



Universidad Nacional Autónoma de México

Programa de Posgrado en Ciencias de la Administración

Tesis

**Análisis de la Normativa Contable para la Interpretación de
Estados Financieros México – España**

Que para obtener el grado de:

Maestro en Auditoría

Presenta: Gabriela Jeremmi Zetina Ponce

Tutor: Julio Alonso Iglesias

México, D.F. Mayo de 2006



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DEDICATORIA

A mi madre María Elena Ponce Barrientos que gracias a su cariño, confianza y apoyo pude escalar un peldaño más en mi vida a pesar de todos los tropiezos. Gracias.

A mis hermanos Janai y Marlene ya que su apoyo fue muy valioso para seguir adelante con mis metas.

A Antonio Tinajero por llenar mi vida de amor, por acompañar en mis tristezas y mis alegrías, por compartir este presente.

AGRADECIMIENTOS

A la Universidad Nacional Autónoma de México por abrirme sus puertas para continuar con mi formación

A los miembros de mi jurado

M.A. Julio Alonso Iglesias

M.A. José Antonio Echenique García

M.A. Salvador Vaca Zendejas

M.I. Graciela Bribiesca Correa

M. A. Ariosto Lara Liévano

Por su tiempo de dedicación en el presente trabajo

A mis amigos Liliana Brigido, Miguel A. Mendoza, Ruth Martínez por compartir conmigo esta etapa y brindarme su amistad

A toda la gente que de cierta forma me apoyo durante el desarrollo de este trabajo.

CONTENIDO

1	INTRODUCCIÓN	1
2	EL HOMBRE Y EL COMERCIO.....	4
2.1	México.....	5
2.1.1	<i>Estructura y organización de los comerciantes.....</i>	5
2.1.2	<i>Amplitud del mercado.....</i>	6
2.1.3	<i>Medios de transporte utilizados en el comercio.....</i>	6
2.1.4	<i>Impuestos al comercio</i>	8
2.1.5	<i>Intercambio comercial</i>	8
2.1.6	<i>La globalización en la historia</i>	10
2.2	España, Europa del Norte y el Mediterráneo en la Edad Media..	12
3	LA CONTABILIDAD Y LOS MODELOS CONTABLES	13
3.1	Hechos representativos de la contabilidad en la época antigua	13
3.2	Modelo Contable Anglo Saxon	15
3.2.1	Estados Unidos	15
3.2.1.1	Influencias en el desarrollo de la contabilidad.....	15
3.2.1.2	Principios y prácticas contables.....	16
3.2.1.3	Estados financieros.....	16
3.2.1.4	Prácticas de Medición.....	16
3.2.1.5	Prácticas de consolidación.....	17
3.2.2	Reino Unido	18
3.2.2.1	Las influencias en el desarrollo de la contabilidad.....	18
3.2.2.2	Principios y prácticas contables.....	19
3.2.2.3	Estados financieros.....	19
3.2.2.4	Prácticas de medición.....	20
3.2.2.5	Prácticas de consolidación.....	21
3.3	Modelo Contable Nórdico.....	21
3.3.1	Países bajos	22
3.3.1.1	Las influencias en el Desarrollo de Contabilidad	22
3.3.1.2	Principios y prácticas contables.....	22
3.3.1.3	Estados Financieros	23
3.3.1.4	Prácticas de Medición.....	23
3.3.1.5	Prácticas de consolidación.....	24
3.3.2	Alemania	24
3.3.2.1	Las influencias en el Desarrollo de Contabilidad	24
3.3.2.2	Principios y prácticas contables.....	25
3.3.2.3	Estados Financieros	25
3.3.2.4	Prácticas de medición.....	25
3.3.2.5	Prácticas de consolidación.....	26

3.3.3 Francia	27
3.3.3.1 Las influencias en el Desarrollo de Contabilidad	27
3.3.3.2 Principios y prácticas contables.....	28
3.3.3.3 Estados Financieros	28
3.3.3.4 Prácticas de medición.....	28
3.3.3.5 Prácticas de consolidación.....	29
3.4 Confianza en la Información Contable	30
4 SITUACION ACTUAL DE LA CONTADURIA EN MEXICO .	33
4.1 Documentos básicos de la profesión	34
4.1.1 Principios de Contabilidad generalmente aceptados	34
4.1.1.1 Boletín A-1. Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera	35
4.1.1.2 Addendum al Boletín A-1	39
4.1.2 Código de Ética profesional.....	42
4.1.3 Normas y procedimientos de auditoría.....	53
4.1.3.1 Objetivos	54
4.1.3.2 Integración de la Comisión.....	54
4.1.3.3 Normas Personales	55
4.1.3.4 Normas de ejecución del trabajo	55
4.1.3.5 Normas de Información.....	56
4.1.4 Estatutos.....	57
4.1.5 Educación Continúa.....	74
4.2 Estructura de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.....	86
4.3 La Supletoriedad.....	88
4.3.1 A-8 Aplicación Supletoria de las Normas Internacionales de Contabilidad	88
4.3.1.1 Alcance del boletín	89
4.3.1.2 Definición del concepto.....	89
4.3.1.3 Definición de la norma	89
4.3.1.4 Otras consideracionesç	90
4.3.2 Circular núm. 41 Criterios Sobre la Aplicación Supletoria de las Normas Internacionales de Contabilidad Abril de 1995.....	90
4.3.2.1 Antecedentes	90
4.3.2.2 Objetivos de la circular.....	91
4.3.2.3 Criterios de la Comisión de Principios de Contabilidad.....	91
4.3.3 Circular núm. 45 Vigencia Sobre Aplicación Supletoria de las Normas Internacionales de Contabilidad Marzo de 1996.	92
4.3.3.1 Antecedentes	92
4.3.3.2 Objetivo de la Circular	92
4.3.3.3 Criterio de la Comisión de Principios de Contabilidad	92
4.3.4 Circular núm. 49 Normas Internacionales de Contabilidad de Aplicación Supletoria con Carácter Obligatorio Junio de 1996.....	92
4.3.4.1 Antecedentes	92
4.3.4.2 Objetivo.....	93
4.3.4.3 Criterio de la Comisión de Principios de Contabilidad	93

4.3.5	<i>Circular núm. 55 Aplicación Supletoria de la Nic 40 Abril 2001</i>	93
4.3.5.1	Objetivo	94
4.3.5.2	Criterio	94

5 SITUACION ACTUAL DE LA PROFESION EN ESPAÑA ... 95

5.1	Postulados Básicos	99
5.1.1	<i>(NIIF 1) Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera</i>	102
5.1.2	<i>Armonización Contable</i>	119
5.1.3	<i>Disposiciones Normativas Comunitarias en Materia Contable</i>	120
5.1.3.1	Directiva 2001/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de septiembre de 2001	121
5.1.3.2	Reglamento (CE) N° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de julio de 2002 .	121
5.1.3.3	Directiva 2003/51/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 18 de junio de 2003	123
5.1.3.4	Reglamento (CE) N° 1725/2003 de la Comisión de 29 de septiembre de 2003.	124
5.1.3.5	Reglamento (CE) N° 707/2004 de la Comisión de 6 de abril de 2004	124
5.1.3.6	Reglamento (CE) N° 2086/2004 de la Comisión de 19 de noviembre de 2004.....	124
5.1.3.7	Reglamento (CE) N° 2236/2004 de la Comisión, de 29 de diciembre de 2004.....	125
5.1.3.8	Reglamento (CE) N° 2237/2004 de la Comisión, de 29 de diciembre de 2004.....	125
5.1.3.9	Reglamento (CE) N° 2238/2004 de la Comisión, de 29 de diciembre de 2004,.....	125
5.1.3.10	Reglamento (CE) N° 211/2005 de la Comisión, de 4 de febrero de 2005,	125
5.1.4	<i>El Libro Blanco de la Contabilidad</i>	126

6 LA IMPLEMENTACION DE LAS NORMAS CONTABLES 129

6.1	México	129
6.1.1	<i>Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP)</i>	130
6.1.2	<i>Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF)</i>	131
6.2	España	133
6.2.1	<i>Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)</i>	133
6.2.2	<i>Asociación Española de Contabilidad y Administración Empresarial (AECA)</i>	134
6.3	Organismos que influyen en la Contabilidad Internacional	135
6.3.1	<i>Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)</i>	135
6.3.2	<i>International Federation of Accountants (IFAC)</i>	136
6.3.3	<i>International Accounting Standards Board (IASB)</i>	137
6.3.4	<i>European Reporting Financial Advisory Group (EFRAG)</i>	140

7 METOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN 144

7.1	México	144
7.1.1	<i>Geografía</i>	144
7.1.2	<i>Población</i>	146
7.1.3	<i>Economía</i>	148

7.2	España	149
7.2.1	<i>Geografía</i>	<i>149</i>
7.2.2	<i>Población</i>	<i>150</i>
7.2.3	<i>Economía</i>	<i>151</i>
7.3	Título de investigación	152
7.4	Planteamiento del problema	152
7.5	Hipótesis	152
7.6	Variables	152
7.7	Objetivos	153
7.8	Interrogantes	153
7.9	Desarrollo	153
7.10	Cuentas básicas que integran los Estados Financieros	153
8	CONCLUSIONES	167
9	REFERENCIAS	169
	ANEXOS	171
	I Normas Internacionales de Contabilidad	171
	II Interpretaciones del Comité Permanente de Interpretación	172
	III Acuerdos y Negociaciones Comerciales de México	173
	IV Plan General de Contabilidad (Cuadro de Cuentas)	174

1 INTRODUCCIÓN

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), se creó el 29 de junio de 1973, como resultado de un acuerdo tomado por organizaciones profesionales de Australia, Canadá, Estados Unidos de América, gran Bretaña e Irlanda, Holanda, Japón y México. En noviembre de 1982 se firmo un Acuerdo y una Constitución.

Entre los objetivos establecidos se puede mencionar: a) Formular y difundir el interés público, normas contables a observar en la presentación de los estados financieros, y promover su aceptación y respeto en todos los países del mundo; b) Trabajar con generalidad por la mejora y armonización de las regulaciones, norma contables y procedimientos relacionados con la presentación de estados financieros.

La presentación de los estados financieros es objeto de regulación, en mayor o menor grado, por parte de la normativa legal vigente en cada país. Tal normativa puede provenir, bien de la autoridad pública, bien de los organismos profesionales del país en cuestión. Con anterioridad a la formación del IASC, existían con frecuencia diferencias de forma y contenido entre las normas contables publicadas en la mayoría de los países. El IASC toma conocimiento de los proyectos y de las normas contables ya promulgadas sobre cada tema y, a la luz de tal conocimiento, produce una Norma Internacional de Contabilidad buscando su aceptación generalizada. Al llevar a cabo esta tarea de aceptación de las normas existentes, y al formular Normas Internacionales de Contabilidad sobre nuevos temas, el IASC se concentra en lo esencial.

La creciente globalización de las transacciones económicas en la actual economía ha determinado la necesidad de profundizar en los procesos de armonización contable por parte de los distintos emisores de normas de información financiera. Esta circunstancia no busca sino permitir alcanzar el deseado objetivo de incrementar las condiciones favorables para que la información económica que faciliten las empresas sea transparente y entendible por los accionistas, acreedores y restantes usuarios e interesados en la marcha de las unidades económicas, independientemente de su país de origen.

El Acuerdo México-Unión Europea, las relaciones entre Europa y México, los acuerdos celebrados a partir de 1975. La negociación de un tratado con la Unión Europea, la aprobación de la IV Directiva sobre cuentas anuales en 1978; evidentemente muestran que Europa ha sido la protagonista indiscutible del proceso de normalización contable en los países de su territorio. Desde mediados de los noventa se plantea en la Unión un giro trascendental, renunciando a establecer reglas propias para sumarse al proyecto de armonización internacional, iniciado en 1973, mediante la creación del IASC (actualmente IASB), como órgano emisor de normas internacionales. La culminación de este proceso se alcanza en 2002, con la aprobación del reglamento europeo que obliga a formular las cuentas anuales consolidadas de entidades cotizadas bajo las directrices de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Un factor añadido es la aplicación de una moneda única y un mercado de

capitales europeo que exigían, sin más demora una homogeneización de las normas de contabilidad.

España debido a la necesidad de que las empresas participen en un mercado globalizado, los países se dan a la tarea de homogeneizar sus normas contables de manera que éstas sean de fácil comparación en tiempo y espacio adaptándolas a unas Normas Internacionales de General Aceptación y que cubran las exigencias de los distintos mercados, en estos momentos se encuentra inmersa en el proceso de implantación. La aprobación del Libro Blanco en 2002 vino a trazar las grandes líneas de la reforma de la contabilidad y tras el reglamento comunitario se ha consagrado una dualidad en la actualidad contable. Por un lado, las cuentas consolidadas están sometidas al imperio de las NIIF y por otro, las cuentas individuales se continúan rigiendo por los criterios que establece el Plan General de Contabilidad.

Puntos a resaltar sobre los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en México (PCGA) y las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

- Desde 1995 el Boletín A-8 de los PCGA señala la supletoriedad de las Normas Internacionales de Contabilidad , cuando no existe una norma específica emitida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP).
- Cuando un Boletín de PCGA ha sido emitido, y éste contempla aspectos en donde anteriormente se aplicaba por supletoriedad las IAS, éste debe sustituir a la NIC correspondiente.
- La entrada en vigor de las IFRS (por sus siglas en inglés) a partir del 2004, deberán revisarse para determinar su impacto en los PCGA.
- A partir de 2002 el IMCP tomó la decisión de “alinearse” (no “adoptar”) los nuevos PCGA a las IFRS.
- Desde ese momento los nuevos boletines emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP (CPC), consideran lo señalado en las IFRS.
- Al igual que en otros países, se toma la decisión en México de constituir un organismo independiente que regule la normatividad contable, y así se constituye el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF).
- El 31 de mayo de 2004 se lleva a cabo la entrega formal, por parte del IMCP al CINIF, de la normatividad contable.
- La CPC del IMCP no desaparece, pero cambia su enfoque al de revisión, consulta e investigación.
- Como proyecto prioritario, el CINIF ha tomado la decisión de llevar a cabo el estudio de los PCGA y normas internacionales para identificar las áreas de mayor diferencia, con el fin de promover su convergencia.
- Para lograr la convergencia, se están comparando los PCGA con las IFRS y USGAAP para identificar las diferencias y las razones de ellas (culturales, legales, económicas, estructuras de mercados de capital, etc.), con el fin de precisar las posibilidades de conciliación.
- El proyecto de convergencia (adaptación) no es un camino fácil, requiere de un largo proceso de investigación, difusión, auscultación, debate y consenso antes de su emisión.

- Se requiere seguir el paso a los procesos que se desarrollan entre el FASB y el IASB, y el probable proceso de combinación de estos organismos en el futuro.
- En 2005 muchas empresas adoptarán las IFRS como fuente de información financiera; mientras México no cuente con un conjunto de Normas de Información Financiera aceptadas globalmente, el proceso para obtener recursos mundiales de capital será muy difícil y costoso.
- A partir del 1 de junio de 2004 el CINIF asume la función y responsabilidad de la emisión de las Normas de Información Financiera en México (NIF's).
- La estructura de los PCGA se conforma entonces de: NIF's emitidas por el Centro de Investigación y Desarrollo (CID) del CINIF, y, los boletines emitidos por la CPC del IMCP que no hayan sido derogados o modificados por el CID.

Por otra parte los cambios que se han logrado al implementar, las Normas Internacionales de Información Financiera en México.

El Consejo Mexicano para Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera busca enfatizar el carácter normativo y por ende obligatorio, de las reglas aplicables a la elaboración de Información Financiera las normas que recibían el nombre de "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" a partir de 2006, será sustituido por la denominación "Normas de Información Financiera", esta eliminación se encuentra en armonía con la tendencia internacional.

2 EL HOMBRE Y EL COMERCIO

Fueron los fenicios los primeros en llegar a las costas del sur mediterráneo español, donde establecieron diversas factorías enlazadas entre sí a través de las cuales vendían sus productos y obtenían productos locales para exportarlos hacia sus ciudades de origen.

Los fenicios eran un pueblo semita posiblemente originarios de Persia y se decían cananeos, que habitaban en el actual Líbano desde 1,550 a.C. Se establecieron en la costa mediterránea, siendo magníficos marinos y comerciantes.

Las ciudades mercantiles de la costa fenicia formaban parte, primero, de la economía del imperio egipcio, y más tarde, después la del asirio; sus relaciones con esos estados dirigían su comportamiento. Las ciudades fenicias suministraban servicios y mercancías a sus poderosos vecinos a cambio de protección, acceso a mercados ventajosos y productos alimenticios. Como potencias marítimas, tenían una situación privilegiada para forjar alianzas con los imperios del interior, actuar como intermediarios y organizar sistemas de comercio regional en beneficio propio.

La colonización fenicia del Mediterráneo central y occidental se produjo en dichas circunstancias y es en ellas donde hay que buscar sus razones. El ritmo y la intensidad de los contactos se aceleraron después del 900 a.c., momento en que las ciudades fenicias llegaron a especializarse en la manufactura de lujosos artículos: tejidos teñidos, bordados, artículos de vidrio y vasijas de metal, muebles damasquinados, perfumes y extraños productos alimenticios.

Uno de los poderosos atractivos de Occidente lo constituían sus filones de metal sin explotar, sobre todo estaño, plata y oro, materiales de los que existía una gran demanda en el Oriente. Se necesitaba especialmente plata, pues los asirios utilizaban un patrón de plata para muchas de sus transacciones comerciales, incluidos créditos y préstamos, que eran la base de economía. La estructura del comercio fenicio estaba asociada a unos centros de producción especializados, que relacionaban distintas zonas geográficas y sistemas políticos que de otro modo nunca hubieran entrado en contacto, y establecían un tipo muy beneficioso para ellos.

Existió un importante comercio de cerámica y de las mercancías propias del mediterráneo: trigo, aceite y vino. El cultivo del olivo y de la vid fue seguramente impulsado por los comerciantes fenicios, ya que se trata de mercancías fácilmente almacenables y transportables; trajeron también notables adelantos técnicos como el uso del carro y el perfeccionamiento del arado.

En África fundaron el legendario puerto de Cartago, En la costa de la actual Argelia, era una ciudad perfectamente planeada donde florecía el comercio, durante el imperio romano, Roma siempre envidió a Cartago y cuando la conquistaron, la derribaron, demolieron sus cimientos y regaron el terreno con sal para que no brotara ni el menor indicio de hierba. En la época del Imperio Romano, Pompeyo incorporó Fenicia a la provincia de Siria (64 a.C.) y desde esa época en adelante los fenicios, como nación, desaparecieron.

2.1 México

2.1.1 Estructura y organización de los comerciantes

Los aztecas empezaron a practicar el comercio desde su establecimiento en las islas del lago de México. Con el pescado y con las esteras que hacían con los juncos de las riberas compraban el maíz, el algodón, la piedra, la cal, y la madera que necesitaban para su subsistencia. A medida que se engrandecían con las armas, aumentaban y ampliaban el comercio.

La manufactura y el comercio comenzaron a desempeñar un papel importante en la economía azteca, aunque no en la misma medida de las sociedades que han creado medios de cambio como la moneda y que, por lo tanto, dan más importancia a la riqueza personal cuando está constituida por la posesión de ese medio de cambio. La mayor parte de los hogares se bastaban así mismos, haciendo todo lo necesario por lo que se refiere a instrumentos, utensilios y vestido. Sin embargo, algunas poblaciones tenían acceso a recursos naturales que otras no tenían, y lograban una habilidad especial en su explotación.

Estas especializaciones regionales iban acompañadas por la tendencia, muy natural, del individuo a explorar lo que hace y produce con mayor facilidad. A medida que aumentaron los conocimientos técnicos se desarrolló la especialización, y el mercado llegó a ser una institución de entidad.

Los indígenas del México Prehispánico, si bien disponían de escasas especies de animales domésticos que les proporcionaron carne como alimento, en cambio cultivaban un vasto número de plantas con las que aseguraban un eficaz abastecimiento de productos alimenticios. Debido a esta circunstancia la economía en esta época fue fundamentalmente agrícola, motivo por el cual los indígenas llegaron a conocer y aprovechar los productos vegetales en una forma casi exhaustiva.

En el período prehispánico un importante sector de la población se dedicó, durante esta época, al comercio, por la importancia que esta actividad tenía para la economía de los antiguos mexicanos.

Es importante distinguir del conjunto dos tipos de comerciantes:

a) Los vendedores locales que comerciaban en pequeño y de manera ocasional. Se trataba de campesinos que trocaban los excedentes de sus cosechas por otros artículos y de artesanos, sobre todo joyeros, que fabricaban variados objetos preciosos, artículos que eran adquiridos por la nobleza.

b) Los comerciantes profesionales miembros de poderosas organizaciones que tenían el monopolio del comercio exterior. Este tipo de comerciantes no sólo constituyó una clase, sino además gozaba de organización y fuero propios.

Los aztecas además del maíz cultivaron varias clases de frijol, la calabaza, el melón, la chía, los camotes, los chiles verdes y rojos, aguacates, tomates, jitomates, mandioca y

cacahuate. También cultivaron el cacao, el nopal y la papa, así como una gran variedad de frutas como la gayaba, la papaya, piña, jícama, chirimoya, mamey, ciruela y varias otras. El comercio con el Sur trajo, además del cacao, la vainilla, el tabaco y el algodón.

Los comerciantes organizaban y dirigían las caravanas de cargadores que, desde el valle central, llegaban a las provincias lejanas de la costa del Golfo de México y del Océano Pacífico. Llevaban una gran diversidad de productos tales como pieles, joyas, artículos de lujo en general, así como hierbas medicinales y enseres; inclusive parece que también esclavos. En términos generales, su comercio consistía en importar artículos exóticos de lujo y exportar productos manufacturados.

2.1.2 Amplitud del mercado

Como ya se ha dicho, existía un gran número de mercaderes que viajaban incesantemente de una ciudad a otra, haciendo intercambio de productos.

En todos los pueblos del imperio mexicano, y del vasto país de Anáhuac, había mercado diario; pero de cinco en cinco días tenían uno en general. Los pueblos poco distantes entre sí celebraban este mercado en diferentes días para no perjudicarse unos a otros.

El mercado de la capital causó profunda impresión a los primeros españoles que lo contemplaron, y es uno de los aspectos mejor descritos de la vida económica azteca. Existen descripciones completas de este tianguis, con listas de los artículos ofrecidos y las actividades mercantiles, e inclusive datos sobre medidas legislativas que se aplicaban dentro de él. En la región Maya se sabe que también existieron importantes centros comerciales como Becalar; Chetumal; Nito y Naco en Guatemala y Honduras; Xicalango; Zanancatlán; Ecab y Conil en Yucatán, etc. Hay informaciones sobre la existencia de mercados pequeños, asentados en los lugares principales de la costa; así como los grandes centros comerciales de Chichén Itzá, Cochí, Chancá en Yucatán, con patios, plazas y corredores techados con palma.

Según las crónicas, estos grandes recintos mercantiles se componían de numerosas construcciones y formaban parte importante del centro ceremonial. Se intercambiaban los artículos procedentes de lugares distantes.

2.1.3 Medios de transporte utilizados en el comercio

Los antiguos mexicanos se vieron en la necesidad de construir caminos para comunicarse con tierra firme con rapidez y seguridad; a tal fin edificaron cuatro grandes calzadas que, al mismo tiempo, servían de diques, y cuyo tendido se facilitó, relativamente, por la poca profundidad que la laguna tenía en algunos sitios.

Estas calzadas partían del templo mayor y estaban orientadas hacia los puntos cardinales: la de Tacuba, hacia el poniente; la de Tepeyac, hacia el norte; la de Ixtapalapa, al oriente y la de Coyoacán al sur. Estas calzadas fueron los principales

medios de comunicación de la ciudad y las principales arterias de tráfico, largas hileras de mandaderos corrían por ellas, al trote, llevando en sus espaldas las mercancías.

En vista de que los aztecas no conocían los animales de carga, ni la rueda, los artículos eran transportados, en el ámbito urbano, por hombres y canoas, como afirma Vaillant: *“Ni una rueda giraba, ningún animal cargado relinchaba; el transporte se hacía sobre las espaldas de los hombres o en canoas.”*

El transporte por medio de cargadores o tlamemes, era el más común en Tenochitlán; éstos tenían sus propias normas sobre las distancias y el peso máximo que debían cargar. Por las grandes calzadas y calles de tierra firme se encaminaban largas hileras de cargadores, inclinándose bajo sus bultos afianzados con ayuda de una correa o mecapal en la frente, hacia la ciudad o hacia fuera de ella, con artículos para el comercio. Sin embargo, el transporte en canoas era más rápido y eficaz y por ello fue el que más facilitó el desarrollo del comercio. Millares de canoas hacían posible una intensa comunicación entre las ciudades del Valle de México.

En cuanto a las comunicaciones y transportes foráneos, en los tiempos cercanos a la conquista, prácticamente todo el territorio mexicano estaba ligado por relaciones comerciales. Las rutas que partían de Tenochitlán llegaban hasta la Quemada, en Zacatecas, por el norte, y se extendían hasta Guatemala, hacia el sur y, desde luego, hasta la región maya, en Yucatán.

Fuera de la ciudad habían también caminos, eran cintas o veredas bastantes funcionales para comunicar el vasto dominio azteca e inclusive para transponer sus fronteras. Los transitaban comerciantes, recaudadores, tributarios, guerreros y mensajeros.

A causa de que en esa época ya era general la producción de mercancías y la recaudación de tributos con miras al comercio, es obvio que dicho comercio alcanzó tan alto grado de especialización y desarrollo, gracias, y no en última instancia, a la adecuada proyección de las rudimentarias pero efectivas vías de comunicación existentes.

La principal vía comercial era el camino que iba de Veracruz a México y de ahí a Acapulco. En aquella época la región que rodeaba a esos puertos era insalubre. Veracruz sólo tenía gran animación cuando llegaban las flotas de España, y Acapulco al recibir el famoso Galeón de Filipinas, que transportaba artículos de lujo de Oriente.

El hombre fue el principal transportador, y para ese objeto se organizaban caravanas o grupos de mercaderes, tlamemes y topiles (esclavos cargadores); estos grupos hacían las expediciones perfectamente organizados, no sólo para protegerse, sino también para transportar las mercaderías. Llevaban las mercancías en arcas tejidas de cañas fuertes (petlacalli) o en otros armazones adhoc (huacalli, tlapechtli, cacaxtli) que cargaban a cuestas los indios denominados tlameme.

2.1.4 Impuestos al comercio

Entre los antiguos mexicanos no existía una legislación para el comercio exterior; en cuanto al interior se sabe que los mercados estaban organizados en forma definida y rígida, observándose, entre otras, las siguientes reglas:

- 1.- El día de reunión era una especie de día festivo, durante el cual no debía hacerse otra cosa.
- 2.- Sólo era permitido comerciar dentro del mercado; el ejercicio del comercio fuera de él estaba prohibido por razones de orden religioso y social.
- 3.- Los diversos productos eran vendidos en lugares fijos y determinados; para cada mercancía había un lugar.
- 4.- Cuando menos en las inmediaciones de Tenochtlán existía una estricta centralización. El maíz, base de todo alimento, podía ser producido a voluntad, pero todo lo demás estaba rigurosamente controlado.
- 5.- La venta se realizaba por pieza y medida, nunca por peso.
- 6.- Hubo en el mercado tribunales especiales, ya que el robo y otros delitos en el mercado eran castigados severamente y con prontitud, con mayor rigor que los cometidos en otros lugares.
- 7.- Los precios de los productos vendidos en el mercado eran determinados por los jefes de los comerciantes.

Los tributos que estaban obligados a pagar los pueblos sometidos a los mexicanos eran de dos clases: 1) en mercancías, y 2) en servicios especiales que debían prestar los habitantes de los mismos.

Según los productos de cada provincia, riqueza e industria y de acuerdo con las características climatológicas, así eran fijados los tributos en especie, siendo enorme la variedad de los artículos y muy difícil el establecer su valor total.

Después de determinar el producto a pagar, una vez dominada una población, se recaudaba una parte de él de inmediato; después, debían entregarlos cada 80 días, excepto las prendas guerreras y los escudos, que sólo se recolectaban cada año. Todos los habitantes en Tenochtitlán pagaban impuestos, con excepción de los dignatarios y sacerdotes, los niños, los huérfanos, los indigentes y los esclavos. Como en el caso de los pueblos sometidos, los impuestos se satisfacían por medio de la entrega de productos o bienes determinados y por servicios personales. En el caso de los productos, los labradores pagaban con parte de sus cosechas; los gremios de artesanos, con sus manufacturas; los comerciantes, con sus mercancías y algunos pueblos con esclavos.

