importantes en el desarrollo de la presente tesis.

Las características del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, han sido desde su creación las establecidas por Rafael Mancera Ortiz, quien en 1947, pronunció: "Las características principales del Instituto son: su absoluta dedicación al estudio de problemas profesionales y la moralidad que exige a sus miembros en el ejercicio de la profesión y así, de acuerdo con su escritura constitutiva, sus fines primordiales pueden resumirse como sigue: uniformar el criterio y los procedimientos contables de sus miembros; ejercer una vigilancia sobre ellos a fin de ser una garantía para las personas que utilizan sus servicios; mantener y aumentar el crédito de la profesión de Contador Público y la moralidad de los que la ejercen; mejorar y difundir el conocimiento de la Contabilidad; procurar el intercambio profesional con otras agrupaciones de Contadores; servir de cuerpo consultivo a las autoridades y a la sociedad en los asuntos de su

competencia y, eventualmente, ayudar a los miembros de la agrupación moral y materialmente".³

La contaduría ha avanzado al ritmo de una sociedad moderna, acoplándose e implementando su estructura a las necesidades cada vez mayores que exige la misma sociedad. La adaptación ha seguido el ritmo de los mismos avances sociales, culturales y técnicos a lo largo de la historia, según fueron incrementándose los requerimientos sociales; es por eso que la contaduría se ha adaptado al medio como un ente cambiante y renovado, a las condiciones económicas y a las necesidades de las empresas.

Por otra parte, uno de los factores determinantes para el avance de la profesión ha sido el desarrollo de la tecnología, ya que este avance permite que la realización de labores sea más sencilla, reduciendo la carga de trabajo y sintetizando los resultados.

La tecnología en la profesión siempre busca obtener el mejor resultado con mínimo esfuerzo y gracias a este factor, la profesión se ha transformado hacia un rumbo ilimitado de posibilidades.

³ **IBIDEM.**

La mentalidad de quien ejerce esta profesión debe ser abierta para adaptarse al cambio, ya que esta es una profesión dinámica, llena de innovaciones; es entonces, de vital importancia la necesidad de actualizarse para no quedar fuera del ritmo que lleva la contaduría junto con su servicio a la sociedad.

En la actualidad las funciones y responsabilidades de las personas dedicadas a la profesión contable van mas allá del registro y análisis de la información financiera. Los contadores son parte indispensable en la toma de decisiones de las organizaciones, pues su preparación y conocimiento general de las entidades le permiten participar con ideas nuevas y creativas que encaminen por buen rumbo las actividades de los negocios.

Este incremento en la participación en las actividades de la empresa, los obliga a buscar nuevos métodos y a capacitarse en todos los temas económicos que afectan el medio en el que se desarrollan las empresas. Además debe valerse de otras herramientas tales como sistemas de computo y conocimientos económicos que le permitan desarrollar sus actividades de la manera más eficiente posible.

Debido al cambio en las actividades de los contadores y a los nuevos campos en los que ahora participa, es que surgió la idea de realizar esta

investigación, con el objetivo de estudiar un tema de actualidad que afecta directamente a todas las empresas que participan económicamente en un mundo global, fenómeno que exige una mentalidad cambiante en el desempeño de las actividades del contador.

1.2. Terminología contable

Debemos entender a la Contaduría Pública como "La disciplina social de carácter científico, que fundamentada en su teoría específica a través de un proceso, logra, comprueba, e interpreta, información financiera, igualmente obtiene y procura aplicar de manera óptima los recursos materiales".⁴ Así mismo, Elizondo López establece que es "La disciplina profesional de carácter científico que, fundamentada en una teoría y a través de un proceso, obtiene y comprueba Información Financiera sobre transacciones celebradas por entidades económicas".⁵

La Contaduría está integrada por dos áreas que son la contabilidad y la auditoría.

Por contabilidad debemos entender, según Marcos Sastrías "La ciencia que establece las normas y procedimientos para registrar, cuantificar, analizar e

⁴ Cristóbal del Río Sánchez, *Hacia la Cientifidad de la Contaduría*, 2ª. Ed. México, Ecasa, 1994, pág. 1-21.

interpretar los hechos económicos que afecten el patrimonio de los comerciantes individuales o empresas organizadas bajo la forma de sociedades mercantiles".

Por otra parte, Vartkes Hatzacorjian establece que "La contabilidad es una disciplina que tiene por objeto registrar las transacciones de carácter financiero, efectuadas por una entidad y, con base en dicho registro, suministrar información financiera estructurada en forma tal que sea útil a los administradores de la entidad y a otros interesados en ella"

El objetivo básico de la contabilidad es brindar información útil para la toma de decisiones y el control, referida a el patrimonio del ente y su evolución, los bienes de terceros en poder del ente y ciertas contingencias. Existen diversas ramas de la contabilidad, que surgen para satisfacer las necesidades de diferentes usuarios, entre las que se encuentran la contabilidad financiera, administrativa y fiscal. Como ya se mencionó, la contabilidad financiera expresa en términos cuantitativos y monetarios las transacciones que realiza una entidad económica, así como ciertos acontecimientos económicos que la afectan, para proporcionar información útil y segura a usuarios externos de la organización. Por su parte la contabilidad administrativa es un sistema de información que se

⁵ Arturo Elizondo López. Proceso Contable I. Contabilidad Fundamental. 9ª. ed. México, Ecasa, 1992, pág. 14.

encuentra al servicio de las necesidades internas de la administración y que está destinada a facilitar las funciones administrativas de planeación, control y toma de decisiones, mientras que la contabilidad fiscal esta diseñada para dar cumplimiento a las obligaciones tributarias de las organizaciones.

Por su parte, la auditoría es "La actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros emanados de ellos".

En base a las definiciones anteriores podemos mencionar los dos objetivos que persigue la contaduría, los cuales son:

- 1.- Obtener información financiera
- 2.- Comprobar la confiabilidad y veracidad de dicha información.

En cuanto a la información financiera debemos entender "La comunicación de sucesos relativos con la obtención y aplicación de recursos materiales expresados en unidades monetarias" y sus características son utilidad, confiabilidad y provisionalidad. La información

contable debe ser útil a todos sus usuarios, por lo que debe ser significativa, es decir que se refiera a los hechos financieros pertinentes y que sea oportuna, o sea que se disponga de ella en el momento justo para orientar las decisiones de los usuarios. Por su parte, la confiabilidad se integra con los elementos que dan al usuario la seguridad de que se puede basar en los estados contables para formarse el juicio que requiere acerca de la entidad.

Por último, es provisional ya que los reportes contables son presentados a una fecha determinada e incluyen transacciones cuyos efectos no han terminado y pueden ocurrir posteriormente.

Por su parte las transacciones financieras son "Todo movimiento de recursos materiales que la entidad económica efectúa para obtener su objetivo".

Los estados financieros son los documentos que muestran un determinado tipo de información financiera, resumida de forma significativa. Existen estados financieros básicos y secundarios, siendo los primeros aquellos que contienen información esencial para conocer una perspectiva amplia los aspectos financieros relevantes de una entidad y son el Estado de Posición Financiera, Estado de Resultados, Estado de Variaciones en el Capital contable y Estado de cambios en la situación financiera. Por su parte, los

estados financieros secundarios son los que contienen información resumida de un segmento financiero de la entidad y su uso es de carácter interno como flujos de efectivo entre otros.

Otro concepto importante para el desarrollo de la contaduría es la teoría contable, que está integrada por el conjunto de principios, reglas, criterios, postulados, normas y técnicas que rigen el estudio y el ejercicio de la contaduría. Los elementos de la teoría contable aplicables a la contabilidad son:

- 1.- Principios de Contabilidad
- 2.- Reglas particulares.
- 3.- Criterio prudencial.
- 4.- Postulados de Ética Profesional.
- 5.- Normas de actuación profesional.
- 6.- Técnicas de Contabilidad.
- 7.- Terminología específica.

Por su parte, los elementos aplicables a la auditoría son:

1. Principios de Auditoría.
2. Postulados de Ética profesional.

3. Normas de actuación profesional.
4. Normas de Auditoría específicas.
5. Técnicas y procedimientos de Auditoría.
6. Terminología específica.

Por último debe entenderse por proceso contable "El conjunto de fases a través de las cuales la Contaduría Pública obtiene y comprueba información financiera". Las fases de dicho proceso son sistematización, valuación, procesamiento, evaluación e información.

1.3. Objetivos y funciones del contador

El Contador Público debe desenvolverse exitosamente en un entorno sujeto a cambios constantes y debe ser capaz de comprender la realidad de la disciplina contable dentro de organizaciones que se ven afectadas por dichos cambios, para tomar las decisiones pertinentes que contribuyan al buen desarrollo de las entidades para las que presta sus servicios.

Para realizar ésto, debe buscar ciertos objetivos entre los que se encuentran:

- **Aplicar metodologías de planeación estratégica, tomándolas en cuenta para la toma de decisiones a corto, mediano y largo plazo.**
- **Reconocer la conducta de los costos y los impulsos o generadores que los afectan, así como los distintos métodos de acumulación de los mismos en función de su relevancia para la toma de decisiones.**
- **Elaborar simulaciones apoyadas en las herramientas computacionales y estadísticas que le permitan analizar el impacto financiero de diferentes escenarios económicos.**
- **Diseñar mecanismos sobre bases variables para evaluar el desempeño de los miembros de la organización.**
- **Participar ampliamente en el diseño e implementación de sistemas de información estratégicos.**
- **Determinar la estructura financiera óptima de la empresa y evaluar los riesgos inherentes.**
- **Establecer políticas para el adecuado manejo de clientes, proveedores e inventarios.**

- **Aplicar instrumentos de inversión y financiamiento nacionales e internacionales y evaluar sus repercusiones en la rentabilidad y riesgo de la empresa.**
- **Calcular el costo de capital y evaluar financiera y estratégicamente proyectos de inversión.**
- **Diseñar sistemas de información donde se apliquen adecuadamente la teoría contable y el registro de operaciones y eventos, mediante el uso de herramientas computacionales.**
- **Elaborar, analizar e interpretar estados financieros básicos y secundarios a nivel individual y consolidado, para apoyar la toma de decisiones.**
- **Analizar las diferencias existentes entre normas y principios de contabilidad mexicanos y su armonización con el contexto internacional.**
- **Aplicar las normas y procedimientos de auditoría para la elaboración del dictamen de estados financieros.**

- **Auditar las áreas funcionales de la empresa, siguiendo la filosofía de la mejora continua.**
- **Diseñar y evaluar sistemas de control interno.**
- **Aplicar la tecnología de información en el proceso de revisión de políticas y procedimientos de control interno.**
- **Interpretar adecuadamente las leyes, reglamentos y demás disposiciones fiscales tanto para personas morales como físicas con el fin de cumplir con dichos preceptos y optimizar la carga tributaria de la empresa apoyándose en herramientas computacionales.**
- **Analizar las principales diferencias que existen entre México y sus principales socios comerciales en cuanto a leyes, reglamentos y disposiciones fiscales.**
- **Analizar la metodología y elaborar el dictamen para efectos fiscales.**
- **Participar en la constitución, organización y gestión de diversos entes.**
- **Implantar el sistema contable más conveniente para la empresa.**

- **Establecer el procedimiento óptimo de registro de operaciones efectuadas por la empresa.**
- **Verificar la exactitud de las operaciones registradas en libros y registros auxiliares.**
- **Vigilar el cabal cumplimiento de las obligaciones fiscales.**
- **Elaborar, analizar e interpretar los estados financieros.**
- **Proporcionar a la dirección información confiable y oportuna para la toma de decisiones en el curso diario.**

1.4. Campos de acción

El Contador Público tiene la oportunidad de desarrollarse profesionalmente en diversos puestos o empresas, entre los cuales se encuentran:

1. Despachos contables en el área fiscal, auditoría o consultoría.
2. Empresas del sistema financiero (bancos, casas de bolsa, arrendadoras, aseguradoras, empresas de factoraje, etc.).

3. Ejecutivo en empresas de diversos giros, sectores y tamaño, en áreas de finanzas, contraloría, contabilidad general, costos, auditoría interna y externa, presupuestos, impuestos, planeación estratégica y financiera, etc.

Como profesional independiente puede:

a) Empezar su despacho contable en áreas de consultoría, contabilidad financiera, fiscal y administrativa, así como en auditoría.

b) Empezar su propio negocio, ya que la carrera le ofrece una sólida visión administrativa y financiera que le permite poner en práctica su espíritu emprendedor e innovador con suficientes elementos financieros y de mercado que lo soporten.

Actualmente se presentan áreas de oportunidad interesantes en el desarrollo profesional del Contador Público como son:

- **Contabilidad Administrativa.**
- **Finanzas Internacionales.**

- **Armonización de principios y normas de contabilidad mexicanas con las de los principales socios comerciales.**
- **Contabilidad en nuevos ambientes de manufactura.**
- **Análisis de estados financieros con enfoque estratégico.**
- **Implementación de sistemas ERP (Enterprises Resources Planning), tales como PeopleSoft, SAP, entre otros, que permitan la administración completa de todos los recursos que integran la organización, con el objeto de optimizar dichos recursos.**
- **Análisis y definición de mejores prácticas de negocios.**

El campo ocupacional de Contador Público es muy amplio:

- **En el sector público o privado, desempeña actividades vinculadas con la contabilidad general, la contabilidad de costos, la auditoría, impuestos, etc.**
- **En materia judicial, interviene en convocatorias, quiebras, liquidaciones y pericias técnicas.**

- En relación de dependencia, en empresas y organismos públicos, actúa en funciones vinculadas con el contralor y producción de información cuantitativa.

1.5. Ética Profesional.

Desde sus orígenes, la profesión se impuso un estricto Código de Ética el cual ha observado con particular celo, y en ello se apoya la confianza que se otorga a la dictaminación de estados financieros.

El Código de Ética prohíbe y sanciona, entre otros hechos: la mercantilización profesional, la deformación del juicio profesional, la divulgación de datos o situaciones que caen dentro del sigilo profesional, la participación en negocios u ocupaciones incompatibles con el ejercicio profesional, etc.

Existen organismos o asociaciones que regulan y observan el buen comportamiento de la profesión, en México pertenece esa labor al Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. el cual designa a un comité de ética que trata asuntos relevantes al tema. Por otra parte, existe un organismo internacional llamado International Federation of Accountants (IFAC) el cual tiene como objetivo el desarrollo y

acrecentamiento de la profesión de la Contaduría Pública mundial coordinada, con reglas y estándares armonizados.

Para que el Contador Público pueda ejercer la profesión contable en un país diferente al de su residencia, será necesario conocer cuales lineamientos éticos deben ser respetados cuando existan diferencias entre los de su país y los del país en el que se prestan los servicios.

El Código de Ética en México es de aplicación universal ya que involucra a todo contador público por el hecho de serlo, no importando su actividad o especialidad, sea empleado o independiente aun si ejerce otra profesión.

Según los postulados, el contador tiene responsabilidad hacia la sociedad al tener independencia de criterio, calidad profesional de los trabajos, la preparación y calidad del profesional teniendo entrenamiento técnico y la capacidad necesaria para realizar su labor satisfactoriamente y siempre aceptará una responsabilidad por la labor que lleve a cabo y los servicios prestados. El contador público tiene obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar información excepto por los informes que establezcan las leyes respectivas; deberá también rechazar las tareas que falten al honor y dignidad profesional y su lealtad y calidad moral será ante

el patrocinador de sus servicios sin pensar que una retribución económica es la razón del ejercicio de su profesión.

El código establece que la información obtenida sobre los asuntos del cliente o empleado no puede ser revelada a menos que se tenga un deber profesional claramente establecido para su revelación, y el contador debe asegurarse que las personas o subordinados respeten la confidencialidad.

Por último, un principio fundamental del código trata de que un contador deberá comportarse conforme a la buena reputación de su profesión y frenar cualquier acto que pueda desacreditar a la profesión.

2. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

2.1. Generalidades

El conocimiento, la comprensión, entendimiento y aprendizaje de los principios de contabilidad generalmente aceptados constituyen la base sobre la que descansa el ejercicio profesional de la contaduría pública.

El aprendizaje de estos principios es básico, ya que su conocimiento, comprensión y entendimiento permitirán en el desarrollo de la carrera profesional fundamentar los registros efectuados y la información financiera que se presente a los usuarios. Estamos tratando ahora los conceptos que fundamentan la profesión, los elementos que le proporcionan su carácter profesional, que distinguen la profesión a la teneduría de libros.

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados son los primeros en jerarquía y en aplicación, como su nombre lo indica, son de uso general y nos permitirán seguir un orden lógico. En primer lugar determinar quien es y como es la entidad o empresa que requiere o necesita información financiera, es decir, identificar y delimitar al sujeto de la contabilidad. Una vez conocido, identificado y delimitado, hay que

responder a la pregunta de que tipo de información requiere esa entidad específica para que la información sea útil. Sigue después establecer las bases para la adecuada y correcta recolección de datos, la clasificación, identificación, cuantificación y posterior registro de las operaciones realizadas y eventos económicos que le haya afectado o afecten el resultado de sus operaciones para que se presente información financiera cuantitativa expresada en unidades monetarias, que permita a los usuarios tomar decisiones en relación con dicha entidad económica.

La responsabilidad social del contador público es el otorgar a los distintos interesados información financiera confiable, veraz y oportuna que tenga la función de servir como base para la toma de decisiones, esta información debe estar estructurada y presentada de acuerdo a los lineamientos mínimos de calidad, por lo que se ha creado una normatividad que contiene guías fundamentales de acción, las que respaldan esa calidad informativa siendo integrada y presentada de manera uniforme. Esta normatividad también se enmarca en los Principios de Contabilidad.

Considerando los antecedentes se entiende que la contabilidad es social, cambiante y evolutiva, caracterizándose por su adaptación a las nuevas necesidades de la sociedad, con lo que los principios de contabilidad

deben cambiar y adaptarse, siempre y cuando exista una razón significativa.

Estos principios no serán válidos en caso de variar continuamente su aplicación de un periodo a otro sin que exista una razón importante para ello, ya que al no presentar uniformidad no podría existir comparación en la situación financiera con relación a los periodos precedentes; por consiguiente la información contable que se presente deberá contener una adecuada estructura, aplicando los principios de contabilidad de acuerdo a la normatividad sobre bases semejantes o consistentes año con año y con ello obtener una correcta razonabilidad de la situación financiera de las entidades.

2.2 Definición de Principio de Contabilidad

No se puede delimitar algún término específico acerca de la definición de principio de contabilidad ya que se tienen diversas opiniones, menciono algunas a continuación:

- "Los principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de

cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros."⁶

- "Como principio contable se entiende a las normas fundamentales emitidas por algún organismo contable reconocido, aplicables a la presentación correcta de estados financieros, para reflejar adecuadamente la situación financiera de una empresa y los resultados de sus operaciones en un periodo determinado"⁷
- "Un principio contable es considerado como una proposición fundamental inherente a la contabilidad o a cualquier sistema de razonamiento contable"⁸

Los principios de contabilidad son considerados también bajo otra clasificación adicional, como una regla de comportamiento humano, puesto que están sujetos a evolución y cambios y son producto de las interrelaciones humanas, o sea, que no son principios por naturaleza, sino reglas del comportamiento humano, no son algo natural y no son descubiertos por el hombre, mas bien son desarrollados en el desempeño de sus actividades.

⁶ IMCP 1998. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. México pag. 56

⁷ IMCP 1991. Comparación de Normas Internacionales con las Nacionales. México, pag 23

⁸ International Journal of Accounting 1992. Reino Unido pag 12

Estos principios y la contabilidad misma son afectados por factores sociales dependiendo del lugar donde se desarrolle su uso como país, economía, e influenciados por idiosincrasia, cultura y demás factores que influyen en el comportamiento del hombre donde se desenvuelva el profesionalista que los aplicará.

Dentro de las actividades contables, convertir una regla práctica en un principio teórico es posible, ya que inicialmente los procedimientos contables son postulados que derivan de la experiencia y la lógica y solamente después de haber sido probados como útiles y llegar a ser aceptados son denominados principios de contabilidad.

Cuando un procedimiento contable llega a ser ampliamente reconocido como el más adecuado y de uso práctico, ya considerado como una verdadera guía o ayuda básica en la técnica contable, será entonces cuando dicho procedimiento, se puede elevar a la categoría de principio de contabilidad.

2.3. Fuentes de los Principios

Las fuentes de donde nacen los principios de contabilidad son:

- a) Teorías de la Contabilidad.-** El pensamiento reflexivo de la contabilidad integrado por diferentes teorías de contabilidad financiera, unas descriptivas, otras justificativas, y unas más, diseñadas como marcos de conceptos para ser utilizados como guías de las actividades normativas o como criterios para sujetar a prueba reglas y procedimientos propuestos, son fuentes sustantivas de los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- b) Normas Profesionales.-** La Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto de Contadores Públicos (IMCP) en México emite normas de contabilidad financiera, las cuales constituyen la fuente más importante que regula las prácticas dentro del país, como consecuencia de la reconocida autoridad profesional del IMCP en materia de contabilidad y auditoría, la ética profesional que deben observar los contadores cuando actúan como asesores o dictaminadores de información financiera y en la capacidad de la organización profesional para involucrar a los interesados en la información, en los procesos de elaboración y auscultación de los proyectos normativos.
- c) Normas Jurídicas.-** En algunas leyes como el Código Civil, el Código de Comercio, La Ley General de Sociedades Mercantiles y Circulares de la

Comisión Nacional de Valores, se encuentran reglas de contabilidad que deben acatar las entidades en la preparación y elaboración de los estados financieros.

- d) **Practica Vigente.**- Cuando se presentan situaciones en las cuales no se tienen normas establecidas, los contadores públicos o las empresas deben presentar soluciones de acuerdo a su experiencia, a un análisis lógico, las cuales no salgan del marco teórico de la contabilidad y no estén opuestas sus soluciones con las normas ya establecidas.
- e) **Normas supletorias.**- Cuando no se tienen normas establecidas en determinada economía las entidades recurren a normas de contabilidad de otros países o a las normas internacionales.

2.4. Clasificación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

2.4.1. Estructura de los principios.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados se encuentran separados principalmente en la Serie A de los Boletines así como en el Boletín B-1 que incluye el marco de conceptos de contabilidad

financiera, objetivos de la información, requisitos de la calidad, limitaciones y supuestos básicos del ambiente y del proceso contable.

Las normas de contabilidad se incluyen en cuatro series:

- Serie A.- Referentes a principios básicos.
- Serie B.- Principios relativos a estados financieros en general.
- Serie C.- Principios aplicables a partidas o conceptos específicos
- Serie D.- Problemas especiales de la determinación de resultados.

Las Circulares son pronunciamientos que aclaran las reglas de los Boletines o son interpretaciones o recomendaciones propuestas por la Comisión.

En la serie B aplicables a estados financieros en general, surgió el boletín B-15 derivado de la necesidad de contar con una norma mexicana específica para el tratamiento contable de las operaciones extranjeras, como son las transacciones en moneda extranjera y la conversión de estados financieros principalmente por la participación de grupos mexicanos con empresas multinacionales que son y representan una fuente importante para el país como las empresas mexicanas en el extranjero.

2.4.2. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en México

Los principios de contabilidad generalmente aceptados en México son emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. (IMCP) y están enfocados a establecer las normas de contabilidad que sirven para preparar y presentar los estados financieros con bases firmes que eviten y reduzcan la discrepancia de criterios que pueden resultar en diferencias sustanciales en los datos que muestran los estados financieros. Por lo mismo estos principios son requeridos por la mayoría de los lectores de estados financieros y son aceptados por la Comisión Nacional de Valores (CNV) reguladora de las empresas que participan en el mercado de valores de México y para las autoridades fiscales.

Para las empresas del sistema financiero como instituciones bancarias, empresas auxiliares de crédito, compañías de seguros, casas de bolsa entre otras, las normas que regulan la información financiera que producen son emitidas por la Comisión Nacional Bancaria (CNB) y la Comisión Nacional de Valores (CNV) las cuales tienen algunas diferencias sustanciales con los principios, sin embargo existen proyectos a reducir estas diferencias.

A continuación enmarcaremos cada uno de los principios de contabilidad, haciendo hincapié en la importancia del conocimiento, comprensión y manejo de estos para el contador público que ejerza su profesión, estos conceptos nos enseñan las pautas que se debe seguir en el proceso contable, y que el contador debe estar siempre actualizado ante nuevos cambios en la información de estos, tanto en el ámbito nacional como internacional.

➤ **Entidad.**

Se considera que un ente económico tiene personalidad propia respecto a otros entes y de sus propietarios, por lo cual sus registros solo deben contener la información contable, derechos, bienes y obligaciones relativas a dicha entidad.

La actividad económica es realizada por entidades identificables, las que constituyen combinaciones de recursos humanos, naturales y de capital, coordinados por una autoridad que toma las decisiones encaminadas a los fines de la entidad. A la contabilidad le interesa identificar la entidad que persigue fines económicos particulares y que es independiente de otras entidades.

Para identificar una entidad se utilizan dos criterios:

- a) Conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social con estructura y operación propios.
- b) Centro de decisiones independiente con respecto al logro de fines específicos, es decir, a la satisfacción de una necesidad social. Por lo tanto, la personalidad de un negocio es independiente de la de sus accionistas o propietarios y en sus estados financieros solo deben incluirse los bienes, valores derechos y obligaciones de este ente económico independiente. La entidad puede ser una persona física, moral o una combinación entre ambos.

➤ **Realización.**

La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan. Este principio va ligado al siguiente que mencionaremos, llamado periodo contable; se encuentran reglamentados en el boletín A-3 y A-1 (realización y periodo contable) ya que son conceptos diferentes en teoría pero se llevan como solo uno a la práctica.

Las empresas realizan una serie de operaciones o transacciones en forma común, a la contabilidad le interesa cuantificarlas, es decir, expresarlas en términos monetarios. Esta información es procesada y convertida en información financiera y se plasma en los estados financieros para presentarla a los usuarios para la toma de decisiones.

Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran realizados cuando:

- a) Ha efectuado transacciones con otros entes económicos. Esto implica a cada operación que la empresa realice con otras entidades, físicas o morales, es decir, cada vez que la entidad efectúe transacciones hacia fuera con las demás empresas con las que convive e intercambia bienes o servicios, sea compra de mercancía a proveedores, venta de mercancía a clientes, bienes muebles e inmuebles etc.

- b) Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o sus fuentes. Se puede decir que es cuando la empresa realiza el registro de operaciones efectuadas dentro de ella misma, como pago de sueldos y salarios, mantenimiento y procesos productivos como uso de maquinarias y mano de obra.

c) Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de esta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios. Dentro de ellos podemos mencionar aquellos acontecimientos que han propiciado una serie de situaciones dignas de ser tomadas en cuenta para su registro, la mayoría de veces estos sucesos son debidos a decisiones ajenas a la entidad o a causas externas, cuya causa y efecto no son provocadas por la empresa. Como ejemplo podemos citar la devaluación de la moneda, revaluación de la moneda, cierre de fronteras, inflación y fenómenos naturales con consecuencias de catástrofe, entre muchas otras que podríamos mencionar.

De los casos mencionados anteriormente es pertinente aclarar que para que cualquiera de los fenómenos económicos o naturales pueda ser incorporado a la contabilidad debe reunir dos requisitos: ser identificable y ser cuantificable.

Debemos registrar absolutamente todas aquellas transacciones que se han realizado, ya sea en forma externa con otros participantes de la actividad económica o bien, internas y derivadas de eventos económicos o naturales, con la condición de que todas sean razonablemente identificables y cuantificables.

Podemos concluir que este principio nos indica que "todo lo que se realice debe aparecer en la contabilidad y en los estados financieros" y así mismo que " todo lo que aparezca en la contabilidad y en los estados financieros debió haberse realizado"⁹

> **Periodo Contable**

La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en periodos convencionales. Este principio se encuentra reglamentado en el Boletín A-1 y en el A-3. Conocida y delimitada la entidad que realiza actividades económicas, es necesario identificar las operaciones y eventos en el periodo que ocurren; por lo tanto cualquier información contable debe indicar claramente el periodo contable a que se refiere. En términos generales los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen.

Decimos que las entidades realizan una serie de operaciones o transacciones para satisfacer las necesidades de la sociedad y obtener a cambio un beneficio económico representado por la ganancia. Es aquí

⁹ Roman Domínguez Alberto, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, México 1998 pag. 44

cuando surge una guía a la aplicación de este principio respondiendo a cuando se deben registrar las operaciones.

El periodo contable puede variar de una empresa a otra o dentro de la misma empresa se pueden dar periodos de información parcial, y un periodo total que seria de un año. Por lo que cada empresa fija su periodo contable de acuerdo con sus necesidades de información, pudiendo ser este mensual, bimestral, trimestral, semestral o anual.

Desde el punto de vista del periodo contable, el punto crítico de hacer o formular cortes en la vida productiva de la entidad, implica entre otras cosas:

- a) Que se delimite la información financiera en cuanto a su fecha o periodo, es decir, que los estados financieros deben señalar la fecha o periodo que abarcan.
- b) Presentar en el estado de situación financiera o balance general, cuando sea practico y significativo, la separación de las cuentas por cobrar y por pagar en corto y largo plazo, en tanto deban ser cobradas o pagadas en uno o más periodos contables.

- c) **Mostrar separadamente en el estado de resultados o pérdidas y ganancias las partidas extraordinarias, así como los ajustes a resultados de ejercicios anteriores.**
- d) **Un adecuado corte de operaciones en relación a ingresos, costos, gastos, activos, pasivos etc., tanto al inicio como al fin del periodo.**

Existe un aspecto mas aparte del "corte convencional en la vida económica de la entidad" que hemos mencionado, y que forma parte de lo que las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) establecen como uno de los supuestos contables fundamentales como acumulación y dice:

"Se acumulan los ingresos y los costos, es decir, se les da reconocimiento a medida que se devengan o se incurren (y no cuando se recibe o paga el efectivo) y se registran en los estados financieros de los periodos a los cuales se relacionan".

Este principio va unido elementalmente con el de realización, ya que como se mencionó anteriormente son dos en el concepto pero deben ser uno en la aplicación práctica.

➤ **Valor Histórico Original.**

Se ha señalado anteriormente que para poder establecer un sistema de registro es necesario el uso de números y el de un instrumento de medición de valor en el intercambio de bienes, al cual llamamos moneda; por esto es de vital importancia el uso de un instrumento que permita asignar valor a los recursos de las entidades, a sus obligaciones y capital, así como a las transacciones que realice.

Al concepto de asignar valor lo llamamos valor histórico original y decimos que:

"Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecte o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente."¹⁰

Cuando hablamos de valor histórico original, comúnmente acostumbramos expresarlo en términos de precio de costo, costos históricos o simplemente costo. Tenemos entonces que el costo es el precio de intercambio de los bienes y servicios en su fecha de adquisición.

¹⁰ IMCIP, Boletín A-1 México 1998 párrafo 42

En el caso que enfrentan las empresas ante el fenómeno de inflación donde el valor del activo puede cambiar para la entidad al transcurrir el tiempo por ese efecto, lo que consecuentemente hace que los estados financieros presenten una imagen distorsionada o alterada de la entidad es necesario que la contabilidad recurra a una serie de medidas para corregir la situación.

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, como es el caso de la reexpresión de la información financiera, conocida como "Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera" cuya técnica se describe en el Boletín B-10. 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 habrá violación de este principio; sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

Así mismo el boletín B-10 establece en su primera publicación desde 1984, el dar reconocimiento a los efectos de la inflación en la información financiera. Su objetivo es establecer las normas relativas a la valuación y

presentación relevante de partidas, para lograrlo, establece que los estados financieros deben reflejar adecuadamente los efectos de la inflación en los siguientes renglones considerados altamente significativos:

- Inventario y costo de ventas.
- Inmuebles, maquinaria y equipo; depreciación acumulada y depreciación del periodo.
- Capital contable

Surgiendo como consecuencia de la actualización los siguientes conceptos:

- Resultado por tenencia de activos no monetarios.
- Costo Integral de financiamiento
- Intereses
- Efectos monetarios
- Efecto por posición monetaria.

En términos generales, el boletín B-10 establece dos métodos de actualización:

- a) El método de ajuste al costo histórico por cambios en el nivel general de precios, que consiste en corregir la unidad de medida empleada por la contabilidad tradicional, utilizando pesos constantes en vez de pesos nominales.
- 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.

En cuanto a la presentación de información financiera que haga reconocimiento a los efectos de inflación, a nivel internacional se tienen dos normas: la NIC 15 "Información que refleja los efectos de los precios cambiantes" y la NIC 29 "Información financiera en economías hiperinflacionarias".

➤ **Negocio en marcha.**

El IMCP establece que la entidad económica existe permanentemente, a menos que se especifique lo contrario por lo que los estados financieros contienen valores históricos, y sus modificaciones obtenidas. En caso de liquidación deben presentarse cifras estimadas, las cuales solamente serán

aceptables para información general cuando la entidad se encuentre en liquidación.

Este principio justifica el hecho de que las empresas tengan inversiones continuas ya que la idea es que la empresa tenga una vida larga y rentable donde se recuperará la inversión efectuada y obtendrá un beneficio económico representado por utilidades.

No importa que al presentar los estados financieros arroje como resultado pérdidas en ese periodo contable, todos los bienes o recursos de la entidad se valuarán a precio de costo, valores históricos o sus modificaciones, toda vez que el simple hecho de obtener pérdidas o no obtener utilidades no implica que la empresa haya quebrado; si no que se tiene en cuenta que la entidad es un negocio en marcha y hay tiempo para reponer y superar la situación de pérdida.

Solo son aceptables en los estados financieros los valores estimados de liquidación, cuando la entidad efectivamente se encuentre en esa perspectiva y esto debe especificarse claramente.

Este principio es uno de los supuestos fundamentales indicado en la NIC1 en el sentido que la entidad se considera como un negocio en marcha o

sea, como una operación continua y que se mantendrá en el futuro previsible sin intenciones de liquidar o de reducir sustancialmente la escala de sus operaciones.

➤ **Dualidad Económica**

La dualidad económica esta constituida por dos aspectos que son los recursos con los que cuenta la entidad para realizar sus fines y las fuentes de dichos recursos que tratan acerca de los derechos de la entidad sobre de ellos.

Esta dualidad se constituye en:

- a) Recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines.
- b) Las fuentes de dichos recursos, que a su vez son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen considerados en su conjunto.

La doble dimensión de la representación contable de la entidad es fundamental para la adecuada comprensión de su estructura y relación con otras entidades. A estos recursos con los que las entidades han de

realizar sus actividades de negocios, los conocemos como activo y las fuentes de tales recursos pueden ser internas y externas.

A las fuentes externas, que corresponden a las entidades que han entregado bienes o servicios a la entidad a cambio de un pago, las definimos como pasivo.

A las fuentes internas integradas por los propietarios, dueños, socios o accionistas que igualmente han entregado un recurso o activo a cambio de una utilidad las conocemos como capital contable.

El punto básico es entender que la dualidad económica de la entidad siempre se debe mantener, pues si pensamos en este principio como que toda causa tiene un efecto podremos comprender que cada vez que un recurso salga o entre de la empresa debe tener una procedencia externa o interna.

La doble dimensión de la representación contable de la entidad es fundamental para una adecuada comprensión de su estructura y relación con otras entidades.

> Revelación Suficiente

Este principio está contenido en el boletín A-1 y el A-5 y trata de la información financiera que presentamos a los usuarios en forma de estados financieros. Uno de los conceptos de la entidad es la cuantificación y registro de operaciones, las cuales tienen que ser claras y explícitas, en forma y contenido para proporcionar la información necesaria para la toma de decisiones. Esta información debe reunir los requisitos de utilidad y confiabilidad acorde con las reglas contables éticas y técnicas y con la aplicación de principios.

La información presentada debe contener en forma clara, precisa y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad. Esta información debe ser relevante para que sucesos importantes no pasen desapercibidos por el usuario.

La información financiera debe agruparse y presentarse de diversas formas atendiendo a las necesidades de los usuarios. Existen tres estados financieros básicos que representan la situación financiera de una entidad, los cuales son:

- El balance general, donde se presenta la información de los recursos y obligaciones financieras de la entidad en un punto determinado de tiempo.
- El estado de resultados, que muestra información relativa al resultado de las operaciones de la entidad durante un periodo determinado.
- El estado de cambios en la situación financiera, que revela las actividades de financiamiento e inversión de las entidades por los cambios en sus recursos y fuentes.

En el boletín A-1 "Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera" se define a este principio como " La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad".¹¹

Cuando se hable de revelación suficiente, se quiere decir que debemos evitar en lo posible la presentación de datos cuyo significado sea confuso o contrario a lo que se desea expresar, y que todos los datos que integren los estados financieros, estén correctamente valuados y presentados.

¹¹ IMCP. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. 10 ed. México, IMCP, 1995, pág. 10.

> *Importancia Relativa*

Este concepto se encuentra en el Boletín A-6, se refiere básicamente al efecto que tienen las partidas en la información financiera y su significación para ser procesada y presentada, sin distorsionar, los objetivos que pretende la información.