En general, parece ser que todo producto estaba sujeto al impuesto local de cada mercado.

2.1.5 Intercambio comercial

Las actividades comerciales importantes, en especial las que se realizaban con el exterior, estaban controladas por los negociantes españoles y eran vigiladas por los funcionarios de la monarquía. La Colonia vendía principalmente plata, azúcar, cacao,

pieles de ganado y maderas finas. En cambio compraba vinos, herramientas, telas finas y aceite de oliva.

En los mercados de México se vendían, entre otras muchas cosas: sandalias, cuerdas, pieles de jaguar, puma, Sohar y venado; plumas de águila, gavián y halcón; alimentos como maíz, frijol, cacao, chile; semillas oleaginosas como la chía; legumbres, hierbas medicinales; carnes de pavo, conejo, liebre, venado, pato, perros, cebados, etc.; frutas, camotes, miel, almíbar de caña, pulque y sal; colorantes para teñir las telas; pinturas; cochinilla; índigo vasijas de barro, vasos y platos de madera; cuchillos y navajas de pedernal o de obsidiana; hachas de cobre; maderas para construcción; leña; carbón de madera; pedazos de ochote para alumbrarse ; papel de corteza; pipas de carrizo o de barro; tabaco; peces; ranas, larvas de insectos como caviar; esteras; sillas o bancos y braseros.

Cabe decir que en vista de que no existía una unidad de cambio, se utilizaron algunos objetos como medios apropiados; se tiene referencia, por ejemplo, de los granos de cacao, que eran los usados con más frecuencia como moneda, por su valor. El trueque era el medio de cambio más importante, y el valor se establecía por la deseabilidad y la rareza. La moneda, como medio de cambio de valor fijo, se usaba sólo en ciertas transacciones; sin embargo, algo tenía que encontrarse que compensará una desigualdad en el cambio, que no fuera demasiado valioso para emplearse en el ajuste de las pequeñas operaciones y que al mismo tiempo fuera universalmente deseado. Así pues los aztecas no tenían el concepto actual del valor y de la riqueza.

Es necesario mencionar que aunque la forma de intercambio según la cual los productos aztecas eran troncados por objetos costosos de otros pueblos, ello no significaba en sí un engaño, dado que podía substituirse la calidad por la cantidad. Al parecer, los aztecas y sus aliados hacían lo que más tarde hacían los europeos al comerciar con los naturales de América y África: entregaban a los aborígenes artículos de notorio poco valor a cambio de los cuales obtenían otros que adquirirían en su país un elevado precio. Esta situación no se sostuvo largo tiempo, pues los nativos acabaron por descubrir que sus cosas podían producirle más de lo que hasta entonces habían creído. Fue así como surgieron choques y, en algunos casos extremos, sublevaciones y luchas armadas.

La Minería figura, por otro lado, como la segunda actividad económica hispanoamericana, pero no tanto ya por la población laboral ocupada, que es extremadamente baja, si no a causa de que esta actividad singular contribuye con casi el 40 por ciento del valor total de las exportaciones de los países del bloque.

La base principal de la economía hispanoamericana es agropecuaria. En las zonas tropicales, el grueso de la producción agrícola lo forman el café, algodón, azúcar, cacao, plátanos, tabaco, arroz y diversas frutas. Los cereales, trigo, maíz, avena y cebada principalmente, junto con las patatas y ciertas producciones herbáceas, completan el cuadro. Las industrias relacionadas con la ganadería también ocupan un importante lugar en la vida económica de muchos países hispanoamericanos. Los métodos selectivos del ganado, el desarrollo de las industrias frigoríficas y el transporte, unido a las condiciones climáticas y a la gran abundancia de pastos, han

hecho que la exportación de productos ganaderos sea la base de las ventas al exterior de países como Argentina, Uruguay y Brasil.

Raúl Prebisch considera que para el desarrollo industrial y de la actividad económica en general dependen esencialmente dos factores:

- a) De la posibilidad de importar un volumen cada vez mayor de materiales y artículos básicos, maquinaria y demás bienes de capital y duraderos que ellos requieran.
- b) De la posibilidad de obtener en el propio país, a costo relativamente bajo, parte de dichas importaciones, con el fin de continuar adquiriendo en el exterior sin dificultades lo que siga completamente indispensable.

De acuerdo a lo anteriormente comentado, en el caso de que las exportaciones se mantengan en una línea de tendencia estacionaria, lo primero solamente se podrá resolver a costa de los artículos esenciales, y una vez agotada esta medida, ya sólo se puede esperar las inversiones de capital extranjero.

2.1.6 La globalización en la historia

En los albores del siglo XXI México enfrenta la "*paradoja de la competitividad*": es uno de los países más abiertos y de los menos competitivos, mantiene acuerdos de libre comercio con 31 países en tres continentes. Sin embargo, de acuerdo con el último reporte de competitividad global 2000 del Foro Económico Mundial, la baja competitividad de México lo ubica en el lugar 43 entre 59 países, incluso varios escaños por debajo de su clasificación en 1999.

Es uno de los países más abiertos al comercio y las finanzas globales y es, paradójicamente, uno de los menos globalizados, de acuerdo con una definición más amplia del índice de globalización elaborado conjuntamente por la empresa AT&Kerney y la influyente revista estadounidense Foreign Policy. Entre 50 países, México ocupa el lugar 41 en términos de su integración a la globalización

Los acuerdos de libre comercio que México tiene concertados facilitan las exportaciones; esto implica una ventaja competitiva que se incorpora el índice de apertura al exterior.

La mejora regulatoria es una herramienta esencial para lograr el desarrollo económico del país y un gobierno eficiente que responda a las necesidades de la sociedad. Cuando la regulación está mal diseñada o concebida, impone obstáculos innecesarios a las empresas, especialmente a las de menor tamaño; eleva los precios para los consumidores; desalienta la inversión productiva creadora de empleos; genera corrupción y merma la calidad de los servicios gubernamentales a los ciudadanos.

Durante los últimos 15 años, la mejora regulatoria ha sido una parte fundamental del cambio estructural en México, de la transición hacia una economía abierta y de mercado. El ritmo acelerado, el amplio alcance y la profundidad de la mejora regulatoria han colocado a México entre los países más activos en esta materia.

Aproximadamente el 90% de las leyes mexicanas han sido revisadas y reformadas con el fin de mejorar el marco regulatorio y adaptarlo a la economía de mercado.

La mejora regulatoria también ha permitido reducir precios e incrementar la gama de productos y servicios disponibles para los consumidores; mejorar la eficiencia productiva al disminuir los precios de insumos esenciales; apoyar el crecimiento del sector exportador; promover la inversión y la entrada de nuevas empresas al mercado y mejorar la eficacia de los servicios que brinda el gobierno.

La globalización puede ser entendida como una nueva fase de expansión del sistema capitalista que se caracteriza por la apertura de los sistemas económicos nacionales, por el aumento del comercio internacional (esto implica la eliminación de las fronteras aduaneras y eliminación del arancel externo común), la expansión de los mercados financieros, la reorganización espacial de la producción, la búsqueda permanente de ventajas comparativas y de la competitividad que da prioridad a la innovación tecnológica. Hoy en día se puede apreciar como los medios de comunicación han influenciado en la vida económica de los países, facilitando las transacciones (no es necesario tener un contacto físico). Lo anterior lleva a muchos países a creer que es necesario internacionalizarse lo cual darían un volcó total en los sistemas contables y económicos que se maneja en la actualidad en cada país.

El uso y la aplicación de los estándares internacionales de contabilidad son un par de pasos irreversibles en el proceso de la globalización. Bajo la promesa de un crecimiento y equilibrio económico, la estandarización consiste en crear un lenguaje contable universal que sea comprendido por cualquier usuario y además de ello, que sea una herramienta base para la toma de decisiones económicas. Los cimientos de la estandarización se encuentra en aquellos países desarrollados que han implementado este sistema; ellos son la prueba viviente de que la contabilidad influye en el desarrollo de un país.

La estandarización es la información contable para el empresario y no para el Estado, esto pinta muy bien; porque lo ideal es saber ¿Como esta la empresa?, ¿Que falencias tiene?, ¿En que puede mejorar?, ¿Como puede mejorar?, etc., pero, hay que tener en cuenta que estos estándares fueron creados por y para países desarrollados, ellos tienen grandes empresas, sus exportaciones son altísimas, su participación en la bolsa de valores es excelente, su contacto con el exterior es permanente, mientras que los países en vía de desarrollo son la otra cara de la moneda, por tanto su adopción sería frustrante porque su contabilidad sería totalmente diferente a la que han venido manejando por mucho tiempo.

Se concluye que la armonización servirán a los países subdesarrollados ya que estarían en igualdad de condiciones y por tanto sería de gran alivio llegar a una mayor agilidad en el funcionamiento de las empresas y además lograr encontrar altos estándares de calidad que su vez proporcionen seguridad a sus inversores y también credibilidad en los informes financieros; ya que como bien se sabe que sin la confianza del inversor los mercados no pueden prosperar.

2.2 España, Europa del Norte y el Mediterráneo en la Edad Media

Las victorias cristianas del siglo XIII, y la consiguiente apertura del Estrecho de Gibraltar a la navegación cristiana, alteraron la estructura del comercio europeo y mediterráneo y cambiaron la función de la Península en ambas esferas comerciales. Tras la desaparición en el Mediterráneo del eje comercial musulmán (este-oeste), se desarrolló un sistema norte-sur cristiano destinado a conectar los mercados del Mediterráneo con los de Europa. La emergencia del mundo comercial atlántico actuó como catalizadora de la recomposición del comercio peninsular. Los puertos de Portugal y del norte de Castilla se abrieron hacia las nuevas oportunidades comerciales ofrecidas por el norte de Europa, hasta tal punto que Castilla se dirigió mucho más hacia el Atlántico, que dominaba por su entero su vida económica, que hacia el Mediterráneo, al que había vuelto la espalda. Asimismo los puertos meridionales de Andalucía y Granada tuvieron que cambiar para adoptar un nuevo papel como estaciones de paso para el tráfico marítimo entre el norte y el sur de Europa.

El comercio mediterráneo asumió una orientación europea y cristiana, al mismo tiempo que el poder comercial se desplazaba desde la cuenca meridional hacia el norte mediterráneo. En el despertar de la expansión territorial cristiana se encontraban en activo dos tendencias. En primer lugar, el grupo de mercaderes occidentales cristianos, principalmente con base en los puertos del noroeste, habían logrado el control de la mayor parte del comercio mediterráneo, incluido el tráfico comercial hacia la Granada, el Magreb, el Próximo Oriente y Bizancio. En segundo lugar, los mercaderes musulmanes, con base en Egipto, reorientaron sus intereses comerciales marítimos hacia el mar Rojo y el océano Índico. Europa se había convertido en un poderoso mercado, como productor y como consumidor, y ahora se extendía hacia el sur para abarcar el Mediterráneo dentro de su esfera comercial.

Las rutas que surcaban el Mediterráneo cambiaron su dirección debido a que el mar pasó a formar parte de la órbita comercial europea. En los siglos XI y XII, la ruta más importante dentro del comercio marítimo era la que bordeaba la costa magrebí, uniendo al Andalus con Egipto, ya travesaba el centro crucial formado por Túnez- Sicilia. Con la reorientación del comercio Mediterráneo hacia los puertos cristianos, las especias y otros artículos orientales empezaron a viajar directamente, y en barcos cristianos, desde el Próximo Oriente hasta Italia, sur de Francia y Cataluña.

La apertura de esta ruta marítima no sólo tuvo consecuencias para los mercados del interior de Francia (especialmente para la región de la champaña, entonces ya en decadencia, y famosa por sus ferias) sino que también alteró el papel de los puertos y mercados del sur de la Península. En los primeros siglos, los puertos andalusíes habían cumplido las múltiples funciones importar, exportar y distribuir los productos.

3 LA CONTABILIDAD Y LOS MODELOS CONTABLES

Existen varios relatos en cuanto a la práctica contable llevada a cabo en tiempos remotos, debido a su poca veracidad el enfoque en el análisis que constituye el objeto de la actividad contable el cual es el de conservar un testimonio de naturaleza continuo de los hechos económicos ocurridos en el pasado.

3.1 Hechos representativos de la contabilidad en la época antigua

Durante la época del Esclavismo lo que era la propiedad común se convirtió en propiedad privada y se dio en cierta forma la primera organización del estado. Las tribus vencidas eran sometidas en calidad de esclavos, convirtiéndose esto en uno de los hechos más importantes de la contabilidad, debido a que el esclavo más inteligente llamado Nomenclator tenía la misión de llevar la contabilidad de los esclavos del amo, pues estos eran considerados bienes.

En esta época existió una sociedad que fue símbolo del esclavismo debido a la existencia de ejércitos poderosos que inundaron su estado de oro y esclavos, “Sociedad Romana”; De donde provienen hechos económicos relacionados con la contabilidad ya que existieron diferentes libros como: “Adversaria”, en donde se registraban los ingresos y gastos diarios. “El Codex o Tubulae”, en donde los ingresos se colocaban en la columna (Acceptum) y en la otra columna los gastos (Expensum). (El Codex Accepti – Et Expensi) que reproducía fielmente el estado de la caja “Arca”.

En Roma existían muchas luchas entre Patricios y Plebeyos particularmente por motivos de deudas y abusos cometidos por los acreedores (patricios), en contra de los deudores, debido a esto se vio en la necesidad de implementar medidas legislativas como la “Paetia Papiria” (año 428 de Roma, 325 AC impuesta por Marco Tulio Cicerón); La cual se basaba en la inscripción del nombre del deudor en el Codex del acreedor con el consentimiento del primero y la mención de la cantidad de vida para crear la obligación a favor del acreedor.

Después del Esclavismo aparece el Feudalismo, donde el poder no está en la cantidad de esclavos sino en la tierra. La iglesia se convierte en un sector predominante como la primera institución bancaria, que concedía préstamos y se apropiaba de las tierras como castigo por el no pago, hoy en día esto es el cobro jurídico. En esta época predominó la Contabilidad Romana, donde realmente se impulsó la partida doble y además aparecen los libros auxiliares con disposiciones específicas como: Registro de operaciones en orden cronológico. No se podían dejar espacios en blanco entre las partidas. Mención del documento soporte de la operación.

Posteriormente en la época del mercantilismo, dos acontecimientos marcaron su desarrollo: el crecimiento de la economía monetaria y el surgimiento de los Estados Nationalistas. Durante el siglo XVI, la actividad contable entra en una etapa de gran auge, tanto en el campo económico, como en el campo profesional. Carlos V emitió en Valladolid una Cédula Real en la que se ordena como se deben registrar las

operaciones, y se establece que todas deben estar firmadas por el contador y el tesorero, esto es “El Principio Fundamental de Control”.

Fray Luca Paciolo, revelador de la partida doble. Al aparecer la imprenta en Europa, en la segunda mitad del siglo XV, salieron a la luz grandes obras de temas muy variados. En cuanto a estudios contables se podría decir que las primeras obras en publicarse no fueron las primeras en escribirse, tal es el caso de Benedetto Cotrugli Rangeo, nativo de Dalmacia, autor de *Della mercatura et del mercante perfetto*, obra que terminó de escribir el 25 de agosto de 1458 y sin embargo no fue publicada sino hasta 1573, este pequeño libro da instrucciones para la práctica del comercio haciendo referencia a la contabilidad por partida doble y el uso de 3 libros: *Cuaderno* (mayor), *Giornale* (diario), y *Memoriale* (borrador).

Estudiando la historia, puede observarse que no fue Paciolo quien descubrió la partida doble, pues varios tratadistas ya la habían desarrollado antes que él; sin embargo, Fray Luca Paciolo, nacido en 1445, en el burgo de San Sepolcro, provincia de Toscana; merece el reconocimiento por la primera edición impresa del tema, pues las obras producidas cientos de años atrás, eran todas manuscritas. Fray Luca Paciolo fue monje de la orden de San Francisco de Asís, en su juventud se radicó en Venecia con un prominente comerciante judío llamado Antonio Rompíais, allí estudió en la escuela Domenico Bragadino un “lector público de matemáticas”, pasó varios años de su vida fuera de Venecia estudiando las grandes teorías matemáticas y se especula que en ese periodo se empezó a relacionar con la contabilidad, cuando regresó, imprimió su célebre obra *Summa de aritmética, geometría, proporción etc proportionalita* (Todo sobre aritmética, geometría, proporciones y proporcionalidades), en el año de 1494. No existen pruebas que aseguren que Paciolo fue el autor del método de partida doble, todo lo contrario, él afirma textualmente que seguía el método que en aquel entonces se aplicaba en Venecia.

Se considera que el método de partida doble, se fundamentaba en el tratado de Cortugli, de quien se sabe lo estudiaba 40 años antes de que Paciolo publicara su obra. El propósito de Paciolo era diseñar un sistema de contabilidad para proporcionar al comerciante información oportuna en relación con sus activos y obligaciones. Con respecto al tema, Paciolo da una explicación del inventario diciendo que es una lista de activos y pasivos realizada por el propietario de la empresa antes de iniciar actividades, dicho inventario deberá ser hecho en un solo día; Toda operación será registrada por sus efectos de créditos y débitos, el libro Mayor (*Quaderno*) llevaba usualmente un índice y era balanceado cuando se agotaban las páginas, este libro era saldado por dos personas, el balance de cierre era el mismo balance para abrir un nuevo libro, este proceso se denominaba “*Summa summarium*”, su clausura era correcta si débitos y créditos eran iguales, las operaciones por el débito se conocían por la preposición “Per” y las del crédito por “A”. Paciolo murió en 1514 después de haber dedicado su vida a las matemáticas y en Particular a las matemáticas comerciales. Inventó procedimientos para la suma, resta, multiplicación y división, y hasta se podría decir que la forma de división de hoy es un invento más de Paciolo y sus publicaciones son un legado importante que se conservan como la base de la contabilidad actual.

3.2 Modelo Contable Anglo Saxon

No cabe duda que la Contabilidad Anglo-Saxon se distingue de la Contabilidad Continental de Europa, Asia, América Latina y otras partes del mundo. Esta práctica no es única en los Estados Unidos y el Reino Unido también se ha extendido en otros países y regiones como por ejemplo: Reino Unido, Australia, Canadá, Hong Kong, India, Irlanda, Kenya, Malasia, Nueva Zelanda, Nigeria, Singapur y Sudáfrica.

La contabilidad Anglo-Saxon tiende a ser relativamente menos conservadora y más transparente que la de los alemanes y países latinos, así como Japón.

3.2.1 Estados Unidos

3.2.1.1 Influencias en el desarrollo de la contabilidad

La contabilidad de USA y el Reino Unido son similares en sus costumbres, dada a la importancia de las conexiones históricas y la inversión entre los dos países. Al igual que el idioma y el sistema legal de los Estados Unidos que fue exportado por el Reino Unido, también fueron los padres fundadores de la contabilidad en USA, como Arthur Young fundador (titulado en 1880 en la Universidad de Glasgow). Sin embargo, los Estados Unidos adoptaron antes el modelo tradicional del Reino Unido. Cabe mencionar que los recientes hechos históricos y medioambientales de los Estados Unidos han dado lugar a algunos rasgos significativos.

Los títulos de mercado son una influencia dominante en las regulaciones de la contabilidad en los Estados Unidos. En cuanto a la protección de los títulos e inversiones son reguladas y resguardadas por el gobierno federal a nivel de la Securities Act de 1933 y la Securities Exchange Act de 1934, quienes respondieron a la caída del mercado de valores en 1929 y las subsecuentes crisis financieras.

The Securities and Exchange Commission (SEC) se estableció con la finalidad legal de imponer leyes, también para manifestarlas además de fortalecer a las normas de contabilidad. Sin embargo, la SEC reconoce como autoridad los "*Generally Accepted Accounting Principles*" (GAAP) emitidas en un principio por la Financial Accounting Standards Board (FASB) que se estableció en 1973 considerando como base los procedimientos del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados. Así, el papel de responsabilidad del FASB con la SEC es actuar únicamente con capacidad de supervisión a menos que juzgue necesario intervenir. Se exige a las corporaciones seguir las normas de FASB, de lo contrario la SEC negará el registro y por lo tanto comercializar con sus títulos.

El FASB ayuda a formular normas nuevas y a mejorar las existentes, ha desarrollado un marco conceptual explícito de objetivos y características cualitativas para los informes financieros, series sobre conceptos de los estados financieros. Las Directivas de FASB en la práctica contable son emitidas como Statements of Financial Accounting Standards (SFAS) se emitieron más de 115 de éstos en el Año 1995. En conclusión las

normas de FASB son completamente detalladas y voluminosas como por ejemplo, las normas de REINO UNIDO. Esto apunta que mientras los Estados Unidos son similares en muchas formas al Reino Unido y otros países de Anglo_Saxon, quizás sea el único sistema de contabilidad más comprensivo de regulaciones en el mundo, por lo menos hasta donde los mercados de valores están interesados.

3.2.1.2 Principios y prácticas contables

La contabilidad en los Estados Unidos se enfoca principalmente en las grandes corporaciones y en los inversionistas interesados, pensado en reconocer las necesidades de acreedores y otros usuarios. La información relevante es fundamental para las decisiones comerciales y es sujeta a límites de fiabilidad.

3.2.1.3 Estados financieros

Es un informe anual y las cuentas consisten en un estado consolidado del ingreso, balance, y estado de flujo de efectivo. En contraste con muchos otros países, los estados financieros normalmente no son proporcionados por la casa matriz. Los estados financieros cuidan ser realmente detallados; también se complementan por notas bastante extensas. El Balance normalmente se presenta en dos partes del formato. El informe anual exige incluir comentarios de la dirección y análisis de resultados financieros que normalmente contiene la información narrativa adicional sobre los funcionamientos comerciales. Las cuentas de USA normalmente presentan el estado del ingreso antes del Balance. En contraste con el Reino Unido, el Balance tiende a ser antes que los Estados de Balances en lugar de los estados de posición financiera, dónde los activos son clasificados en los grupos bajo los subtítulos de activos actuales netos. El estado de flujo de efectivo es relativamente de reciente desarrollo, reemplazando al estado de cambios en la posición financiera, como es requerido por SFAS 95, desde el año 1987. En la actualidad han seguido esta iniciativa varios países, incluso el Reino Unido.

3.2.1.4 Practicas de Medición

Una de las áreas de mayor problema en la contabilidad involucra a la medición de los activos. En los Estados Unidos, el planteamiento debe ser aumentar el costo histórico, pero la baja se registra al valor actual de venta cuando sea necesario. Este planteamiento es muy estricto también está cualificado en el caso de fusiones y venta comercial deben volver a exponerse al valor actual, por los aumentos de valor si es necesario, al igual que la fecha de la combinación de negocios. Normalmente los activos fijos son depreciados sobre una base de línea recta, pero los métodos de aceleración también son aceptables. En relación a los inventarios se aplican de acuerdo al valor más bajo en el mercado. Una significativa distinción de los Estados Unidos, es la aplicación extensa de las Últimas Entradas Primeras Salidas (UEPS)

para determinar el costo de inventarios. La razón principal para esto es que (UEPS) logra los propósitos de las contribuciones.

La investigación y desarrollo es otra área de principal interés, su enfoque es conservador según SFAS 2, todos los gastos deben ser consumidos inmediatamente. La excepción prohíbe capitalizar estos hechos, sin embargo en el caso de software para la computadora en la SFAS 86 permite que los costos de desarrollo puedan ser capitalizados cuando la viabilidad técnica del software ha sido establecida. En Estados Unidos son importantes los capitales contratados en base a, SFAS 13, emitido en 1976, exige que sean informados ambos como un bien y obligación.

La contabilidad de contribuciones es otra área importante a diferencia de otros países. En los países del Anglo_Saxon, el ingreso normalmente se determina de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, difiere del ingreso determinado de acuerdo a las reglas tributarias. Una de las razones principales de la diferencia es la depreciación acelerada, subsidio aceptable para los propósitos del tributo puede ser irregular con la depreciación registrada en las cuentas. En muchos países, por ejemplo: Francia y Alemania, esta inconsistencia no proviene de subsidios, depreciación, exigidos para los propósitos del tributo, normalmente debe estar igual que aquéllos registrados en las cuentas. Por consiguiente, las cuentas de las compañías reportan los ingresos a la cantidad máxima, pero diferencian entre la cantidad pagada y pendiente de pago casi si la obligación es a largo plazo. Esto está conocido como una provisión diferida para las contribuciones. SFAS 109 en la actualidad exige que sea considerado con base en el método de exigibilidad, lo que significa que los cálculos del impuesto son provisionales y sujetos al ajuste si se imponen tasas de cambio o nuevos impuestos.

3.2.1.5 Practicas de consolidación

Estados Unidos es fundador en el desarrollo de la contabilidad para combinaciones de negocios y prácticas de consolidación. Los inversionistas perciben los estados financieros consolidados con características relevantes. Mientras el método de compras es utilizado por la mayoría de las compañías, el método de intereses acumulados requiere de ciertas circunstancias restringidas. Bajo el método de compra, los activos adquiridos para el negocio tienen que ser revaluados al valor actual, la diferencia entre el costo de adquisición y la suma del valor actual de los bienes netos adquiridos debe capitalizarse como fondo de comercio y registrarse como un activo intangible. El fondo de comercio se debe amortizar sobre un período que no exceda de cuarenta años, con tales cantidades de amortización bajo ciertas circunstancias también el impuesto deducible. Bajo el método de acumulación de intereses se lleva a cabo un intercambio de títulos, las combinaciones de negocios se consideran como la unión de intereses de los propietarios. Las ventajas de combinar los costos históricos es que no se reconoce el fondo de comercio. La aplicación del método de compras tiende a elevar los costos para que el ingreso disminuya, mientras los cargos de depreciación y la amortización del fondo de comercio son más altos.

Los Estados Unidos también se iniciaron en el área de Información por segmentos SFAS 14 el cual requiere de contar las ventas, ingresos, y costos de la entidad por las dos líneas de venta comercial al área geográfica. Los Estados Unidos adoptaron SFAS 52 en 1981, para que los estados financieros extranjeros se traduzcan al tipo de cambio del cierre.

3.2.2 Reino Unido

3.2.2.1 Las influencias en el desarrollo de la contabilidad

Al igual que los Estados Unidos los títulos de mercado en el Reino Unido tienen influencia significativa en la práctica contable, pero ellos no regulan el proceso contable. La ley en las compañías del Reino Unido tiene un amplio trato hasta los USA en los títulos legales así como en las provisiones de la información contable. Las compañías del Reino Unido a partir de 1985 consolidaron todas las acciones de las compañías existentes y las anteriores se regularizaron posteriormente en 1989, incluyendo requisitos contables para todos los responsables de la compañía, no simplemente compañías grandes o aquéllos que participaban en las bolsas de valores.

Se han hecho varias revisiones sustanciales a las Leyes de las compañías del Reino Unido en los recientes años, primeramente se llevara a cabo la Cuarta Directiva en los EU en las cuentas de la compañía y la Séptima Directiva en las cuentas consolidadas, en 1981 y 1989, respectivamente. Antes de los años ochenta, la ley de la compañía percibió que la forma de mantener más que un esquema de regulación contable dentro de la profesión contable; puede establecerse en forma más detallada con reglas o principios más apropiados. Mientras la ley incorpora requisitos específicos, su principal preocupación es revelar hechos, mientras dejan materias de tratamiento contable a juicio de la profesión. Este planteamiento es todavía un requisito legal flexible que involucra a las cuentas de la compañía, que debe presentar como resultados en la posición financiera. Éste es un principio que predomina los requisitos detallados de la ley y normas de contabilidad para la materia, como el alcance adicional o, las circunstancias excepcionales, que deben proporcionarse con tal información. El principio que debería mostrar la veracidad y oportunidad de las cuentas ha sido adoptado por los EU en esta contabilidad directiva

La profesión contable en el Reino Unido ha gozado de una considerable independencia desde que se formaron las primeras asociaciones profesionales en 1850. La contabilidad es una disciplina independiente derivada de las necesidades de negocios particulares. Los Contadores son profesionales independientes en los juicios de la compañía o como interventores, sobre todo en el método apropiado para ser usado en las cuentas individuales. Esta tradición contable ha cambiado a un estado más regulado como resultado de las críticas sobre la flexibilidad de normas de contabilidad profesional usadas en la elaboración de cuentas de la compañía, además de las presiones gubernamentales y desarrollos en la armonización de EU.