Ante el problema que representa el concepto de importancia relativa, al determinar que es importante o no y para quien: el IMCP a través de la Comisión de Principios de Contabilidad, en el Boletín A-6 presenta una serie de conceptos que ayudan a formarse un criterio de los conceptos que pueden ser considerados de importancia.

El concepto de importancia relativa se refiere básicamente al efecto que tienen o tendrán las partidas en la información financiera. En relación a esto, menciona que cada partida cuyo monto o naturaleza tenga significación debe ser presentada y procesada, pues de no hacerlo, distorsionaría los objetivos de la información financiera, es así que debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios, equilibrando el detalle y variedad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

La importancia relativa dependerá del caso que se presente o las circunstancias en las que se toma la decisión de procesar o comunicar la información. No existe una regla rígida que nos marque su aplicación, sino el juicio profesional de las personas que lo utilicen. Los criterios de utilización lo definirá el monto y la naturaleza de la partida.

El concepto de importancia relativa es complejo si se tienen en cuenta las siguientes limitaciones de orden práctico:

- a) No se han determinado ni establecido parámetros que señalen la línea que permita separar los hechos importantes de los que no lo son.
- b) Los efectos de una transacción, hecho o evento económico no siempre se pueden medir y cuando esto es posible, aun se deben fijar los límites que permitan definir su importancia.
- c) Existen circunstancias que no pueden cuantificarse en unidades monetarias, pero que al transcurrir el tiempo pueden llegar a tener un efecto importante en la información financiera.

d) Los factores que determinan un hecho, transacción o evento económico puedan cambiar de un tiempo a otro, ocasionando que una partida tenga importancia variable en el tiempo.

Ante estas limitantes el IMCP presenta una serie de orientaciones para ser tomadas con toda prudencia y basadas en la experiencia profesional, que van dirigidas en atención al monto de la partida y a la naturaleza de la partida

> **Comparabilidad**

El Boletín A-7 que había estado en vigor desde 1974 y bajo el cual se explicaba el principio de consistencia, fue modificado por el IMCP por el de comparabilidad ya que ésta es un requisito de calidad de la información que antecede al de la consistencia la cual puede llegar a generar comparabilidad aplicando los mismos métodos en sus propias circunstancias con el objeto de lograr una mejor interpretación de datos.

Este principio ha sido considerado como una regla inmovible en la profesión contable, esto al amparo de que la información contable puede ser comparable de un ejercicio a otro con la finalidad de poder tomar

decisiones sobre bases uniformes en la aplicación de los principios y reglas que dan origen a la información financiera.

El boletín A-7 indica que uno de los requisitos de la información financiera, junto con otros ha motivado a que la contabilidad constituya un elemento esencial en el campo de los negocios, ya que las decisiones tomadas con base en la información financiera requieren la posibilidad de comparar la situación financiera y los resultados de operación de una entidad en épocas diferentes de su vida y con otras entidades, consecuentemente es necesario que los principios y reglas particulares sean aplicados en forma uniforme y consistente.

Podemos decir según el Boletín A-1 que los usos de la información contable requieren que siga procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evolución y posición relativa con otras entidades.

Para lograr la comparabilidad, es necesario que se mantenga la consistencia en la aplicación de los principios y reglas particulares de valuación y presentación.

Este principio puede ser afectado por diferentes causas que se mencionan en el Boletín A-1 y pueden ser:

- a) Cambios en las reglas particulares por elección.
- b) Cambio de una regla particular establecido por una nueva regla particular.
- c) Cambio en las estimaciones contables.
- d) Correcciones a errores en la información financiera y de ejercicios anteriores.
- e) Otras circunstancias.

Este mismo boletín menciona tres conceptos mas que considero importantes para este principio:

- *Operaciones discontinuadas.* Que se refiere a la venta o abandono de algún segmento del negocio, geográfico o por actividad de negocios.

- **Partidas extraordinarias.** Son eventos y transacciones que deben reunir simultáneamente dos condiciones:
 - a) **No usuales.** El evento o transacción correspondiente debe poseer un alto grado de anormalidad y debe ser de un tipo claramente ajeno a las actividades normales y típicas de la entidad dentro del entorno en que opera.
 - b) **No frecuentes.** El evento o transacción correspondiente no ha sido ni se prevé recurrente, tomando en cuenta el entorno en que opera la entidad.
- **Partidas especiales.** Las transacciones o eventos relevantes que no son partidas extraordinarias, ni operaciones discontinuadas, pero inusuales o no recurrentes, pero no ambas, requieren de un tratamiento contable especial porque afectan la comparabilidad de los estados financieros.
- **Reclasificaciones.** Existen ocasiones en que al formular los estados financieros del ejercicio es necesario efectuar cambios en la agrupación y clasificación de las partidas que los integran, en relación a la forma en que se elaboraron en los ejercicios precedentes. En estos casos, los estados financieros de años anteriores que se presenten con

propósitos comparativos deberán ser reformulados considerado las nuevas bases adoptadas. Este hecho debe mencionarse en las notas a los estados financieros.

La norma internacional reglamenta los cambios en estimaciones contables en la NIC 8 así como los ajustes de periodos anteriores que no tienen reglamentación, los errores y omisiones fundamentales, y los cambios en los principios de contabilidad.

2.6. Conceptos de la estructura de la contabilidad

Se ha tratado en el capítulo anterior el tema de contabilidad, no obstante, existen conceptos que componen la estructura básica de la contabilidad que tocaremos en estos. Esta estructura esta compuesta de los *principios de contabilidad generalmente aceptados, reglas particulares y criterio prudencial de la aplicación de las reglas particulares.*

Como lo mencionamos anteriormente, los principios tienen un nivel primario de importancia, ya que marcan la pauta de cómo se debe hacer la contabilidad, siendo la base fundamental de esta. Los principios de contabilidad que identifican y delimitan al ente económico y a sus aspectos financieros son: la entidad, la realización y el periodo contable.

Los principios que establecen las bases para la valuación de operaciones son: valor histórico original, negocio en marcha y dualidad económica. El principio que se refiere a la información es: revelación suficiente. Y por último, los principios que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales del sistema son: importancia relativa y comparabilidad.

En un segundo nivel de jerarquía, encontramos a las reglas particulares, que son la especificación individual y concreta de los conceptos que integran los estados financieros. Se dividen en reglas de valuación y presentación. Las primeras se refieren a la aplicación de los principios y a la cuantificación de los conceptos específicos de los estados financieros. Las segundas se refieren al modo particular de incluir adecuadamente cada concepto en los estados financieros. Cada una tiene su aplicación al nivel de los conceptos y las cifras que son parte integrante de los estados financieros.

En relación con revelación de políticas de contabilidad a nivel internacional la NIC 1 señala que los estados financieros deben incluir una revelación clara y concisa de todas las políticas contables empleadas y deben ser parte integrante de los estados financieros. La NIC 1 se analizará

en el siguiente capítulo, así como el grupo de normas a la que pertenece y se enmarcan en las normas internacionales de contabilidad.

En un tercer nivel encontramos el criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares que nos marca que la operación del sistema de información contable no es automática ni sus principios proporcionan guías que resuelvan sin duda algún dilema que pueda plantear su aplicación. Por esta relativa incertidumbre es necesario utilizar un juicio profesional para obtener información que en lo posible se apege a los requisitos.

El criterio prudencial se refiere a la facultad para ejercer un juicio profesional basado en la preparación, experiencia y habilidades del contador público, en cualquier situación cuando los principios de contabilidad no proporcionen guías para resolver una situación determinada.

Este juicio debe estar de acuerdo a la prudencia al decidir en aquellos casos en que no haya bases para elegir entre las alternativas propuestas; debiéndose optar entonces, por la que menos optimismo refleje, pero observando en todo el momento que la decisión sea equitativa para los usuarios de la información contable.

El criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares responde a la medición o cuantificación contable que no obedece a un modelo rígido si no que requiere de la utilización de un criterio general para elegir las alternativas que se presentan como equivalentes, tomando en consideración los elementos de juicio disponibles.

3. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD EN EL AMBITO INTERNACIONAL

3.1 Marco Internacional de los Principios Internacionales.

Emitir información financiera transnacional se refiere a proporcionar información financiera mas allá de las fronteras. La necesidad de emitir información financiera transnacional surge cuando una empresa busca capital mas allá de su territorio. Cuando esto sucede, la empresa se encuentra ante el hecho de que quizá los estados financieros que proporciona a los usuarios principales de su país no satisfagan las necesidades de información de los usuarios de otro país. Los estados financieros son una herramienta de la comunicación y cuando la compañía no comunica de manera efectiva, corre el riesgo de perder accionistas potenciales. Por eso la compañía debe procurar equilibrar los costos adicionales que representa una buena comunicación de su situación financiera con el hecho de obtener inversionistas y hacer su información financiera confiable.

La emisión de información financiera transnacional ha sido estimulada debido a la inminente globalización de las economías, en las cuales se localizan las empresas multinacionales, puesto que estas buscan una

apertura al mundo a través de mejores ofertas de crédito y posibilidades de inversión y crecimiento, como mencionaremos mas adelante.

Una desventaja que puede provocar este tipo de información financiera, tanto para empresas multinacionales que sirven de proveedor de información, como para inversionistas al ser usuarios de esta información, consiste en que la empresa al preparar sus reportes financieros, asume que sus usuarios entienden la orientación general del sistema contable en su nación, las prácticas contables utilizadas por la compañía, el lenguaje utilizado y la unidad monetaria manejada en los estados financieros. Todo esto puede ser totalmente distinto en el país al cual se envían los reportes financieros.

Según el término de Javier Cocina podemos decir que: "Los principios de contabilidad Internacionales son el conjunto de criterios en que se fundamenta la elaboración y presentación de información financiera, en un cierto país y en un momento dado"¹²

Este trabajo se interesa en los efectos que pueden causar un lenguaje desconocido, otra moneda y diferentes prácticas contables de otro país.

¹² Cocina Martínez, Javier. Contabilidad Internacional. Las Normas Internacionales de Contabilidad Comparadas con las Nacionales. IMCP. México, D.F. 1991. P. 39

en la información financiera y por consiguiente falsas interpretaciones; por esto, se pretende una armonización de prácticas contables.

La problemática que implica la armonización trae consigo una solución que trata en encontrar la conformidad entre los países involucrados que intervengan en algún intercambio de información financiera que de pie a la armonización, tener la certeza de que existen lineamientos establecidos entre los países, regulados por sus asociaciones correspondientes y una autoridad central llamada International Accounting Standards Committee, de la que hablaremos ampliamente en siguientes párrafos, todo con el fin de identificar los puntos en los que se tengan afinidades o similitudes entre las normativas y definir, si es necesario, la creación de una normatividad internacional, si se adopta la existente en los países interesados o si solo se adapta la normatividad de los países a las nuevas necesidades de la contabilización internacional.

Por esta causa México debe considerar primero si la normatividad de estos países no se antepone a la existente en el país a adoptarla definitivamente, adecuándola a su desarrollo económico y a su reglas, analizar la normatividad establecida en las Normas Internacionales de Contabilidad y definir si es necesario su adopción para facilitar la integración de la contabilidad en los países de una manera integral.

3.2. La globalización y sus efectos en el ámbito contable.

Debemos hablar de la globalización económica como uno de los acontecimientos de mayor importancia que ha afectado severamente la economía de todos los países y no podemos permanecer indiferentes ante este proceso mundial utilizando políticas erróneas de proteccionismo que nos dejarían fuera de esta competencia de internacionalización y que trae consigo consecuencias como desarrollo, capitales y la adaptación de un país al orden mundial.

Existen diversas definiciones sobre que es la globalización que dependen del punto de vista de la persona que analice este tema, según R. Waters la define como: " Un proceso social en el que las restricciones de la geografía en los arreglos social y cultural se desvanecen, y mediante el cual la gente va concientizándose de tal desvanecimiento. Así, la globalización se reproduce en tres esferas determinantes de la dinámica social: la economía - los intercambios materiales localizan -, la política - los intercambios internacionalizan - y la cultural - los intercambios económicos globalizan." ¹³

¹³ Declaraciones registradas el 23 de Julio de 1997. El TLC aceleró la globalización de México. New York Times, pag. 1

Otro autor, Michel Czinkota define como: " La palabra que describe la necesidad de las compañías y sus empleados, si quieren progresar, de tratar al mundo como su escenario" ¹⁴

Diversos autores han tenido una visión global de la economía capitalista, de su tendencia de internacionalización y de su capacidad de integrar otras economías a su sistema, como Adam Smith quien desde 1776 ya enfocaba la necesidad de comercio exterior para poder impulsar la expansión industrial, a costa de los excedentes agrícolas y también, trató de justificar la especialización internacional.

Las empresas en el pasado invertían en sus propios países y se dedicaban a exportar bienes manufacturados y servicios, en tanto que importaban materias primas; esto beneficiaba a sus naciones. Actualmente invierten y levantan industrias en otros países, llevados por la máxima capitalista: Donde hacer más redituable al capital; donde eleva la tasa y masa de ganancia.

El proceso de globalización ha afectado a todos los países en diversas formas y la forma en que estos se incorporen al proceso determina en gran medida su capacidad de lograr el desarrollo sostenido. Este proceso debe

¹⁴ Michel R. Czinkota, *International Business*, 4., ed. Florida, The Dryden Press. Pag 20

entenderse como la internacionalización de la economía para mejorar el aprovechamiento de los recursos mundiales, la cual incluye la intensificación de importaciones y exportaciones de bienes y servicios, el fomento de empresas transnacionales y realización de negocios conjuntos, mercados de valores con emisoras del extranjero o subsidiarias de tenedoras extranjeras, entre otras cosas.

En esta era moderna de globalización de la economía, la proliferación de empresas multinacionales y sus actividades han conseguido el desarrollo mas importante de los negocios internacionales. David Lienth define a las empresas multinacionales como "Corporaciones que tienen su casa en un país pero operan y viven bajo leyes y costumbres de otros países".¹⁵

La globalización económica implica la adopción de sistemas económicos de mercado y la apertura de mercados nuevos, como fórmulas básicas para conseguirla, y así es que tenemos en el mundo a los países en desarrollo y naciones que han dedicado convertir sus sistemas de economía de planeación por modelos de mercado. Los acuerdos de comercio entre los países distintos son estrategias de competencia económica y de participación.

¹⁵ María Magdalena Poblano Herrera. Contaduría Internacional: Reto de investigación para el profesional en contaduría del siglo XXI. México, IMCP, 1994, pag 81.

El proceso de globalización presenta varias características, según la autora A. Osnaya, entre las que se encuentran: "Aumento de comercio exterior y exportación de capitales, menor uso de materias primas, revolución tecnológica que permite nuevas técnicas de comunicación, abasto, producción y distribución de mercancías, procesos de automatización y robotización de la producción, la transformación de las actividades productivas, movilidad de capital financiero, apertura comercial, inversión externa, el control de la empresa a distancia, cambios en la estructura del consumo y el desarrollo de nuevas formas de organización en actividades sociales y culturales". Por otra parte, los factores más importantes que están involucrados en el actual proceso de globalización de la economía a escala mundial son la producción, el comercio, el trabajo y las finanzas.

16

Es innegable que este proceso mundial que tiene pros y contras, es un fenómeno al cual no nos podremos aislar. Esta necesidad de integración es la que nos implica el crear una manera de comunicación, entendimiento y respeto entre las naciones para lograr el mayor beneficio por parte del país y la empresa. Este proceso de globalización da como parte ineludible la necesidad de comunicar los resultados de la empresa a

¹⁶ Osnaya Gonzalez Assiyadeth, El papel del contador público ante el proceso de Globalización Económica, Tesis, México, 2000, pag 133.

aquellos a quien va dirigida la información, y parte de esta integración es el perfecto entendimiento entre las dos partes.

Estamos ante las puertas de un futuro, un solo mercado y un solo mundo, ya que las naciones han buscado su integración con otras, derribando fronteras, buscando un idioma en común, olvidando rencillas del pasado o conflictos por diferencias de raza o culturas y por último, buscando la integración económica que logrará algún día la integración de solo un mercado. Ante ese futuro, solo nos queda ser competitivos, la única manera es no solamente adaptarnos, sino ser innovadores y creativos. México estará en una situación muy favorable ya que es punta de lanza de América Latina, y de haber algún día una integración total, México estará ahí como protagonista de cualquier acuerdo. Solo nos queda esperar y esforzarnos hasta que el proceso de globalización lo dominemos y seamos participantes activos, con empresas fuertes y competitivas que se establezcan en otros lugares y originen ganancias para el país fuera de sus fronteras.

3.3. Normas Internacionales de Contabilidad.

El uso de estados financieros como medio de comunicación por las compañías se ha incrementado constantemente, ya que las innovaciones

tecnológicas han permitido un desarrollo mayor en cuanto a la accesibilidad de esta información, requerida por fenómenos económicos-sociales como es la globalización tratada en el punto anterior. Los inversionistas de los mercados internacionales necesitan asegurarse de que la información en la que ellos basan su evaluación y toma de decisiones ha sido originada por el uso de los principios de contabilidad reconocidos en su propio país.

De acuerdo con Javier Cocina las normas internacionales se definen como: "Las normas internacionales de contabilidad financiera y de presentación de informes son reglas emitidas por grupos internacionales expertos, con el propósito primordial de armonizar dichas prácticas, en un marco de globalización económica, a fin de incrementar la utilidad de la información en la toma de decisiones de los usuarios externos"¹⁷

Anteriormente, la información financiera era analizada por las entidades económicas para definir su posición en el contexto nacional y la utilizaban como base para desarrollar estrategias para obtener mayor ventaja sobre la competencia. Con la apertura de los mercados, la competencia ya no se limita a empresas locales sino que es necesario adecuarse al contexto internacional.

Actualmente, las grandes empresas cuentan con negocios en muchos países del mundo, buscando siempre obtener mejores productos al costo más bajo. Sin embargo, se enfrentan a un grave problema al momento de querer comparar los estados financieros para analizar su posición económica global.

Las normas internacionales de contabilidad son el punto de referencia para las normas nacionales al ser utilizadas en la presentación y elaboración de estados financieros en un marco internacional ya que constituyen un contexto que no se debe contradecir y cualquier desviación en un marco internacional puede tener consecuencias como:

- a) Si la norma del ente se encuentra de acuerdo a principios nacionales pero no coincide con la norma internacional, se deberán reconciliar los efectos en la utilidad y en los demás renglones de los estados financieros, con una nota especial dentro de los mismos.
- b) Si no hay norma nacional se deberán seguir las normas internacionales.