En 1970 finalizaron las intervenciones del gobierno y la creación en EU de la SEC, la comisión tiene autoridad propia, la Accounting Standards Steering Comité (ASSC) que se renombró por Accounting Standards Committee (ASC). El objetivo del ASC era desarrollar la aplicación de los Statements of Standard Accounting Practice (SSAPs) y adoptar la responsabilidad de las seis materias involucradas en la profesión. La ASC emitió un total de veinticinco SSAPs bajo este sistema hasta 1990, posterior al análisis efectuado al control de su efectividad se estableció una estructura nueva. Accounting Standards Board (ASB) son independientes y similares al FASB en los Estados Unidos, se guió por Financial Reporting Council (FRC) que representó un distrito electoral lleno de Interés.

El nuevo ASB tiene autoridad propia para emitir las Financial Reporting Standards (FRSs). Existen sanciones legales para compañías que no obedecen las FRSs, para los efectos financieros cualquier salida de Normas contables debe explicarse sus hechos. El FRCs Financial Reporting Review Panel y el Departament of Trade and Industry también son autorizados para investigar las quejas sobre las salidas de normas de contabilidad que no parecen presentar valor razonable en las cortes, si es necesario, se exige revisar las cuentas de la compañía. El ASB reconoce como requisito el valor razonable para poder justificar una salida en las normas de contabilidad, pero se está imponiendo un régimen más estricto que en el pasado no era consistente con los estados "las normas de contabilidad se formulan con el objetivo de asegurar que la aplicación de la información sea fielmente el resultado de la actividad comercial, el comité previene las circunstancias excepcionales, que llevan a la salida de una norma de contabilidad, requisito necesario para los estados financieros es el valor razonable".

El ASB asumió todo lo existente en el SSAPs, para 1995 se habían publicado siete FRSs. Éstos incluyen FRS 1 Estado de Flujo de efectivo, FRS3 Reporte Financiero de realización, con el que se introdujo la elaboración un nuevo Estado de Pérdidas y Ganancias, y FRSs 6 y 7 que intensifica las reglas contables para los ingresos por fusiones.

3.2.2.2 Principios y prácticas contables

Tanto en el Reino Unido, como en los Estados Unidos, la excelencia da lugar a las necesidades de información de los inversionistas. Se espera, sin embargo, que la mayoría de las necesidades de otros grupos sean similares a aquéllos inversionistas y sea favorable en todo caso. Normalmente se satisfacen primeramente las necesidades especiales de otros grupos o en forma espontánea.

3.2.2.3 Estados financieros

Es un informe anual contable que consiste en el estado consolidado de ingresos y pérdidas, balance y estado de flujo de efectivo. Así como también los directores requieren de un informe anual que incluya la revisión de la administración. Estos estados procuran ser realmente condensados, en comparación a los Estados Unidos, su información es manifestada en las notas de las cuentas en forma más resumida y

detallada. El Balance se presenta usualmente de manera vertical y consistente, de acuerdo a los requerimientos de los directivos de EU, es mucho más estructurado y analítico que en los Estados Unidos. También es interesante notar algunas diferencias en la terminología al compararla con la de los Estados Unidos.

3.2.2.4 Practicas de medición

Mientras la contabilidad del costo histórico forma la base tradicional de medición, el Reino Unido tiene la cualidad de ser único en su flexibilidad hacia la reevaluación. En contraste con los Estados Unidos, el Reino Unido siempre ha tenido un acercamiento más flexible y menos "conservador" a la medición. En la práctica, la mayoría de las compañías elaboran la reevaluación sobre terrenos y edificios a valor mercado. No existe nada sistemático sobre esto; más bien, cuida ser realizado por provocation de una adquisición o la necesidad de fortalecer el Balance para propósitos financieros. Algunas compañías proporcionan la información del costo actual de reposición, hay constantemente estos casos, como el Gas británico, presenta sus cuentas principales en una base del costo actual. Esto es posible debido a las reglas de valoración alternativas introducidas por la Cuarta Directiva en EU que permite usar otras bases de valoración, como el costo de valor actual de mercado, los índices generales, así como también es proporcionada la información del costo histórico.

Otra cualidad importante de la tendencia del Reino Unido es la reciente práctica por la mayoría de compañías del sector de servicios por incorporar los tipos de valoraciones en sus Balances, cabe mencionar que a las estimaciones de costo actual derivan de valoraciones esencialmente basadas en futuros esperados de flujos del dinero o múltiplos de las ganancias. Los métodos de depreciación en el Reino Unido son muy similares a la de los Estados Unidos. Sin embargo, el valor de la depreciación de los activos de inversión no se incluye y debería ser incluido en el Balance a su valor real del mercado. Como en los Estados Unidos, la valuación de inventarios sigue el costo más bajo de mercado, la regla de interpretación nos dice que es el valor de realización. El costo de inventarios es determinado por Primeras Entradas-Primeras Salidas que es permitido para los propósitos del impuesto. También como los Estados Unidos, el método del porcentaje de realización, aumenta el ingreso en la proporción pertinente que se usa para los contratos a largo plazo.

Con respecto a la Investigación y desarrollo, SSAP 13 permite la capitalización de costos de desarrollo sujeto a la satisfacción de la viabilidad del proyecto. Los contratos de arrendamiento en el Reino Unido son tratados de la misma forma como en los Estados Unidos. El planteamiento a la imposición de contribuciones diferidas también es similar, pero la preferencia de Reino Unido es por parcialidades, más que un tratamiento comprehensivo, considerando solo las diferencias esperadas para evaluar en el futuro previsible.

3.2.2.5 Practicas de consolidación

En el Reino Unido la contabilidad de combinaciones de negocios son similares de muchas formas a la de los Estados Unidos. Normalmente se sigue el método de compra, aunque la contabilidad fusionada se basa en agrupar circunstancias dónde puedan establecerse los elementos de interés real antes que la compra de una entidad por otra. Mientras el uso del método de la compra en el Reino Unido es similar al de los Estados Unidos, no se han fijado los términos, particularmente con respecto al cálculo y tratamiento de la base. La base de determinación, en cualquier caso, es bastante diferente a la de los Estados Unidos, autorizan a las compañías a calcular la base directamente después de cancelar las reservas en lugar de tener que capitalizar y amortizar contra el ingreso. Ésta ha sido una gran fuente de controversia entre ambos en el Reino Unido y alrededor del mundo. La ventaja de este tratamiento para las compañías de Reino Unido es reportar el aumento de ingresos.

Con respecto a los asuntos extraordinarios, el planteamiento del Reino Unido estaba antes con FRS 3 más flexible que en Estados Unidos, la tendencia era obtener pérdidas como resultado de las actividades discontinuas y de la venta de activos fijos, así como, los costos por reorganización, para ser clasificados como extraordinarios. FRS 3 ha traído al Reino Unido en paralelo con los Estados Unidos que la parte de ganancias deberá basarse sobre el límite lineal. Una definición más precisa del significado de asuntos extraordinarios, es que éstos son excepcionales.

El tratamiento a socios de sociedades mercantiles en el Reino Unido es similar a los de Estados Unidos, como es la costumbre de informar por segmentos (SSAP 25) así como la conversión de la moneda (SSAP 20). Sin embargo, los requisitos de REINO UNIDO para informar en segmentos son menos extensos por lo que se refiere al volumen y bastante más flexible con respecto a la identificación de segmentos del informe. Con respecto a la conversión de la moneda, las normas de REINO UNIDO son también más flexibles y aplican el tipo de cambio del cierre usado para la declaración del ingreso, mientras los Estados Unidos sólo usan el tipo de cambio promedio.

3.3 Modelo Contable Nórdico

La contabilidad en los países Nórdicos en algunos aspectos es similar al Anglo-Saxon, pero hay poco de influencias germánicas importantes, sobre todo con respecto a la importancia de imposición de las contribuciones. Este grupo incluye los Países Bajos, Dinamarca, Suecia, y Finlandia así como Noruega. La contabilidad Nórdica tiende a ser menos conservadora y más transparente que los países germánicos y latinos, pero no tanto como el grupo de países anglosajón.

3.3.1 Países bajos

3.3.1.1 Las influencias en el Desarrollo de Contabilidad.

La contabilidad en los Países Bajos es similar en muchas formas a la del Reino Unido y el Anglo-Saxon en su conjunto. La Legislación de la Compañía y la Profesión Contable son las leyes magnas, sin embargo el número de compañías registradas en la bolsa de valores es relativamente pequeño, hay más de una que se conserva como parte de la propiedad pública y como una perspectiva comercial internacional más que en muchos otros países de Europa continental.

Las sociedades mercantiles en los Países Bajos están incorporadas en el Código Civil basado en el sistema de la ley romana. Es similar a la mayoría de los países europeos continentales sólo que el Código civil no ha proporcionado un marco actual detallado. Los gobiernos han tenido un poco de intervención en materias comerciales, como el Reino Unido. Sin embargo, el poder de la Legislación de la Compañía ha crecido firmemente desde 1970 a través de las Cuentas Anuales de Empresas y la aplicación de la Cuarta y Séptima Directivas en EU, en 1983 y 1988, respectivamente. Antes de 1970 había una omisión real de legislación en la contabilidad, un vacío que estaba ahora lleno por la importante profesión contable holandesa conocida como el Nederlands Institute Van Registeraccountants. (NIVRA).

Los aprovisionamientos actualmente los detallamos justamente del Código Civil, el criterio alcanzado es la aplicación de "principios de contabilidad generalmente aceptados". Las Guías acerca de lo que es "aceptable" como lo contrario en EE.UU. "aceptado", los principios son mantenidos por el Consejo de Información Anual que consiste en representantes de los patrones, usuarios, empleados, y la Asociación de contabilidad (NIVRA). Mientras estas guías complementan y complementan la ley así como las normas de contabilidad en el Reino Unido, no son obligatorias, ellos copian a la mayoría de las compañías.

Una nueva característica de regulación del Código Civil en los Países Bajos es la provisión de los intereses ganados, incluyendo a los accionistas, los empleados, trabajadores de Consejo, y los sindicatos que pueden quejarse a la Cámara de la Empresa (Ondernemingskamer) de la Corte de Justicia en Ámsterdam. Éste es quizás otro ejemplo del compromiso holandés único entre el europeo continental y Anglo – Saxon: las tradiciones legales y culturales.

3.3.1.2 Principios y prácticas contables

Los Países Bajos son importantes por su participación en la economía comercial al igual que la contabilidad y el uso o valor de reposición. Mientras los inversionistas ocupan un lugar privilegiado como usuarios de las cuentas, la información necesita de otros usuarios y sobre todo se reconocen los empleados en una base voluntaria. La práctica social de informar se ha establecido desde 1970 y han sido involucrados los descubrimientos principalmente sobre el empleo y políticas del personal en informes anuales y los informes especiales.

3.3.1.3 Estados Financieros

Es un Informe anual contable holandés que consiste en un Balance Consolidado, un Estado del ingreso, y una declaración de flujo de efectivo así como las declaraciones financieras de la compañía matriz. El formato usado para el Balance tiende a ser en dos partes como en los Estados Unidos, hay alguna heterogeneidad en los formatos de estados del ingreso, aunque es común ver formatos verticales usados como aquéllos en el Reino Unido. En este contexto, la presentación de declaraciones al Valor Agregado es también bastante común.

3.3.1.4 Prácticas de Medición

El uso de valores de reposición en los Países Bajos no es obligatorio pero esta permitido por el Código Civil y la Cuarta Directiva de EU. Mientras se proporciona a menudo la información de valor de reposición como información suplementaria, muy pocas compañías usan esta estimación en sus principales cuentas. El mejor ejemplo conocido es Philips, una gran multinacional que recientemente usó un sistema amigable de contabilidad para el valor de reposición en sus principales cuentas, la base de valoración principal en los Países Bajos todavía es costo histórico, y los recursos intangibles, deben valorarse al costo histórico independiente de qué la base de valoración se adopta para las principales cuentas. La depreciación esta normalmente calculada en una estimación rectilínea. Esto aplica a todos los activos excepto a la propiedad de los edificios pero la tierra no debe perder valor. El "costo más bajo de mercado " regla que se aplica a los inventarios, normalmente interpretado como el costo de reposición de mercado actual. Mientras UEPS y los métodos promediados son los métodos ampliamente usados por determinar el costo, UEPS también permite expresamente. El tratamiento de documentos a largo plazo es flexible, el método permitido es con cualquiera de los dos: el porcentaje del contrato y la terminación del contrato.

Mientras los gastos de investigación y desarrollo pueden capitalizarse, la amortización es necesaria, y, por otra parte los costos de las cosas que no se han amortizado, deberá crearse una reserva. El tratamiento de imposición de contribuciones en los Países Bajos es similar al de los Estados Unidos y el Reino Unido en que las reglas de la imposición de contribuciones difieren de las reglas de contabilidad en varios aspectos, mientras dando lugar al impuesto diferido. Los Países Bajos son significativamente diferentes en estos registros de Europa continental. La práctica en los Países Bajos generalmente persigue ser completa, comprensiva, base de reparto, como es usado en los Estados Unidos pero no en el Reino Unido.

3.3.1.5 Prácticas de consolidación

Respecto a los estados financieros de las combinaciones de negocios, la práctica holandesa es consistente con el método de compra requerido por la Séptima Directiva de EU. Hay un planteamiento flexible al fondo de comercio similar al del Reino Unido en ese fondo de comercio puede registrarse inmediatamente contra las reservas o puede amortizarse encima de su vida económica útil que normalmente se toma para ser no más de diez años. La mayoría de las compañías en la práctica prefieren el método de la amortización inmediata.

Las sociedades mercantiles se tratan en una base de capital como es requerida por la Séptima Directiva de EU. Hay también uso extendido de consolidación proporcional para las empresas conjuntas. La información en segmentos es descubierta por las compañías holandesas de acuerdo con las directivas de EU, pero varias grandes compañías proporcionan descubrimientos voluntarios adicionales. La conversión de la moneda generalmente sigue el cierre el método de la proporción, pero no hay ningún requisito en el Código Civil de otra manera que muestre el método usado.

3.3.2 Alemania

3.3.2.1 Las influencias en el Desarrollo de Contabilidad

La legislación de la compañía parece ser la influencia predominante en la contabilidad Alemana. El sistema Legal en Alemania es muy codificado y prescriptivo porque es basado en el sistema de la ley romana como opuesto al sistema del derecho consuetudinario anglosajón. Las leyes en la contabilidad de Alemania enmiendan el Código Comercial. Una tradición de uniformidad en la contabilidad ha dominado Alemania y ha llevado al desarrollo de contabilidad uniforme en Francia. Las leyes alemanas del impuesto también son una influencia fuerte a la magnitud que el formulario de cuentas anual, la base para el impuesto es el principio de informar. Así cualquier subsidio o la deducción exigen que para los propósitos del impuesto deban cobrarse en las cuentas anuales.

La profesión contable es relativamente pequeña, y profesional tienen mucho menos estados que elaborar como por ejemplo, en los Estados Unidos, el Reino Unido es estrechamente importante en Alemania. Esto está influyendo en la sociedad informando la conducta y animando algún descubrimiento voluntario de información.

El Código Comercial se revisó por la Contabilidad la Ley de Directivas de 1985 que se llevó a cabo en los EU la Cuarta y Séptima Directivas. Mientras el concepto de "valor razonable " estaba incorporado en las directivas de EU, esto parece haber sido interpretado para los propósitos alemanes como un requisito para presentar los estados financieros transparentes y fiables de acuerdo con los fundamentos legales. En la práctica, las reglas del impuesto dominan las decisiones legales en los problemas de contabilidad, y puede remontarse al desarrollo de principios de contabilidad dentro del

marco legal a esta fuente en lugar de la profesión de contabilidad que consiste en el de Institute Wirtschaftsprufer en Deutschland y el Wirtschaftspruferkammer.

3.3.2.2 Principios y prácticas contables

La tradición en Alemania de la Contabilidad da prioridad a la información de acreedores y necesaria para las autoridades del impuesto. Sin embargo, las grandes corporaciones listadas están apuntando para presentar más accionistas orientados a los informes corporativos.

3.3.2.3 Estados Financieros

Un informe anual típico alemán y las cuentas consisten en un Balance consolidado y estado del ingreso junto con el Balance de la compañía matriz y estado del ingreso. Estos estados cuidan realmente ser detallados, con los balances normalmente presentados en un formato de dos lados. Además se proporciona, un informe anual para la junta directiva. Las propuestas de la tabla para la apropiación de ganancia también se declaran separadamente como en Suecia. Aunque no se requieren fondos o estados de flujo de efectivo, estos son proporcionados por varias corporaciones grandes.

3.3.2.4 Prácticas de medición

Es un planteamiento muy conservador a la valoración en Alemania con costo histórico aplicado estrictamente. Consistente con el enfoque en el interés del acreedor, hay también una interpretación mucho más prudente de principios de contabilidad de costo históricos que en los Estados Unidos o el Reino Unido para proteger a los acreedores, la ley exige también a las corporaciones alemanas crear una reserva legal, igual al 10 por ciento de la porción de capital emitido, se toma el 5 por ciento de ganancias anuales acumuladas hasta alcanzar el tamaño requerido de reserva. Las tasas de amortización son determinadas por las reglas del impuesto, y se usan los métodos para acelerar ampliamente. Con respecto a los inventarios, la regla se usa al costo más bajo del mercado pero se aplica conservadoramente. Se declaran los inventarios al costo histórico más bajo, el costo de reposición, y precio neto del valor realizable u otro valor permitido para los propósitos del impuesto. El tratamiento de documentos a largo plazo también es conservador comparado a los Estados Unidos y el Reino Unido.

Los gastos de Investigación y Desarrollo deben registrarse inmediatamente contra el ingreso, en contraste con Reino Unido dónde el gasto de desarrollo puede capitalizarse y puede amortizarse encima de su vida útil económica. Sin embargo, los gastos de instalación pueden ser capitalizados, contrariamente a la práctica de Reino Unido,

sujeto a la amortización dentro de un período quincenal. En contraste con los países anglosajones y Nórdicos, el impuesto diferido se levanta raramente en Alemania, excepto en las cuentas Consolidadas debido a la base del impuesto.

Las provisiones para probables pérdidas futuras o gastos son un aspecto muy importante de contabilidad en Alemania. En contraste con los países de Anglo_Saxon, es una forma de igualar o reducir las ganancias. En los años exitosos, pueden hacerse las provisiones contra la probabilidad que los resultados actuales serán mantenidos improbablemente a futuro; estas provisiones se aplicarán sobre los años malos. Una de las razones para este planteamiento, aparte del conservatismo inherente de contabilidad alemana, es que la ley regula a las sociedades accionarias en conjunto para sólo retener a la mitad de sus accionistas del derecho de beneficios netos declarados aprobando una proporción superior, el balance es potencialmente pagable como los dividendos a los accionistas. Dado el énfasis en conservar, activos y mantenimiento de la empresa, la práctica alemana con respecto a las provisiones no es sorprendente.

3.3.2.5 Prácticas de consolidación

Como resultado las combinaciones de negocios en Alemania son muy similares al partidario experto anglosajón en la aplicación de la Séptima Directiva de los EU. Pero hasta 1990, cuando la nueva ley entró finalmente de lleno, sólo grandes organizaciones públicas presentaban estados financieros consolidados.

El método de compra de consolidación normalmente se usa en Alemania; la contabilidad para generar intereses de las fusionadas es muy rara. El fondo de comercio puede calcularse en base a los valores reales, como en los países del Anglo - Saxon, o inicialmente en base a los valores del libro, con una asignación subsecuente del costo de la compra hecha en base a los valores reales y cualquier resto se suman al fondo de comercio. Esta opción parecería llevar al mismo resultado, pero en la práctica el último método parece restringir la probabilidad que el fondo de comercio se eleve. Hay también un planteamiento flexible al tratamiento de fondo de comercio en la consolidación, con organizaciones permitidas directamente al fondo de comercio se cancela contra las reservas o capitaliza y amortiza, normalmente por encima de un período de no más de cinco años. En la práctica la mayor parte de las organizaciones alemanas han optado por el método de amortización inmediata, como en el Reino Unido. Las empresas asociadas requieren el tratamiento de capital en Alemania. La consolidación también se permite en proporción a las empresas.

Con respecto a la conversión de la moneda, no hay ningún requisito legal, y en la práctica varía. La gran mayoría de las compañías alemanas adoptan un planteamiento conservador al tratamiento de deudores, acreedores, y las obligaciones a largo plazo en las cuentas de la compañía individuales. Se reconocen las pérdidas en el estado del ingreso, pero no las ganancias. El método temporal también es el más popular en los estados financieros consolidados en eso que tiende a producir una medición más conservadora de ganancia. Esto porque la marca alemana normalmente produce

fuertes valores altos por los activos fijos, y depreciaciones altas, inmediatamente se cobra, se compara el método de proporción de cierre requerido en los Estados Unidos y el Reino Unido.

Las empresas alemanas tienden a ser reservadas sobre descubrimientos de información que involucran sus funcionamientos; esto es arraigado por su tendencia que no va más allá de los requisitos mínimos de las Directivas de EU y legislación alemana con respecto al informar por segmentos, es decir sólo, producción de las ventas, firmas de derechos de autor del negocio y el mercado geográfico.

3.3.3 Francia

3.3.3.1 Las influencias en el Desarrollo de Contabilidad

Como en los países germánicos, la legislación de la compañía parece ser la influencia predominante en la contabilidad en Francia. Pueden remontarse las leyes que relacionan a la contabilidad anterior al Código original de Comercio de 1800. La legislación francesa refleja la posición clásica, mientras la Revolución francesa y el Código de Napoleón, crea el compromiso en el comercio de las obligaciones para guardar las cuentas y preparar los estados financieros. Relacionado a esto es el singularmente el énfasis francés en la uniformidad y su aplicación a través del código nacional estandarizado de contabilidad, el Plan General Contable.

Este Código era basado en las ideas alemanas y desarrollado durante la ocupación alemana de 1940-1945, se llevó a cabo primero en 1947. El Código es la responsabilidad del Consejo Nacional de la Contabilidad, y se lleva a cabo a través de la legislación de la compañía. Los volúmenes del Plan General Contable son extensos e incluye un Mapa detallado de Cuentas, con el número de codificación para todas las cuentas, reglas que relacionan a la valoración y medición de la ganancia, modelos para la presentación del estado financiero, los requisitos consolidados, y así sucesivamente. La influencia del código es todo penetrante y promueve un acercamiento mucho más legalista a la contabilidad que el planteamiento Anglo_Saxon más sensato. Una nueva legislación de contabilidad, anterior a 1983, llevó a cabo la revisión, (1982) la versión del Plan General Contable que se preparó en respuesta a la Cuarta Directiva de EU. Más allá las leyes pasaron en 1985 y 1986 para llevar a cabo la Séptima Directiva en EU en las cuentas consolidadas.

Aparte de la legislación de la compañía y el Plan General Contable, la imposición de contribuciones es una gran influencia en la contabilidad francesa. Las leyes del impuesto tienden a impulsar las reglas de contabilidad a la magnitud que cobra deducible por los propósitos del impuesto que debe grabarse en las cuentas si el beneficio del impuesto es exigido. Sin embargo, en 1982 el Plan General Contable, las reglas permitidas hacen una distinción entre la depreciación económica y la depreciación excepcional, el último siendo el exceso de impuesto deducible por arriba de la depreciación económica.

La profesión contable en Francia es relativamente pequeña y falta el estado de sus colegas en los países anglosajones. Interesantemente, los papeles de contabilidad pública e intervención se llevan a cabo por instituciones separadas establecidas por la ley.

La bolsa de valores también es relativamente pequeña en Francia, como en Alemania refleja el hecho que las fuentes mayores de finanzas son bancos, el gobierno, y los intereses familiares. Sin embargo, se acentúa en el interés del inversionista se ha dado en recientes años y siguen el establecimiento en el 1967 de los Funcionamientos de la Comisión de Bource (el ZURO). Éste es el equivalente francés del SEC americano, pero en la práctica ha promovido los desarrollos de información financiera, como las consolidaciones y descubrimiento, buscando la cooperación de organizaciones en lugar de a través de dar fuerza a de regulaciones.

3.3.3.2 Principios y prácticas contables

Tradicionalmente la contabilidad en Francia da la preferencia a la información que necesita de acreedores y las autoridades del impuesto, como en Alemania, Este énfasis está cambiando, sin embargo, como menor a alguna magnitud, con respecto a las grandes empresas listas. Las presiones del mercado internacional parecerían estar animando un mayor enfoque al accionista, sobre todo con respecto a las cuentas consolidadas.

3.3.3.3 Estados Financieros

Un informe típico anual francés, las cuentas consisten en un balance consolidado, un estado del ingreso, y fondos o declaración de flujo de efectivo junto con los estados de la compañía filial. Sin embargo, las grandes organizaciones tienden a presentar los estados consolidados separadamente en un informe especial. También se proporciona un informe anual por la junta de asamblea, a menudo en un documento separado de las cuentas anuales. Como en Alemania, se declaran las propuestas de las tablas para la apropiación de ganancia separadamente y no están incorporadas en las cuentas.

3.3.3.4 Prácticas de medición

El planteamiento francés a la valoración es muy conservador, similar pero no realmente tan extremo como Alemania. El costo histórico es la base requerida, aunque los documentos a largo plazo tuvieron que ser revaluados en 1978 usando índices gubernamentales. Para proteger a los acreedores, deben crearse también las reservas legales, igual a 10 por ciento de la porción del capital emitido, se toma el 5 por ciento de las ganancias anuales, hasta alcanzar el tamaño requerido de reserva. Las

proporciones de depreciación son determinadas por las autoridades del impuesto, y se usan los métodos para acelerar ampliamente. La regla que se usa en Francia para los inventarios, es el costo más bajo del mercado, pero el costo que usa los UEPS o métodos promedio deben calcularse. UEPS no es algo permitido; sin embargo, se permiten provisiones de impuestos deducibles para los levantamientos de precio de inventario. Normalmente se tratan conservadoramente los contratos a largo plazo.

Con respecto a los gastos de Investigación y Desarrollo, el gasto de instalación puede capitalizarse, sujeto a ciertas condiciones acerca de la viabilidad del proyecto, y no amortizable arriba de un período de más de cinco años. También pueden capitalizarse los gastos de instalación sujeto a la amortización, de nuevo dentro de un período quincenal.

Al igual que en Alemania, las provisiones son una manera importante de igualar o reducir las ganancias. Éstos normalmente están enviando las provisiones para riesgos generales o contingencias, pero ellos también incluyen las provisiones para impuestos deducibles especiales. En las cuentas consolidadas, sin embargo, la base del impuesto se corrige con las provisiones para los propósitos de presentación. Mientras el impuesto diferido generalmente no se levanta en Francia, por lo menos con respecto a las cuentas de la compañía individuales, que se parecen en el contexto de consolidado en las cuentas de la compañía individuales y donde allí muchos se difieran impuesto que relaciona a las subsidiarias extranjeras.

3.3.3.5 Prácticas de consolidación

En respuesta a las combinaciones de negociaciones en Francia es ahora consistente con la Séptima Directiva de EU y la práctica Anglo-sajón siguiendo las leyes contables de 1985 y 1986. Interesantemente, las nuevas leyes en la consolidación son únicas en que se permiten a los grupos partir de varios principios de contabilidad franceses tradicionales, aunque sólo en sus cuentas consolidadas. Al parecer, las presiones del mercado internacional en materia francés eran tales que la consistencia mayor con los principios anglosajones fue vista para ser deseable.

Bajo este régimen, el uso de valores de reposición y en general poder comprar inventarios se permite. También se permiten reevaluaciones de mercado con respecto a los activos fijos e inversiones. UEPS puede usarse para determinar el costo de inventarios. El interés en los préstamos puede capitalizarse como puede ser los arriendos. Más allá, la conversión de la moneda puede tomarse como pérdidas admisibles y pagaderas en el estado del ingreso en lugar del balance. Un punto final aquí son los valores base del impuesto en las cuentas que debe corregirse, en lugar de revelarse, para los propósitos de consolidación.

Con respecto al método de consolidación, el método de la compra se usa normalmente. Agrupando el interés raramente se encuentra registrado en la práctica. El fondo de comercio es calculado en base a los valores reales como en Alemania, El fondo de comercio debe capitalizarse y debe amortizarse arriba de su vida útil, normalmente a un máximo de cuarenta años. El tratamiento de Capital para las corporaciones

asociadas se requiere ahora en Francia. Además, la consolidación proporcional es obligatoria para las empresas.

No hay ningún requisito legal a la conversión de la moneda gobernante. En la práctica, las ganancias y pérdidas cambiarias de la moneda, pagaderos cuida ser afectada en el estado de ingreso. El método de la proporción actual también es el más popular para los estados financieros consolidados, como en los Estados Unidos y el Reino Unido.

Con respecto a la información por segmentos, las corporaciones francesas tienden a reservar mucho sobre sus funcionamientos, como los alemanes, y así cumplir con los requisitos mínimos de EU, es la norma, es decir, la producción de las ventas, es registrada por la línea de negocio y el mercado geográfico.

3.4 Confianza en la Información Contable

Más que ser un simple fracaso empresarial, el colapso sucedido con varias multinacionales como Enron, Worldcom y otras grandes más, atentaron contra el crecimiento de los mercados financieros: La Confianza. Estos hechos alcanzaron connotaciones globales y ponen en entredicho la credibilidad de instituciones de gran renombre como lo fueron las firmas de auditoría y de los prestigiosos analistas de bolsa, quienes no tuvieron medida al momento de dar sus pocos confiables dictámenes. Lo que en realidad asombra es el uso poco ético de los administradores y contadores que no midieron las consecuencias que esto acarrearía, además de las pérdidas financieras se ha perdido lo más importante para participar de el mercado, la confianza; obligando a los entes encargados de crear nuevas normas que regulen tanto los informes cómo la profesión.

La implementación de nuevas normas como los Estándares internacionales de Contabilidad que trae consigo la globalización es en buena medida una alternativa de generar confianza entre los mercados bursátiles. Palabras clave: Confianza; fraude; multinacionales; auditoría.

La contaduría pública es una profesión multidisciplinaria, que goza de ser complementada por el derecho, la economía, la administración, las matemáticas y otras ramas del conocimiento, que en ningún momento la hace dependiente de ninguna de ellas, dándole al contador público idoneidad para desempeñarse como gerente, administrador, asesor, auditor, revisor fiscal y demás cargos ya que es el ser crítico y objetivo de la empresa, la persona equilibrada que dirime cualquier inconveniente que se presente, es el punto neutro, de él depende que la información que se presenta, sea veraz y además que las decisiones que toma la alta gerencia sean las más convenientes y acordes a la realidad financiera de la compañía, tiene el privilegio de dar fe pública que lo compromete con la empresa, el gremio, su comunidad y el estado. La Auditoría consiste en verificar que la información financiera, operacional y administrativa que se presenta sea confiable, veras y oportuna. Es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma como fueron planeados; que las políticas y lineamientos establecidos han sido observados y respetados; que se cumplen con obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general. Es evaluar la

forma como se administra y opera obteniendo al máximo el aprovechamiento de los recursos.

La contabilidad en general esta desgastada, ha ido perdiendo su característica principal que la diferencia de otras ciencias y que sin duda ésta era la prueba para tomar ó no decisiones, en las cuales esta en juego un valor invertido, una ganancia esperada, una decisión tomada, un empleo.

Casos como le sucedido con el gigante de la eléctrica Enron, Worldcom, Tyco, Parmalat, etc sacan a la luz publica los casos de corrupción practicados por estas multinacionales, sin medir el daño que causarían tanto a ahorradores que veían en sus estados financieros una empresa sólida con magnificas rentabilidades una buena opción de invertir sin mencionar la cantidad de trabajadores que serian despedidos y el daño tan grande hecho a la credibilidad de la información financiera, poniendo en crisis la realización de negocios ya que se generan en un ambiente caracterizado por las dudas, por una incertidumbre creciente surgida de las manipulaciones de la información con base en la cual los inversionistas tomaran sus decisiones.

Esta crisis tiene un origen ó lo tenia desde un principio y con el tiempo se ha convertido en una gran depresión, la flexibilidad de las normas que cada país adopta de acuerdo a su entorno, no crea un ambiente confiable para otro país que quiera venir a invertir, las auditorias realizadas por contadores que en su afán de independizarse de una normativa profesional trabajan a su tamaño ó al de sus intereses, entonces se deberán adoptar ejemplares sanciones contra firmas contables de prestigio mundial y por que no establecer tribunales éticos para sancionar un ejercicio profesional de dudosa moralidad.

Debido a los casos presentados en Estados Unidos y en Europa se produjo un consenso sobre la necesidad de una acción legislativa fuerte y rápida, dando lugar al fortalecimiento de normas que controlan y endurecen el control interno y que ya muchos países lo están también haciendo, como la ley emitida por el congreso de los EE.UU. Conocida como la Ley de Sarbanes - Oxley del 2002, para proteger a los inversionistas, con la cual crearon un nuevo organismo supervisor de la contabilidad, una reforma a la contabilidad corporativa, la protección del inversionista y se aumentaron las penas criminales y civiles por las violaciones al mercado de valores.

El conocer de una ley de otro país nos crea la necesidad de aprender de ella y que de una u otra forma ésta tendrá incidencia en nosotros.

Otra buena alternativa para combatir la corrupción es la Auditoria Forense, ya que va acompañada de un dictamen hecho por un experto ante los jueces dando opiniones de mucho valor las cuales facilitan el actuar de la justicia, ya que muchos casos de corrupción y fraude se han descubierto, y esta no se limita solo a los hechos administrativos sino también a lo profesional.

Han Influido en la poca confianza contable muchos acontecimientos y por esto se hace necesaria en muchos países reforzar la normatividad contable, que ya se avecinan con la tan sonada "globalización" que trae consigo cambios para nuestra economía y regulaciones para la información contable.

La estructura internacional de la contaduría ha creado organismos mundiales para que emitan estándares contables delegando únicamente a éstos la potestad de su creación y condicionando así a todo aquel que quiera participar de los mercados extranjeros.

El hecho de que se dispongan normas únicas a seguir ó dicho de otra forma que se estandaricen crea en el ambiente un grado de confianza que motiva a los empresarios, productores y todo aquel que intervenga del mercado a participar de el con menos recelo.

4 SITUACION ACTUAL DE LA CONTADURIA EN MEXICO

En México la enseñanza de las cuestiones contables estuvo ligada en su inicio a la Escuela Superior de Comercio y Administración que se funda en 1845 para hacerse cargo de la enseñanza superior mercantil. A pesar de su modesto inicio esta institución contó con algunos directores eminentes como Manuel Payno de 1871 a 1876 o como Joaquín D. Casasús a principios del siglo pasado.

Se emite un decreto el 5 de diciembre de 1903 que autoriza al ejecutivo a expedir la Ley para la Enseñanza Comercial en el Distrito Federal y el asunto toma forma el 7 de enero de 1905 en que apareció publicada en el Diario Oficial la "Ley de Enseñanza Comercial", donde se menciona como carrera a seguir en la Escuela Superior de Comercio y Administración, la de "Contador de Comercio".

El 25 de mayo de 1907 Fernando Díez Barroso presentó el primer examen profesional para obtener el diploma de Contador de Comercio.

El 11 de septiembre de 1917 quedó constituida la Asociación de Contadores Titulados. Los primeros socios fueron: Fernando Díez Barroso, Emilio Bello, José F. León, Luis G. Pastor, Mario López Llera, Ernesto M. Díaz, J. Agustín Castro, Arnoldo Harmony, Roberto Casas Alatraste, Luis Montes de Oca, Eduardo Pérez Barreira, Tomás Vilchis, Maximino Anzures y Santiago Flores. Excepto Ernesto M. Díaz, todos egresados de la Escuela Superior de Comercio y Administración.

El 6 de octubre de 1923 la Asociación de Contadores Titulados cambia su nombre por el de Instituto y adquiere su personalidad jurídica por escritura pública del 19 de febrero de 1925, quedando constituido como asociación civil. En esta acta los firmantes son: Maximino Anzures, Jacinto Avalos, Félix Bárcenas y Gallardo, José Barra, Emilio Bello, José Bravo, Rodolfo Casas, Roberto Casas Alatraste, Agustín Castro, Armando Cuspina, Alfredo Chavero, Hermenegildo Díaz, Fernando Díez Barroso, Gilberto Figueroa, Santiago Flores, Julio Freyssinier, Arnoldo Harmony, José F. León, Rafael Mancera Ortiz, Luis Montes de Oca, Fernando Orozco, Luis G. Pastor, David Thierry, Julio Torroella, Tomás Vilchis y Agustín Zea. Fernando Díez Barroso fue electo presidente honorario vitalicio de la asociación civil, y Luis Montes de Oca, presidente efectivo.

Por esos años la Escuela Bancaria y Comercial, inicia actividades ofreciendo la carrera de Contador Privado y más tarde la de Contador Público, teniendo los primeros egresados al principio de la década de los cuarenta, en una generación excelente a la que pertenecieron Eduardo Creel y Raúl Niño Álvarez, entre otros. También la Universidad Nacional Autónoma de México da cabida a la carrera en la entonces Escuela de Comercio y Administración.

El 12 de septiembre de 1955 se cambia el nombre por el actual de Instituto Mexicano de Contadores Públicos y se inicia la etapa más dinámica de la profesión, extendiéndose su organización a todo el país, con publicaciones y formalizando todo el desempeño de su ejercicio.

Hace algunos años la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Nacional Autónoma de México decide cambiar el nombre de la carrera por el de "Licenciado en Contaduría".

4.1 Documentos básicos de la profesión

4.1.1 Principios de Contabilidad generalmente aceptados

La frase "principios de contabilidad generalmente aceptados" surge en los años treinta del siglo anterior, en la correspondencia entre la Securities and Exchange Commission (SEC) y el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA), para referirse a los pronunciamientos contables emitidos por este último. Sin embargo, en los dictámenes a los estados financieros de las entidades en aquellos tiempos, se hacía referencia a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) como bases específicas para juzgar su corrección, aun cuando los citados pronunciamientos del AICPA eran muy pocos.

La Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos tiene la función, entre otras, de publicar una serie de boletines sobre el tratamiento que se debe dar a los conceptos que integran los estados financieros, con la finalidad de dar una base más firme tanto a los contadores que producen la información contable como a los interesados en la misma, evitando o reduciendo la discrepancia de criterios que pueden resultar en diferencias sustanciales en los datos que muestran los estados financieros

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

Los participantes en la vida económica tienen intereses que en ocasiones parecen opuestos y la contabilidad les debe permitir basar sus decisiones en información fehaciente y veraz.

Al producir información contable que sea útil para los diferentes intereses representados, la contabilidad adopta el criterio de equidad para dichos intereses. Dicho criterio está sustentado en una base de objetividad y veracidad razonables. Dada la importancia de la información contable para la administración de las empresas, accionistas, inversionistas potenciales, gobierno, trabajadores, instituciones de crédito, proveedores, etc., es importante destacar que si es correctamente determinada cumplirá con la función principal de ser imparcial y, por ende, equitativa para todos los usuarios de la misma.

La evolución constante de la contabilidad debe estar auspiciada por la apertura a diferentes corrientes teóricas, con sus diferentes enfoques y metodologías y con criterios sobre la naturaleza de la contabilidad sustancialmente distinta.

4.1.1.1 Boletín A-1. Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera

Alcance del Boletín. Este boletín tiene como objeto dejar establecida la estructura básica de la teoría de la contabilidad financiera. Esta teoría está formada por los conceptos fundamentales que rigen la cuantificación contable de los fenómenos económicos que se plasman en estados financieros.

La contabilidad financiera presenta información de carácter general sobre la entidad económica mediante estados financieros. Una presentación razonablemente adecuada de la entidad se compone del balance general, el estado de resultados y el estado de cambios en la situación financiera.

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

Conceptos que componen la estructura básica de la contabilidad. Hay una abundante cantidad de términos en la literatura contable para denominar los conceptos y las clases de los mismos que integran la teoría de la contabilidad. La profusión de la terminología es un claro indicio de que no se ha logrado llegar a un acuerdo entre los tratadistas y practicantes de la contabilidad en lo referente a la estructura básica de la teoría contable. Esta estructura es una base susceptible de ser modificada y adaptada o cambiada cuando se considere que entorpece el avance de la contabilidad.

La teoría establecida en este boletín está compuesta por varias clases de conceptos ordenados de acuerdo con su jerarquía que son:

- Principios,
- reglas particulares, y
- criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares.

El orden en que se presentan los conceptos que forman la estructura de la teoría de la contabilidad está basado en generalidad decreciente, que se da entre los principios y las reglas particulares. El criterio prudencial de aplicación se refiere a las reglas particulares, ya que los principios son proposiciones de carácter más amplio que deben aplicarse en todos los casos.

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

Los principios de contabilidad que identifican y delimitan al ente económico y a sus aspectos financieros, son: la entidad, la realización y el periodo contable.

Los principios de contabilidad que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación, son: el valor histórico original, el negocio en marcha y la dualidad económica.

El principio que se refiere a la información es el de: revelación suficiente.

Los principios que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales del sistema son: importancia relativa y consistencia.

***Reglas particulares.** Son la especificación individual y concreta de los conceptos que integran los estados financieros. Se dividen en: reglas de valuación y reglas de 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.

***Criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares.** La medición o cuantificación contable no obedece a un modelo rígido, sino que requiere de la utilización de un criterio general para elegir entre alternativas que se presentan como equivalentes, tomando en consideración los elementos de juicio disponibles. Este criterio se aplica al nivel de las reglas particulares.

En el apartado anterior se presentaron las categorías que forman la estructura de la teoría básica sobre la que descansa la contabilidad. En éste se presentan los conceptos más generales que están en la base de la cuantificación contable. Estos principios se refieren al aspecto de transformar los datos en información y a la presentación de ésta, adecuada a sus usos o fines.

Entidad.- La actividad económica es realizada por entidades identificables, las que constituyen combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de 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. Se utilizan para identificar una entidad dos criterios:

(1) conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social con estructura y operación propios, y

(2) centro de decisiones independiente con respecto al logro de fines específicos, es decir, a la Por otra parte los cambios que se han logrado al implementar, las Normas Internacionales de Información Financiera en México en una necesidad social.

Por tanto, la personalidad de un negocio es independiente de la de sus accionistas o propietarios y en sus estados financieros sólo deben incluirse los bienes, valores, derechos y obligaciones de este ente económico independiente. La entidad puede ser una persona física, una persona moral o una combinación de varias de ellas.

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.

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

(A) cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos,

(B) cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes o

(C) cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

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. Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo en que ocurren; por tanto cualquier información contable debe indicar claramente el periodo 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.

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

embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

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

Dualidad económica.- Esta dualidad se constituye de:

- 1) Los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines y,
- 2) 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 una adecuada comprensión de su estructura y relación con otras entidades. El hecho de que los sistemas modernos de registro aparentan eliminar la necesidad aritmética de mantener la igualdad de cargos y abonos, no afecta al aspecto dual del ente económico, considerado en su conjunto.

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

Importancia relativa.- La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

Consistencia.- Los usos de la información contable requieren que se sigan 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, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa.

Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de la información debe ser justificado y es necesario advertirlo claramente en la información que se presenta,

indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

*Criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares. La operación del sistema de información contable no es automática ni sus principios proporcionan guías que resuelvan sin duda alguna cualquier dilema que pueda plantear su aplicación.

Por esta relativa incertidumbre es necesario utilizar un juicio profesional para operar el sistema y obtener información que en lo posible se apegue a los requisitos mencionados en este boletín.

Este juicio debe estar temperado por 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 momento que la decisión sea equitativa para los usuarios de la información contable.

4.1.1.2 Addendum al Boletín A-1

Características de la Información Contable. Algunos conceptos que varios autores han supuesto explícitamente como básicos de un esquema teórico de la contabilidad no son considerados como tales en este Boletín por ser inherentes a una técnica de cuantificación y derivarse de la definición y de la función social de la contabilidad.

Los métodos de cuantificación varían en complejidad, dependiendo del grado de dificultad que implique el obtener la información cuantitativa. Cuando la información se deriva de una observación inmediata del fenómeno medido, la tarea es más fácil; tal es el caso de una simple estadística sobre temperaturas, o una sobre ventas. Pero cuando se refiere a los múltiples eventos de una entidad económica, la información cuantitativa resulta compleja.

La definición de contabilidad, como técnica utilizada para producir información cuantitativa que Por otra parte los cambios que se han logrado al implementar, las Normas Internacionales de Información Financiera en México para tomar decisiones económicas a los usuarios de la misma, implica que la información y el proceso de cuantificación deben cumplir con una serie de requisitos para que satisfaga adecuadamente las necesidades que mantienen vigente su utilidad.

Las características fundamentales que debe tener la información contable son utilidad y confiabilidad. Además, la información contable tiene, impuesta por su función en la toma de decisiones, la característica de la provisionalidad.

Utilidad. La utilidad como característica de la información contable es la cualidad de adecuarse al propósito del usuario. Estos propósitos son diferentes en detalle para cada usuario pero todos tienen la comunidad de interés económico en la entidad económica; entre esos interesados se encuentran: la administración, inversionistas, accionistas, trabajadores, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc.

Dada la imposibilidad de conocer al usuario específico y sus necesidades particulares, se presenta información general por medio de los estados financieros: el balance general, el estado de resultados y el estado de cambios en la situación financiera.

La utilidad de la información está en función de su contenido informativo y de su oportunidad.

El contenido informativo está basado en: la significación de la información, es decir, en su capacidad de representar simbólicamente -con palabras y cantidades- la entidad y su evolución, su estado en diferentes puntos en el tiempo y los resultados de su operación; la relevancia de la información, que es la cualidad de seleccionar los elementos de la misma que mejor permitan al usuario captar el mensaje y operar sobre ella para lograr sus fines particulares; la veracidad, cualidad esencial, pues sin ella se desvirtúa la representación contable de la entidad, que abarca la inclusión de eventos realmente sucedidos y de su correcta medición de acuerdo con las reglas aceptadas como válidas por el sistema; y por último, la comparabilidad, es decir, la cualidad de la información de ser válidamente comparable en los diferentes puntos de tiempo para una entidad y de ser válidamente comparables dos o más entidades entre sí, permitiendo juzgar la evolución de las entidades económicas.

Oportunidad. La oportunidad de la información contable es el aspecto esencial de que llegue a manos del usuario cuando éste pueda usarla para tomar sus decisiones a tiempo para lograr sus fines, aun cuando las cuantificaciones obtenidas tengan que hacerse cortando convencionalmente la vida de la entidad y se presenten cifras estimadas de eventos cuyos efectos todavía no se conocen totalmente.

Confiabilidad. La confiabilidad es la característica de la información contable por la que el usuario la acepta y utiliza para tomar decisiones basándose en ella. Ésta no es una cualidad inherente a la información, es adjudicada por el usuario y refleja la relación entre él y la información.

Este crédito que el usuario da a la información está fundamentado en que el proceso de cuantificación contable, o sea la operación del sistema, es estable, objetivo y verificable. Estas tres características abarcan la captación de datos, su manejo (clasificación, reclasificación y cálculo), y la presentación de la información en los estados financieros (forma, clasificación y designación de los conceptos que lo integran).

Estabilidad. La estabilidad del sistema indica que su operación no cambia en el tiempo y que la información que produce ha sido obtenida aplicando las mismas reglas para la captación de los datos, su cuantificación y su presentación. Sin embargo, la necesidad de estabilidad en el sistema no debe ser un freno a la evolución y perfeccionamiento de la información contable. Cualquier cambio que se haga y que sea de efectos importantes debe ser dado a conocer para evitar errores a los usuarios de la información.

Objetividad – Imparcialidad. La objetividad del proceso de cuantificación contable implica que las reglas del sistema no han sido deliberadamente distorsionadas y que la información representa la realidad de acuerdo con dichas reglas. El sistema al operar objetiva e imparcialmente y al satisfacer la característica de veracidad de la información obtiene la equidad de ésta, de tal manera que no se afecten los intereses de los usuarios de la información.

La información financiera para ser confiable debe presentarse objetivamente y no encontrarse sesgada para beneficio de grupos o sectores que puedan perseguir intereses particulares diferentes a los objetivos propios de la contabilidad. Los estados financieros estarán libres de sesgos (imparcialidad), si en la presentación de la información no se influencia la toma de decisiones o el juicio a fin de lograr un resultado predeterminado.

Sustancia Económica sobre forma. Los principios de contabilidad deben reflejar en la situación financiera y en los resultados de las entidades los efectos de las transacciones que realizan. Dichas transacciones se fundamentan en diferentes documentos fuente de carácter jurídico, facturas, recibos, contratos, etcétera, los cuales deben ser analizados preferentemente bajo el panorama de sus efectos en la situación financiera y en sus resultados, y no sólo por sus formalidades jurídicas.

La verificabilidad de toda la operación del sistema permite que pueda ser duplicado y que se puedan aplicar pruebas para comprobar la información producida, ya que son explícitas sus reglas de operación; captación selectiva de los datos; transformación, arreglo y combinación de los datos; y clasificación y presentación de la información.

Provisionalidad. La provisionalidad de la información contable significa que no representa hechos totalmente acabados ni terminados. La necesidad de tomar decisiones obliga a hacer cortes en la vida de la empresa para presentar los resultados de operación y la situación financiera y sus cambios incluyendo eventos cuyos efectos no terminan a la fecha de los estados financieros. Esta característica, más que una cualidad deseable, es una limitación a la precisión de la información.

Costo – Beneficio. La relación entre beneficio y costo es una limitación más que una característica de la información contable. Los beneficios derivados de la información contable deben exceder el costo de obtenerla. La evaluación de beneficios y costos, es sin embargo, sustancialmente un proceso de juicio. Aún más: Los costos no necesariamente recaen en aquellos usuarios que disfrutan de los beneficios. Los beneficios pueden disfrutarse también por usuarios distintos a aquéllos para los que la información financiera fue preparada.

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

Equilibriode las características cualitativas. Debe existir un equilibrio entre la relevancia y confiabilidad de la información contable para obtener su mayor utilidad. Es decir, lo relevante tiene que ser confiable. Para ello, en circunstancias particulares, se requiere analizar con juicio profesional la importancia relativa de esas características cualitativas para lograr su equilibrio y conseguir la máxima utilidad de la información contable.

Las características de la información contable son antecedentes de la teoría de la contabilidad financiera. Estas características las produce el proceso de cuantificación, cuya operación específica es lo que queda establecido en la teoría misma. La teoría abarca, por lo tanto yendo hacia atrás, desde la información hasta los datos, pasando por el proceso de transformación que éstos sufren para convertirse en aquélla. La entrada de datos al sistema deberá estar diseñada en función de los fines informativos del mismo, lo que implica que sólo una parte de la realidad es de interés como objeto de estudio y se retiene para su manejo y presentación como información.

4.1.2 Código de Ética profesional

Es necesario reconocer que la ética, en su concepto más puro, no debe ser objeto de una reglamentación. La necesidad de tener un código, nace de la aplicación de las normas generales de conducta a la práctica diaria. Puesto que todos los actos humanos son regidos por la ética, también las reglas escritas deben ser de aplicación general. Con objeto de ofrecer mayores garantías de solvencia moral y establecer normas de actuación profesional, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos expidió en los últimos años de la década de los veintes un código de ética profesional.

Como todo instrumento originado en el devenir humano, dicho código tuvo que ser revisado y ajustado a las necesidades y condiciones cambiantes de los tiempos. Para la elaboración de los códigos de 1955 y 1968, así como del actual, las opiniones de una gran parte de los miembros del Instituto Mexicano de Contadores Públicos han representado una orientación definitiva. Por lo tanto, el código ha sido elaborado por la propia profesión a fin de tener una serie de reglas que permitan regir la actuación de todos los Contadores Públicos. Un código de ética profesional no sólo sirve de guía a la acción moral, también mediante él, la profesión declara su intención de cumplir con la sociedad de servirla con lealtad y diligencia y de respetarse a sí misma y no sólo cumplir con lealtad al patrocinador de sus servicios. Al elaborar el presente código, se ha reconocido la existencia de varios principios de ética aplicables directamente a nuestra profesión, principios a los que en este código nos referimos como postulados. Se estima que estos postulados representan la esencia de las intenciones de la profesión para vivir y actuar dentro de la ética y se han agrupado en cuatro rubros fundamentales.

Con objeto de destacarlos y de hacer una rápida referencia a ellos en cualquier momento se presentan como una primera parte y son:

- La definición del alcance del propio código
- Las normas que conforman la responsabilidad del profesional frente a la sociedad.
- Las normas que amparan las relaciones de trabajo y de servicios profesionales.
- La responsabilidad hacia la propia profesión.

Cabe mencionar que existen otros códigos de ética profesional emitidas por diversas instituciones como son: Asociación Mexicana de Contadores Públicos (AMCP), Instituto Mexicano de Auditores Internos (IMAI), Academia Mexicana de Auditoría Integral y del Desempeño, el IFAC entre otros.

Contenido del Código Ética Profesional emitido por el IMCP

El capítulo I comprende las normas aplicables en forma general al Contador Público, sin importar la índole de su actividad, en tanto que los capítulos II, III y IV están limitados a las normas relacionadas con el tipo de actividad que desarrolla el Contador Público en el ejercicio de su profesión. Por último el capítulo V prevé las sanciones que pudieran aplicarse, cuando se hubiesen violado las normas aquí fijadas.

Postulados

Alcance del Código

Postulado I *Aplicación universal del código.* Este Código de Ética Profesional es aplicable a todo Contador Público o Firma nacional o extranjero por el hecho de serlo, entendiéndose como Firma lo establecido en el artículo 2.03 siguiente, sin importar la índole de su actividad o especialidad que cultive tanto en el ejercicio independiente o cuando actúe como funcionario o empleado de instituciones públicas o privadas. Abarca también a los contadores públicos que, además, ejerzan otra profesión.

Responsabilidad hacia la Sociedad

Postulado II *Independencia de criterio.* Al expresar cualquier juicio profesional el Contador Público acepta la obligación de sostener un criterio libre de conflicto de intereses e imparcial.

Postulado III *Calidad profesional de los trabajos.* En la prestación de cualquier servicio se espera del Contador Público un verdadero trabajo profesional, por lo que siempre tendrá presentes las disposiciones normativas de la profesión que sean aplicables al trabajo específico que esté desempeñando. Actuará asimismo con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable.

Postulado IV *Preparación y calidad del profesional.* Como requisito para que el Contador Público acepte prestar sus servicios, deberá tener el entrenamiento técnico y la capacidad necesaria para realizar las actividades profesionales satisfactoriamente.

Postulado V *Responsabilidad personal.* El Contador Público siempre aceptará una responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección.

Responsabilidades hacia quien patrocina los Servicios

Postulado VI *Secreto profesional.* El Contador Público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar, por ningún motivo, en beneficio propio o de terceros, los hechos, datos o circunstancias de que tenga o hubiese tenido conocimiento en el ejercicio de su profesión. Con la autorización de los interesados, el Contador Público proporcionará a las autoridades competentes la información y documentación que éstas le soliciten.

Postulado VII *Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral.* Faltarán al honor y dignidad profesional todo Contador Público que directa o indirectamente intervenga en arreglos o asuntos que no cumplan con la moral.

Postulado VIII *Lealtad hacia el patrocinador de los servicios.* El Contador Público se abstendrá de aprovecharse de situaciones que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios.

Postulado IX *Retribución económica.* Por los servicios que presta, el Contador Público se hace acreedor a una retribución económica.

Responsabilidad hacia la Profesión

Postulado X *Respeto a los colegas y a la profesión.* Todo Contador Público cuidará sus relaciones con sus colaboradores, con sus colegas y con las instituciones que los agrupan, buscando que nunca se menoscabe la dignidad de la profesión sino que se enaltezca, actuando con espíritu de grupo.

Postulado XI *Dignificación de la imagen profesional a base de calidad.* Para hacer llegar a la sociedad en general y a los usuarios de sus servicios una imagen positiva y de prestigio profesional, el Contador Público se valdrá fundamentalmente de su calidad profesional y personal, apoyándose en la promoción institucional y cuando lo considere conducente, para aquellos servicios diferentes a los de dictaminación, podrá comunicar y difundir sus propias capacidades sin demeritar a sus colegas o a la profesión en general. Los servicios de dictaminación se refieren a los provenientes de la auditoría de estados financieros. No es permisible utilizar para fines publicitarios el término genérico de auditoría.

Postulado XII *Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos.* Todo Contador Público que de alguna manera transmita sus conocimientos, tendrá como objetivo mantener las más altas normas profesionales y de conducta y contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión.