• ¹⁷ Cocina Martínez, Javier. Contabilidad Internacional. Las Normas Internacionales de Contabilidad comparadas con las Nacionales IMCP. México, D.F. 1991

- c) Si se contradice a la norma nacional y a la internacional, simultáneamente, no procede la preparación de estados financieros con normas internacionales.
- d) Si no hay norma nacional expresa ni norma internacional se podrá usar la norma de otro país, de preferencia con aquellos que se tengan acuerdos comerciales con la nación generadora.

Muchas organizaciones gastan gran cantidad de recursos tanto humanos como económicos tratando de "traducir" sus estados financieros, para que puedan ser comparados con los de las empresas en otros países. Esta acción resta objetividad a la información, ya que los métodos y procedimientos con los que fueron obtenidos, no son los mismos.

Al enfrentarse a esta situación, las empresas han aceptado cada vez más la necesidad de utilizar patrones y modelos estándares que les permitan obtener información financiera basada en los mismos criterios, sin gastar tiempo y dinero innecesarios; sin embargo, con las diferencias económicas y sociales tan marcadas que existen en la actualidad, es difícil llegar a un punto que satisfaga las necesidades de todas las entidades.

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, conocido por sus siglas en inglés como IASC (International Accounting Standards Committee), se ha dado a la tarea de estudiar las necesidades generales de información y generar normas estándares que se apeguen a los requerimientos de la actualidad, esta información será ampliada en el siguiente punto.

La importancia de esta organización ha aumentado considerablemente en los últimos años y las normas emitidas por el comité son conocidas como Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) o por sus siglas en inglés International Accounting Standards (IAS).

El IASC esta formado por representantes de las organizaciones de contadores de diversos países del mundo, quienes buscan llegar a un criterio común y general que permita obtener información financiera que pueda ser comprendida por cualquier persona de cualquier país del mundo.

Actualmente las normas son utilizadas por gran cantidad de empresas, principalmente multinacionales, como es el caso de Grupo Industrial Bimbo, CEMEX, Grupo VITRO, Grupo ICA y fue usada en Altos Hornos de México, así como instituciones financieras del país. Además en muchos

países los gobiernos complementan sus legislaciones con las normas emitidas por el comité.

Hasta la fecha se han publicado 41 Normas Internacionales de Contabilidad, las cuales establecen detalladamente los lineamientos para la contabilización de cada uno de sus conceptos. Dichas normas son:

❖ **NIC 1: Presentación de los estados financieros.**

La NIC 1 (revisada en 1997) fue aprobada por el IASC en julio de 1997 y llegó a ser eficaz para los estados financieros que cubrían los períodos que comenzaban después del 1 de julio de 1998.

En mayo de 1999 es sustituida por la NIC 10: Acontecimientos después de la fecha de balance, en los párrafos 63, 64, 65 y 74 contenidos en la NIC 1. El texto enmendado llega a ser eficaz para los estados financieros anuales que cubren los períodos que comienzan el 1 de enero del 2000.

La Norma Internacional de Contabilidad 1 define las consideraciones para la presentación de los estados financieros:

*Presentación Justa.

*Políticas Contables.

*A quien concierne.

*Consistencia en la presentación.

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

- *Materialidad y adiciones.
- *Periodos de presentación.
- *Comparabilidad de la información.

La NIC1 prescribe la estructura y contexto mínimo para cuatro estados financieros incluyendo la certeza de la información requerida que debe incluir estos estados:

1. Estado de Posición Financiera
2. Estado de Resultados
3. Estado de Variación en el Capital
4. Estado de Cambios en la Situación Financiera.

Varios formatos son aceptados, pero los estados deben mostrar:

Cada concepto por ingreso o egreso, la pérdida o ganancia cuando esta de acuerdo a los otros estándares del IASC, correcta aplicación del tipo de cambio en la transición de pérdidas y ganancias y cambios en los valores de los instrumentos financieros.

La presentación de estados financieros en la NIC 1 reemplaza:

- NIC 1, Requisitos de las políticas contables;

- NIC 5, Información que se divulgará en estados financieros;
- NIC 13, Presentación de activos actuales y pasivos actuales.

❖ **NIC 2: Inventarios**

La NIC 2 es aplicable para estados financieros que cubren periodos que empezaron el 1° de Enero de 1995. En Mayo de 1999, se ocupa de la NIC 10: Acontecimientos después de la fecha de balance, enmendando el párrafo 28. El texto enmendado llegó a ser eficaz para los estados financieros anuales que cubrían los periodos que comenzaban del 1 de enero del 2000. Según la NIC 2:

- Los inventarios deben ser valuados al precio mas bajo de costo y a su valor neto de realización. El valor realizable neto es el precio de venta menos el costo para artículos terminados. El costo incluye todos los costos necesarios para que las mercancías se encuentren en las condiciones y lugar al presente.
- Si el costo específico no es determinable, el tratamiento será utilizar el método de primeras salidas, primeras entradas (PEPS) o fórmulas de costo promedio. Una alternativa permitida es el sistema de ultimas entradas primeras salidas (UEPS). El costo del inventario es reconocido

como un gasto en el periodo en el que se realizan las mercancías y es necesario informar sobre las políticas contables utilizadas, el valor inicial de los inventarios por categoría y el costo de inventarios en el periodo a que se refiera.

❖ **NIC 3: No efectiva. Reemplazada por NIC 27 y NIC 28.**

❖ **NIC 4: Depreciación Contable.**

Establece que los activos que tienen una vida de uso limitada deben ser depreciados en una base sistemática en el transcurso de su vida útil utilizando un método consistente. La vida del activo es el tiempo que se espera que la empresa pueda utilizarlo. Los métodos de depreciación deben cambiarse solo si las circunstancias cambian y debe ser mostrado y cuantificado así como las razones que provocaron el cambio. La información que debe presentarse es el método de depreciación, la tasa, el gasto por depreciación y el valor neto de los activos y su depreciación acumulada.

❖ **NIC 5: No efectiva. Reemplazada por NIC 1.**

❖ **NIC 6: No efectiva. Reemplazada por NIC 15.**

❖ **NIC 7: Estado de Cambios en la Situación Financiera.**

La NIC 7 entra en vigor para los estados financieros que cubran los períodos del 1 de enero de 1994 en adelante.

Este es un estado financiero básico requerido. Explica cambios en efectivo y equivalentes del efectivo durante un período. Los equivalentes del efectivo son inversiones a corto plazo, altamente liquidas sujetas a riesgos significativos de cambios en valor. Este estado debe declarar el flujo de liquidez y se deben clasificar cambios en efectivo y equivalentes del efectivo en el funcionamiento, la inversión, y actividades financieras.

❖ **NIC 8: Perdidas o ganancias del periodo, partidas no usuales y de periodos anteriores, errores fundamentales y cambios en las políticas contables.**

Esta NIC es eficaz para los estados financieros anuales que cubren los períodos que comenzaron a partir del 1 de enero de 1995. Establece que

la utilidad derivada de las actividades ordinarias de la empresa en un periodo, se debe mostrar en el estado de resultados como parte de la utilidad o pérdida neta; en cuanto a las partidas no usuales, estas deben mostrar separadamente la naturaleza e importe de cada una de tales partidas e incluirse en el rubro de utilidad o pérdida neta, según sea el caso que se presente. Estas operaciones extraordinarias son raras y fuera del alcance de la administración, como la expropiación de activos y los efectos de los desastres naturales.

Así mismo, los errores deben corregirse inmediatamente y se debe especificar el ajuste necesario. Los cambios en las políticas contables deben hacerse solo si es requerido por el estatuto o por los organismos que establecen los estándares contables, o si el cambio da como resultado una presentación mas apropiada de los estados financieros. Los requisitos de presentación fueron reemplazados por la NIC 35.

❖ **NIC 9: Costos de Investigación y Desarrollo.**

Los costos de investigación son considerados como gastos igualmente que los costos de desarrollo hasta que el proyecto sea técnica y económicamente realizable y la entidad lo lleve acabo y será ahí donde se capitalice. Estos costos incluyen sueldos y salarios, costos de materiales consumidos, depreciación de instalaciones y equipo y costos indirectos

relacionados con la investigación. Los costos de desarrollo capitalizados deben ser amortizados con una base sistemática reflejando el tiempo-beneficio de los mismos.

❖ **NIC 10: Contingencias y Eventos que ocurren después de la fecha de Balance.**

Los acontecimientos después de la fecha de balance fueron aprobados por la el IASC en marzo de 1999 y fueron efectivos para los estados financieros anuales que comenzaron el 1 de enero del 2000 en adelante.

Una empresa debe ajustar sus estados financieros para aquellos acontecimientos después de la fecha de balance y que proporcionen la evidencia adicional de las condiciones que existieron en el balance.

Las pérdidas por contingencias deben ser devengadas si son probables y estimables. La existencia de una pérdida contingente debe revelarse en los estados financieros si no concurre en alguna de las condiciones de deterioro de un activo o se ha incurrido en un pasivo de la fecha del balance. El importe de las posibles ganancias extraordinarias que se dieran en el período no debe acumularse en los estados financieros.

No deben hacerse provisiones para riesgos generales o inespecificados. Una empresa no debe ajustar sus estados financieros para que haya acontecimientos después de la fecha de balance que sean indicativos de las condiciones que se presentaron después de la fecha de balance.

◆ **NIC 11: Contratos de Construcción.**

Esta NIC llegó a ser efectiva para los estados financieros anuales que cubren los períodos que comenzaron el 1 de enero de 1995.

Si la utilidad total, costos históricos y futuros, y el grado de avance de un contrato se pueden medir o estimar confiablemente, las ganancias y costos se deben reconocer en cada etapa de la construcción. La información que debe presentarse es: el método de las utilidades reconocidas, el método para determinar la utilidad, el método para determinar el grado de avance, los costos incurridos, las retenciones y avances, entre otros.

◆ **NIC 12: Impuesto Sobre la Renta.**

Esta NIC llegó a ser efectiva para los estados financieros anuales que de los períodos que comenzaron el 1 de enero de 1998. La NIC 12 fue

enmendada en mayo de 1999 por la NIC 10 para revisar las referencias cruzadas y la terminología, lo que dio como resultado la emisión de la NIC 40. En octubre del 2000, el IASC aprobó revisiones limitadas a la NIC 12. Las revisiones consistieron en el tratamiento de las consecuencias del impuesto sobre la renta de dividendos.

La NIC 12 enmarca al impuesto sobre la renta en la recuperación de los activos nuevos no depreciables y de cambios en el estatus del impuesto de una empresa o de sus accionistas.

Esta NIC establece el tratamiento de los impuestos diferidos, las tasas de impuestos, las actividades no deducibles y las ganancias provenientes de subsidiarias, asociaciones y join ventures que son uniones de empresas independientes para producir y comercializar un producto.

❖ **NIC 13: No efectiva. Reemplazada por NIC 1.**

❖ **NIC 14: Información Financiera por Areas.**

Esta NIC entró en vigor el 1 de julio de 1998. Esta misma se aplica a las empresas públicas que deban mostrar sus estados financieros

La NIC 14 establece que las compañías públicas deben reportar la información sobre las líneas de productos o servicios y de las líneas geográficas. La primera línea de segmentos es primaria y la otra secundaria. La revelación para cada segmento debe incluir los ingresos, el resultado de operación, los activos y pasivos de cada segmento, el costo de propiedades, plantas, equipos e intangibles, depreciación, amortización y las bases para la determinación del precio

❖ **NIC 15: Información que refleja los efectos de los precios cambiantes.**

En la declaración de octubre de 1989 se marca que este estándar no es obligatorio. En la reunión del IASC en octubre de 1989 se aprobó la normatividad de la NIC 15 sobre la información que refleja los efectos de cambiar precios: " El consenso internacional en el acceso de la información que reflejaba los efectos de cambiar precios que fue anticipado cuando la NIC 15 fue publicada no se ha alcanzado. Consecuentemente, el IASC ha decidido que las empresas no necesitan divulgar la información requerida por la NIC 15 para que sus estados financieros se conformen con estándares internacionales. Sin embargo, el IASC exhorta a las empresas que presenten tal información e impulsa a que hagan divulgar los puntos requeridos por la NIC 15 ".¹⁸

¹⁸ International Accounting Standards Committee. 1998. <http://www.iaac.org.uk>

Las empresas que aplican la NIC 15 deben divulgar la información sobre un poder adquisitivo general o una base del costo actual como son el ajuste de depreciación, el costo de ajuste de ventas, el ajuste monetario de los ítems y el efecto total de estos ajustes y de cualquier otro.

❖ **NIC 16: Propiedades, planta y equipo.**

Esta NIC entró en vigor el 1 de enero de 1995. Varios párrafos de la NIC 16 fueron revisados por ser similares con las NIC 22, NIC 36, y NIC 37 en abril y julio de 1998 y fue enmendada por la NIC 1.

La propiedad, la planta y el equipo deben ser reconocidos cuando es probable obtener beneficios futuros de su uso y los costos se puedan medir confiablemente. Se debe valorar a precio de costo histórico, el cual debe incluir aquellos costos que se relacionen directamente con el activo específico y aquellos que sean atribuibles a la actividad de construcción general y puedan asignarse al activo específico el cual debe depreciarse con una base sistemática; el activo de excepción son los terrenos.

La base de la depreciación es el costo menos el valor estimado de reposición y para los artículos revaluados, la depreciación debe basarse

en la cantidad revaluada. La vida útil debe ser reflejada periódicamente, así mismo las revaluaciones deben hacerse con regularidad, de tal manera que el valor de los activos no difiera mucho del que se determinaría usando el valor real a la fecha del balance. Si una cuenta es revaluada, todos los integrantes de esa cuenta deben ser revaluados; por ejemplo, todos los edificios o todo el equipo. Las revaluaciones deben ser cargadas al capital y las ganancias y pérdidas por retirar de un activo deben ser calculadas con respecto al valor de libros.

✦ **NIC 17: Contabilización de Arrendamientos.**

Esta NIC entró en vigor para los estados financieros anuales que cubren los períodos del 1 de enero de 1999 en adelante. En abril del 2000, varios párrafos fueron enmendados y un párrafo fue insertado concierne a la NIC 40.

Establece las características contables del arrendamiento y determina que los contratos financieros transfieren todos los riesgos y recompensas al arrendatario. El arrendatario debe calcular la depreciación en activos arrendados usando la vida útil, a menos que no haya certeza razonable de la propiedad eventual. En el último caso, se debe utilizar al más próximo

del término de vida útil y de renta. Para los arrendadores, los arriendos de las finanzas se deben registrar como efectos a cobrar.

Los requisitos de la NIC 17 marcan las obligaciones y derechos de los arrendatarios, incluyendo el acceso de costos de alquiler, alquileres del subarrendamiento y una descripción de los arreglos del alquiler con opción a compra. La NIC 17 requiere información sobre los arrendadores, tales como las cláusulas sobre los alquileres y las cantidades mínimas futuras de alquileres contingentes incluidos en las ganancias netas o la pérdida según sea el caso.

❖ **NIC 18: Ingresos.**

La NIC 18 comenzó a utilizarse en los estados financieros anuales que cubrían los periodos que comenzaron el 1 de enero de 1995.

Esta NIC establece que los ingresos deben ser reconocidos cuando los riesgos de propiedad son transferidos al comprador, la cantidad de riesgo puede ser valuada realmente; es probable que la empresa adquiera beneficios económicos y el costo de la transacción pueda ser medido correctamente. Deben revelarse las políticas contables para el reconocimiento de ingresos, la cantidad de cada una de las categorías e

ingresos y el monto de ingresos por el intercambio de bienes y servicios. Para los servicios, las condiciones similares se aplican por la etapa de la terminación si el resultado se puede estimar confiablemente.

El ingreso se debe medir solo en consideración a la afluencia del efectivo o sea de recibido o admisible. Si se intercambian las mercancías disímiles o los servicios (como en transacciones de trueque), el ingreso es el valor justo de las mercancías o mantiene el valor recibido.

◆ **NIC 19: Costos por Beneficio al Retiro.**

Esta NIC entró en vigor para los estados financieros que comenzaron el 1 de enero de 1999. Ciertos párrafos fueron enmendados en mayo de 1999 por la NIC 10.

Marca que las contribuciones de un periodo deben ser reconocidas como gastos, así como los costos por servicios actuales otorgados a los trabajadores. En un plan de beneficios definidos, el costo de los beneficios por retiro debe determinarse usando el método de valuación de los beneficios proyectados. El punto es revelar informaciones basadas en los métodos de beneficios acumulados hasta donde sea practicable. Se

consideran como beneficios de los trabajadores las vacaciones, seguro medico y de retiro.

Una empresa debe utilizar supuestos apropiados y compatibles para el uso de salarios proyectados en la determinación del costo-beneficio por retiro, incluyendo aquellos relativos a los niveles de salarios proyectados a la fecha de retiro, para hacer valuaciones actuariales. Este plan de aportaciones definidas debe cargarse a resultados en el periodo que se realice. El costo de cualquier pasivo no registrado cuando un plan se va a terminar se acumula y se carga a resultados inmediatamente, a menos que el pasivo se transfiera a otro plan.

❖ **NIC 20: Contabilización de las Concesiones del Gobierno y Revelación de Asistencia Gubernamental.**

Esta NIC es vigente para los estados financieros que cubrían los periodos anuales que comenzaron el 1 de enero de 1984 y fueron cambiadas de formato en 1994 para adoptar el formato revisado adoptado para los estándares internacionales a partir de 1994 hacia adelante. En enero del 2001 el alcance de la NIC 20 fue enmendado por la NIC 41.

Las concesiones no se deben acreditar directamente al capital, sino que deben ser reconocidas como ingresos de manera que se relacionen con los costos respectivos. Deben ser reconocidas como renta de una manera correspondida con los costos relacionados. Las concesiones relacionadas con los activos se deben deducir del costo o tratar como renta diferida.

❖ **NIC 21: Efecto de las Variaciones en Tipo de Cambio de Monedas Extranjeras.**

Esta NIC es efectiva para los estados financieros anuales de los periodos que comenzaron el 1 de enero de 1995.

La norma establece que la contabilización de una transacción en una moneda extranjera para informar de las operaciones de la entidad, debe hacerse aplicando al importe en moneda extranjera el tipo de cambio vigente a la fecha de la operación o uno que se aproxime al tipo actual. La contabilización de las partidas monetarias en moneda extranjera a la fecha de balance se harán al tipo vigente al cierre.

Las diferencias en cambios provenientes de la liquidación de partidas monetarias o al reportar la entidad las partidas monetarias en moneda extranjera a corto plazo a tipos distintos a los que fueron registrados se

reconocen en los resultados del periodo y las diferencias en cambios de una partida monetaria intercompañías, siendo esta una ampliación o reducción de la inversión neta de la matriz en una entidad extranjera, se llevan al capital contable en los estados financieros combinados o consolidados. Las diferencias en cambios provenientes de préstamos u operaciones en moneda extranjera que se destinen para una cobertura efectiva y la proporcionen, contra una inversión neta en una entidad extranjera se lleva al capital contable en el grado en que estén cubiertas por las diferencias en cambios que provengan de la inversión neta.