Normas Generales

Alcance del Código

Artículo 1.01. Los Contadores Públicos y/o las Firmas tienen la ineludible obligación de regir su conducta de acuerdo a las reglas contenidas en este código, las cuales deberán considerarse mínimas, pues se reconoce la existencia de otras normas de carácter legal y moral cuyo espíritu amplía el de las presentes.

Artículo 1.02. Este código rige la conducta del Contador Público en sus relaciones con el público en general, con quien patrocina sus servicios (cliente o patrón) y sus compañeros de profesión y le será aplicable cualquiera que sea la forma que revista su actividad, especialidad que cultive o la naturaleza de la retribución que perciba por sus servicios.

Artículo 1.03. Los Contadores Públicos que además ejerzan otra profesión deberán acatar estas reglas de conducta independientemente de las que señale la otra profesión para sus miembros.

Artículo 1.04. Los casos en que exista duda acerca de la interpretación de este código, deberá someterse a la Junta de Honor de la asociación afiliada a que pertenezca el socio o del Instituto, en su caso.

Artículo 1.05. Al expresar el juicio profesional que sirva de base a terceros para tomar decisiones, el Contador Público deberá aclarar la relación que guarda ante quien patrocina sus servicios.

Artículo 1.06. Las opiniones, informes y documentos que presente el Contador Público deberán contener la expresión de su juicio fundado en elementos objetivos, sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que puedan inducir a error y tomando en cuenta las declaraciones del Instituto.

Artículo 1.07. Los informes de cualquier tipo que emita el Contador Público con su firma, deberán ser necesariamente el resultado de un trabajo practicado por él o por algún colaborador bajo su supervisión. Podrá suscribir aquellos informes que se deriven de trabajos en colaboración con otro miembro del Instituto.

Artículo 1.08. El Contador Público y/o la Firma solamente aceptará trabajos para los que esté capacitado. Es obligación del Contador Público y/o la Firma mantener sus conocimientos profesionales debidamente actualizados, conforme a la norma de educación profesional continua.

El Contador Público y/o la Firma debe adoptar un programa diseñado para asegurar el control de calidad en la ejecución de los servicios profesionales.

Artículo 1.09. Al firmar informes de cualquier tipo el Contador Público será responsable de ellos en forma individual.

Artículo 1.10. El Contador Público podrá consultar o cambiar impresiones con otros colegas en cuestiones de criterio o de doctrina, pero nunca deberá proporcionar datos que identifiquen a las personas o negocios de que se trate, a menos que sea con consentimiento de los interesados.

Artículo 1.11. El Contador Público no deberá utilizar sus conocimientos profesionales en tareas que no cumplan con la moral.

Artículo 1.12. El Contador Público deberá analizar cuidadosamente las verdaderas necesidades que puedan tenerse de sus servicios, para proponer aquéllos que más convengan dentro de las circunstancias. Este consejo deberá darse en forma desinteresada y estará basado en los conocimientos y la experiencia del profesional.

Artículo 1.13. Ningún Contador Público podrá obtener ventajas económicas directas o indirectas por la venta al patrocinador de su trabajo, de productos o servicios que él haya sugerido en el ejercicio de su profesión, excepto de aquéllas que le sean propias a su actividad como Contador Público.

Artículo 1.14. El monto de la retribución económica que perciba el Contador Público ha de estar de acuerdo con la importancia de las labores a desarrollar, el tiempo que a esa labor se destine y el grado de especialización requerida.

Artículo 1.15. Los Contadores Públicos se abstendrán de hacer comentarios sobre otro contador cuando dichos comentarios perjudiquen su reputación o el prestigio de la profesión en general, a menos que se le soliciten por quien tenga un interés legítimo en ellos.

Artículo 1.16. El Contador Público deberá dar a sus colaboradores el trato que les corresponde como profesionales y vigilará su adecuado entrenamiento, superación y justa retribución.

Artículo 1.17. El Contador Público no deberá ofrecer trabajo directa o indirectamente a empleados o socios de otros contadores, si no es con previo conocimiento de éstos, pero podrá contratar libremente a aquellas personas que por su iniciativa o en respuesta a un anuncio le soliciten empleo.

Artículo 1.18. El Contador Público deberá cimentar su reputación en la honradez, laboriosidad y capacidad profesional, observando las reglas de ética más elevadas en sus actos.

Artículo 1.19. El Instituto directamente o por conducto de sus asociaciones federadas, difundirá institucionalmente de la manera que juzgue conveniente, los servicios que los Contadores Públicos están en capacidad de brindar a la sociedad en general y publicará el directorio de sus socios.

Artículo 1.20. El Contador Público puede comunicar y difundir sus servicios y productos, excepto los relativos a dictaminación, a la sociedad en general, únicamente en periódicos y revistas manteniendo una presentación digna. Se prohíben comunicaciones o difusiones que hagan alusión a honorarios, que persigan fines de autoelogio o que menosprecien o demeriten la dignidad de un colega en particular o de la profesión en general.

Para estos propósitos, no se considera autoelogio la descripción de características comprobables del Contador Público o de los servicios que presta, siempre y cuando no se califiquen ni se comparen.

Artículo 1.22. Los trabajos técnicos, boletines y folletos que elaboran los Contadores Públicos deberán tener una presentación digna y sólo podrán circular entre su personal, clientes y personas que expresamente lo soliciten.

Del Contador Público como Profesional Independiente

1. General

Artículo 2.01. El Contador Público y/o la Firma expresará su opinión en los asuntos que se le hayan encomendado, teniendo en cuenta los lineamientos expresados en este código y una vez que haya dado cumplimiento a las normas profesionales emitidas por el propio Instituto, que sean aplicables para la realización de este trabajo.

Cuando el Contador Público y/o la Firma permita que aparezca su nombre en informes o documentos deberá:

- a) Indicar que debe leerse en relación a otra información que sí cumple con los términos de esta regla,
- b) Señalar claramente que no se ha dado cumplimiento a esta regla y la forma en que ello limita su opinión profesional.

Artículo 2.02. Ningún Contador Público que actúe independientemente permitirá que se utilice su nombre en relación con proyectos de informaciones financieras o estimaciones de cualquier índole, cuya realización dependa de hechos futuros, en tal forma que induzcan a creer que el Contador Público asume la responsabilidad de que se realicen dichas estimaciones o proyectos.

Artículo 2.03. “El Contador Público podrá asociarse con otros colegas o inclusive con miembros de otras profesiones formando una Firma, con el fin de estar en posibilidad de prestar mejores servicios a quien los solicite, por lo que podrá utilizar, dentro de su

propio Despacho, servicios de miembros de otras profesiones para llevar a cabo cualquier trabajo profesional y también para que por su intervención se obtenga evidencia comprobatoria suficiente y competente para suministrar una base objetiva para su opinión.

Esta asociación, con cualquier miembro de otra profesión, sólo podrá formarse si el Contador Público ostenta su responsabilidad personal e ilimitada. Cuando por la naturaleza del trabajo, el Contador Público deba recurrir a la asistencia de un especialista asumirá la responsabilidad respecto a la capacidad y competencia del profesional especialista y deberá informar claramente a su cliente las peculiaridades de esta situación".

Artículo 2.04. El Contador Público no deberá aceptar responsabilidades en las que se requiera su independencia de hecho y de apariencia, si ésta se encuentra limitada.

Artículo 2.05. La asociación profesional deberá darse a conocer empleando en su nombre o razón social por lo menos el nombre de uno de sus socios, ya sea activo, jubilado o fallecido, que sea Contador Público. No podrá utilizar denominaciones sociales, ni expresiones de autoelogio. Cuando la asociación profesional represente o esté afiliada a una organización de Contadores Públicos de carácter nacional o internacional, podrá darse a conocer adicionando el nombre de esta organización. Sólo podrá ostentarse como firma de Contadores Públicos cuando tenga como finalidad ejercer en el campo de la contaduría pública y más del 50% de sus socios sean Contadores Públicos; en este caso, deberán exigir a sus miembros no Contadores Públicos el respeto a las normas contenidas en este código de ética, en todo aquello que les sea aplicable.

Artículo 2.06. Cuando algún Contador Público miembro de la asociación acepte un puesto incompatible con el ejercicio independiente de la profesión, deberá retirarse de su actividad profesional como tal, dentro de la propia asociación. Igual deberá suceder cuando alguno de los Contadores Públicos miembros de la asociación haya dejado de pertenecer a un colegio o instituto afiliado por haber sido dado de baja en los términos del artículo 5.03, o bien, cuando no siendo socio del Instituto, la Junta de Honor respectiva considere procedente tal sanción.

Artículo 2.07. Ningún Contador Público que ejerza independientemente permitirá actuar en su nombre a persona que no sea socio, representante debidamente acreditado o empleado bajo su autoridad. Tampoco firmará estados financieros, cuentas, informes, etc., preparados por quien no tenga alguna de estas calidades, a menos que sean derivados de los trabajos en colaboración a que se refiere el artículo 1.07. No permitirá que un empleado o subalterno suyo preste servicios o ejecute actos que al propio Contador Público no le estén permitidos, en los términos de este código.

Artículo 2.08. El Contador Público deberá puntualizar en qué consistirán sus servicios y cuáles serán sus limitaciones. Cuando en el desempeño de su trabajo el profesional se encuentre con alguna circunstancia que no le permita seguir desarrollándolo en la forma originalmente propuesta, deberá comunicar esa circunstancia a su cliente de inmediato.

Artículo 2.09. El Contador Público no deberá ofrecer trabajo directa ni indirectamente a funcionarios o empleados de sus clientes, si no es con previo conocimiento de éstos.

Artículo 2.10. El Contador Público en ningún caso podrá conceder comisiones o corretajes por la obtención de un trabajo profesional. Solo podrá conceder participación

en los honorarios o utilidades derivadas de su trabajo a personas o asociaciones con quienes comparte el ejercicio profesional.

Artículo 2.11. El Contador Público y/o la Firma reconoce el derecho que el usuario tiene a solicitar propuestas de servicios profesionales, con su correspondiente cotización de honorarios. Por lo tanto, el Contador Público y/o la Firma podrá presentar en concurso una propuesta de sus servicios y honorarios, siempre que le sea solicitada y no recurra a procedimientos que vayan en contra de la profesión o de alguno de los postulados establecidos en este código. Los honorarios propuestos deberán calcularse de acuerdo con lo establecido en el artículo 1.14. Si el objetivo del concurso es sustituir al Contador Público y/o la Firma actual, antes de presentar la propuesta deberá seguirse el procedimiento indicado en el artículo 2.14, y si el Contador Público y/o la Firma cotiza un honorario *significativamente inferior* al cobrado por el Contador Público y/o la Firma anterior o cotizado por otros Contadores Públicos o Firmas, será aceptable en la medida que:

_ El Contador Público o la Firma pueda demostrar que el tiempo por invertir en el trabajo y el nivel del personal asignado al mismo garantiza una auditoría de estados financieros apropiada.

_ Todas las normas de auditoría generalmente aceptadas, guías y procedimientos de control de calidad serán cumplidos.

Artículo 2.12. El Contador Público en el ejercicio independiente de la profesión se abstendrá de ofrecer sus servicios a clientes de otro colega. Sin embargo, tiene el derecho de atender a quienes acudan en demanda de sus servicios o consejos.

Artículo 2.13. El Contador Público a quien otro colega solicite su intervención para prestar servicios específicos a un cliente del segundo deberá actuar exclusivamente dentro de los lineamientos convenidos entre ambos. En el caso de que el cliente solicite una ampliación de los servicios originalmente establecidos para el Contador Público llamado a colaborar, éste no deberá comprometerse a actuar en forma alguna sin antes obtener la anuencia del Contador Público por cuyo conducto recibió las instrucciones originales.

Artículo 2.14. Cuando a un Contador Público le sea solicitada una propuesta de servicios profesionales por un cliente de otro Contador Público, para efectos de sustitución, deberá dirigirse a él para informárselo antes de presentar dicha propuesta. En caso de necesitar información adicional de parte del colega actual, deberá solicitar al posible cliente que gire las instrucciones para que le sea proporcionada libremente. Dicha información la utilizará exclusivamente para tener mejores bases de sustentación de su propuesta de servicios y honorarios, o bien para decidir sobre la aceptación del trabajo

Artículo 2.15. Tratándose de asociaciones profesionales, no podrán los socios contratar o hacer trabajo profesional por su cuenta, sin el consentimiento de los otros socios.

Artículo 2.16. Es contrario a la ética profesional ofrecer directamente servicios a personas, empresas u organismos con quienes no se tengan relaciones personales o de trabajo. Asimismo, no se deberán ofrecer servicios a quienes no los hayan solicitado.

Artículo 2.17. Los Contadores Públicos que trabajen asociados con o representando a profesionales de otros países, están obligados y son responsables de que éstos

últimos, al hacerse presentes en territorio nacional, cumplan con lo establecido en este código.

Artículo 2.18. Una parte de la retribución económica que perciba el Contador Público, podrá fijarse en relación con los resultados que se obtengan con su intervención, siempre y cuando la determinación de dichos resultados no quede a cargo del propio profesional. Este método de cálculo de los honorarios no deberá usarse cuando el Contador Público actúe como auditor independiente.

Artículo 2.19. Cuando el Contador Público preste sus servicios en un país distinto al suyo, deberá cumplir las exigencias del Código de Ética Profesional local y si no lo hubiere, deberá ajustarse a los usos y prácticas profesionales en ese país

Artículo 2.20. El Contador Público debe informar a sus clientes o socios cualquier relación significativa que tenga con personas, entidades, productos o servicios, que pudiera implicar un conflicto de intereses y, por ende, el deterioro de su independencia, sobre la cual el cliente o el socio esperará ser informado. En los casos en que se proporcione o se esté en posibilidad de proporcionar asesoría a dos o más clientes en relación con una misma transacción, el Contador Público deberá informar por escrito a cada una de las partes involucradas sobre la naturaleza del servicio que está prestando o que se prestará a las mismas, sin menoscabo de la confidencialidad.

Es importante el obtener el consentimiento de las partes involucradas, igualmente por escrito.

2. Del Contador Público como Auditor Externo

Artículo 2.21. Se considera que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión que sirva de base a terceros para tomar decisiones, cuando el Contador Público y/o la Firma:

- a) Sea cónyuge, pariente consanguíneo o civil en línea recta sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y afín dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración del propio cliente.
- b) Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos verbales o escritos encaminados a ser director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios. En el caso del Comisario, se considera que subsiste la independencia de criterio.
- c) Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación con el cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna injerencia o vinculación económica directa o indirecta, en la empresa, en un grado tal que pueda afectar su independencia de criterio.
- d) Reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la empresa que contrató sus servicios profesionales y exprese su opinión sobre estados financieros en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del éxito de cualquier transacción.
- e) Sea agente de bolsa de valores, en ejercicio.
- f) Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga injerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia y decisiones sobre

nombramientos de Contadores Públicos para prestar servicios a dependencias o empresas estatales.

g) Perciba de un solo cliente, durante más de tres años consecutivos, más del 33% de su ingreso u otra proporción que aun siendo menor, sea de tal manera importante frente al total de sus ingresos, que le impida mantener su independencia. Se entiende que un grupo de Compañías que operan bajo control común o una Entidad que asigna los trabajos de auditoría externa son, para este fin, un solo cliente.

h) Tenga relaciones o intereses que puedan ejercer influencia negativa, impidan o amenacen su independencia de criterio.

i) No haya percibido los honorarios contratados por servicios de auditoría externa del año anterior, en la forma e importes convenidos por escrito, al inicio de la siguiente auditoría. Para estos efectos la renegociación de honorarios no se considera como el pago de los mismos.

j) Reciba de un cliente o sus partes relacionadas, a los que le proporcione servicios de auditoría externa, inversiones de capital en su despacho, financiamientos u otros intereses económicos.

k) Proporcione directamente o a través de algún socio o empleado de su asociación profesional, adicionalmente al de auditoría externa, cualquiera de los servicios siguientes:

_ Preparación de manera permanente, de la contabilidad del cliente.

_ Diseño, implantación, operación y supervisión de los sistemas del cliente que generen información significativa para la elaboración de los estados financieros a dictaminar. En cuanto a diseño e implantación de sistemas se permite la participación del Contador Público o Firma, que sea el auditor externo, siempre y cuando el cliente conserve la responsabilidad del proyecto, asignando la dirección del mismo a un funcionario con la competencia y nivel adecuados para tomar decisiones de planeación, coordinación y supervisión.

_ Auditoría interna relativa a estados financieros y controles contables, cuando el auditor externo toma la responsabilidad de dicha función. Se entiende que el Cliente conserva la responsabilidad cuando uno de sus funcionarios con la competencia y nivel adecuados planea, supervisa y coordina las funciones y emite los informes correspondientes.

_ Reclutamiento y selección de personal del cliente para que ocupe cargos en los primeros niveles de autoridad.

_ Preparación de avalúos o estimaciones que tengan efecto en registros contables y sean relevantes, en relación a los activos, pasivos o ventas totales del cliente a dictaminar.

Artículo 2.22. El simple hecho de que un Contador Público y/o la Firma realicen simultáneamente labores de auditoría externa y de consultoría en las áreas de administración o fiscal, no necesariamente implica falta de independencia profesional, siempre y cuando la prestación de los servicios no incluya la participación o responsabilidad del Contador Público en la toma de decisiones administrativas y financieras.

Los servicios jurídicos, fiscales y de consultoría de negocios son compatibles con los de auditoría externa, siempre y cuando la prestación de dichos servicios no incluya la participación o responsabilidad del Contador Público o la Firma en la toma de decisiones administrativas y financieras.

Artículo 2.23. El Contador Público como auditor externo tiene la responsabilidad de mantener su independencia, tomando en cuenta el contexto en que realiza su práctica, los riesgos de independencia y las salvaguardas que a este respecto tenga disponibles. Para reducir o eliminar algunos riesgos de independencia e imparcialidad, el auditor externo podrá implementar las siguientes salvaguardas:

— Establecer políticas y procedimientos destinados a promover el control de calidad de los trabajos de auditoría.

— Implantar políticas y procedimientos que permitan la identificación de relaciones o intereses entre el auditor y los clientes de auditoría.

— Asegurarse de que el personal esté sensibilizado de la importancia de comunicar a los niveles superiores del equipo de trabajo en la práctica de auditorías, cualquier asunto sobre independencia y objetividad que les afecte; esto incluye que el personal tenga conocimiento de los procedimientos establecidos.

— Involucrar a un Contador Público adicional dentro de la misma firma, que no haya participado en el trabajo de auditoría, para que revise el trabajo terminado u ofrezca su consejo cuando éste sea necesario.

— Consultar a un tercero, que puede ser un comité de consejeros independientes, un cuerpo regulatorio profesional u otro auditor.

— Tener rotación de personal de alto nivel.

— Fijar políticas y procedimientos para evaluar si ciertos riesgos, en circunstancias específicas, pueden ser considerados como de poca importancia.

Considerando lo anterior, en cada trabajo de auditoría deberán documentarse las circunstancias o hechos que podrían haber dañado la independencia del auditor, cómo se evaluaron los riesgos y cuáles salvaguardas fueron utilizadas para evitar, eliminar o, por lo menos, reducir el riesgo a un nivel aceptable.

Si los riesgos que representan ciertas actividades o intereses del auditor no pueden ser eliminados o limitados por las salvaguardas, o el auditor elige no eliminar dichas actividades o intereses, deberá rehusarse a desempeñar, o retirarse de un trabajo de auditoría.

Existen otras salvaguardas que establece la Entidad sujeta a dictaminación, que pueden considerarse para preservar la independencia del auditor externo, como por ejemplo:

— Nombramiento del auditor por un órgano superior a la dirección de la entidad, como puede ser un comité de auditoría, al cual deberá informarse sobre los resultados de la revisión.

— Procedimientos internos que aseguren una selección objetiva al asignar trabajos que no sean de auditoría.

Artículo 2.24. En las asociaciones profesionales sólo podrán suscribir estados financieros, dictámenes e informes procedentes de auditoría quienes posean título de Contador Público debidamente registrado.

Artículo 2.25. Los servicios profesionales de dictaminación que son distintivos y privativos del Contador Público no podrán ser anunciados ni publicitados.

3. Del Contador Público como Consultor Fiscal

Artículo 2.26. El Contador Público y/o la Firma cuando preste servicios de consultoría fiscal cuidarán de proponer la mejor posición a favor de su cliente, que no se obstruya

de ninguna manera la integridad y objetividad, y sea según su opinión consistente con la Ley.

Artículo 2.27. El Contador Público y/o la Firma no deberán dar a su cliente la seguridad de que la asesoría fiscal ofrecida, es incuestionable. Por el contrario, deberá asegurarse que el cliente se dé cuenta de las limitaciones y consecuencias inherentes, de modo tal, que no se malinterprete la expresión de una opinión como la afirmación de un hecho.

Artículo 2.28. El Contador Público y/o la Firma deberán cuidar de documentar la consultoría fiscal que proporcione.

Artículo 2.29. El Contador Público y/o la Firma deberán sustanciar sus interpretaciones de la ley y, cuando lo considere necesario, recomendar al usuario de sus servicios la asesoría de un profesional de otra rama.

Del Contador Público en los Sectores Público y Privado

Artículo 3.01. El Contador Público que desempeña un cargo en los sectores privado o público no debe participar en la planeación o ejecución de actos que puedan calificarse de deshonestos o indignos, o que originen o fomenten la corrupción en la administración de los negocios o de la cosa pública.

Artículo 3.02. Por la responsabilidad que tiene con los usuarios externos de la información financiera, el Contador Público en los sectores público y privado debe preparar y presentar los informes financieros para efectos externos de acuerdo con los principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, aplicables al caso.

Artículo 3.03. En las declaraciones de cualquier tipo que en el desempeño de su labor presente a las dependencias oficiales tiene el deber de suministrar información veraz, apegada a los datos reales del negocio, institución o dependencia correspondiente.

Artículo 3.04. El Contador Público no debe solicitar ni aceptar comisiones ni obtener ventajas económicas directas o indirectas por la recomendación que haga de servicios profesionales o de productos a la empresa o dependencia a la que presta sus servicios.

Artículo 3.05. Es obligatorio para el Contador Público mantenerse actualizado en los conocimientos inherentes a las áreas de su ejercicio profesional y participar en la difusión de dichos conocimientos a otros miembros de la profesión.

Artículo 3.06. El Contador Público que desempeñe un cargo en los sectores público o privado solamente podrá firmar los estados o informes de las cuentas de la dependencia oficial o empresa en que preste sus servicios indicando el carácter del puesto que desempeñe.

4. Del Contador Público en la Docencia

Artículo 4.01. El Contador Público que imparte cátedra debe orientar a sus alumnos para que en su futuro ejercicio profesional actúen con estricto apego a las normas de ética profesional.

Artículo 4.02. Es obligación del Contador Público catedrático mantenerse actualizado en las áreas de su ejercicio, a fin de transmitir al alumno los conocimientos más avanzados de la materia existentes en la teoría y práctica profesionales.

Artículo 4.03. El Contador Público catedrático debe dar a sus alumnos un trato digno y respetuoso, instándolos permanentemente a su constante superación.

Artículo 4.04. El Contador Público en la exposición de su cátedra podrá referirse a casos reales o concretos de los negocios, pero se abstendrá de proporcionar información que identifique a personas, empresas o instituciones relacionadas con dichos casos, salvo que los mismos sean del dominio público o se cuente con autorización expresa para el efecto.

Artículo 4.05. El Contador Público catedrático en sus relaciones con los alumnos deberá abstenerse de hacer comentarios que perjudiquen la reputación o prestigio de alumnos, catedráticos, otros Contadores Públicos o de la profesión en general.

Artículo 4.06. En sus relaciones con la administración o autoridades de la Institución en la que ejerza como catedrático, deberá ser respetuoso de la disciplina prescrita; sin embargo, debe mantener una posición de independencia mental y espíritu crítico en cuanto a la problemática que plantea el desarrollo de la ciencia o técnica objeto de estudio.

Sanciones

Artículo 5.01. El Contador Público que viole este código se hará acreedor a las sanciones que le imponga la asociación afiliada a que pertenezca o el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, quien intervendrá tanto en caso de que no lo haga la asociación afiliada como para las ratificaciones que requieran sus estatutos.

Artículo 5.02. Para la imposición de sanciones se tomará en cuenta la gravedad de la violación cometida, evaluando dicha gravedad de acuerdo con la trascendencia que la falta tenga para el prestigio y estabilidad de la profesión de Contador Público y la responsabilidad que pueda corresponderle.

Artículo 5.03. Según la gravedad de la falta, la sanción podrá consistir en:

- a) Amonestación privada
- b) Amonestación pública
- c) Suspensión temporal de sus derechos como socio
- d) Expulsión
- e) Denuncia a las autoridades competentes, de las violaciones a las leyes que rijan el ejercicio profesional.

Artículo 5.04. El procedimiento para la imposición de sanciones, será el que se establece en los estatutos del Instituto.

4.1.3 Normas y procedimientos de auditoría

Una de las comisiones normativas más antiguas y trascendentes de nuestro Instituto es la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA), denominadas así desde 1971, la cual fue establecida en el año de 1955, con el propósito fundamental de determinar los procedimientos de auditoría recomendables para el examen de los estados financieros que sean sometidos a la opinión del contador público.

4.1.3.1 Objetivos

En Agosto de 1971, dicho propósito fue ampliado a cuatro objetivos principales que se conservan a la fecha y son:

- a) Determinar las normas de auditoría a que deberá sujetarse el contador público independiente que emita dictámenes para terceros, con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de su información de competencia;
- b) Determinar procedimientos de auditoría para el examen de los estados financieros que sean sometidos a dictamen de contador público;
- c) Determinar procedimientos a seguir en cualquier trabajo de auditoría, en sentido amplio, que lleve a cabo el contador público cuando actúa en forma independiente; y
- d) Hacer las recomendaciones de índole práctica que resulten necesarias como complemento de los pronunciamientos técnicos de carácter general emitidos por la propia Comisión, teniendo en cuenta las situaciones particulares que con mayor frecuencia se presentan a los auditores en la práctica de su profesión.

4.1.3.2 Integración de la Comisión

Los integrantes de esta Comisión serán propuestos a la membresía por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto, con la indicación de quiénes ocuparán los puestos de presidente y secretario, con el objeto de que se haga uso de su derecho de veto, conforme a un procedimiento establecido en el reglamento correspondiente. Una vez satisfecho este requisito, se procederá a hacer la designación oficial de sus miembros, quienes desempeñarán sus cargos durante un periodo de dos años, que iniciará en los años noves, que corresponde precisamente a la iniciación de las funciones de la Vicepresidencia de la Legislación y que concluirá hasta la fecha en que se formule la siguiente comunicación formal de renovación o nueva integración de la misma.

Para ser miembro de la Comisión se deberán reunir ciertos requisitos de calidad, que se señalan a continuación:

- Gozar de prestigio profesional en el desempeño de sus actividades;
- Tener cuando menos seis años de desempeño profesional;
- Ser el responsable del área técnica o tener una posición destacada en la entidad en que se desarrolle;
- Ser socio de la firma a que pertenezca en el desempeño de la contaduría pública independiente
- Haber actuado como expositor o conferenciante en cursos o seminarios o haber sido profesor en instituciones de enseñanza donde se imparta la carrera de contaduría pública.

No se aplicarán estos requisitos cuando el Comité Ejecutivo Nacional proponga como miembros de la Comisión a personas que no sean contadores públicos o que no tengan el carácter de socios del Instituto, así como a entidades de cualquier índole que por la especialidad de actividades que lleven a cabo, los considere útiles a los propósitos señalados con dicha Comisión. En todo caso, dicho Comité observará que el número

de estas personas o entidades no exceda de la tercera parte de los miembros de la Comisión.

Las Normas de Auditoría son los requisitos mínimos de de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo.

Las Normas de Auditoría se clasifican en:

- a) Normas personales
- b) Normas de ejecución del trabajo
- c) Normas de información

4.1.3.3 Normas Personales

Las Normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que deben mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

Entrenamiento técnico y capacidad profesional

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

Cuidado y diligencia profesional

El auditor está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.

Independencia

El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

4.1.3.4 Normas de ejecución del trabajo

Al tratar las normas personales, se señaló que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia. Aún cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, existen ciertos elementos que por su importancia, deben ser cumplidos. Estos elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable de la exigencia de

cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

Planeación y supervisión

El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y, si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada.