Las diferencias en cambios que resulten al reportar partidas monetarias en moneda extranjera a largo plazo a tipos de cambio distintos a los que dichas partidas fueron registradas durante un periodo o presentadas en los estados financieros anteriores deben reconocerse en los resultados de los periodos correspondientes.

Los estados financieros de una subsidiaria que reporta en la moneda de una economía hiperinflacionaria, deben reestablecerse de acuerdo con la NIC 29 "Información financiera en economías hiperinflacionarias", antes de que sean convertidos a la moneda que reporta la tenedora.

◆ **NIC 22: Combinaciones de Negocios.**

La NIC 22 entra en funcionamiento para los estados financieros anuales al 1 de enero de 1995 y establece los diferentes tipos de combinaciones en las que se puedan establecer los negocios, que van desde la asociación con una empresa hasta la adquisición de la misma. Según las prácticas del IASC establece sobre el tipo de negocios de adquisición: "Todas las combinaciones de negocios se presumen como adquisiciones, y la contabilidad es usada en el método de compra, excepto en circunstancias muy limitadas designadas a unir intereses, que es en realidad otro tipo de combinación de negocios y se puede definir cuando una de las empresas llamadas el adquirente obtiene control total sobre los activos y operaciones de otras empresas llamadas adquiridas en cambio de transferir los activos, pasivos y capital".

Los activos y pasivos de la compañía adquirida se incluyen en los estados financieros consolidados en el valor expresado al momento de la compra. La diferencia entre el costo de la compra y del valor justo de las ganancias netas se reconoce como voluntad.

- Hay una presunción refutable que la voluntad tiene una vida útil máxima de 20 años. Constante con los requisitos de la amortización para los activos intangibles en la NIC 38 sobre activos intangibles, dice que si hay evidencia persuasiva que la vida útil de la voluntad excederá 20 años, una empresa debe amortizar la voluntad concluida su vida útil estimada

El estándar no permite que una empresa asigne una vida útil infinita a la voluntad y se debe asignar algún plan de reestructuración de la empresa.

❖ **NIC 23: Costos de Préstamos.**

Esta NIC llega a ser efectiva para los estados financieros anuales que cubren los períodos que comenzaron el 1 de enero de 1995.

Esta norma marca que una empresa que ha incurrido en costos de financiamiento o erogaciones para la adquisición de activos que requieren un periodo importante para acondicionarlos para su uso de venta deben adoptar una política, ya sea de capitalización o no capitalización de los costos de estos activos, o refiriéndose a las erogaciones, la política debe ser aplicada consistentemente de acuerdo con la NIC 8 "Partidas no

usuales y de periodos anteriores y cambios en las políticas de contabilidad".

La capitalización de los costos de financiamiento se debe realizar como parte del costo de un activo aplicando una tasa de capitalización a las erogaciones hechas en relación con la adquisición, construcción o producción de activos que requieren de un periodo importante para acondicionarlos para su uso o venta. La tasa de capitalización se determina relacionando los costos de financiamiento incurridos durante un periodo con los financiamientos vigentes durante ese periodo. La capitalización de los costos de financiamiento en activos diferentes a inversiones en empresas empieza cuando se esta incurriendo en gastos relacionados con el activo, se están realizando actividades para acondicionar los activos para el uso que pretende dárseles o para su venta y si se esta incurriendo en costos de financiamiento, y termina cuando el activo esta listo para el uso que se pretende darle o venta.

El monto de los costos de financiamiento que se capitalicen durante un periodo no deben exceder el monto total de los costos de financiamiento incurridos por la empresa.

❖ **NIC: 24 Revelación de Partes Relacionadas.**

Esta NIC fue aprobada en marzo de 1984 por el IASC, pero cambiada de formato en 1991, no obstante no se realizaron ningunos cambios sustantivos al texto aprobado original.

Esta norma se aplica a empresas que directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios controlan o son controladas por un control común de la empresa informante, incluyendo a compañías subsidiarias y tenedoras; a empresas asociadas; personas que poseen directa o indirectamente un interés en el derecho de voto de la empresa informante, y personal clave en las empresas como gerentes y directores.

La NIC establece que donde exista control las relaciones entre partes relacionadas deben revelarse, independientemente de si han habido o no transacciones entre partes relacionadas. De existir transacciones la empresa informante deberá revelar la naturaleza de las relaciones con sus partes, los tipos de transacciones y los elementos de estas, necesarios para un entendimiento de los estados financieros.

- ❖ **NIC 25: Contabilización de las Inversiones.** Reemplazada por la NIC 40

- ❖ **NIC 26: Tratamiento Contable e Informe de los Planes de Beneficios por Retiro.**

La NIC 26 fue aprobada por el IASC en junio de 1986 y cambiada de formato en 1991. No se realizaron ningunos cambios sustantivos al texto aprobado original. En el resumen de la NIC 26 se menciona que este estándar se aplica a los tratamientos contables para planes de ventaja de retiro. Establece los estándares separados para señalar por planes de ventaja definidos y por planes definidos de la contribución.

- ❖ **NIC 27: Estados Financieros Consolidados y Contabilización de Inversiones en Subsidiarias.**

Esta NIC fue aprobada por el IASC en junio de 1988 y cambiada de formato en 1994 sin que afectaran al texto original. En diciembre de 1998, ciertos párrafos fueron enmendados para substituir referencias a la NIC 25 y la NIC 39. Esta NIC marca que a una compañía controlada por otra empresa se le denomina subsidiaria y a la última matriz. Una matriz tiene la obligación de presentar estados financieros. No es necesario hacerlo cuando una matriz es poseída totalmente como subsidiaria o es

virtualmente poseída en su totalidad, al encontrarse en el segundo caso la matriz obtendrá la aprobación de los propietarios del interés minoritario.

La matriz hará las revelaciones que se requieran como las razones porque los estados financieros consolidados no han sido presentados junto con las bases en las que las subsidiarias son contabilizadas para sus estados financieros separados y el nombre y la oficina de registro de la controladora que publica estados financieros consolidados. La información incluye el nombre, país, propiedad, y porcentajes de la votación para cada subsidiario significativo a razón, de no consolidar un subsidiario, si la matriz no posee más que 50% de la potencia de votación de un subsidiario consolidado.

La diferencia para señalar las fechas de subsidiarios consolidados no debe ser mayor de tres meses. Las políticas uniformes se deben seguir para la matriz y sus subsidiarios o, si éste no es practicable, la empresa debe divulgar ese hecho y la proporción de ítems en los estados financieros consolidados a los cuales se han aplicado diversas políticas.

❖ **NIC 28: Contabilización de Inversiones en Asociadas.**

Esta NIC fue aprobada por el IASC en noviembre de 1988 y cambiada de formato en 1994 sin afectar al texto aprobado original. En julio de 1998, ciertos párrafos fueron revisados para ser consistentes con la NIC 36.

Un asociado es una empresa, diferente a la subsidiaria o join venture, sobre la que el inversionista presenta influencia significativa, que significa el poder de participar en las decisiones de políticas financieras y operativas. Tal influencia se presume que existe si el inversionista posee a más de 20% del asociado.

Los asociados deben ser considerados por el método de equidad en estados financieros consolidados, sin embargo, si una inversión fue adquirida y llevada a cabo exclusivamente con un intento para disponer de él en el futuro cercano, debe ser considerado por el método del costo. En cuentas de la casa matriz, los asociados pueden ser señalados en el capital o como inversiones a largo plazo (costo o cantidades nuevas). El inversionista debe amortizar cualquier voluntad implícita en la inversión. Las inversiones de estos están señaladas como activos no corrientes en el balance del inversionista.

❖ **NIC 29: La Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias.**

Esta NIC fue aprobada por el IASC en abril de 1989 y el formato fue cambiado en 1994. La hiperinflación se indica si la inflación acumulada concluidos tres años es 100% o más (entre otros factores). En tal circunstancia, los estados financieros se deben presentar en unidades presentes a la fecha de balance. Las cantidades comparativas por períodos anteriores también se exponen en forma modificada en la unidad que mide en la fecha de balance actual. Cualquier aumento o pérdida en la posición monetaria neta que se presenta de la nueva exposición de cantidades en el tipo corriente de la unidad que mide en la fecha de balance debe ser incluido en la pérdida neta y ser divulgado por separado.

❖ **NIC 30: Revelación de los Estados Financieros de Bancos y Otras Instituciones Financieras Similares.**

Esta NIC fue aprobada por el IASC en junio de 1990 y cambiada de formato en 1994 sin afectar al texto original

El resumen de este estándar prescribe las bases especiales para la revelación de los estados financieros de bancos e instituciones financieras

similares. La presentación de estados financieros de bancos debe agrupar la renta y costo por la naturaleza y debe señalar los tipos principales de estos mismos, así como especificarse los tipos de pasivos, valor de mercado de las inversiones y el cálculo de las utilidades retenidas.

❖ **NIC 31: Informes financieros de los intereses en Negocios Conjuntos (Join ventures).**

Esta norma fue aprobada por el IASC en noviembre de 1990 y cambiada de formato en 1994 sin afectar al texto original. La NIC marca que los negocios conjuntos son arreglos contractuales y establece las bases para este arreglo contractual conforme al control común. Hay tres tipos de arreglos: operaciones en común controladas, activos en común controlados y entidades en común controladas.

Las operaciones controladas se deben reconocer en común por el venture incluyendo los activos y los pasivos que controla y los costos en que incurre y su parte de la renta que gana de la venta de mercancías o de servicios por la empresa. Los activos en común controlados se deben reconocer sobre una base proporcional. Las entidades controladas se deben reconocer en común en estados financieros consolidados como sigue: El tratamiento de las bases es consolidación proporcional (véase NIC 27:

Estados Financieros Consolidados). La alternativa permitida es el método de equidad (véase NIC 28: Inversiones en asociados). Sin embargo, los intereses llevados a cabo para la reventa o bajo restricciones severas a largo plazo se deben tratar como inversiones.

❖ **NIC 32: Instrumentos Financieros: Revelación y Presentación.**

Esta NIC fue aprobada por el IASC en marzo de 1995. El reconocimiento de la revelación y de la presentación y la medida de instrumentos financieros se tratan en la NIC 39 como un párrafo en un estándar separado a este.

Los instrumentos financieros deben ser clasificados por los usuarios en pasivo y capital. Debe también determinarse el costo del pasivo, o sea los intereses y deducirse de la pérdida o utilidad y el costo de financiamiento del capital, los dividendos que son una distribución del capital. Deben revelarse los términos y condiciones, las tasas de interés y los riesgos de crédito.

❖ **NIC 33: Unidad por Acción.**

Esta NIC fue aprobada por el IASC en enero de 1997 y entro en vigor para los estados financieros anuales que cubren los períodos que comenzaron el 1 de enero de 1998. En 1999, el estándar fue enmendado para substituir referencias a la NIC 10.

Esta NIC se aplica solamente a las compañías públicas y marca que se debe mostrar esta información en la portada del estado de resultados. Debe hacerse el calculo para cada clase de derechos y obligaciones.

❖ **NIC 34: Reportes Financieros Intermedios.**

La NIC 34 fue aprobada por el IASC en febrero de 1998 y se aplicó a partir del 1de enero de 1999. En abril del 2000, el apéndice C fue enmendado por la NIC 40.

Est NIC define el contenido mínimo de un informe financiero intermedio, y precisa los principios del reconocimiento y de la medida de las estadísticas que se seguirán en cualquier estado financiero intermedio. La NIC 34 no especifica qué empresas deben publicar informes financieros intermedios, con frecuencia, o si antes o después del final de un período intermedio.

Ésas son las materias juzgadas que se dejan para ser decididas por la ley o la regulación local del país a que se refiera.

La NIC 34 se aplica si lo requiere una empresa o elige publicar un informe financiero intermedio de acuerdo con estándares internacionales.

El IASC expresa el estímulo a que las empresas públicas puedan proporcionar, por lo menos, informes semestrales en el plazo de 60 días después de mediados del año.

Las notas en un informe financiero intermedio se ven sobre todo como actualización desde el informe anual pasado. Los ejemplos de esas clases de notas incluirían los cambios en políticas de ciclos o periodos, cambios en estimaciones, cambios en deuda excepcional o capital, dividendos, ingresos y resultados.

❖ **NIC 35: Operaciones Discontinuas.**

Esta NIC fue aprobada por el IASC en abril de 1998 y entró en vigor para los estados financieros anuales que comenzaron el 1 de enero de 1999. Este estándar reemplaza ciertos requisitos contenidos previamente en la

NIC 8. En 1999 varios párrafos fueron enmendados para conformarse con la terminología usada en la NIC 10 y 37.

Los objetivos de la NIC 35 son establecer una base para la revelación de información sobre operaciones discontinuas. La empresa debe dar una descripción sobre sus operaciones discontinuadas y los requisitos mínimos sobre una operación que continúa.

La NIC 35 es un estándar de la presentación y de los requisitos mínimos que se centran en cómo presentar una operación que continúa en los estados financieros de una empresa y qué información divulgar. No establece ningún principio para decidir cuando y cómo reconocer y medir la renta, los costos, los flujos de liquidez, y los cambios en activos y los pasivos referentes a una operación que continúa. En su lugar, requiere que las empresas sigan los principios del reconocimiento y de la medida en otros estándares internacionales.

Una operación que continúa es tal como un componente relativamente grande de una empresa, un negocio o segmento geográfico relacionado también con la NIC 14. Los requisitos requeridos incluyen: una descripción de la operación que continúa; el negocio o el segmento geográfico en el cual está señalado de acuerdo con NIC 14; la fecha que el plan para la

descontinuación fue anunciado; la sincronización de la terminación prevista (fecha o período), si está sabido o determinable; las cantidades que llevan los activos y pasivos totales que se dispondrán; ingreso, costo, y estimación de impuestos, beneficios o pérdida atribuible al continuar la operación.

❖ **NIC 36 Activos Disparos.**

Esta norma fue aprobada por el IASC en abril de 1998 y entró en vigor el 1 de julio de 1999. En julio de 1998, la aprobación de la NIC 38, activos intangibles, y la NIC 22, combinaciones de negocio, dio lugar a cambios en referencias cruzadas y terminología en la NIC 36. Además, la NIC 38 agregó una definición del " mercado activo " al estándar. Finalmente, una inconsistencia de menor importancia de la fraseología en el apéndice A fue corregida.

La NIC 36 trató principalmente las estadísticas para la disparidad de la voluntad, de activos, intangibles, de la planta y del equipo. El estándar incluye los requisitos para identificar un activo deteriorado, medir su cantidad recuperable, reconocer o invertir cualquier pérdida por la disparidad que resulte y divulgar la información sobre pérdidas por la disparidad o revocaciones de las pérdidas de la disparidad.

La NIC 36 prescribe cómo una empresa debe probar sus activos para la disparidad, eso es: los procedimientos que una empresa debe aplicar para asegurarse de que sus activos no están exagerados en los estados financieros; cómo una empresa debe evaluar la cantidad que se recuperará de un activo y cuando una empresa debe explicar una pérdida de la debilitación identificada por este gravamen.

El concepto fundamental de la NIC 36 que es una pérdida de la disparidad, se debe reconocer siempre que la cantidad recuperable de un activo sea menor que su valor contable. Otros requisitos de la NIC 36 consisten en tomar la cantidad recuperable de un activo a su precio de venta neto y de su valor en el uso, ambos basados en cálculos del valor actual. El valor en uso se calcula como el valor actual de los flujos de liquidez futuros estimados.

En algunos casos, el estándar internacional aplicable a un activo puede incluir los requisitos para las revisiones adicionales; en la determinación de valor en uso, una empresa debe utilizar proyecciones del flujo de liquidez basadas en crecimientos o alzas razonables que reflejen el activo en sus condiciones actuales y representen la mejor estimación del conjunto de

las condiciones económicas que existirán concluida la vida útil restante del activo.

❖ **NIC 37: Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.**

La NIC 37 sobre provisiones, obligaciones eventuales y activos contingentes, fue aprobada por el IASC en julio de 1998.

La NIC 37 requiere a las provisiones que se deben expresar en el balance cuando, y solamente cuando una empresa tiene una actual obligación legal o administrativa, como resultado del futuro de un acontecimiento. Las provisiones se deben medir en el balance con la mejor estimación del gasto requerido para colocar la actual obligación en la fecha de balance, es decir, la cantidad razonable que una empresa pagaría por colocar la obligación o para transferirla a terceros en esa fecha. Para este propósito, una empresa debe tomar en cuenta riesgos e incertidumbres. Sin embargo, la incertidumbre no alinea la creación de provisiones excesivas o de una exageración deliberada de pasivos. Una empresa debe descontar una disposición donde está el efecto del valor de tiempo del dinero y debe tomar los acontecimientos futuros, tales como cambios en la ley y cambios tecnológicos.

La NIC 37 precisa tres aplicaciones específicas de estos requisitos generales: una disposición no se debe reconocer para las pérdidas de funcionamiento futuras; una disposición se debe reconocer para un contrato oneroso - un contrato en el cual los costos inevitables de resolver las obligaciones bajo contrato excedan las ventajas económicas previstas; y una disposición para los costos de la reestructuración se debe reconocer solamente cuando una empresa tiene un plan formal detallado para la reestructuración y ha levantado una expectativa válida en éstos afectados que realizará la reestructuración comenzando a poner ese plan en ejecución o anunciando sus características principales.

La NIC 37 prohíbe el reconocimiento de obligaciones eventuales y de activos contingentes. Una empresa debe divulgar una obligación eventual, a menos que la posibilidad de una salida de los recursos que incorporan ventajas económicas esté alejada y divulgar un activo contingente si una afluencia de ventajas económicas es probable.

❖ **NIC 38: Activos Intangibles.**

La NIC 38, activos intangibles, fue aprobada por el IASC en julio de 1998 y entró en vigor el 1 de julio de 1999. La NIC 38 reemplaza a la NIC 4, estadísticas de la depreciación, con respecto a la amortización o

depreciación de activos intangibles y a los costos de la NIC 9, de investigación y de desarrollo. En 1998 la NIC 39: Instrumentos Financieros: reconocimiento y medida, enmienda un párrafo de la NIC 38 para substituir la referencia a la NIC 25 por la referencia a la NIC 39.

La NIC 38 no se aplica a los activos financieros, a los contratos de seguro, a los derechos minerales y a la exploración para la extracción de minerales y de recursos no regenerativos similares, pero si a publicidad.