Estudio y evaluación del control interno

El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados de control interno existente, que les sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

Obtención de evidencia suficiente y competente

Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

4.1.3.5 Normas de Información

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante él, pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor es en lo que se va a depositar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa. Por último, es principalmente, a través del informe o dictamen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte, de dicho trabajo que queda a su alcance.

Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión

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

Bases de opinión sobre estados financieros

El auditor, al opinar sobre estados financieros, debe observar que:

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

Por lo tanto, en caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en qué consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

4.1.4 Estatutos

Desde los inicios de la contaduría en el país, los miembros de la profesión sintieron la necesidad de agruparse no sólo para uniformar su práctica profesional y auto imponerse una serie de normas de carácter ético y técnico, sino también para proteger los intereses de los usuarios de sus servicios y el público en general.

Fue así como en 1917 se formó la primera agrupación profesional, la cual fue denominada Asociación de Contadores Públicos, contando con once miembros. Años más tarde, el 6 de octubre de 1923 se constituyó el Instituto de Contadores Públicos titulados de México, cuya finalidad era agrupar a los miembros de la profesión.

Sin embargo, el crecimiento mismo de la profesión y el nacimiento de la Ley General de Profesiones, originaron el nacimiento de otras agrupaciones regionales de contadores (Monterrey, México, La Laguna y otras).

Por tal motivo, en 1965 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos adquirió el carácter de Organismo Nacional, con el propósito de representar a la profesión contable nacional, obteniendo en 1977 el reconocimiento oficial de la Federación de Colegios de profesionistas.

En la actualidad, la constitución y funcionamiento de nuestro instituto, están regulados básicamente por sus estatutos y reglamentos, en vigor desde el 30 de octubre de 1987.

Uno de los objetivos fundamentales del instituto, que están consagrados en sus estatutos, consiste precisamente en “propugnar por la unificación de criterios y lograr la implantación y aceptación de normas, principios y procedimientos básicos de ética y actuación profesional por parte de sus asociados.

Para cumplir con este objetivo, el IMCP cuenta con un Comité Ejecutivo Nacional, el cual incluye una Vicepresidencia de Legislación para coordinar y vigilar el trabajo de las comisiones emisoras de disposiciones fundamentales en materia de:

- Estatutos
- Ética Profesional
- Educación continua
- Principios de contabilidad
- Normas y procedimientos de auditoría

Contenido de los Estatutos emitidos por el IMCP

Capítulo I Naturaleza jurídica y objetivos

1.01 La Asociación Civil a que se refieren estos Estatutos se denomina “**Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.** Federación de Colegios de Profesionistas”, de aquí en adelante el Instituto.

1.02 El Instituto tiene los siguientes objetivos:

- a) Mantener la unión profesional de los contadores públicos en toda la República.
- b) Fomentar el prestigio de la profesión de contador público, difundiendo el alcance de su función social y vigilando que la misma se realice dentro de los más altos planos de responsabilidad, idoneidad y competencia profesional y moral en el cumplimiento y respecto de las disposiciones legales relacionadas con su actuación.
- c) Propugnar la unificación de criterios y lograr la implantación y aceptación por parte de sus asociados, de las normas, principios y procedimientos básicos de ética y actuación profesional que se juzguen necesarios.
- d) Divulgar, en interés del público, las normas contables que deben observarse en la formulación y presentación de información financiera. Para fines externos y promover su aceptación y observancia en el país.
- e) Promover la expedición de leyes, reglamentos y reformas, relativos al ejercicio profesional.
- f) Salvaguardar y defender los intereses profesionales de sus asociados.
- g) Representar a través de sus órganos adecuados, o delegando su representación en las Asociaciones Federadas, a todos los contadores públicos de la República ante las autoridades y dependencias gubernamentales, en los aspectos procedentes.
- h) Servir de cuerpo consultivo en asuntos de carácter general relacionados con la profesión.
- i) Arbitrar los conflictos que le sean planteados por las Asociaciones Federadas o por sus asociados, de acuerdo con las bases que al respecto se establezcan.
- j) Procurar el intercambio profesional con las agrupaciones extranjeras e internacionales de contadores públicos y representar oficialmente a la profesión, con el carácter de organismo nacional, en congresos y reuniones profesionales.
- k) Llevar a cabo las tareas de investigación tendientes a producir tecnología de auditoría y de control, que sean de utilidad a los usuarios de nuestros servicios, tanto en el sector empresas como gobierno.
- l) Adoptar como disposiciones fundamentales, consecuentemente de observancia obligatoria para los socios del Instituto, las normas de información financiera que emita el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) a través de su Centro de Investigación y Desarrollo (CID), o cualquiera que sea el nombre con que se le designe.

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

1.04 El Instituto es una Asociación Civil y a falta de disposiciones expresas en su escritura constitutiva, en sus reformas y en sus Estatutos, se regirá por las disposiciones de su Asamblea General de Socios, de la Junta de Gobierno, del Comité Ejecutivo Nacional y de la Junta de Honor, de acuerdo con sus respectivas atribuciones.

1.05 El Instituto y sus Federadas no podrán realizar, patrocinar o intervenir en ninguna actividad de carácter político o religioso.

1.06 La duración del Instituto es indefinida.

1.07 El Instituto tiene su domicilio en la ciudad de México, sin perjuicio de poder establecer oficinas en cualquier parte de la República o del extranjero.

1.08 El ejercicio social del Instituto comprenderá del 1o. de septiembre al 31 de agosto del siguiente año.

1.09 El Instituto podrá adquirir los muebles e inmuebles necesarios para la realización de sus fines, pero la adquisición, venta o gravamen de inmuebles deberá siempre ser acordada por la Junta de Gobierno.

1.10 La disolución del Instituto será decidida de acuerdo con lo previsto en los Artículos 9.04 y 9.05.

1.11 Se consideran disposiciones fundamentales y, por tanto normativas de la actuación del Instituto, de sus socios y de las Asociaciones Federadas, los presentes Estatutos, las mencionadas en el Capítulo V de los presentes Estatutos y las normas de actuación profesional que se adopten, así como los pronunciamientos que se emitan de acuerdo con las disposiciones de estos mismos Estatutos.

1.12 A partir de la fecha en que entre en funciones el CINIF, según se indica en los Artículos 4, 5, 6 y 7 transitorios, las funciones de la Comisión de Principios de Contabilidad serán las de analizar, intercambiar puntos de vista con la membresía del IMCP y presentar comentarios sobre los proyectos de las normas de información financiera al CID del CINIF. Esta Comisión presentará al Comité Ejecutivo Nacional los resultados de los trabajos efectuados para recibir sus comentarios previamente a la entrega al CID.

De igual manera, analizará y consultará con la membresía del IMCP los proyectos sobre la normatividad contable emitidos por los organismos internacionales a los cuales pertenezca el IMCP, elaborará documentos que contengan criterios sobre temas de interés para los miembros de la profesión y de aplicación práctica de normas de información financiera, sugerirá temas de estudio al CINIF y podrá participar dentro de su Comité Técnico Consultivo.

1.13 El Instituto vigilará el cumplimiento de las disposiciones fundamentales en materia de control de calidad, ya sea directamente, o bien, a través de su participación como constituyente del Consejo Mexicano para la Vigilancia del Control de Calidad de las Firmas de Contadores Públicos o cualquiera que sea el nombre con que se le designe.

Capítulo II De las Asociaciones Federadas

2.01 Serán Asociaciones Federadas al Instituto, de aquí en adelante Federadas, los colegios e institutos de contadores públicos legalmente constituidos, que satisfagan los siguientes requisitos:

- a) Solicitar expresamente su admisión en calidad de Federadas.
- b) Establecer requisitos mínimos para la admisión de socios, equivalentes a los establecidos por estos Estatutos.
- c) Ajustar sus Estatutos a los requisitos mínimos que establezca el Instituto.
- d) Adoptar el Código de Ética Profesional del Instituto.
- e) Adoptar las Normas de Educación Profesional Continua.

f) Adoptar como disposiciones fundamentales las normas de información financiera que emita o reconozca el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, las Normas y Procedimientos de Auditoría y las Normas para Atestiguar emitidas por el Instituto.

g) Adoptar las otras normas de conducta y actuación profesional que apruebe oficialmente el Instituto.

h) Tener una junta de honor que se ajuste en su régimen sustancial a la del Instituto.

i) Tener un mínimo de cien Socios.

j) Pertenecer a la Región del IMCP que le corresponda.

2.02 Las solicitudes para ingresar como Federadas serán sometidas a la Junta de Honor del Instituto y resueltas por la misma Junta.

2.03 Cuando se reciba una solicitud de ingreso por parte de una asociación dentro de una jurisdicción en que ya exista otra federada, deberá exigirse una justificación de la necesidad o conveniencia de incorporar a la nueva asociación y obtenerse la opinión de la existente. Con estos datos resolverá la Junta de Honor del Instituto.

2.04 Las federadas podrán formar una Asociación Civil, la cual tendrá el carácter de regional, que agrupe a dos o más federadas que se encuentren en una misma región geográfica de las definidas por la Junta de Gobierno en los términos del inciso f) del artículo 4.04 de los Estatutos, y cumplir con las obligaciones que éstos les impongan.

Las Regiones estarán representadas por Vicepresidencias Regionales que tendrán principalmente los objetivos de representación, enlace, planeación, evaluación, coordinación y manejo administrativo de su región, y cumplirán con la reglamentación que se establece en el artículo 3.08 del Capítulo III de los Reglamentos de la Junta de Gobierno y del Comité Ejecutivo Nacional "Funciones de los miembros del Comité Ejecutivo Nacional". Las Vicepresidencias Regionales serán responsables de su propio gobierno y funcionamiento.

2.05 Las Federadas gozarán de todos los derechos que les confieren los presentes Estatutos y especialmente de los siguientes:

a) Mantenerse informadas de las actividades del Instituto y de las de cada uno de sus órganos de gobierno.

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

c) Solicitar el apoyo oficial del Instituto en los trabajos o gestiones que consideren convenientes.

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

e) Proponer a la Junta de Gobierno la región geográfica a la que desea pertenecer.

f) Elegir a los miembros de la Junta de Gobierno a que se refiere el Artículo 4.01.

2.06 Las Federadas, además de haber satisfecho los requisitos generales establecidos por el Artículo 2.01, tendrán las siguientes obligaciones:

a) Enviar al Instituto en un plazo de 30 días:

1. Los nombres y datos de registro de los Socios de nuevo ingreso.

2. Los nombres de los Socios que causen baja y los motivos de esta baja.

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

c) Liquidar oportunamente al Instituto y a su Región las cuotas que les correspondan. En el caso del Instituto, el cómputo deberá hacerse en función del número de socios

que tengan registrados; y en el caso de la Región, el cómputo se hará con base a los estatutos y reglamentos que cada una haya aprobado. Como se menciona en el artículo 3.01 de estos Estatutos, el registro de una Firma equivale al registro de un Socio individual en la determinación del número de socios de una Federada.

d) Promover entre su membresía, el conocimiento y análisis de los proyectos para auscultación de las disposiciones fundamentales y promover la votación de las mismas.

e) Informar anualmente al Instituto, del cumplimiento de las normas de Educación Profesional Continua por cada uno de sus Socios.

f) Enviar oportunamente a sus Socios, el material que el Instituto haya preparado para distribución a la membresía.

2.07 Las Federadas podrán ser suspendidas en sus derechos, por acuerdo del Comité Ejecutivo Nacional, por alguna de las siguientes causas:

a) Dejar de cumplir, en cualquier momento, con los requisitos señalados en el Artículo 2.01.

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

c) Haber dejado de cubrir las cuotas que le correspondan por un periodo de seis meses.

d) Realizar, patrocinar o intervenir en actividades de carácter político o religioso.

2.08 La exclusión de una Federada deberá ser acordada por la Junta de Honor del Instituto, en los términos del Capítulo VII de estos Estatutos, en caso de que la asociación así lo solicite, confirmada por votación especial en los términos del Artículo 9.05.

2.09 En el ámbito de su respectiva jurisdicción local, cada una de las Federadas al Instituto representarán a la profesión ante autoridades estatales y/o municipales, agrupaciones profesionales, empresariales y de trabajadores; y en general, en todos los aspectos o cuestiones, que correspondan en su ámbito territorial y que, por su trascendencia o repercusión, no tengan carácter nacional o internacional. En todo caso, las Federadas ejercerán los derechos que la ley les otorga en asuntos que sólo la afecten, así como ejercer conjuntamente con el Instituto, cualquier gestión ante las autoridades federales u organismos de carácter nacional en otros asuntos que sean de su interés.

2.10 Las Federadas podrán establecer sus propios requisitos para la admisión de Socios, que deberán incluir, cuando menos, los aspectos básicos establecidos en estos Estatutos. Cuando reciban una solicitud de admisión de personas que hayan sido Socios de otra Federada, deberán pedir a ésta los informes necesarios sobre el solicitante, y en forma general, abstenerse de registrar como Socios a quienes por razones de su domicilio o de su trabajo profesional deban naturalmente ingresar a otra de las Federadas.

2.11 Las Federadas, de acuerdo con sus propios Estatutos y reglamentaciones legales, podrán establecer secciones de pasantes o de colaboradores, que en ningún caso tendrán calidad y derechos de Socios en la Federada ni en el Instituto.

2.12 Las Federadas serán autónomas en todo lo que respecta a su régimen y actuación, con excepción de los requisitos y limitaciones establecidos expresamente en los Estatutos.

Capítulo III De los Socios

3.01 Serán Socios del Instituto los contadores públicos que satisfagan los requisitos señalados en este Capítulo, siempre que lo sean, a su vez, de alguna de las Federadas al propio Instituto.

También serán Socios, las Firmas de contadores públicos que, a través de las Federadas, se registren como tales ante el Instituto. Este registro es equivalente al registro de un socio individual en el cómputo de socios de cada federada.

Por Firma se entenderá a la persona moral constituida por uno o más Socios del Instituto que hayan decidido asociarse entre ellos, o inclusive con miembros de otras profesiones, a fin de estar en posibilidad de prestar servicios relacionados con la Contaduría Pública a quien lo solicite. El registro de una Firma no implica el registro de sus miembros, ya que éstos tendrán que registrarse de forma individual. El registro de una Firma no otorga a ésta el derecho a votar, puesto que el voto está limitado a los socios activos.

La admisión de un Socio por parte de una Federada implica su admisión simultánea en el Instituto y éste no podrá afiliarse directamente a ningún contador público sin la comunicación expresa de la asociación a que pertenezca.

3.02 Existen las siguientes categorías de Socios:

- a) Activos
- b) Vitalicios
- c) Firmas

3.03 Son Socios activos quienes reúnan los siguientes requisitos:

a) Poseer título de contador público otorgado por institución autorizada y de reconocida solvencia moral, registrada ante la Dirección General de Profesiones y, en su caso, ante el organismo estatal correspondiente, de conformidad con las leyes y reglamentos que rijan el ejercicio profesional. Se deberá considerar también lo establecido en los Capítulos I, II y III de la Ley Reglamentaria del Artículo 5o. Constitucional y Capítulo II del Reglamento respectivo, así como, en su caso, las leyes reglamentarias, reglamentos y disposiciones estatales correspondientes.

En el caso de extranjeros, deberán cumplir con los requisitos que establezca la Secretaría de Educación Pública, a través de la Dirección General de Profesiones, y que hayan cumplido con las leyes migratorias de nuestro país.

b) Poseer título de contador público otorgado por institución autorizada y de reconocida solvencia moral, teniendo en cuenta lo establecido en los Capítulos I, II y III de la Ley Reglamentaria de los Artículos 4o. y 5o. constitucionales y Capítulo II del Reglamento respectivo, así como, en su caso, las leyes reglamentarias, reglamentos y disposiciones estatales correspondientes.

c) Que su título haya sido registrado ante la Dirección General de Profesiones, y en su caso, ante el organismo estatal correspondiente, de conformidad con las leyes y reglamentos que rijan el ejercicio profesional.

d) Que gocen de reputación intachable tanto en su actuación profesional como en su vida social y pública.

e) Que no se encuentren suspendidos en sus derechos, temporal o definitivamente, por alguna de las Federadas al Instituto.

f) Que su solicitud haya sido aprobada y sancionada por una Federada, previo el cumplimiento de todos los requisitos anteriores y los que prevengan los Estatutos de la Federada respectiva y las disposiciones legales procedentes.

3.04 Serán Socios vitalicios los que tengan la misma categoría en la Federada a que estén asociados.

3.05 Son derechos comunes a todos los Socios:

- a) Presentar al Instituto directamente o por conducto de la Federada a que pertenezcan, iniciativas relacionadas con las finalidades del mismo o con el interés general de la profesión.
- b) Hacer uso de las oficinas, bibliotecas y demás servicios que en el presente o en el futuro ofrezca el Instituto a sus Asociados, de acuerdo con los Reglamentos respectivos.
- c) Asistir a las asambleas generales con voz, reservándose el derecho de votar solamente para los Socios activos.
- d) Ser representados por el Instituto en toda clase de gestiones oficiales o privadas en que el propio Instituto deba o decida intervenir.
- e) Gozar, en su caso, de los demás beneficios que en el futuro se acuerden para cada categoría de Socios.

3.06 Son derechos exclusivos de los Socios activos:

- a) Recibir el diploma que los acredita como Socios del Instituto.
- b) Intervenir en el gobierno del Instituto conforme a las disposiciones de los presentes Estatutos.
- c) Ser electos para integrar la Junta de Gobierno, para ser Auditor y para integrar la Junta de Honor, de acuerdo con las disposiciones de estos Estatutos.
- d) Ser designados para integrar las Comisiones del Instituto, teniendo en cuenta los requisitos que se establezcan en los presentes Estatutos y en sus Reglamentos.
- e) Representar a la Federada a que pertenezcan en las Asambleas Generales, cuando sean designados expresamente para ello.
- f) Solicitar se convoque especialmente a Asamblea General de Socios, mediante comunicación dirigida a la Junta de Gobierno, suscrita cuando menos por el 5% del total de Socios activos a la fecha de la última asamblea.

3.07 Son obligaciones comunes de todos los Socios:

- a) Acatar el Código de Ética y las normas de actuación profesional adoptadas por el Instituto.
- b) Acatar los presentes Estatutos.
- c) Asistir con puntualidad a las asambleas y demás sesiones a las que sean citados o designados como delegados por las Federadas a las que estén asociados.
- d) Proporcionar, por conducto de la Federada a la que pertenezcan, o directamente al Instituto, las informaciones procedentes en relación con:
 - 1. Circunstancias que alteren su categoría de Socio.
 - 2. Cambios de domicilio.
- e) Devolver el diploma de Socio del Instituto, en caso de renuncia o separación.
- f) Comparecer ante la Junta de Honor o proporcionar a ésta las informaciones que le sean solicitadas, en relación con las denuncias sobre violaciones a estos Estatutos o al Código de Ética Profesional. Esta obligación incluye las denuncias contra el Socio, las que el Socio hubiere formulado y aquellas en que su testimonio pueda ayudar a esclarecer o resolver.
- g) Dar aviso, por conducto de la Federada a que estén asociados, de su decisión de renunciar como Socios del Instituto.

h) Someterse a las labores de verificación y vigilancia relacionadas con el cumplimiento de las disposiciones fundamentales de control de calidad que lleve a cabo el IMCP, ya sea directamente o a través del Consejo Mexicano para la Vigilancia de Control de Calidad en las Firmas de Contadores Públicos, o cualquiera que sea el nombre con que se le designe, en los términos que se establezcan en el reglamento correspondiente.

i) En general, contribuir a lograr las finalidades del instituto

3.08 La renuncia de un Socio se considerará efectiva a partir del siguiente mes en que sea notificada por la Federada a que pertenezca, cualquiera que sea la categoría con que se encuentre registrado en el Instituto. Deberá informarse invariablemente al Instituto la causa de la renuncia.

3.09 Cualquier Socio deberá ser excluido temporal o definitivamente por la Federada a la cual pertenezca y por el Instituto en los casos siguientes:

a) Por veredicto que la Junta de Honor hubiere dictado en su contra por denuncia relativa a violaciones a estos Estatutos.

b) A moción del Comité Ejecutivo Nacional, cuando éste tuviere conocimiento directamente de que se han presentado cualquiera de las siguientes causas de incapacidad moral o física, en el caso de Socio activo o vitalicio, salvo prueba en contrario.

1. Que el Socio hubiere sido declarado legalmente carente de sus facultades mentales.

2. Que hubiere sido condenado legalmente a prisión por causas infamantes.

3. Que hubiere sido excluido de otras instituciones de contadores públicos por causa justificada.

4. Que su título profesional hubiere sido cancelado por autoridad competente.

c) A quienes siendo objeto de las revisiones a que se refiere el inciso h) del artículo 3.07 anterior, se opongan a las mismas o incumplan de manera reiterada con las disposiciones fundamentales en materia de control de calidad.

3.10 Las resoluciones de exclusión tomadas respecto a los Socios solamente podrán hacerse públicas cuando así lo acuerde la Junta de Honor.

3.11 Cuando se haya hecho pública la exclusión de cualquiera de los Socios del Instituto, la Junta de Honor deberá también hacer pública cualquier circunstancia, que en ese momento, o en el futuro, afecte favorablemente la situación del Socio excluido. Esta publicación deberá hacerse por los mismos medios y con la misma extensión con que se haga la publicación del hecho de la exclusión.

Capítulo IV Del Gobierno del Instituto

4.01 El órgano de gobierno del Instituto será la Junta de Gobierno que se formará de:

I. Comité Ejecutivo Nacional:

a) El Presidente y el Vicepresidente General

b) Ocho Vicepresidentes de Operación como sigue:

1. De Legislación

2. De Docencia

3. De Sector Gubernamental

4. De Sector Empresas

5. De Práctica Externa

6. De Relaciones y Difusión

7. De Fiscal

8. De Asuntos Internacionales

c) El Secretario

d) El Tesorero y el Protesorero

e) Los Vicepresidentes Regionales

II Por los Presidentes en funciones de las Asociaciones Federadas al Instituto.

Todos los integrantes de la Junta de Gobierno deberán tener actualizada la Certificación de Contador Público.

Los miembros de la Junta de Gobierno mencionados en los incisos a), b), c) y d), serán electos conforme al procedimiento establecido en el Capítulo VIII de los presentes Estatutos y en su correspondiente Reglamento. Los Vicepresidentes Regionales serán electos por los Presidentes de las Federadas de la región, de conformidad con lo que establece el Artículo 2.09 del Reglamento de la Junta de Gobierno y del Comité Ejecutivo Nacional. Los nombres de los Presidentes en funciones de las Asociaciones Federadas, serán comunicados al Instituto en escrito firmado por la persona autorizada de cada una de las Federadas, dentro de los 30 días siguientes a la toma de posesión de los respectivos cuerpos directivos de dichas Asociaciones o, en su caso, siguientes a la notificación de haber sido aceptados como tales, en los términos del Capítulo II de los Estatutos.

4.02 El término de la gestión de los miembros de la Junta de Gobierno a que se refieren los incisos a), b), c), y e) así como los Presidentes en funciones de cada una de las Asociaciones Federadas al Instituto, señalados en el Artículo anterior, será el que se describe enseguida; pero en todos los casos continuarán en funciones hasta el día en que se celebre la Asamblea Anual que corresponda a la toma de posesión de sus respectivos sucesores, la que no podrá posponerse más allá de los tres meses siguientes a la terminación de cada ejercicio social, según el Artículo 9.02 de los Estatutos.

a) El Presidente y Vicepresidente General desempeñarán su cargo durante un año, en la consideración de que salvo lo exceptuado expresamente en el Capítulo VIII de estos Estatutos, el Vicepresidente General sucederá al Presidente durante el ejercicio social siguiente al de su propia gestión.

b) El Secretario de la Junta desempeñará su cargo durante dos años, debiendo ser electo en años nones.

c) El Protesorero desempeñará su cargo durante un año, al término del cual y salvo la excepción señalada en el Capítulo VIII de los presentes Estatutos, sucederá al Tesorero durante el ejercicio anual siguiente al de su propia gestión.

d) Los Vicepresidentes de Operación mencionados en el inciso b) del Artículo anterior, desempeñarán sus respectivos cargos durante dos años, pero asumirán sus funciones en forma alterna de manera que, el Vicepresidente de Legislación, el de Sector Gubernamental, el de Práctica Externa y el de Fiscal inicien su gestión en años nones y el Vicepresidente de Docencia, el del Sector Empresas el de Relaciones y Difusión, y el de Asuntos Internacionales den principio a su gestión en años pares.

e) Los Vicepresidentes Regionales a que se refiere el inciso e) del Artículo 4.01 durarán en sus cargos un ejercicio social, que será coincidente con el del Comité Ejecutivo

Nacional y podrán ser reelectos únicamente por un periodo adicional de 12 meses, durando como máximo dos años.

f) Los presidentes en funciones de las Asociaciones Federadas a que se refiere el Artículo 4.01, desempeñan su cargo durante el mismo periodo de gestión de los cuerpos directivos de cada una de dichas Federadas.

Ninguna persona que haya desempeñado el cargo de Presidente del Instituto durante el periodo de gestión completo señalado para dicho puesto, podrá ser reelecta en el mismo cargo.

4.03 Para ser elegibles a los cargos de la Junta de Gobierno los Socios del Instituto deberán reunir los requisitos de calidad, antigüedad y residencia que establece el Reglamento respectivo de los presentes Estatutos.

4.04 La Junta de Gobierno tendrá todas las facultades necesarias para el gobierno del Instituto, las que podrá delegar en el Comité Ejecutivo Nacional, con excepción de las señaladas como exclusivas en el cuerpo de estos Estatutos y sus Reglamentos, así como las siguientes:

a) Informar a la Asamblea General de Socios sobre los asuntos y la marcha del Instituto.

b) Promulgar las reformas y pronunciamientos relativos a las disposiciones fundamentales del Instituto, que le turnen las Comisiones, una vez cumplidos los procedimientos que al respecto se señalan en el Capítulo siguiente.

c) Las mencionadas especialmente en los Reglamentos de estos Estatutos.

d) Convocar a la Asamblea General de Socios que cada año debe tener lugar en los términos del Capítulo IX de estos Estatutos.

e) Conocer y aprobar los planes y la gestión del Comité Ejecutivo Nacional, así como los estados financieros que se presenten a la Asamblea General de Socios.

f) Definir las regiones geográficas en que será dividida la República Mexicana, para efectos de que las Federadas se agrupen por regiones y decidir los cambios de región que soliciten las Federadas, en todo caso deberá limitarse la incorporación de Federadas a regiones limítrofes.

Para la admisión de una Federada en una región determinada, será necesario obtener el voto favorable de las dos terceras partes de las Federadas que integran la región de que se trate.

g) Ejercer poder general para pleitos y cobranzas, actos de admisión y actos de dominio, en los términos de los tres primeros párrafos del artículo dos mil quinientos cincuenta y cuatro del Código Civil para el Distrito Federal y de sus correlativos en cualquier Estado de la República Mexicana en donde se ejercite, con todas las facultades generales y aun las especiales que conforme a la ley requieran poder o cláusula especial, inclusive de las facultades especiales, anunciadas en los artículos dos mil quinientos setenta y cuatro, dos mil quinientos ochenta y siete y dos mil quinientos noventa y tres, del Código Civil para el Distrito Federal y de sus correlativos en los demás Estados de la República Mexicana en donde se ejercite; pudiendo ejercitarse el presente poder ante toda clase de personas o autoridades de cualquier orden y grado, ya sean municipales, locales o federales, fiscales, judiciales, civiles, penales, administrativas, del trabajo o de cualquier otra índole, pudiendo intentar y desistirse de toda clase de juicios, acciones y procedimientos ya sean civiles, mercantiles, penales, administrativos, contenciosos y laborales, inclusive promover el

juicio de amparo y desistirse de él, absolver y articular posiciones, transigir, recibir pagos, presentar posturas, hacer pujas y mejoras en remates, comprometer en árbitros, intentar y proseguir juicios, incidentes, recursos y apelaciones ordinarias o extraordinarias, recusar, entablar denuncias, querellas y acusaciones penales y otorgar el perdón a que se refiere el Artículo Noventa y Tres del Código Penal para el Distrito Federal, coadyuvar como parte civil con el Ministerio Público, así como exigir la reparación de el daño proveniente de el delito, quedando autorizada para firmar cuantos documentos públicos o privados fueren menester para el cabal cumplimiento del presente poder. Asimismo la Junta de Gobierno queda facultada para otorgar y suscribir títulos de crédito, en los términos del artículo noveno de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, pudiendo otorgar poderes generales para pleitos y cobranzas, actos de administración y actos de dominio, dentro de las facultades de que está investida, así como revocar los poderes que otorgare.