El conocimiento de la importancia de los activos intangibles ha aumentado perceptiblemente en las dos décadas pasadas. Las características principales de NIC 38 establecen que un activo intangible se debe reconocer inicialmente en el costo, en los estados financieros, si y solamente si el activo resuelve la definición de un activo intangible. Determinado esto, debe haber un activo identificable que es controlado y claramente distinguible de la voluntad de una empresa; es probable que las ventajas económicas futuras que son atribuibles al activo fluirán a la empresa; y el costo del activo se puede medir confiablemente. Este requisito se aplica si un activo intangible está adquirido externamente o generado internamente. La NIC 38 también incluye los criterios adicionales del reconocimiento para los activos intangibles internamente generados; si un ítem intangible no resuelve ambas definiciones, y los criterios para el

reconocimiento de un activo intangible, la NIC 38 requiere que el gasto en este ítem debe ser reconocido como costo cuando se incurre en él. No se permite a una empresa incluir este gasto en el costo de un activo intangible en una fecha posterior.

La NIC 38 también prohíbe específicamente el reconocimiento como activos generados a voluntad internamente de las marcas de fábrica, de los títulos que publican, de las listas del cliente y de los ítems similares en sustancia. Sin embargo, un cierto gasto de desarrollo puede dar lugar al reconocimiento de un activo intangible como un cierto software internamente desarrollado.

Los activos intangibles se deben amortizar concluida la mejor estimación de su vida útil. La NIC 38 no permite que una empresa asigne una vida útil infinita a un activo intangible. Incluye una presunción refutable que la vida útil de un activo intangible no exceda 20 años a partir de la fecha en que el activo está disponible para el uso. La NIC 38 reconoce que, en casos raros, puede haber evidencia persuasiva que la vida útil de un activo intangible excederá 20 años. En estos casos, una empresa debe amortizar el activo intangible concluida la mejor estimación de su vida útil.

❖ **NIC 39: Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición.**

La NIC 39, Instrumentos Financieros: reconocimiento y medición, entró en vigor el 1 de enero del 2001. La aplicación retrospectiva no se permite. En octubre del 2000 el IASC aprobó cinco revisiones limitadas a la NIC 39 y otros estándares internacionales relacionados con las NIC 27, NIC 28, NIC 31, y NIC 32 para mejorar párrafos específicos y para ayudar a asegurarse de que los estándares están aplicados constantemente. Estos cambios llegan a ser efectivos cuando una empresa aplica la NIC 39 por primera vez.

Bajo la NIC 39 todos los activos financieros y obligaciones financieras se reconocen en el balance, incluyendo todos los derivados. Se miden inicialmente en el costo.

Una empresa debe reconocer las compras y las ventas de los activos financieros en el mercado en la fecha comercial o la fecha normal del establecimiento. Ciertos cambios del valor entre el comercio y las fechas del establecimiento se reconocen para las compras si se utilizan los métodos de la fecha contable de la entidad. Los costos de la transacción se deben incluir en la medida inicial de todos los instrumentos financieros. Subsecuente al reconocimiento inicial, todos los activos financieros se

remiten al valor justo, a excepción de los que se deben llevar en el costo amortizado como los préstamos y los efectos a cobrar originados por la empresa y no sostenido para negociar; otras inversiones fijas con pagos fijos o determinables, tales como seguridades de deuda y partes preferidas, que la empresa piensa que puede sostener su crecimiento y activos financieros que su valor real no pueden ser medido confiablemente

Una empresa debe medir los préstamos y los efectos a cobrar que ha originado y que no se llevan a cabo para negociar en el costo amortizado, menos reducciones para la contingencia o incobrabilidad.

❖ **NIC 40: Característica de la Inversión.**

La norma característica de la inversión entró en vigor el 1 de enero del 2001. Este estándar reemplaza a la NIC 25 que fue retirada cuando este estándar vino en efecto. En Enero del 2001 la NIC 41: Agricultura, hace una enmienda de menor importancia al alcance de la NIC 40.

La NIC 40 cubre la característica de la inversión celebrada por todas las empresas y no se limita a las empresas que sus actividades principales están en esta área

La característica de la inversión no incluye: para el uso en la producción o la fuente de mercancías o de servicios o para los propósitos administrativos (véase NIC 16, característica, planta y equipo); la venta en el curso del negocio ordinario (véase NIC 2, inventarios); característica que es construida o desarrollada para el uso futuro como característica de la inversión; la NIC 16 se aplica a tal característica hasta que la construcción o el desarrollo es completo, en cuyo caso la característica se convierte en característica de la inversión y se aplica.

Una empresa debe elegir cualquiera de los modelos bajo la NIC 40, como un modelo del valor: la característica de la inversión se debe medir en el valor real y los cambios en el valor se deben reconocer en la declaración de renta o, un modelo del costo; igual que el tratamiento de la prueba patrón en NIC 16, alternativamente la característica de la inversión se debe medir en el costo depreciado. Una empresa debe aplicar el modelo elegido a toda su característica de la inversión. Un cambio a partir de un modelo al otro modelo debe ser realizado solamente si el cambio da lugar a una presentación más apropiada.

❖ **NIC 41 Agricultura.**

La NIC 41, agricultura, entrará en vigor el 1 de enero del 2003.

Esta NIC 41 prescribe el tratamiento contable, la presentación del estado financiero y los accesos relacionados con la actividad agrícola, el reconocimiento y la medida de que los activos biológicos se deben medir en su valor justo menos los costos estimados del precio de venta a menos que cuando el valor no se pueda medir confiablemente.

Este estándar no se ocupa del proceso del producto agrícola después de la cosecha. La NIC 2 concerniente a los inventarios, se debe aplicar en el control del producto agrícola después de la punta de la cosecha; hay una presunción que el valor justo se puede medir confiablemente para un activo biológico. Sin embargo, esa presunción se puede refutar solamente en el reconocimiento inicial para un activo biológico para el cual los precios o los valores de mercado determinados no estén disponibles y para qué estimaciones alternativas del valor justo se determinan para ser claramente no fiables.

Cuando el valor justo de un activo biológico llega a ser una vez confiablemente medible, una empresa debe medirle en su valor justo menos costos estimados del punto de venta.

El estándar no establece ningún nuevo principio relacionado con la actividad operativa agrícola, en cambio una empresa debe seguir la NIC 16: Característica, planta y equipo, o la NIC 40: Característica de la inversión, dependiendo de cual estándar es el apropiado en las circunstancias que se lleguen a dar.

❖ **E/32**

En enero de 1989 el IASC emite su Auscultación en borrador E/32, que posteriormente es ampliada en julio de 1990 mediante una declaración de Intención, respecto al tema de Comparabilidad de los estados financieros, donde el propósito fundamental es disminuir los tratamientos alternativos, establecer el criterio para decidir cuales tratamientos son requeridos, preferidos o eliminados, es decir eliminar de las normas las alternativas en que se estime no hay fundamentos suficientes para seleccionar uno u otro tratamiento.

3.4. Organismos relacionados con los Principios Internacionales de Contabilidad.

3.4.1 Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.

El Congreso Internacional de Contadores (ICA) fundado en 1904 tenía como objetivo general el fomento entre el cambio de ideas entre contadores de distintas naciones, con reuniones cada cinco años donde se presentaban temas de interés general. Como resultado emitían reportes internacionales surgidos de sesiones técnicas. En 1972 ICA forma el Comité Internacional de Coordinación para el Desarrollo de la Profesión Contable (ICCAP) con el objetivo de conducir estudios específicos de la ética profesional contable, educación y entrenamiento y sobre la estructura de organizaciones contables. Los países fundadores son Alemania, Australia, Canadá, USA, Filipinas, Francia, Gran Bretaña, Holanda, India, Irlanda, Japón y México.

En 1976 se disuelve el ICCAP y se reconstituye la Federación Internacional de Contadores (IFAC) contando con 63 organizaciones profesionales de 49 naciones.

Este anterior organismo dio origen en Junio de 1973 al Comité de Normas Internacionales (IASB) quien ha incluido a la fecha 116 Cuerpos Profesionales de 85 países y es el encargado de emitir las 41 Normas Internacionales de Contabilidad.

Los objetivos del IASB conforme se determinan en su constitución son:

- Formular y Publicar para el interés público las normas de contabilidad que deben de observarse en la presentación de estados financieros y el promover su aceptación mundial y su aplicación.
- Trabajar generalmente por el mejoramiento y armonización de reglamentaciones, normas de contabilidad y procedimientos relativos a la presentación de estados financieros.

La relación entre el IASB y la IFAC queda establecida en el documento llamado "Compromisos mutuos" en el que se reconoce la autonomía total en el establecimiento y emisión de Normas Internacionales de Contabilidad por parte del IASB.

El trabajo del IASB es factible gracias al apoyo financiero de los cuerpos de contadores profesionales y otras organizaciones de su consejo, del IFAC

y por contribuciones de empresas, firmas de contadores y otras organizaciones.

Se considera que la profesión contable es la primera en intentar la formulación de normas de alcance internacional. Este suceso es por sí mismo un significativo paso adelante, pero el logro de los objetivos del IASC depende en última instancia de la buena voluntad y del apoyo de sus organismos miembros, los cuales se han comprometido a observar las siguientes obligaciones:

- Apoyar las normas promulgadas por la Comisión. Hacer todo lo que este a su alcance:
 - a) Para asegurarse de que los estados financieros publicados cumplan con estas normas o que haya revelación del grado hasta el cual no se cumplen.
 - b) Para asegurarse de que los auditores comprueben que los estados financieros cumplen con estas normas, la falta de cumplimiento se hará referencia en el dictamen del auditor.

- c) Para asegurarse de que tan pronto como sea posible, se tomen medidas adecuadas para corregir estas desviaciones.
- Tratar de obtener una aceptación general similar y observancia de estas normas a escala internacional.

El proceso de preparación y aprobación de una Norma Internacional de Contabilidad requiere de aproximadamente tres años. Este período puede parecer muy amplio, pero el ámbito internacional obliga al IASC a considerar diversas opciones contables, con respecto a un mismo tipo de transacción de que las podrían ser presentadas a un organismo normativo a nivel nacional.

El procedimiento de trabajo para la elaboración de una norma es:

- a) IASC selecciona un tema para considerarlo.
- b) El tema se asigna a un comité conductor que comprenda tres países miembros del IASC.

- c) El comité conductor, apoyado por la Secretaría del IASC, considera los posibles problemas y prepara un anteproyecto de norma para la aprobación del IASC.

- d) El IASC estudia los anteproyectos de varias etapas de desarrollo de un proyecto final para comentarios, haciendo recomendaciones al comité conductor.

- e) En cada etapa del estudio de anteproyectos, todos los miembros fundadores del IASC piden asesoría de los comités de investigación contable de sus propios institutos.

- f) El proyecto para comentarios propuesto se aprueba por el IASC con una mayoría de cuando menos dos tercios de los miembros. Después de un periodo de exposición de seis o siete meses, se reciben los comentarios y los organismos miembros los presentan al IASC.

- g) Todos los comentarios son estudiados por el comité conductor responsable del proyecto y ese comité presenta al IASC un proyecto modificado de la norma.

- h) El IASC aprueba la publicación de la norma con una mayoría de al menos tres cuartas partes de sus miembros con derecho a voto.

Si las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el IASC coinciden con las reglamentaciones locales, automáticamente cumplirán con las Normas de Contabilidad, en relación con esa materia.

Los asuntos del IASC son conducidos por un consejo que comprende a representantes de organismos contables en trece países nombrados por el concilio del IFAC o hasta cuatro organizaciones con interés en los informes financieros. Cada miembro consejero puede nominar hasta dos representantes y un consejero técnico para asistir a las juntas de consejo. El IASC alienta a cada uno de los miembros consejeros para que incluyan en su delegación a cuando menos una persona que trabaje en la industria y una persona que este directamente involucrada en el trabajo del cuerpo implementador de las normas. Por los dos años y medio que terminaron el 31 de diciembre del 2001 los miembros del consejo eran: Australia, México, Canadá, Países Bajos, Francia, Federación Nórdica de Contadores Públicos, Alemania, Sudáfrica, India, Reino Unido, Japón, Estados Unidos de Norte América y Malasia. Así como representantes del Comité Coordinador Internacional de Asociaciones de Analistas Financieros, a Federación Suiza de Compañías Tenedoras Industriales y la Asociación Internacional de

Institutos de Ejecutivos (IAFEI). Las delegaciones de India y Sudáfrica con una representación de Sri Lanka y Zimbabwe. Por su parte los representantes de la Comisión Europea y del Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB) de Estados Unidos, asisten a las juntas del consejo solo como observadores.

El idioma en que debe estar escrito cualquier texto de cualquier proyecto para comentarios o normas publicado por el IASC en el idioma inglés.

Los miembros tienen la responsabilidad bajo la autoridad del consejo de preparar traducciones de los proyectos y de las normas, de manera que cuando sea apropiado, tales traducciones pueden publicarse en el idioma de sus propios países. Estas traducciones indican el nombre de la organización contable que preparo la traducción, que es una traducción del texto aprobado.

3.4.2 Otros Organismos.

Existen también otras asociaciones y organismos con fines similares a los del IASC pero con características diferentes, ya que son privados, o están al servicio de un país o región en especial, tal es el caso del Departamento de Normas de Contabilidad Financiera (Financial Accounting Standards

Board; FASB) que es el organismo estadounidense que publica los principios generalmente aceptados (GAAP) bajo los cuales deben ser elaborados los estados financieros de las compañías norteamericanas. Es un organismo privado apoyado por organismos profesionales y grupos contables. Se encuentra integrado por siete miembros de tiempo completo, que son auxiliados por un staff de 45 especialistas técnicos. Emite declaraciones sobre conceptos (SFAC) y Normas de Contabilidad Financiera (SFAS).

El Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) emite declaraciones sobre Normas de Auditoría (SAS) y Normas para Servicios Contables y de Revisión (SSARS).

Otra organización a nivel mundial es las Naciones Unidas. En 1973 de acuerdo con la resolución del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC), el Secretario General designó a un grupo para estudiar el impacto de las corporaciones multinacionales en el desarrollo de las relaciones internacionales de contabilidad e información de la ONU; cabe mencionar que en el reporte emitido en 1974 se señala una gran falta de revelación de información financiera y no financiera, sobre actividades de las empresas multinacionales, así como falta de comparabilidad de los estados financieros, recomendando la formación de un sistema internacional de principios contables y presentación de

estados financieros. Misma recomendación provocó la designación de un grupo de expertos para llevar a cabo ese estudio además de proponer un código de conducta a las compañías multinacionales.

Por su parte, la organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD) también ha propuesto un código de conducta para empresas multinacionales enfocado a la práctica contable. Pero cabe mencionar que solo han sido sugerencias y la obediencia por parte del país y la compañía que se refiera es voluntaria.

Hay además, tres grupos organizados regionalmente estos son:

- Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC)
- Confederación de Contadores de Asia y del Pacífico (CAPA)
- Unión Europea de Expertos Contables, Económicos y Financieros (UEC) que emite sus declaraciones de auditoría y cuenta con el comité Técnico de Investigación (TRC), mismo que ha sido el responsable de la integración económica de Europa en los aspectos contables.

3.4.3 Países con tratados.

No podemos dejar de hablar sobre la Comunidad Económica Europea ya que es la muestra más grande del impacto y necesidad que se tiene de unificar una economía y con ello, las políticas contables entre diferentes países logrando así una armonización en sus prácticas contables en la elaboración y presentación de estados financieros y en el conjunto de dogmas que con ello acarrea.

Los orígenes de la Comunidad Europea moderna se remontan al Tratado de Roma firmado en 1957 donde se dio el primer paso con la creación de una Unión Aduanera y posteriormente un mercado único cuya moneda empezaría su circulación en enero del año 2002.

El IASC ha jugado un papel muy importante en esta integración, ya que ha sido este organismo quien ha propuesto las bases para la armonización de principios contables, políticas tributarias, sistemas fiscales, imposiciones sobre sociedades, ahorro, capitales, inversiones y estados financieros.

La Comunidad Económica Europea en sus 4ª y 7ª Directivas establece obligaciones respecto a normas de contabilidad e informes que deben acatar en sus leyes y prácticas las naciones integrantes de la misma, las

cuales son determinantes en la armonía contable y de presentación de informes de esa región.

Por otra parte, en el Tratado de Libre Comercio entre México, Estados Unidos y Canadá en relación con los asuntos contables, se tiene como propuesta la utilización de las normas internacionales de contabilidad como punto de referencia entre los tres países.

3.5. Armonización de principios y practicas en un contexto internacional.

Ante el crecimiento del comercio internacional, crecen en numero y sofisticación los sistemas contables de los grupos económicos. Ello explica los esfuerzos por eliminar las diferencias en los principios y practicas contables, por medio del proceso de armonización.

La armonía contable y de presentación de informes puede definirse como:

"El esfuerzo de los países con economías de mercado, para lograr la comparación válida de los informes de las entidades en un marco de globalización económica de parte de los usuarios, prestamistas,

inversionistas, público en general y gobiernos, como condición necesaria para conseguir el éxito de dicha globalización"¹⁹

Cuando a lo largo de esta tesis me he referido a armonización debe tomarse como un sinónimo de comparación ya que ese es el punto crítico a donde desea llegar la unificación de criterios, o mejor expresado, lograr la armonización en la presentación y elaboración de estados financieros y prácticas contables.

El objetivo general es poner en armonía las normas de contabilidad y de información de todas las naciones deseosas en participar en la globalización económica. Existen muy buenas razones para lograr esta armonización internacional, aunados a grandes beneficios y también a argumentos en contra.

Considerando los diversos sistemas contables que existen en el mundo, es difícil imaginar cualquier estandarización. A pesar de ser imposible una completa estandarización, reducir la gran variedad de prácticas y principios contables en unos cuantos generalmente aceptados, es factible.

¹⁹ MacArthur B. John. Accounting Standards Harmonization No. 5., Inglaterra 1998, p. 25

El problema es lograr la armonía entre las normas de contabilidad y de presentación de informes de naciones distintas en un marco de globalización económica. Las normas internacionales son el instrumento utilizado para influir en los que hacen las normas nacionales y en la firma de acuerdos económicos entre los países. Sin embargo, las características propias de las naciones de índole económico, cultural y jurídico pueden detener este proceso de armonización.

El término de armonía de las prácticas contables y de información se ha reservado para describir el problema de comparabilidad de los informes financieros y no financieros en el ámbito internacional.

Un sistema contable mundial, promovería la eficiencia de las compañías y del país, colocando al personal en tareas más productivas, reduciendo tiempos y movimientos, evitando el costo que se requiere para traducir e interpretar los estados financieros. Los mercados financieros internacionales también se verían beneficiados. El reabastecimiento de mercancías se convertiría en un proceso efectivo, propiciando así una integración económica y política, como es el caso de la Unión Europea quien superando las barreras ha logrado implementar en sus territorios un proceso de armonización de sus principios contables con los demás países que la integran, dando resultados sorprendentes.

"Otra fuerza que impulsa la armonización es la necesidad de búsqueda de capital por parte de las compañías en el exterior. Por décadas las compañías disfrutaron en general de ciertos niveles de protección, mayores a los que hoy se dan tanto en comercio como en inversión."²⁰

La intensa competencia por conseguir préstamos nacionales o internacionales, ha dado un auge a la armonización contable, puesto que los acreedores así lo requieren como un usuario más de la información financiera. Es por esto que se necesita estandarizar los estados financieros de las compañías, que requieren los préstamos para poder lograr un análisis financiero acertado de la empresa.

Las posibilidades que tiene una compañía cuyos estados financieros se presentan de forma detallada y con un alto grado de revelación contable, son mayores a las de una compañía que presenta unos estados financieros incompletos que no revelan su situación financiera de manera clara y precisa.

La necesidad de capital de inversión por parte de las compañías también fomenta la armonización contable, puesto que buscan fondos para llevar a cabo proyectos de infraestructura.

²⁰Christopher W. Nobes. International Harmonization of Accounting. Inglaterra 1998, pag 18.

La armonía contable y de presentación de informes puede definirse como el esfuerzo de los países con economías de mercado, para lograr la comparación válida de los informes de las entidades en un marco de globalización económica de parte de los usuarios, prestamistas, inversionistas, público en general y gobiernos, como condición necesaria para conseguir el éxito en dicha globalización.

En México las investigaciones presentadas solo se refieren a los parámetros que el investigador considera como idóneos en el desarrollo de la información contable entre los países que formaron convenios comerciales con México, pero no se hace responsable del uso que los diversos interesados le den a los ejemplos que se manejan por ser didácticos, por lo tanto si una autoridad no se hace cargo de normar este tipo de acuerdos y convenios en corto tiempo los grupos de investigadores de países socios habrán impuesto sus directrices de acuerdo a los beneficios que le puedan aportar a las empresas del país que representa.

3.5.1. Desarmonización.

Se habla de desarmonización en los principios de contabilidad puesto que aun y cuando la normatividad sea similar o igual en los distintos países ésta varía en el cumplimiento de las reglas de valuación y presentación.

Dentro de las reglas de valuación juega un papel importante el medio ambiente en el que se encuentre la economía del país en el que se apliquen estas reglas, también se debe tomar en cuenta la costumbre que influye en la forma de abordar un problema o de analizar determinada situación. Si se toma en cuenta que los principios derivan de los resultados obtenidos de la experiencia profesional, como se han aplicado hasta entonces dichos preceptos en la práctica, la manera inconsistente de aplicación dentro de la practica profesional ha dado como resultado que aun cuando se encuentren en dos países reglas de valuación similares o iguales estas en la practica no se determinan de la misma forma.

Las reglas de presentación son de manera sencilla, la forma en que el contador público presenta la información financiera a los diversos interesados para la toma de decisiones, pero sabiendo que de la manera en que el profesional aplique estas reglas puede inducir a error a las personas que no sean expertas en el manejo de la información contable, por este motivo se observa que las reglas particulares son muy importantes dentro del proceso de elaboración y tratamiento de la información.

3.5.2. Causas de Desarmonización

La regionalización desarrolla un problema que se caracteriza por el provincialismo ya que dentro de un mismo país se originan discrepancias en la forma de aplicar los mismos principios. En México, existe una zona del país que ha alcanzado un desarrollo sostenido, ya que su industria es la que tiene la mayor tecnología así como alto grado de desarrollo organizacional, esta zona es la del norte del país donde estados como Nuevo León, y Jalisco se han caracterizado por poseer la mejor planta industrial del país, dado que cuenta con todos los elementos básicos para la producción, distribución y comercialización de su producción. Esto ha originado que al haber desarrollado más y mejor su industria, también se incrementa su desarrollo organizacional, impulsando el estudio de los principios contables para mejorar el área contable de las empresas, con la finalidad de adaptarse a las nuevas perspectivas y necesidades de las entidades.

Otra parte del país tiene gran rezago en su industria, por lo que no se puede tener un desarrollo a nivel general por la falta de capacidad productiva, desarrollo organizacional, canales inadecuados de distribución de sus productos, falta de infraestructura y capacitación etc. Esta zona está enmarcada en el sudeste de México que aun contando con grandes

recursos naturales y humanos no ha logrado prosperar al ritmo del resto del país.

3.5.3. Acciones ante la Armonización

Las empresas multinacionales pueden tomar varios cursos de acción encaminados a reducir la problemática que puede causar un lenguaje extranjero y desconocido, otra moneda y diferentes practicas contables de otro país. Se enfrentan, como se ha mencionado, al temor a tomar falsas interpretaciones y con esto desperdiciar oportunidades de inversión. Estas acciones entran en el criterio de cada empresa, según sea su base y estructura profesional que decida y el caso que le corresponda, estas acciones son:

- *No hacer nada.*

Cuando una compañía envía estados financieros generados con las mismas bases contables que el usuario extranjero, no hay necesidad de hacer algo para adecuar la información financiera puesto que estos estados financieros están expresados en el mismo lenguaje, con la misma moneda y bajo los mismos principios contables.

- *Preparar traducciones convenientes.*

Se traducen los estados financieros al lenguaje del usuario extranjero, pero se conservan los principios contables y la moneda del país generador de la información. Se deben hacer los estados financieros en un idioma diferente al del país pero las cantidades y principios deben respetar al lugar de donde provienen. Esta opción no es tan costosa y las compañías que las llevan a cabo superan el obstáculo del idioma, sin embargo aún tienen que enfrentarse a la unidad monetaria y a las prácticas contables distintas al del país.

- *Preparar un estado de cuenta conveniente.*

Su objetivo no es el de traducir únicamente, puesto que no sólo se realiza una traducción de los rubros de los estados financieros, sino que los importes se expresan en la unidad monetaria del usuario extranjero, sin embargo los principios del país generador permanecen. Es tan simple como dejar estos estados en un idioma y expresar los importes en dos monedas, realizando previamente la conversión al tipo vigente de la divisa.

- *Permanecer sobre una base limitada.*

Esta acción representa un avance importante para adecuar la información financiera a un usuario en el extranjero; se efectúa una reconciliación de la utilidad neta obtenida basándose en los principios contables del país generador con una utilidad neta obtenida en base a los principios contables del país usuario. Así mismo, se pueden traducir los estados financieros al lenguaje del usuario extranjero y permanecer expresadas las cantidades en la unidad monetaria correspondiente al país generador de la información financiera.

- *Preparar otros estados financieros.*

La compañía generadora de la información financiera preparará otros estados financieros basándose en los principios contables del país usuario, en el idioma extranjero y expresados en la unidad monetaria correspondiente.

4. CASO PRÁCTICO

4.1 Generalidades de la contabilización de arrendamientos.

El arrendamiento ha tenido una gran importancia en los mecanismos de comercio internacional desde los años 60's producto de la apertura comercial de nuestro país y la globalización mundial, fenómeno que no es aislado.

Una alternativa para la adquisición de activos fijos es el arrendamiento, figura que es altamente utilizada por los empresarios extranjeros y familiar para los empresarios mexicanos.

El arrendamiento financiero es una operación por medio de la cual una persona denominada arrendador, otorga el uso o goce de un bien tangible a otra llamada arrendatario, esta se compromete mediante la firma de un contrato a realizar pagos periódicos que se integran por los intereses y la amortización del capital. Al final del plazo pactado por medio de un pago, el arrendatario se convierte en el dueño del bien, si desea adquirir el bien según sea el caso del contrato y de las disposiciones fiscales vigentes.

El arrendamiento (también conocido como "leasing" por su nombre en inglés), supone que no adquirimos, sino que alquilamos algo. Según como arrendamos el bien en cuestión, estas son las opciones a las que nos referimos:

1.- Arrendar el bien y entender que se va a ejercitar la opción de compra; este hecho se produce cuando el precio de la opción de compra es inferior al valor residual, o bien cuando el precio de la opción de compra es insignificante respecto al total del contrato de arrendamiento, como casi siempre sucede.

2.- Arrendar el bien y entender que no vamos a ejercitar la opción de compra, sin regla de excepción. Este hecho se produce en el caso contrario del anterior.

Contablemente el arrendamiento se clasifica como:

- Operativo.- Es aquel en donde los riesgos y beneficios que conlleva la propiedad del activo materia del arrendamiento, recaen en el arrendador. Las rentas que se cubren por el derecho a utilizar el bien, se llevan a resultados conforme se devengan.

- **Capitalizable..-** Es aquel en donde los riesgos y beneficios que conlleva la propiedad materia del arrendamiento, son transferidos al arrendatario; por lo general en este caso, los convenios no son revocables y aseguran al arrendador la recuperación de su inversión y una utilidad.

Las rentas cubiertas se integran por los intereses y las amortizaciones; los primeros se llevan directamente a resultados y las segundas disminuyen el pasivo registrado en el balance, que se contabilizó al iniciar la operación. En el arrendamiento capitalizable, el arrendatario contabiliza el valor del bien dentro de su activo fijo y tiene el derecho a depreciarlo.

Fiscalmente el arrendamiento se clasifica como *puro* y *financiero*. El arrendamiento puro se encuentra definido en las reglas Básicas para la Operación de las Arrendadoras Financieras dadas a conocer el 29 de agosto de 1990. El Arrendamiento Financiero a su vez, se clasifica como *Normal* y *Ficticio*; donde el normal es aquel cuando el arrendatario cubre el pago por medio de rentas hechas al arrendador, el costo del bien y el costo de financiamiento y el ficticio es aquel financiamiento donde los bienes son ya propiedad de la empresa, a esta modalidad se le denomina también "sales and lease back"

México cuenta desde el 18 de julio de 1990 con un boletín que trata esta alternativa para la adquisición de activos fijos que es el boletín D-5 llamado "Arrendamientos" donde se establecen los criterios referentes a la clasificación de los arrendamientos y se transcriben las normas establecidas en el boletín referentes a su contabilización, presentación y revelación en los estados financieros.

De acuerdo al Boletín, el arrendatario deberá clasificar al arrendamiento como capitalizable, si al inicio del arrendamiento se cumple al menos con uno de los criterios estipulados a continuación:

- a) "El contrato transfiere al arrendatario la propiedad del bien arrendado al término del arrendamiento.
- b) El contrato contiene una opción de compra a precio reducido.
- c) El periodo del arrendamiento es sustancialmente igual que la vida útil remanente del bien arrendado.
- d) El valor presente de los pagos mínimos es sustancialmente igual que el valor de mercado del bien arrendado, neto de cualquier beneficio

fiscal otorgado por la inversión en el bien arrendado o el valor de desecho que el arrendador conserve en su beneficio." ²¹

Al vencimiento del contrato de arrendamiento la arrendadora, con base en el Artículo 27 de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, y a elección del arrendatario, aplica una de las diferentes opciones terminales que establecen:

- Prorrogar el contrato estableciendo pagos inferiores al que se fijó durante el plazo inicial del contrato.
- Obtener parte del precio por la enajenación a un tercero del bien objeto del contrato.
- Que se establezca un plazo forzoso que sea igual o superior al mínimo para deducir la inversión en los términos de las disposiciones fiscales, o cuando el plazo sea mayor, se permite a quien recibe el bien, que al término del plazo ejerza cualquiera de las opciones anteriormente señaladas.

²¹ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Boletín D-5 Arrendamientos, IMCP 1998

- Que la contraprestación sea equivalente o superior al valor del bien, al momento de otorgar su uso o goce.

- Que se establezca una tasa de interés aplicable para determinar los pagos y el contrato se celebre por escrito.

- Que se establezca una tasa de interés aplicable para determinar los pagos y el contrato se celebre por escrito.

- Que se consigne en el contrato tanto el valor del bien arrendado, así como el monto que corresponde al pago de intereses.

Es importante resaltar que en las operaciones de arrendamiento financiero, el arrendatario tiene como responsabilidad cubrir los gastos correspondientes a mantenimiento, seguro y costo de operación del equipo. Cabe destacar las múltiples particularidades que se obtienen en la actualidad con las operaciones de arrendamiento financiero. Estas se pueden agrupar en:

- **Fiscales**

En el caso de los contratos de arrendamiento financiero, los activos arrendados son propiedad de la arrendadora, sin embargo, es la empresa arrendataria quien deprecia los bienes y deduce la parte correspondiente a la carga financiera, aplicándola a resultados según marca el Art. 48 L.I.S.R.

El arrendamiento constituye un instrumento financiero adicional, al complementar las líneas tradicionales de crédito bancarias, sin exigir saldos compensatorios en cuenta. Disminuye los riesgos inflacionarios al amortizar con cada renta un valor del capital a precios actuales, constituye una fuente de financiamiento que el arrendatario puede manejar a largo plazo para renovar y modernizar sus equipos de forma constante, manteniéndose actualizado tecnológicamente; las tasas de interés implícitas en una operación de arrendamiento financiero son competitivas en relación con las que prevalecen en el Sistema financiero, adicionalmente el arrendatario tiene la opción de escoger la forma de pago de las rentas, ya sean anticipadas o vencidas, así como mensuales, trimestrales, semestrales o anuales. Ante cualquier eventualidad de conflictos legales o laborales, los activos fijos arrendados no son objeto de embargo, ya que la propiedad jurídica de los bienes es de la Arrendadora.

- **Financieros**

Financiamiento al 100 por ciento del costo del equipo, incluyendo otro tipo de costos colaterales, tales como instalación, impuestos y derechos de importación, servicio aduanal, etc., no existiendo desembolsos considerables para el arrendatario al inicio del contrato.

El equipo o bien arrendado es financiado a plazos que se ajustan a las necesidades del arrendamiento y a la naturaleza del bien, considerando su vida fiscal, permitiendo a la empresa aplicar sus recursos en áreas estratégicas, obteniendo un mejor aprovechamiento en el desarrollo de planes y metas, a corto y mediano plazo. El arrendamiento constituye un instrumento financiero adicional, al complementar las líneas tradicionales de crédito bancarias, sin exigir saldos compensatorios en cuenta. Disminuye los riesgos inflacionarios al amortizar con cada renta un valor del capital a precios actuales. Constituye una fuente de financiamiento que el arrendatario puede manejar a largo plazo para renovar y modernizar sus equipos de forma constante, manteniéndose actualizado tecnológicamente.

- **Legales y Laborales**

Ante cualquier eventualidad de conflictos legales o laborales, los activos fijos arrendados no son objeto de embargo, ya que la propiedad jurídica de los bienes es de la Arrendadora. Existen términos adicionales que van implícitos con arrendamiento, a los cuales nos tenemos que acatar al participar en este sistema, estos términos se pueden definir como:

Plazos.- Existen diferentes plazos en los que se puede celebrar un contrato de arrendamiento, los cuales se determinan en función de las características de operación y flujo de efectivo que la empresa o proyecto, así lo requieran. Asimismo, el cliente puede optar por pagar sus rentas en forma anticipada o vencida.

Tasas de Interés.- Las tasas de interés que cobran las Arrendadoras a su clientela son competitivas, con respecto a otras opciones de financiamiento que existen en el mercado, cuyo nivel se determina básicamente en función del monto de la operación.

Monto de las Operaciones.- Debido a los requisitos y trámites en que incurren tanto la arrendadora como el Arrendatario, se fijan los montos, en

la práctica, está limitado por las necesidades y capacidad de pago del cliente.

Tipo de moneda.- Los financiamientos que otorgan las Arrendadoras se denominan en moneda nacional. Sin embargo, es posible otorgar créditos en divisas, siempre y cuando se trate de bienes importados de cierta cuantía; que la empresa solicitante genere divisas y que el proyecto cumpla con las condiciones de las líneas de crédito establecidas con otros países.

Opción de compra.- Al término de un contrato de arrendamiento financiero, el arrendatario tiene derecho a ejercer la opción de compra, pagando por el bien el uno por ciento del valor original. Sin embargo, a solicitud del arrendador se puede convenir desde el inicio un porcentaje mayor, siempre y cuando la cantidad que resulte sea inferior al valor del mercado del bien, al momento de ejercer la opción de compra.

De acuerdo al Artículo 15 del Código Fiscal de la Federación, prácticamente cualquier bien tangible es susceptible de ser arrendado, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en el mencionado artículo.

4.2 Estándares de Contabilidad Internacional de Arrendamiento

Los estándares de arrendamiento en Estados Unidos han sido tratados desde hace tiempo por el Instituto de Contadores Públicos Certificados (AICPA) publicados en su boletín de investigación No.38 "Arrendamiento de los Estados Financieros" en junio de 1949. El documento significativo para este tema es el FASB 13 "Contabilidad para Arrendamientos" publicado en noviembre de 1976, particularmente este documento prevé para la capitalización de arrendadores cuando todos los beneficios y riesgos del dueño del activo arrendado han sido transferidos a los arrendatarios.

Por la importancia del crecimiento de arrendamientos el IASC en septiembre de 1982 publica el Estándar Internacional No. 17 (IAS 17) "Contabilización de arrendamientos". Este marca que los activos y pasivos creados para una firma bajo el arrendamiento financiero deberá reflejarse en el balance de esta

De acuerdo con el IAS 17 las transacciones de arrendamiento deberán ser contabilizadas y presentadas de acuerdo con su sustancia y realidad financiera, y no de acuerdo a su forma legal.

Desde la publicación del IAS 17 la mayoría de los países miembros del IASC empezaron a tratar de aplicar este estándar a sus propios estándares nacionales de contabilidad de acuerdo con sus propias legislaciones y características. Cabe mencionar que algunos países se han inclinado por el FASB 13, equivalente americano del IAS 17, como referencia para implementar sus estándares. El IAS 17 ha sido completa o parcialmente considerado en los estándares de Gran Bretaña, Canadá, Australia, Holanda, Bélgica, Singapur y otros países más.