Capítulo V De las Disposiciones fundamentales

5.01 El Instituto emitirá las disposiciones fundamentales, a que se refiere el Artículo 1.11 de estos Estatutos.

5.02 Las Comisiones facultadas para proponer textos de los pronunciamientos que vayan a tener el carácter de disposiciones fundamentales son las siguientes:

a) Comisión de Estatutos.

b) Comisión de Ética Profesional.

c) Comisión de Educación Profesional Continua.

d) Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.

e) Cualquier otra que, por su naturaleza, pueda emitir pronunciamientos que tengan carácter de disposiciones fundamentales. Las Comisiones señaladas anteriormente tienen la característica de elaborar disposiciones que regulan la actuación del Instituto, de sus Federadas y la de sus Socios, según las reglas y procedimientos que para ello se establecen en el presente Capítulo y en su Reglamento. En vista de lo mencionado anteriormente, la integración de estas Comisiones, así como el proceso para emitir y promulgar las disposiciones, variará según la Comisión de que se trate.

5.03 El Comité Ejecutivo Nacional nombrará a las personas que deban ocupar los puestos de Presidente y Secretario de las Comisiones señaladas en los incisos a), b), c) y e) del Artículo anterior, quienes a su vez nombrarán a los demás miembros de cada una de sus respectivas Comisiones, según lo estimen necesario en cada caso.

Los integrantes de la Comisión señalada en el inciso d) del Artículo anterior, serán nombrados por el Comité Ejecutivo Nacional, con la indicación de quienes desempeñarán los cargos de Presidente y Secretario de dicha Comisión. Para proceder a la designación oficial de los integrantes de esta Comisión, deberán observarse los requisitos establecidos en el Reglamento correspondiente. Los miembros de las Comisiones mencionadas en el Artículo 5.02 deberán reunir los requisitos de calidad establecidos en el Reglamento correspondiente y desempeñarán sus respectivos cargos durante un periodo de dos años y continuarán en funciones hasta que sean sustituidos.

5.04 La Junta de Gobierno es la encargada de hacer las promulgaciones oficiales de las disposiciones formuladas para la Comisión de Estatutos y el Comité Ejecutivo Nacional para el resto de las Comisiones a que se refiere el Artículo 5.02.

5.05 El Vicepresidente de Legislación informará a la Junta de Gobierno sobre el estado que guarde el funcionamiento de cada una de las Comisiones mencionadas en el Artículo 5.02, cuando menos una vez al año, haciéndose acompañar de sus respectivos Presidentes o uno de sus miembros, si así lo considera conveniente.

5.06 La Junta de Gobierno y el Comité Ejecutivo Nacional deberán formar, en todos los casos, un expediente especial con los documentos, los votos computados por el Auditor, relativos al asunto de que se trate, y el texto definitivo cuya promulgación lleve a cabo, expediente que podrá ser revisado por los representantes acreditados de cualquier Federada o por cualquier grupo de Socios igual o superior al 1% de la membresía del Instituto.

Capítulo VI De los Reglamentos de los presentes Estatutos

6.01 Las disposiciones reglamentarias relativas al texto de los presentes Estatutos, en cuyo contexto deberán aplicarse, son los siguientes:

- a) Reglamento de la Junta de Gobierno y del Comité Ejecutivo Nacional.
- b) Reglamento del Proceso Electoral.
- c) Reglamento de las Comisiones que Emiten Disposiciones Fundamentales a que se refiere el Artículo 5.02 de estos Estatutos.
- d) Reglamento de la Administración del Instituto.

6.02 Tendrán carácter de disposiciones fundamentales del Instituto, los Reglamentos señalados en los incisos a), b) y c) del Artículo anterior y por lo mismo, su emisión y modificación estará sujeta a las reglas previstas en los presentes Estatutos. El Reglamento de la Administración del Instituto, en tanto tiene por objeto regular la operación general del mismo y de sus oficinas, debe ser expedido o modificado por acuerdo del Comité Ejecutivo Nacional.

Capítulo VII De la Junta de Honor

7.01 El Instituto tendrá una Junta de Honor, integrada por cinco Socios, dos de los cuales, cuando menos, deberán pertenecer a Federadas diferentes de la Región Metropolitana. Para formar parte de la Junta de Honor se requiere una antigüedad mínima de 10 años como Socio del Instituto y tener más de cuarenta años de edad. Los integrantes de la Junta de Honor, además, deberán distinguirse por la calidad de los servicios que hayan prestado a la profesión, tanto en el trabajo de sus agrupaciones locales y nacional, ya sea por haber actuado como miembro de sus respectivos consejos o Comisiones de Trabajo, así como también por el prestigio que hayan alcanzado en el ejercicio de la profesión, en cualquiera de las áreas de actuación mencionadas en los presentes Estatutos. Un cuerpo electoral formado por los últimos nueve Ex Presidentes del Instituto elegirá cada año a los integrantes de la Junta de Honor, tomando en consideración los requisitos a que se refiere el párrafo anterior, para que actúen en el lapso de un ejercicio social, si bien continuarán en sus servicios hasta que sean sustituidos. Este cuerpo electoral será convocado por el Presidente de la Junta de Honor.

El resultado de la elección que lleve a cabo el cuerpo electoral antes mencionado, se comunicará al Comité Ejecutivo Nacional dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la Asamblea Anual del propio Instituto.

Es incompatible el cargo de miembro de la Junta de Honor con el de cualquiera de los puestos de la Junta de Gobierno, de las Comisiones a que se refiere el Artículo 5.02 de estos Estatutos, de su Auditor o de los consejos o mesas directivas de las Federadas o de sus Juntas de Honor. Los integrantes de la Junta de Honor elegirán de entre ellos, un Presidente y un Secretario.

7.02 La Junta de Honor tendrá las siguientes funciones:

- a) Decidir sobre la admisión y exclusión de Federadas. Tratándose de la exclusión de una Federada, se estará a lo dispuesto por el Artículo 2.08 de estos Estatutos.
- b) Decidir, en apelación respecto de las Juntas de Honor de las Federadas, sobre la no admisión, exclusión o amonestación de Socios de las propias Asociaciones, por violaciones a las disposiciones fundamentales del Instituto.
- c) Amonestar a los Socios o a las Federadas con motivo de las violaciones a las disposiciones del Instituto, cuando reúna la evidencia suficiente respecto de dichas violaciones, después de la investigación que lleve a cabo a solicitud expresa de una Federada.
- d) Promover el premio “Reconocimiento al Profesor Distinguido”, así como decidir a quién otorgar dicho premio.

7.03 Para que las decisiones de la Junta de Honor se consideren válidas, se requerirá el voto de cuatro de sus miembros, cuando menos. Las resoluciones se tomarán por mayoría de votos, otorgándosele voto de calidad al Presidente en caso de empate, pero para resolver adversamente contra los interesados en los casos a que se refiere el inciso a) del Artículo 7.02 se requerirá el voto en tal sentido de cuando menos cuatro de los cinco componentes de la Junta. La Junta de Honor, antes de emitir su votación para la exclusión de alguna Federada, procederá a enviar notificación por escrito a cada uno de los miembros del Consejo Directivo y Órgano de Vigilancia de la Federada, con la obligación de que éstos los hagan llegar a los Socios de la misma, otorgándoles un plazo no mayor de 60 días para regularizar la situación de su asociación. Siempre que sea posible, la Junta de Honor deberá dirigirse directamente a todos los Socios de la Federada. Si transcurrido este plazo permaneciera la irregularidad, se procederá según lo establecido en el párrafo anterior.

7.04 Para tramitar cualquier asunto, la Junta de Honor requerirá:

- a) Que la cuestión le sea planteada por escrito.
- b) Que sea firmada por la persona interesada o por los representantes oficiales de la Federada interesada.
- c) Que le sean aportados todos los datos y elementos necesarios para su actuación.

7.05 La Junta de Honor podrá exigir todas las pruebas, alegatos y elementos que considere necesarios para la resolución de cada caso que le sea sometido a juicio, y una vez obtenidos, o convencida de no poderlos obtener, rendirá su fallo y lo comunicará a los Socios o Federadas involucradas.

7.06 La Junta de Honor, en los casos que considere conveniente, podrá pedir en su resolución que se dé difusión a su fallo y sugerirá los medios para ello.

Capítulo VIII Del Proceso Electoral

8.01 Son puestos de elección los siguientes:

- a) Los de la Junta de Gobierno que se mencionan en los incisos a), b), c) y d) del Artículo 4.01 de los presentes Estatutos.

b) El Auditor a que se refiere el Capítulo X.8.02 Para la ejecución del proceso a que se refiere este Capítulo, funcionarán permanentemente en el Instituto, el Colegio Electoral y la Comisión Orientadora de Elecciones, conforme a las reglas y atribuciones que se describen en el Reglamento del Proceso Electoral.

Capítulo IX De las Asambleas de Socios

9.01 La máxima autoridad del Instituto reside en la Asamblea General de Socios.

9.02 Al menos una vez al año, dentro de los tres meses siguientes a la terminación del ejercicio social, deberá reunirse la Asamblea General de Socios para tratar, cuando menos, los siguientes asuntos:

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

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

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

d) Conocer y promulgar los resultados respecto de los asuntos sometidos al procedimiento especial de votación, señalado en los Artículos 9.04 y 9.05.

e) Los asuntos que señale el orden del día, contenido en la convocatoria, la cual deberá ser publicada en documento oficial del Instituto, en un plazo no menor de 20 días anteriores a la fecha de celebración de la Asamblea. 9.03 Las resoluciones se tomarán, salvo lo establecido en los Artículos 9.04 y 9.05, por mayoría de votos de los Socios presentes o representados por carta poder, en la inteligencia de que un Socio solamente podrá ostentar hasta diez representaciones de Socios de su propia Asociación Federada.

9.04 Se considera que son asuntos que deben someterse al procedimiento especial de votación señalado en el Artículo 9.05, los siguientes:

a) La disolución del propio Instituto.

b) Las apelaciones a las decisiones de la Junta de Honor mencionada en el Artículo 2.08 así como a las de la Junta de Gobierno.

c) Cualquier otro asunto que la Junta de Gobierno decida, por su importancia, que debe ser sometido a este procedimiento.

9.05 El procedimiento especial de votación mencionada en el Artículo anterior, será como sigue:

a) El asunto en cuestión deberá ser sometido a la Junta de Gobierno, por escrito y aprobado por ésta. Se exceptúan del requisito anterior, los asuntos que sean apelaciones a decisiones de la Junta de Gobierno o de la Junta de Honor, los que en su caso, deberán ser sometidos a este procedimiento especial de votación mediante solicitud y confirmación escrita hecha por la parte interesada.

b) El asunto de que se trate se someterá a votación escrita de las Asociaciones Federadas y de cada uno de los Socios, enviando al efecto a cada uno de ellos, un planteamiento concreto del asunto sobre el que se les pide el voto, un razonamiento de los argumentos en pro y en contra del mismo y una cédula de votación.

c) En el caso de asuntos de conflicto o apelación, la argumentación en pro y en contra deberá enviarse en los términos exactos en que la presenten las partes interesadas.

d) Para que se considere aceptada una proposición determinada o rechazada una resolución de la Junta de Gobierno o de la Junta de Honor, deberán obtenerse votos escritos, expresos en ese sentido, por lo menos del cincuenta por ciento de las Asociaciones Federadas y, además, deberá recibirse una votación individual de Socios superior al treinta y tres por ciento de su número, con mayoría de votos emitidos en favor de aceptar la proposición sometida o de rechazar la resolución apelada.

e) Los votos respectivos deberán ser dirigidos a la Junta de Gobierno en el plazo que expresamente se señale al enviarse la propuesta, el que no podrá ser menor de tres meses, contados a partir de la fecha de envío.

El resultado de esta votación será comunicado a los Socios en la Asamblea General siguiente a la fecha en que expire el plazo de la misma, en la cual se hará la promulgación respectiva, en su caso.

f) La Junta de Gobierno deberá formar un expediente especial con los documentos y los votos relativos a cada uno de estos asuntos, expediente que podrá ser revisado por los representantes debidamente acreditados de cualquier asociación afiliada, o de cualquier grupo de Socios igual o superior a cincuenta.

9.06 Cada año, coincidiendo de preferencia con la correspondiente Asamblea General de Socios, se celebrará una Convención Nacional, con fines, naturaleza y estructura semejantes a las que tradicionalmente se han venido efectuando.

9.07 La Asamblea de Socios tendrá poder general para pleitos y cobranzas, actos de administración y actos de dominio, en los términos de los tres primeros párrafos del artículo dos mil quinientos cincuenta y cuatro del Código Civil para el Distrito Federal y de los correlativos en cualquier estado de la Republica Mexicana en donde se ejercite, con todas las facultades generales y aun las especiales que conforme a la ley requieran poder o cláusula especial, inclusive de las facultades especiales, enunciadas en los artículos dos mil quinientos setenta y cuatro, dos mil quinientos ochenta y siete y dos mil quinientos noventa y tres, del Código Civil para el Distrito Federal y de sus correlativos en los demás Estados de la República Mexicana en donde se ejercite; pudiendo ejercitar el presente poder ante toda clase de personas o autoridades de cualquier orden y grado, ya sean municipales, locales o federales, fiscales, judiciales, civiles, penales, administrativas, del trabajo o de cualquier otra índole, pudiendo intentar y desistirse de toda clase de juicios, acciones y procedimientos ya sean civiles, mercantiles, penales, administrativos, contenciosos y laborales, inclusive promover el juicio de amparo y desistirse de él, absolver y articular posiciones, transigir, recibir pagos, presentar posturas, hacer pujas y mejoras en remates, comprometer en árbitros, intentar y proseguir juicios, incidentes, recursos y apelaciones ordinarias o extraordinarias, recusar, entablar denuncias, querellas y acusaciones penales y otorgar el perdón a que se refiere el artículo noventa y tres del Código Penal para el Distrito Federal, coadyuvar como parte civil con el Ministerio Público, así como exigir la reparación del daño proveniente del delito, quedando autorizado para firmar cuantos documentos públicos o privados fueren menester para el cabal cumplimiento del presente poder. Asimismo la Asamblea de Socios queda facultada para otorgar y suscribir títulos de crédito, en los términos del artículo noveno de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito. La Asamblea de Socios podrá otorgar poderes generales para pleitos y cobranzas, actos de administración y actos de dominio, dentro de las facultades que está investida, así como revocar los poderes que otorgare.

Capítulo X De la Vigilancia

10.01 La vigilancia del Instituto estará a cargo de un Auditor y se ejercerá respecto a:

a) El cumplimiento de las obligaciones asignadas a los miembros del Comité Ejecutivo Nacional, la ejecución de los acuerdos de la Junta de Gobierno, del Comité Ejecutivo Nacional y de las Asambleas Generales. b) A la situación financiera del Instituto a que se refiere el Artículo 9.02 en su inciso b).

10.02 En las Asambleas Generales de Socios, el Auditor rendirá el dictamen sobre los estados financieros por el ejercicio social del Instituto y el informe correspondiente de gestión y ejecución de acuerdos del Comité Ejecutivo Nacional, de la Junta de Gobierno y de las Asambleas Generales de Socios.

10.03 El Auditor será elegido de acuerdo con lo que establece el Capítulo VIII de estos Estatutos. El Auditor deberá asistir con voz únicamente a las juntas de Gobierno y a las del Comité Ejecutivo Nacional.

10.04 La ausencia definitiva del Auditor ameritará la designación de un sustituto por la Comisión Orientadora de Elecciones. Si la ausencia del Auditor fuere temporal, la Junta de Honor designará un Auditor para que dictaminen los estados financieros correspondientes a dicho ejercicio.

10.05 El Auditor será el encargado de controlar, sumarizar e informar sobre el resultado de la votación de los Socios, siempre que este procedimiento sea utilizado para aceptar o rechazar una propuesta de modificación a una disposición fundamental.

Capítulo XI Del Patrimonio y de la Administración

11.01 El patrimonio del Instituto se formará:

a) Por el patrimonio neto que tenía el Instituto antes de convertirse en organismo nacional.

b) Por las cuotas especiales y por las aportaciones de carácter extraordinario que se llegaren a decretar y a obtener, para la formación de fondos específicos o generales.

c) Por el superávit o el déficit que resulte de comparar todos los ingresos anuales, con los costos y gastos del periodo.

11.02 Las cuotas que deban cubrir los Socios del Instituto a través de la Federada a que pertenezcan, serán las que determine el Comité Ejecutivo Nacional.

El Instituto también podrá recibir donativos para aplicarlos a la consecución de sus objetivos.

11.03 Los resultados de operación del Instituto se determinarán anualmente, clasificados en fondos identificados con las distintas actividades que lleve a cabo el Instituto.

11.04 La contabilidad y los estados financieros del Instituto se deberán llevar y formular de manera que pueda cumplirse con lo dispuesto en el Artículo anterior.

11.05 El patrimonio del Instituto será administrado por el Comité Ejecutivo Nacional a través del Director Ejecutivo, pero será responsabilidad directa del Tesorero supervisar el ejercicio, control y contabilización de los presupuestos autorizados, así como la formulación y presentación de los estados e informes financieros que requieran el Comité Ejecutivo Nacional, la Junta de Gobierno y a Asamblea General de Socios.

11.06 Los estados financieros que se presenten a la Asamblea General de Socios deberán ser dictaminados por el Auditor.

11.07 La administración del Instituto estará a cargo del Director Ejecutivo, quien informará del ejercicio de sus gestiones al Comité Ejecutivo Nacional, de acuerdo con las disposiciones que establezca el Reglamento correspondiente.

11.08 El Instituto destinará la totalidad de sus activos exclusivamente a los fines propios de su objeto social, no pudiendo otorgar beneficios sobre el remanente distribuible a persona física alguna o a sus integrantes personas físicas o morales, salvo que se trate en este último caso de alguna de las personas morales autorizadas para recibir donativos a que se refiere la Ley del Impuesto Sobre la Renta, o se trate de la remuneración de servicios efectivamente recibidos. Lo dispuesto en este Artículo tendrá el carácter de irrevocable.

11.09 Al momento de su liquidación y con motivo de la misma, el Instituto destinará la totalidad de su patrimonio a entidades autorizadas para recibir donativos en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Lo dispuesto en este Artículo tendrá el carácter de irrevocable.

Capítulo XII Artículos Transitorios

I. Las Federadas que, al entrar en vigor estos Estatutos, no cuenten con el mínimo de Socios establecido en el Artículo 2.01 i) de los Estatutos, tendrán un plazo de doce meses para cumplir con este requisito a partir de la fecha de su promulgación oficial.

II. Las reformas propuestas a los Estatutos en los términos de este documento, así como de los Reglamentos que le son relativos, entrarán en vigor en todas sus partes salvo lo que señala el artículo transitorio anterior, el día siguiente al de su promulgación oficial.

III. Se otorga un plazo de un año, a partir de la fecha (septiembre de 1999) en que se promulgue esta modificación [Artículo 2.01, i) de los Estatutos], para que las Federadas alcancen el mínimo establecido. Después de esa fecha, se convertirán en Delegaciones del Colegio más cercano geográficamente.

IV. Durante el periodo del proceso de constitución del Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, el Comité Ejecutivo Nacional del IMCP deberá promover que cuando menos se:

a) Apruebe que la nueva entidad que emita las normas de información financiera reconozca las actualmente emitidas por el IMCP como propias en tanto sean modificadas o sustituidas por el proceso que sea definido para la emisión en el Consejo.

b) Defina la estructura del Organismo que hará la investigación y emisión de las Normas de Información Financiera, así como los perfiles que deben reunir los integrantes de dicha estructura, que abarquen entre otros, aspectos académico, intelectual, moral, experiencia técnica, capacidad de comunicación oral y escrita, etcétera.

c) Establezcan las bases para seleccionar a las personas que participarán en la investigación y en la emisión de las Normas de Información Financiera.

d) Acuerden los requisitos mínimos que deben reunir los procesos de desarrollo de planes, investigación, elaboración, auscultación y aprobación de Normas de Información Financiera.

Asimismo, el CEN del IMCP deberá mantener informada a la membresía, cuando menos mensualmente, de los avances en la definición de los acuerdos de constitución y reglas de operación del Consejo.

V. El Comité Ejecutivo Nacional determinará mediante la aprobación de por lo menos el 75% de sus integrantes, que efectivamente el Consejo se encuentra en condiciones de emitir las Normas de Información Financiera.

Esta determinación deberá notificarla así a la membresía del IMCP, difundiendo el Proyecto definitivo y sometiéndolo a su aprobación.

VI. Mientras no entre en funciones el nuevo organismo que emita la normatividad contable, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos continuará haciéndolo en los mismos términos como hasta ahora.

VII. En el caso de que el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera no pudiera continuar en funciones una vez iniciadas estas, el IMCP retomará como objetivo fundamental la emisión de Normas de Información Financiera, en tanto no se acordara participar en una nueva Entidad que asumiera dichas funciones. Para ese propósito bastará con que el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., en funciones, convoque a una junta en la cual se someta a votación la reversión de las adecuaciones a los Estatutos previstos en el artículo V transitorio, requiriéndose para su aprobación del voto positivo de un 75% de los miembros que integran dicho Comité.

VIII.- Se establece un plazo de dos años a partir de la fecha en que se promulguen los cambios, por las siguientes modificaciones: Art 3.08 inciso m) del Capítulo III del Reglamento de la Junta de Gobierno y del Comité Ejecutivo Nacional de estos Estatutos, para que los Vicepresidentes Regionales integren su Consejo Directivo en los términos señalados. Art 4.01 del Capítulo IV del Gobierno del Instituto, para que cada integrante cumpla con el requisito de ser certificado.

4.1.5 Educación Continúa

Contenido de Normas de Educación Profesional Continúa

Lineamientos para el Registro de Capacitadoras del IMCP de los requisitos y registro de las capacitadoras externas despachos de contadores públicos, empresas privadas y organismos públicos en donde labora el contador público universidades de los controles del comité de evaluación y de las visitas de evaluación de las sanciones Tablas de Puntuación, Formatos e Instructivos.

Tabla de puntuación, manifestación sobre el cumplimiento de la norma de educación profesional continua (formas epc1, epc2), instructivo para el llenado de las formas epc.

Capítulo 1 Del Objetivo

1.01 Deberá entenderse por Educación Profesional Continua la actividad educativa programada, formal y reconocida que el Contador Público llevará a cabo con el objeto de actualizar y mantener sus conocimientos profesionales en el nivel que le exige su responsabilidad social.

1.02 Estas Normas tienen por objeto reglamentar las actividades que los Socios, miembros de los Colegios Federados al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., deberán llevar a cabo para cumplir con la Educación Profesional Continua y

aquellas que las Asociaciones Federadas y el propio Instituto habrán de realizar para promover, facilitar, vigilar y controlar su cumplimiento.

1.03 El cumplimiento de esta Norma por parte de todos los Socios del Instituto es de carácter obligatorio.

Capítulo 2 De los Socios

2.01 Para cumplir con la Norma de Educación Profesional Continua, cada Socio deberá reunir un mínimo de puntos cada año calendario, según el sector profesional en que se desempeñe, de acuerdo con lo siguiente:

I.- Cumplimiento Obligatorio:

a) Los Contadores Públicos dedicados al ejercicio profesional independiente deberán cumplir un mínimo de 55 puntos, con la siguiente integración:

1. 30 puntos como mínimo de capacitación recibida o impartida en el área de su especialización.

2. Los puntos restantes en cualquiera de las opciones que establece la Tabla de Puntuación, incluyendo el área de su especialización.

b) Los Contadores Públicos académicos de tiempo completo e investigadores de medio tiempo o más deberán cumplir un mínimo de 40 puntos, con la siguiente integración:

1. 10 puntos como mínimo de capacitación recibida en el área de su especialización.

2. Los puntos restantes en cualquiera de las opciones que establece la Tabla de Puntuación, incluyendo el área de su especialización.

c) Los Contadores Públicos, cuya labor profesional la efectúan en el sector empresarial, gubernamental, y otros, deberán cumplir con un mínimo de 40 puntos, con la siguiente integración:

1. 10 puntos como mínimo de capacitación recibida o impartida en el área de su especialización.

2. Los puntos restantes en cualquiera de las opciones que establece la Tabla de Puntuación, incluyendo el área de su especialización.

II. Cumplimiento para refrendar Certificación.

Los Contadores Públicos Certificados, que deseen refrendar su Certificación sin la necesidad de presentar el Examen Uniforme de Certificación, durante el período de la vigencia de su Certificado, en lugar de aplicar lo dispuesto en la fracción I de este artículo, deberán cumplir, con la siguiente puntuación mínima:

a) Los Contadores Públicos dedicados al ejercicio profesional independiente deberán cumplir un mínimo de 65 puntos, con la siguiente integración:

1. 40 puntos como mínimo de capacitación recibida o impartida en el área de su especialización.

2. Los puntos restantes en cualquiera de las opciones que establece la Tabla de Puntuación, incluyendo el área de su especialización.

b) Los Contadores Públicos académicos de tiempo completo e investigadores de medio tiempo o más deberán cumplir un mínimo de 50 puntos, con la siguiente integración:

1. 20 puntos como mínimo de capacitación recibida en el área de su especialización.

2. Los puntos restantes en cualquiera de las opciones que establece la Tabla de Puntuación, incluyendo el área de su especialización.

c) Los Contadores Públicos, cuya labor profesional la efectúan en el sector empresarial, gubernamental, y otros, deberán cumplir con un mínimo de 50 puntos, con la siguiente integración:

1. 20 puntos como mínimo de capacitación recibida o impartida en el área de su especialización.

2. Los puntos restantes en cualquiera de las opciones que establece la Tabla de Puntuación, incluyendo el área de su especialización.

Para efectos de este artículo, el área de especialización consiste en la materia, rama o actividad profesional de la Contaduría Pública, a la que el socio se dedica principalmente. Si el socio dictamina fiscalmente o no tiene una especialidad definida, deberá indicar las materias de contabilidad, fiscal y auditoría, como área de especialidad.

El socio deberá anotar su especialidad en la manifestación anual para el cumplimiento de la Norma, la cual servirá de base para el acreditamiento de su puntuación.

2.02 Para reunir los puntos establecidos en el artículo anterior, se deben ejercer las opciones referidas a actividades propias, relacionadas, afines y aplicables a la Contaduría Pública que aparecen en la Tabla de Puntuación vigente, la cual será publicada por la Comisión de Educación Profesional Continua del Instituto, a más tardar en el mes de diciembre anterior al año de su aplicación, previa autorización del Comité Ejecutivo Nacional.

2.03 Los socios, directamente o a través de las Federadas, podrán proponer, para ser estudiadas por la Comisión de Educación Profesional Continua del Instituto, actividades adicionales o valores distintos para el acreditamiento de puntos de los que aparecen en la Tabla de Puntuación. Asimismo, podrán proponer cualquier posible modificación a la redacción de la Norma con el objeto de facilitar su aplicación. La Comisión evaluará las propuestas y, en su caso, propondrá cambios a la Norma que requerirán seguir su curso normal de auscultación y votación. Las propuestas recibidas y rechazadas serán notificadas a su proponente con la respuesta razonada de la Comisión.

2.04 La puntuación a la que se refiere el artículo 2.01 deberá ser acreditada por cada socio ante su Federada, durante el mes de enero de cada año, mediante la presentación de una manifestación anual sobre sus actividades realizadas, debiendo proporcionar los datos e informes que se requieran. Los formatos e instructivos serán publicados por la Comisión de Educación Profesional Continua del Instituto, a más tardar en el mes de diciembre del año anterior al de su presentación, previa autorización del Comité Ejecutivo Nacional.

En el caso de que los puntos mínimos establecidos en el artículo 2.01 no hayan sido obtenidos en la Federada a que pertenece el Contador Público, éste deberá adjuntar copia de la documentación comprobatoria a su manifestación anual hasta completar el mínimo de puntos.

Cuando la Federada o el Instituto lo consideren necesario, solicitarán la documentación original comprobatoria de la información declarada por el socio para verificarla, por lo que todos los socios deberán conservar dicha documentación cuando menos durante cinco años.