Internacionalmente las políticas y tratamientos para arrendamientos difieren invariablemente de un país a otro en muchos aspectos. En la siguiente tabla mostraremos el tratamiento para la contabilización de arrendamientos de algunos países, de acuerdo con sus normas y políticas.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

**Tabla 1.1 Comparación de los Principios contables del IASC, Estados Unidos
y México**

IASC IAS 17	Estados Unidos GAAP -FASB 13	México D-5
<p>Cuando una parte significativa de los negocios de los arrendadores comprometen un arrendamiento operacional el arrendador deberá declarar el monto de los activos por cada clase de activo a que se refiera.</p>	<p>El costo de los activos de un arrendamiento operacional deberá declararse por cada clase de activo a que se refiera.</p>	<p>Los arrendamientos operacionales deberán mostrarse por cada clase de activo, los riesgos y beneficios que conlleva la propiedad del activo materia del arrendamiento, recaen en el arrendador. Las rentas que se cubren por el derecho a utilizar el bien, se llevan a resultados conforme se devengan.</p>
<p>Para arrendamiento financiero una ganancia del exceso de ventas procede a llevar el monto total que no debe ser reconocido como ingreso inmediato, pero si es así reconocido este deberá diferirse y amortizarse hasta el término del arrendamiento.</p>	<p>Para el arrendamiento de capital, cualquier pérdida o ganancia de venta deberá ser amortizada o diferida en proporción de la amortización del activo arrendado a menos que el valor real del activo es menor que su costo sin depreciación, en cuyo caso deberá reconocerse de inmediato</p>	<p>Para arrendamientos financieros cualquier pérdida o ganancia en la diferencia entre los procedimientos de venta deberá diferirse y amortizarse sobre el término del arrendamiento. Las rentas cubiertas se integran por los intereses y las amortizaciones; los primeros se llevan directamente a resultados y las segundas disminuyen el pasivo registrado en el balance, que se contabiliza al iniciar la operación. El arrendatario contabiliza el valor del bien dentro de su activo fijo y tiene el derecho a depreciarlo.</p>

OPERACIONAL

FINANCIERO

Existen cuatro posiciones elementales donde el criterio para la clasificación de arrendamiento es enfatizado por sus características como el transferir los derechos y obligaciones al propietario, como lo hacen Estados Unidos y Gran Bretaña. El transferir los derechos de la propiedad legal, como se aplica en Francia. El transferir la propiedad económica pero no la legal, como Alemania. El equivalente a venta condicional u opción a compra, como se aplica en México.

El tópico de la contabilización para arrendamientos ha generado debates por varias décadas, particularmente en el tema de capitalización de la consolidación del arrendamiento y el acceso en los estados financieros. Se puede decir que la contabilización de arrendamiento no ha sido todavía propuesta a un consenso desde los puntos de vista teóricos y empíricos, creando argumentos en contra y a favor de la capitalización del arrendamiento.

Argumentos en Contra:

- Para algunos aspectos legales, las obligaciones de arrendamiento difieren de otras obligaciones las cuales son reconocidas como defectos en el ámbito legal.

- Los contratos de arrendamiento son similares a otros términos de contratos.
- Existe una complicación inicial al tratar de distinguir claramente entre arrendamientos financieros y arrendamientos operacionales.
- La capitalización de los activos arrendados en las cuentas de arrendatarios es considerada como legal, y en términos grandes y confusos de su significado. Es una omisión seria de los estados financieros de incluir un activo del que la entidad no tiene un título legal de posesión.
- La capitalización puede falsear los impuestos y opacar los derechos de los arrendatarios en el beneficio que los impuestos y alguna otra ayuda puedan dar.

Argumentos a Favor:

- La diferencia legal no debería preincluir el reconocimiento de los activos y la disposición de estos.

- Algunos criterios generalmente aceptados de Estados Unidos han hecho una guía de distinción.
- En términos económicos, el arrendatario de arrendamiento financiero esta en una posición similar en la cual el podrá ser, si el propietario del activo otorga los derechos. El titulo legal no es importante para un activo arrendado desde el punto de vista económico o contable, solo desde el legal, como hemos mencionado.
- La situación económica es mas importante y la capitalización de arrendamientos es entonces solo la de menor consecuencia económica.

En este caso practico mostraremos un caso de arrendamiento capitalizable según lo permiten los estándares mexicanos y el boletín D-5, y veremos sus requerimientos.

4.3 EJEMPLO DE CONTABILIZACION DE ARRENDAMIENTOS.

La compañía Empaques de Cartón Garze S.A. de C.V. es una empresa comercial dedicada a la venta de cajas de cartón ubicada en la zona norte de la ciudad de México.

Esta empresa requiere para cumplir la amplia demanda en sus productos de la adquisición de nueva maquinaria.

Después de analizar diversas opciones para la adquisición de esta maquinaria, se establece que sea por medio de un contrato de arrendamiento y se desea conocer la clasificación, la contabilización, la presentación y revelación que en los estados financieros se deberá llevar a cabo para el registro de la operación y el desarrollo cuantitativo del problema.

Los datos, cláusulas y elementos inherentes del contrato son los siguientes:

Valor de adquisición de la maquinaria	70,000,000.00
Valor de la renta anual	32,829,736.21
Opción de compra al fin tercer año	280,000.00
Tasa anual implícita	48%
Plazo de contrato	3 años

Vida útil del bien	5 años
Depreciación del bien	20 %
Fecha de contrato	31 de diciembre 1998

El contrato es vigente, sin opción a cancelación e incluye tres anualidades pagaderas de cada año, pudiéndose ejercer la opción de compra al finalizar el tercer año.

Ahora se procederá al cálculo de los valores presentes y valores futuros de los pagos mínimos y de la opción terminal:

En este ejemplo a desarrollar se conoce el precio de mercado de los bienes pero en caso de no conocerse, se sabe cual es la tasa implícita del contrato, entonces hay que aplicar una fórmula para lograr el valor presente de los pagos mínimos.

La fórmula es:

$$A = R (1 + i) \frac{1 - (1 + i)^{-n}}{i}$$

donde:

A= Valor presente de los pagos mínimos R= Valor de la Anualidad

i= Tasa de interés

n= Plazo del contrato

tenemos entonces que:

$$\mathbf{A= 70,000,000.}$$

- b) Para obtener el factor del valor futuro de los pagos, se debe multiplicar el importe de la renta por el número de anualidades establecidas en el contrato.

$$VF= R \times N$$

donde:

VF= Valor futuro de los pagos mínimos R= Valor de la anualidad

N= Plazo del contrato

Entonces tenemos:

$$VF= 32,829,736.21 \times 3$$

$$\mathbf{VF= 98,489,208.63}$$

- c) Para calcular el valor presente de la opción de compra al finalizar el tercer año usaremos la siguiente fórmula:

$$C = \frac{S}{n(1+i)^n}$$

donde:

C = Valor presente de la opción a compra

S = Valor futuro de la opción a compra

i = Tasa implícita o incremental

n = Plazo de contrato

El valor futuro de la opción terminal se encuentra inscrito en el contrato y es de \$280,000

Tenemos entonces:

$$C = \frac{280,000}{n(1+i)^n}$$

3

1.48

$$C = 86,371.98$$

Análisis de los valores futuros y presentes del contrato de arrendamiento capitalizable.

Concepto	Valor Futuro	Valor presente	Diferencia
	A	B	A-B
Anualidades	98,489,208.63	70,000,000	28,489,208.63
Opción terminal	280,000	86,371.98	193,628.02
SUMAS	98,769,208.63	70,086,371.98	28,682,836.65

La cantidad de **98, 769,208.63** representa el total del contrato a valor futuro.

La cantidad **70,086,371.98** representa el total del contrato a valor presente (a la firma del contrato de arrendamiento)

La cantidad **28,489,208.63** representa los intereses a pagar al utilizar el arrendamiento financiero.

La cantidad **193,628.02** representa los intereses a pagar al ejercer la opción de compra.

La cantidad **28,295,580.61** representa el total de los intereses a cubrir por el arrendatario.

La cantidad de **86,371.98** es la opción terminal del contrato a valor futuro

Se elaborará a continuación un cuadro de amortización del arrendamiento capitalizable

ANUALES	INSOLUTO	RENTA ANUAL	INTERESES	INTEGRADOS	EN LA RENTA	ACUMULADO
1	70,000,000	32,829,736	37,170,264	17,841,727	14,988,010	14,988,010
2	55,011,980	32,829,736	22,182,254	10,647,482	22,182,254	37,170,264
3	32,829,736	32,829,736	0	0	32,830,000	70,000,000
Sumas		98,489,209		28,489,209	70,000,000	

Registro contable del arrendamiento capitalizable correspondiente al arrendatario.

---1---

Equipos adquiridos mediante

70,086,371.98

Contrato de arrendamiento

Gastos financieros no devengados	28,682,836.65	
Acreeedores por contratos de arrendamiento		98,769,208.63

---2---

Acreeedores por contratos de arrendamiento	32,829,736.21	
Bancos		32,829,736.21

---3---

Gastos financieros	17,841,727	
Gastos Financieros no devengados		17,841,727

---4---

Gastos	15,233,885.46	
Depreciación acumulada de equipo por arrendamiento		15,233,885.46

---5---

Acreedores por contratos	32,829,736.21	
De arrendamiento		
Bancos		32,829,736.21
---6---		
Gastos financieros	10,647,160	
Gastos financieros no devengados		10,647,160
---7---		
Gastos	15,233,885.46	
Depreciación acum. Equipo		15,233,885.46
Por contrato de arrendamiento		
---8---		
Acreedores por contratos	32,829,736.21	
de arrendamiento		
Bancos		32,829,736.21
---9---		
Gastos	15,233,885.46	

Depreciación acum. De equipo	
Por contrato de arrendamiento	15,233,885.46

--10--

Acreeedores por contrato de arrendamiento 280,000

Bancos	280,000
--------	---------

--11--

Gastos	193,628.02
--------	------------

Gastos financieros no devengados	193,628.02
----------------------------------	------------

Depreciación Acumulada equipos de arrendamiento	
15,233,885.46	(4)
15,233,885.46	(7)
15,233,885.46	(9)
<u>45,701,656.38</u>	

EMPAQUES DE CARTÓN GARZE S.A. DE C.V.

ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA AL 1 DE ENERO 1999

ACTIVO

CIRCULANTE	\$0	\$0
FIJO		
Equipos Adquiridos mediante Contratos de arrendamiento	\$70,086,371.98	
Menos:		
Depreciación acumulada	\$0	<u>\$70,086,371.98</u>
TOTAL DEL ACTIVO		<u>\$70,086,371.98</u>

PASIVO

CORTO PLAZO		
Acreeedores por contrato De arrendamiento	\$32,829,736.21	\$32,829,736.21
LARGO PLAZO		
Acreeedores por contrato de arrendamiento	\$98,769,208.63	
Menos:		
Gastos financieros no devengados	(\$28,682,836.65)	
Vencimiento en el corto plazo	(\$32,829,736.21)	<u>\$37,256,635.77</u>

TOTAL PASIVO		\$70,086,371.98
CAPITAL CONTABLE		
Resultado del ejercicio	\$ 0	\$ 0
TOTAL CAPITAL CONTABLE		\$ 0
TOTAL PASIVO Y CAPITAL CONTABLE		\$70,086,371.98

EMPAQUES DE CARTÓN GARZE S.A. DE C.V.

ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA AL 1 DE ENERO 2001

ACTIVO

CIRCULANTE		
Banco	(\$98,769,208.63)	(\$98,769,208.63)
FIJO		
Equipos Adquiridos mediante Contratos de arrendamiento	\$70,086,371.98	
Menos:		
Depreciación acumulada	(\$45,701,656.38)	(\$24,34,715.60)

TOTAL DEL ACTIVO **(\$74,384,493.03)**

PASIVO

CORTO PLAZO		
Acreeedores por contrato De arrendamiento	\$0	\$0
LARGO PLAZO		
Acreeedores por contrato de arrendamiento	\$0	
Menos:		
Gastos financieros no devengados	(\$28,682,836.65)	
Vencimiento en el corto plazo	(\$45,701,656.38)	(\$45,701,656.38)
TOTAL PASIVO		(\$74,384,493.03)

CAPITAL CONTABLE		
Resultado del ejercicio	\$0	\$0
TOTAL CAPITAL CONTABLE		\$0
TOTAL PASIVO Y CAPITAL CONTABLE		\$74,384,493.03

El presente Estado Financiero cumple con las siguientes normas:

NIC1.- Cumple con la norma, ya que los Estados Financieros hacen una revelación clara de las políticas contables significativas utilizadas especificando que la revelación de políticas de contabilidad son parte integrante de los Estados Financieros. Y como marca esta NIC, tiene una presentación justa, tiene consistencia en la presentación, materialidad y adiciones, cumple con un periodo de presentación y permite la comparabilidad de la información.

NIC 4.- Se establece la concordancia con esta Norma ya que marca una vida de uso limitada y los bienes arrendados empiezan a ser depreciados en una base sistemática en el transcurso de su vida útil utilizando un método consistente.

NIC 16.- Cumple con la primera parte de la Norma al indicar que se registró a costo histórico.

NIC 17.- Se calcula la depreciación en los activos arrendados usando la vida útil, en este caso de un año. El contrato transfiere al arrendatario la propiedad del bien arrendado al término del arrendamiento y el contrato contiene una opción de compra a precio reducido.

CONCLUSIONES

El principal fenómeno que nos permite evolucionar hacia la internacionalización de la contabilidad es el llamado globalización, producido por el desarrollo de la tecnología, nuevas técnicas de investigación, el derrumbe de fronteras y la atracción del capital que busca su inversión en otros países y reconocimiento mundial.

Ante estos cambios la profesión contable se ve invariablemente involucrada en una cadena de adaptación, ya que la contabilidad y los profesionales que la ejercen tienen que mostrarse innovadores y más capacitados ante los cambios que acontecen. Las empresas necesitan gente que pueda desarrollarse en varios escenarios, que entiendan las diferencias culturales y de lenguaje de los diferentes lugares de trabajo y aprendan de las innovaciones tecnológicas creciendo en su adaptación como profesionales y como personas.

Es innegable que un profesional contable debe tener la visión global de su entorno, que debe prepararse dentro de sus estudios universitarios y técnicos y fuera en un constante aprendizaje que le dará tablas para desarrollarse en un nivel de acuerdo a las necesidades mundiales.

Las normas internacionales de contabilidad no son más que otro esfuerzo para derribar las fronteras, estandarizar el lenguaje utilizado por los contadores y facilitar así la aplicación de reglas en sus normatividades.

La influencia que marca el Comité Internacional de Estándares de Contabilidad nos enseña algunas de las lagunas que existen en nuestro país y otros del mundo, aun así México siempre ha sabido adaptarse por su propia normatividad y además, aportar grandes ideas a este Comité en el cual somos miembros fundadores y activos.

Podremos encontrar que México es un país donde siempre se ha dado la importancia necesaria a estos temas, creando y participando en cualquier aportación activa que sea requerida, demostrando así al mundo que en este país la profesión contable es avanzada, que contamos con las bases necesarias para desarrollarnos como un gran país con un potencial económico e infraestructura suficiente como para aceptar cualquier reto.

Es entonces responsabilidad de cada profesionista la actualización de sus conocimientos, el aportar su potencial a su trabajo y al desarrollo de México, ser creativo e innovador, así como buscar las herramientas que le

darán un entorno amplio en el desarrollo de nuevas técnicas y desarrollo profesional.

BIBLIOGRAFÍA

- Del Río Sánchez, Cristóbal. Hacia la Cientificidad de la Contaduría. 2. ed. México, Ecasa, 1994. VI-4 p.
- Hochman, Elena, Montero, Maritza. Técnicas de investigación documental. Ed. Trillas México 1999.87-p.
- Iglesias Mónica, Carlos A. Introducción al estudio de la Contabilidad. 2. ed. Buenos Aires, Macchi, 1991. 154 p.
- Hatzacorsian Housepian, Vartkes. Fundamentos de Contabilidad. 1. ed. México, Ecasa, 1995. 430 p.
- Paz Saldivar, Alberto de. La Profesión Contable en México. Estudios sobre el mercado de trabajo. México, Trillas, 1978. 433 p.
- Lara Flores, Elías. 1er. Curso de Contabilidad. México, Trillas, 1995. 341 p.
- Sastrías Freudenberg, Marcos. Contabilidad Primer Curso. 15. ed. México, Esfinge, 1987. 204 p.
- Paz Savala, E. Introducción a la Contaduría. 4. ed. México, Ecasa, 1993. 357 p.
- Brockington, Raymond. Diccionario de Contabilidad y Finanzas. México, Sistemas Técnicos de Edición, 1992. 144 p.
- Elizondo López, Arturo. Proceso Contable 1. Contabilidad

Fundamental. 9, ed. México, Ecasa, 1992. 366 p.

- Elizondo López, Arturo. Metodología de la Investigación Contable. México, Ecasa, 1994. 444 p.
- Guajardo Cantú, Gerardo. Contabilidad. México, McGraw Hill, 1985. 590 p.
- Fowler Newton, Enrique. Cuestiones Contables Fundamentales. Buenos Aires, Macchi, 1992. 488 p.
- Torres Tovar, Juan Carlos. Contabilidad I. Introducción a la Contabilidad. México, Diana, 1983. 249 p.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Código de Ética Profesional Comisión de Ética Profesional. México, 1979. 19 p.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Guías Internacionales de Ética. Comisión de Ética Profesional. México, 1982. 28 p.
- Toro Rovira, Roberto del. Breve Historia de la Profesión del Contador Público. México, IMCP, 1992. 31 p.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. El Contador Público. México, IMCP, 1967. 15 p.
- Santillana González, Juan Ramón. Origen de los Principios de Contabilidad. Una Omisión en el Registro de la Historia Universal. México, Ecasa, 1994. 104 p.
- Cocina Martínez, Javier. Normas Internacionales de Contabilidad

Supletorias como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. México, IMCP, 1995. 207 p.

- Mendivil Escalante, V.M. Elementos de Auditoría. 4, ed. México, Ecasa, 1993. 199 p.
- IMCP 1991. Comparación de Normas Internacionales con las Nacionales. México, 108 p
- 1992. Reino Unido. Colección, International Journal of Accounting
- Roman Domínguez Alberto, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. México 1998
- IMCP, Boletín A-I México 1998
- IMCP. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. 10 ed. México, IMCP, 1995
- Cocina Martínez, Javier. Contabilidad Internacional: Las Normas Internacionales de Contabilidad Comparadas con las Nacionales. IMCP. México, D.F. 1991
- Declaraciones registradas el 23 de Julio de 1997. El TLC aceleró la globalización de México. New York Times, pag. 1
- Michel R. Czinkota, International Business, 4., ed. Florida, The Dryden Press
- Maria Magdalena Poblano Herrera. Contaduría Internacional: Reto de investigación para el profesional en contaduría del siglo XXI. México, IMCP, 1994

- Osnaya Gonzalez Assiyadeth, El papel del contador publico ante el Proceso de Globalización Económica, Tesis, México, 2000.
- MacArthur B. John, Accounting Standars Harmonization No. 5, The International Journal of Accounting, Inglaterra 1998.
- Christopher W. Nobes, International Harmonization of Accounting, Inglaterra 1998.
- IMCP, Boletín D-5, México, 1999 IMCP
- International Accounting Standars Committee
<http://www.iasc.org.uk>