2.05 En los casos de Socios que no hayan ejercido las opciones que se refieren en la Tabla de Puntuación, pero que consideren encontrarse actualizados en su área de

desarrollo profesional, podrán solicitar, a más tardar en el mes de diciembre del año correspondiente, al Comité Directivo de la Federada de la que formen parte les avale dicha actualización, mediante el análisis de los elementos de juicio que a Federada o una Comisión especial considere pertinentes, emitiendo la resolución correspondiente en un término no mayor a quince días hábiles. Dichos Socios deberán conservar constancia por escrito de la resolución de su petición. Tratándose de Contadores Públicos Certificados que deseen refrendar su certificación, deberán ejercer necesariamente las opciones que indique la Tabla de Puntuación vigente.

2.06 Cuando un Socio considere tener un serio impedimento para cumplir con la Norma, podrá solicitar al Comité Directivo de su Federada, que se le exceptúe de dicho cumplimiento, a más tardar en el mes de diciembre del año correspondiente. Dicho Comité juzgará y resolverá cada solicitud en un término no mayor a quince días hábiles, a través de la Comisión que se menciona en el artículo anterior. El socio deberá conservar la constancia por escrito de la resolución a su petición. Sólo se considera serio impedimento la inactividad profesional prolongada, por enfermedad grave y comprobada del socio, así como por el fallecimiento del cónyuge o descendientes directos en primer grado. Tratándose de Contadores Públicos Certificados que deseen refrendar su certificación, y que se encuentren en los supuestos del párrafo anterior, deberán en todo caso, acreditar los puntos correspondientes al año de la excepción, en el año siguiente, siempre y cuando sea dentro del período de la vigencia de su certificado.

2.07 Los socios vitalicios que no ejerzan la profesión, están exentos del cumplimiento de la Norma de Educación Profesional Continua.

2.08 El cumplimiento de la Norma en el primer año, por parte de aquellos Socios cuya afiliación se efectúe después de haberse iniciado el periodo anual, será en proporción al tiempo transcurrido entre la fecha de ingreso y el 31 de diciembre del mismo año.

Capítulo 3 De las Federadas

3.01 Las federadas deberán incluir en sus estatutos y reglamentos la obligación de los socios de cumplir con la Norma de Educación Profesional Continua.

3.02 Es responsabilidad de las federadas el establecimiento del registro y control de las actividades realizadas por sus socios para el reconocimiento de los puntos correspondientes, así como de la implementación y ejecución de actividades que permitan a los socios el cumplimiento de la Norma. Dichas actividades deberán ser de interés general y de una amplia variedad temática, de tal forma que permitan la actualización del Socio, cualquiera que sea su campo de actuación.

3.03 Las federadas crearán una comisión que coadyuve a promover, facilitar, vigilar y controlar el cumplimiento de la Norma, cuyos objetivos fundamentales sean:

I. Juzgar sobre la idoneidad de las instituciones impartidoras de educación para que puedan ser aceptadas como instituciones capacitadoras reconocidas por la Federada.

II. Mantener un programa constante de difusión de la Norma, que incluya el entregar un ejemplar de su contenido a los socios de nuevo ingreso y el informar a todos los socios sobre cualquier modificación que tuviesen la Norma o sus anexos.

III. Auxiliar a los socios, resolviendo cualquier consulta respecto a la aplicación de la Norma.

IV. Llevar un control de la puntuación acumulada de cada uno de los socios por su participación en las actividades desarrolladas por la federada y darla a conocer por escrito al socio que lo solicite.

V. Recopilar de cada socio el informe anual sobre las actividades realizadas y, en su caso, la documentación comprobatoria. Derivado de lo cual la comisión podrá rechazar parcial o totalmente la manifestación de cumplimiento y podrá turnar a la Junta de Honor de la federada las irregularidades detectadas.

VI. Elaborar durante el mes de febrero de cada año un informe que contenga el nombre y sector de los socios que cumplieron.

VII. Proporcionar una constancia foliada, a más tardar el último día de febrero de cada año, que acredite que el Contador Público es socio activo de la federada y que cumplió con la Norma de Educación Profesional Continua.

VIII. Efectuar una revisión selectiva de la documentación soporte de las manifestaciones de cumplimiento de la Norma.

IX. A más tardar en el mes de enero, la comisión, a través de los canales pertinentes de su federada, podrá practicar un examen de actualización a los socios que se encuentren en los supuestos de los artículos 2.05 y 2.06, con objeto de poder emitirles la constancia antes mencionada por el año natural anterior.

3.04 Las federadas integrarán las comisiones especiales a que se refieren los artículos 2.05 y 2.06 para el análisis o resolución de las solicitudes que sean sometidas a su consideración, emitiendo y conservando constancia por escrito de los resultados en ambos casos.

3.05 Como un reconocimiento a la actualización de los socios que cumplieron con la Norma, cada federada emitirá y entregará a cada uno de ellos la constancia que acredita que el Contador Público es socio activo de la federada y que cumplió con la Norma de Educación Profesional Continua, y publicará durante el mes de marzo de cada año, sus nombres por orden alfabético en un periódico local de amplia circulación, o bien, en su órgano de difusión impreso o electrónico, haciendo mención a su cumplimiento y agregando una breve explicación sobre el objetivo y trascendencia de la Educación Profesional Continua. En caso de que la publicación se efectúe a través de su órgano de difusión, la federada deberá publicar en un periódico de amplia circulación, una breve explicación sobre el objetivo y trascendencia de la Educación Profesional Continua, haciendo referencia a la vez, que los nombres de los socios que cumplieron con la Norma se listan en su órgano de difusión impreso o electrónico, según sea el caso.

3.06 El informe del cumplimiento de los socios a que se refiere el artículo 3.03, fracción VI, deberá ser enviado al Comité Directivo de cada federada en el mes de marzo, quien a su vez deberá aplicar durante el mes de abril de cada año, las acciones especificadas en el capítulo V de esta Norma a aquellos socios que no hubiesen cumplido con las mismas.

3.07 El informe mencionado en el artículo anterior deberá, asimismo, ser enviado por el Comité Directivo de cada federada a la Comisión de Educación Profesional Continua del Instituto durante el mes de marzo de cada año, informando además si se cumplieron con cada una de las responsabilidades de la federada asentadas en este capítulo.

Capítulo 4 Del Instituto

4.01 El Instituto, directamente o a través de las vicepresidencias regionales, apoyará a las federadas para que puedan cumplir con la realización de actividades que permitan a los socios el cumplimiento de la Norma a que se refiere el artículo 3.02.

4.02 En apego a lo dispuesto por el artículo 3.08 de los estatutos que se refieren al reglamento del Comité Ejecutivo del IMCP, el vicepresidente regional es responsable de la promoción de la Norma.

4.03 El Instituto, a través de su Comisión de Educación Profesional Continua, coadyuvará a su vez para promover, facilitar, vigilar y controlar el cumplimiento de la Norma mediante lo siguiente:

I. Estudiará en forma permanente sobre posibles nuevas disposiciones que permitan facilitar o mejorar el cumplimiento de la Norma, incluyendo, en su caso, las propuestas hechas por los socios o las federadas.

II. Publicará a la brevedad posible cualquier modificación a la Norma que hubiese sido aprobada por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto.

III. Resolverá cualquier consulta hecha por los socios o por las federadas respecto a la aplicación o interpretación de la Norma.

IV. Recopilará los informes de cada federada a que se refiere el artículo 3.07, publicando en forma condensada, en los órganos de comunicación del Instituto, los datos asentados en cada uno de ellos, y conservará un archivo formal de los mismos.

V. Vigilará que las federadas hayan cumplido con las responsabilidades especificadas en los capítulos III y VI de esta Norma, turnando a la Junta de Honor del Instituto los casos de aquellas que no lo hubieran hecho, para que les sean aplicadas las sanciones establecidas en los estatutos del propio Instituto.

4.04 El Instituto tendrá la facultad de solicitar a las federadas la evidencia que considere necesaria, para verificar los procesos para el otorgamiento de constancias de cumplimiento de la Norma de Educación Profesional Continua.

Capítulo 5 De las Sanciones

5.01 Los socios deberán cumplir con las disposiciones contenidas en los capítulos I y II de esta Norma, por las siguientes razones:

I. La Norma de Educación Profesional Continua permite la actualización y el mantenimiento de los conocimientos profesionales.

II. La Norma de Educación Profesional Continua y la Certificación aseguran la calidad en el servicio que demanda la sociedad.

III. La Norma de Educación Profesional Continua es el soporte del proceso de refrendo de la Certificación.

5.02 En los casos de socios que no cumplan con las disposiciones contenidas en los capítulos I y II de esta Norma, el Comité Directivo del colegio federado al IMCP al que pertenezcan deberá tomar cualquiera de las siguientes acciones:

a) Comunicación escrita de motivación al cumplimiento, señalando las ventajas profesionales que trae consigo la EPC.

b) Comunicación por escrito exhortando a cumplir con la EPC.

c) Comunicación por escrito y telefónica, señalando la importancia de cumplir con la EPC. Cuando se trate de más de tres años consecutivos de incumplimiento:

Se resolverá conforme a las características del caso y al sector al que pertenezca, de acuerdo al procedimiento que establezca previamente cada federada.

5.03 En caso de falsedad en la documentación comprobatoria, el socio se hará acreedor a una sanción, la cual podrá ser desde la cancelación de la constancia de cumplimiento de EPC hasta su expulsión de la federada, según la gravedad del caso.

Capítulo 6 De lasCapacitadoras

6.01 Capacitadoras son aquellas entidades que cuentan con el reconocimiento de las federadas del IMCP (sociedades mercantiles, asociaciones y sociedades civiles, universidades, personas físicas, etc.) que imparten cursos técnicos a agremiados, socios, profesionistas o público en general en las disciplinas académicas relativas a la profesión del Contador Público.

6.02 El IMCP ha clasificado a las capacitadoras en tres tipos:

- a) Externas (instituciones de especialización o desarrollo), cuya característica principal es ofrecer cursos al público en general.
- b) Despachos de Contadores Públicos y empresas privadas y organismos públicos en donde labora el Contador Público, que le otorguen capacitación profesional, y cuya actividad principal no es la capacitación.
- c) Universidades e instituciones de enseñanza superior con reconocimiento oficial o incorporadas a alguna universidad.

6.03 Para el registro y control de las capacitadoras deberán observarse, como mínimo, las disposiciones establecidas en los Lineamientos para el Registro de Capacitadoras del IMCP.

6.04 Las federadas podrán emitir su propio reglamento conforme a sus necesidades específicas, sin embargo, si no optan por adoptar el del IMCP, el que emitan no podrá ser menos estricto que los Lineamientos para el Registro de Capacitadoras del IMCP.

Capítulo 7 Vigencia

7.01 Las presentes modificaciones entrarán en vigor para el cumplimiento de la Norma a partir del año 2003.

Artículos Transitorios

1. De acuerdo con las modificaciones de la Norma, se elimina el Capítulo VI de la Tabla de Puntuación, quedando vigentes los capítulos I, II, III, IV y V, aprobados por el Comité Ejecutivo Nacional del IMCP, el día 28 de junio de 2002.

2. Los socios que durante los años 2001, 2002 o 2003, previo a la publicación de estas modificaciones a la Norma, hayan ejercido la opción prevista en el inciso d) de la fracción IV del artículo 2.01 anterior, se sujetarán a lo siguiente:

I. Cuando no hayan acreditado los 20 puntos anuales mínimos para refrendar su certificación y sólo acreditaron el cumplimiento obligatorio, deberán reunir los puntos faltantes durante el año 2003, con cualesquiera de las opciones establecidas en la Tabla de Puntuación.

II. Cuando hayan acreditado una cantidad mayor a los 20 puntos anuales en la opción para refrendar certificación, los puntos excedentes a dicha cantidad, sin rebasar de 80,

los podrán acreditar en partes iguales, durante los años siguientes dentro del período de la vigencia de su certificado, incluso en el área de su especialidad.

III. Para efectos de las fracciones anteriores, deberán proporcionar con la manifestación correspondiente a cada año, un escrito dirigido a su federada en la que mencionen que se han acogido a lo dispuesto en este artículo, anexando en su caso, las fotocopias de sus manifestaciones de los años 2001 y/o 2002.

3. Para refrendar su certificación, los socios que no se encuentren en los supuestos del artículo anterior, a partir del año 2003, deberán aplicar lo dispuesto en el artículo 2.01 fracción II.

Criterios

Con el fin de precisar y uniformar definiciones y el criterio de esta Comisión, se publican los siguientes criterios, dejando sin efecto los emitidos con anterioridad.

Criterio 1

Dentro de los temas relacionados y afines a la profesión a que se refiere la Tabla de Puntuación, se consideran a las siguientes materias: Contabilidad, Auditoría, Fiscal, Finanzas, Costos, Derecho,

Responsabilidades profesionales y éticas, Administración y Economía, así como las materias obligatorias que formen parte del programa de estudios para la licenciatura de contador público, de las instituciones de enseñanza superior con reconocimiento oficial de estudios, en términos de la Ley General de Educación.

Criterio 2

Para el registro y control de las capacitadoras autorizadas por las federadas debe atenderse a lo señalado en la Guía para el Control Administrativo de Capacitadores del IMCP. La capacitación recibida por el socio fuera de la jurisdicción de su federada, será reconocida si la capacitadora se encuentra incluida en el Registro Nacional de Capacitadoras del IMCP.

Criterio 3

Las lenguas extranjeras para principiantes, intermedios y avanzados no cuentan para Educación Profesional Continua. La lengua extranjera de carácter técnico relacionada con la profesión es válida, debiendo presentar la constancia respectiva.

Criterio 4

Los cursos de informática deben referirse al uso de software especializado aplicable al área profesional de actuación *y se podrán acreditar una vez cumplidos con los puntos mínimos del área de la especialidad.*

Lineamientos para el Registro de Capacitadoras del IMCP.

De los Requisitos y Registro de las Capacitadoras Externas

1.01 Las capacitadoras externas deberán solicitar y obtener ante la federada de su domicilio legal, un número de registro.

1.02 Los requisitos para que las capacitadoras sean reconocidas por la federada son:

- a) Llenar un cuestionario con sus datos generales.
- b) Presentar solicitud escrita para obtener registro como capacitadora, firmada por su representante legal, manifestando su interés en ser capacitadora autorizada de la federada del IMCP, y de que conocen los objetivos del programa de EPC del IMCP, particularmente los presentes lineamientos. Así mismo, que aceptan las visitas de evaluación y las sanciones que se indican en los presentes lineamientos, reconociendo que pueden llevar a la capacitadora a la cancelación del registro.
- c) En su caso, presentar copia certificada de acta constitutiva, poder notarial del representante legal y de los reconocimientos oficiales con que cuenta para impartir instrucción y capacitación.
- d) Presentar el currículum de la capacitadora, especificando la experiencia profesional en el ámbito de capacitación, resumen de los objetivos de la capacitación impartida, sus programas de trabajo, características del nivel académico de sus instructores, tipo y nivel de audiencia al que van orientados sus cursos, controles de calidad, antecedentes e información general sobre su organización.
- e) Programa semestral de cursos a impartir por el periodo comprendido de la fecha de su solicitud al mes de junio o diciembre, según se trate del primer o segundo semestre de cada año.

1.03 Con base en esta información, la federada procederá a efectuar una evaluación de la calidad profesional de las capacitadoras y, en su caso, le emitirá un Certificado de Registro como Capacitadora Autorizada, con su nombre o denominación, el número asignado y la vigencia de la autorización, que le permitirá otorgar puntos válidos para el programa de EPC.

1.04 Las constancias que expidan las capacitadoras deberán reunir los siguientes requisitos:

- a) Nombre de la capacitadora y número de registro ante la federada.
- b) Nombre del participante.
- c) Nombre y firma del expositor y, en su caso, del director o representante legal de la capacitadora.
- d) Nombre del curso y fechas en las cuales fue impartido.
- e) Duración en horas.
- f) Especificación de los puntos que se otorgan para el programa de EPC en la federada, observando lo indicado en la Tabla de Puntuación vigente aprobada por el IMCP.

1.05 Las capacitadoras deberán otorgar a los expositores y participantes en el curso una constancia, mediante un diploma o carta que indique la denominación del evento, así como su duración y los puntos para efectos de EPC por cursos impartidos o recibidos, observando lo indicado en la Tabla de Puntuación arriba mencionada.

1.06 Las capacitadoras podrán modificar su programa semestral de cursos para incluir eventos no considerados, debiendo presentar a la federada, por escrito y con ocho días hábiles de anticipación, un programa por cada curso a impartir, que deberá incluir:

- a) Contenido del curso (por temas).
- b) Lugar de exposición.
- c) Currícula de los expositores.
- d) Fechas y duración (en horas).
- e) Puntos a otorgar.

Esta obligación también será indispensable para las capacitadoras que actúen en la jurisdicción de una federada del IMCP que no sea la que les haya otorgado su Certificado de Registro como Capacitadora Autorizada, debiendo comunicar por escrito a la federada de la localidad los eventos a impartir y su aceptación para la verificación de los mismos; así mismo, dentro de los ocho días posteriores a la realización del evento, deberá proporcionar la relación de los socios de la federada que participaron para que, en su caso, tengan validez para el programa de EPC. La capacitadora foránea deberá acreditar documentalmente su autorización en otra federada del IMCP. Si una capacitadora foránea realiza más de tres eventos de capacitación en un año en esa localidad, deberá obtener el reconocimiento de la federada que tiene su jurisdicción en dicha localidad.

1.07 Las capacitadoras deberán solicitar a los Contadores Públicos registrados ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, que les proporcionen el número de su registro y, en su caso, el número de socio ante la federada, debiendo identificar al asistente, al momento de su registro, con identificación oficial y comprobar su asistencia completa a los cursos.

1.08 Las capacitadoras entregarán informes semestrales a la federada, en los que reportarán todos los eventos que hayan realizado, la relación de expositores y relación de los socios de la federada que hayan participado en los cursos impartidos y que les hayan entregado constancias que les acrediten puntos para EPC, indicando fecha, nombre del curso y puntos otorgados, así como el número de registro de los Contadores Públicos que están registrados ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal. Esta información deberá entregarse durante los meses de junio y diciembre de cada año.

1.09 La federada mantendrá a disposición de la membresía una lista de las capacitadoras autorizadas para impartir cursos con validez para EPC, y le informará sobre las bajas y altas que se presenten.

1.10 La Comisión de EPC de la federada llevará a cabo una promoción periódica, para que los socios estén plenamente conscientes de que sólo serán válidos los cursos impartidos por capacitadoras autorizadas.

Despachos de Contadores Públicos, Empresas Privadas y Organismos Públicos en donde labora el Contador Público

2.01 Los despachos de Contadores Públicos, con la solicitud de su registro como tales, recibirán el correspondiente de capacitadora.

2.02 Los despachos de Contadores Públicos estarán obligados a cumplir con lo indicado en los artículos 1.02, 1.03,1.04, 1.05, 1.06, 1.07 y 1.08 de los presentes lineamientos.

2.03 Cuando se entreguen constancias de asistencia a diplomados, se observará lo indicado en los artículos 1.03, 1.04, 1.06, 1.07 y 1.08 de los presentes lineamientos.

2.04 Las empresas donde labora el Contador Público así como los organismos públicos que impartan cursos de capacitación a su personal, recibirán su número de capacitadotas después de llenar el cuestionario señalado en el inciso a) del artículo 1.02.

2.05 Las capacitadoras señaladas en el artículo anterior estarán obligadas a cumplir con lo indicado en los artículos 1.02 inciso a), 1.04, 1.06 y 1.07 de los presentes lineamientos, cuando otorguen constancias de participación a sus empleados.

Universidades

3.01 Las universidades debidamente registradas ante las autoridades educativas sólo requieren llenar el cuestionario con los datos generales para obtener su registro.

3.02 Cuando se entreguen constancias de asistencia a diplomados se observará lo indicado en los artículos 1.03, 1.04 y 1.07 de los presentes lineamientos.

Norma de Educación Profesional Continúa de los Controles

4.01 La federada mantendrá un estricto registro de las capacitadotas y emitirá los formatos de control de éstas con el suficiente detalle de su actuación, temas impartidos, calidad de los instructores, resultado de las visitas de evaluación, etcétera.

4.02 La federada llevará un expediente por cada capacitadota autorizada, que deberá contener:

- a) La documentación prevista para el otorgamiento de la autorización señalada en el artículo 1.02.
- b) Copia del Certificado de Registro como Capacitadota Autorizada.
- c) Informe sobre la evaluación inicial de la capacitadota para el otorgamiento del registro.
- d) Programas semestrales de cursos a impartir.
- e) Modificación a los programas de cursos a impartir.
- f) Informes semestrales de cursos impartidos.
- g) Informes sobre la evaluación continua de la actuación de la capacitadora.
- h) Reportes emitidos por la Comisión de EPC y el Comité de Evaluación de Capacitadoras.
- i) Quejas e investigaciones especiales.
- j) Cartas de observaciones que la federada haya dirigido a la capacitadora.
- k) Correspondencia de la capacitadora.
- l) Cualquier otro documento relacionado con la capacitadora.

De los Requisitos y Registro de las Capacitadoras Externas del Comité de Evaluación y de las Visitas de Evaluación

5.01 El presidente de la Comisión de EPC de la federada presidirá un Comité de Evaluación para las capacitadoras, para definir su correcto funcionamiento de acuerdo con los lineamientos de este reglamento y, en su caso, para aplicar las sanciones que en el apartado siguiente se indican. Este Comité estará formado por el encargado del Sector Capacitadoras de la Comisión de EPC y por los miembros designados por el Comité Directivo de la federada.

5.02 La Comisión de EPC de la federada presentará los formatos de evaluación que deberán aplicarse al funcionamiento de las capacitadoras y a todos los cursos de eventos de capacitación que realicen las mismas. El Comité de Evaluación deberá proporcionar a su Comisión de EPC los informes sobre cada una de sus actuaciones de evaluación. Con base en dichos informes de evaluación, la Comisión de EPC, en su caso, enviará a la capacitadora autorizada una Carta de Observaciones sobre su actuación.

5.03 Dentro de los diez días hábiles siguientes a la fecha de recepción de la Carta de Observaciones, que sobre su actuación le haya formulado la Comisión de EPC de la federada, las capacitadoras deberán contestar por escrito sus planes de acción concretos y fechas para subsanar las observaciones efectuadas en las visitas de evaluación.

De las Sanciones

6.01 La federada, a través de la información que proporcione el Comité de Evaluación que se menciona en el artículo 5.01 cancelará, previa audiencia, el registro de las capacitadoras (incluyendo, en ciertas circunstancias, a los despachos de Contadores Públicos y a las universidades e instituciones de enseñanza superior) cuando se den los siguientes supuestos:

- a) Otorgar puntuación por cursos impartidos, que difieran de la tabla de puntuación vigente para el cumplimiento de la Norma de EPC o llevar a cabo cursos distintos a los programados sin comunicar a la federada la modificación correspondiente a su programa semestral.
- b) Que no cumplan con los conceptos establecidos por la federada en cuanto a entrega de información relativa a sus eventos y de sus participantes.
- c) No cumplir el programa de cursos por ellos establecidos, sin dar aviso a la federada dentro de los 8 días hábiles anteriores a su cancelación.
- d) Que de acuerdo a las evaluaciones que se realicen y que se indican en los presentes lineamientos, no contesten la carta de observaciones o no corrijan las deficiencias que se les hayan notificado.

6.02 La federada deberá notificar por escrito a las capacitadoras sobre la cancelación de su registro y eliminarla de las listas de capacitadoras autorizadas; así mismo, deberá notificar por escrito esta situación a su membresía, a través de su revista o por otro medio escrito.

6.03 En caso de cancelación de registro de una capacitadora, la federada deberá comunicarlo a la Comisión de EPC del IMCP, quien a su vez lo dará a conocer a las demás federadas.

4.2 Estructura de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

Serie A Principios contables básicos	
Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera	A-1
Addendum al Boletín A-1	
Entidad	A-2
Realización y periodo contable	A-3
Revelación Suficiente	A-5
Importancia Relativa	A-6
Comparabilidad	A-7
Aplicación supletoria de las normas internacionales de contabilidad	A-8
Definición de los conceptos básicos integrantes de los estados financieros	A-11
Serie B Principios Relativos a estados financieros, en general	
Objetivos de los Estados Financieros	B-1
Objetivos de los Estados Financieros de entidades con propósitos no lucrativos	B-2
Estado de resultados	B-3
Utilidad Integral	B-4
Información financiera por segmentos	B-5
Adquisición de negocios	B-7
Estados financieros consolidados y combinados y valuación de inversiones permanentes en acciones	B-8
Información financiera a fechas intermedias	B-9
Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera	B-10
Estado de cambios en la Situación financiera	B-12
Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros	B-13
Utilidad por acción	B-14
Transacciones en moneda extranjera y conversión de estados financieros de operaciones extranjeras	B-15
Estados Financieros de entidades con propósitos no lucrativos	B-16
Serie C Principios aplicables a partidas o conceptos específicos	
Efectivo	C-1
Instrumentos Financieros	C-2
Cuentas por cobrar	C-3
Inventarios	C-4
Pagos anticipados	C-5
Inmuebles, maquinaria y equipo	C-6
Intangibles	C-8
Pasivo, provisiones, activos y pasivos contingentes y	C-9

compromisos	
Instrumentos financieros derivados y operaciones de cobertura	C-10
Capital contable	C-11
Instrumentos financieros con características de pasivo, de capital o de ambos	C-12
Partes relacionadas	C-13
Deterioro en el valor de los activos de larga duración y su disposición	C-15
Serie D Principios especiales de determinación de resultados	
Obligaciones laborales	D-3
tratamiento contable del impuesto sobre la renta y de la participación de los trabajadores en la utilidad	D-4
Arrendamientos	D-5
Contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital	D-7
Serie E Reglas particulares para industrias especializadas	
Agricultura (actividades agropecuarias)	E-1
Ingresos y contribuciones recibidos con propósitos no lucrativos, así como contribuciones otorgadas por las mismas	E-2
Circulares	
Interpretación de algunos conceptos relacionados con el Boletín B-10 y sus adecuaciones	29
Criterios para la determinación del valor de uso y tratamiento contable de la venta y bajas de activo fijo	32
Adquisición temporal de acciones propias	38
Diferimiento de aplicación de los párrafos transitorios 43 y 44 del Boletín B-8 y de la Circular 36	39
Tratamiento contable de los gastos de registro y colocación de acciones	40
Criterios sobre la aplicación supletoria de las normas internacionales de contabilidad	41
Tratamiento contable de las diferencias en cambio en los efectos de conversión para la consolidación de estados financieros de entidades extranjeras, o la aplicación del método de participación en asociadas	42
Tratamiento contable de los efectos de la devaluación de diciembre de 1994	43
Tratamiento contable de las unidades de inversión (UDIS)	44
Vigencia sobre aplicación supletoria de las normas internacionales de contabilidad	45
Normas internacionales de contabilidad de aplicación supletoria con carácter obligatorio	49
Preguntas y respuestas de algunos conceptos relacionados con Quinto documento de Adecuaciones al Boletín B-10	51

(modificado)	
Definición de la tasa aplicable para el reconocimiento contable del impuesto sobre la renta a partir de 1999	53
Interpretaciones al Boletín D-4. Tratamiento contable del Impuesto Sobre la Renta (ISR), del Impuesto al Activo (IA) y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad (PTU)	54
Aplicación supletoria de la NIC 40	55
Tratamiento contable del efecto en cambio de tasas en el Impuesto Sobre la Renta y otras disposiciones que afectan la determinación del Impuesto Diferido de acuerdo con el Boletín D-4. Tratamiento contable del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto al Activo y de la Participación de los trabajadores en las Utilidades.	56
Revelación suficiente derivada de la Ley de Concursos Mercantiles	57

Es de suma importancia mencionar que a partir del 1° de enero de 2006 la CINIF ha terminado de realizar las NIF A-1 Estructura de las Normas de información Financiera , A-2 Postulados básicos ,A-3 Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros, A-4 Características cualitativas de los estados financieros, A-5 Elementos básicos de los estados financieros ,A-6 Reconocimiento y valuación ,A-7 Presentación y revelación ,y A-8 Supletoriedad así como el B-1 Cambios contables y correcciones de errores. La CINIF es la encargada de llevar a cabo el proceso de homologación contable mexicana con las Normas Internacionales de Información Financiera.

4.3 La Supletoriedad

4.3.1 A-8 Aplicación Supletoria de las Normas Internacionales de Contabilidad

La Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) a través del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP) tiene como función sustantiva aportar normas en la materia en dos sentidos:

- (a) emitiendo nuevos pronunciamientos y
- (b) revisando y actualizando los ya emitidos previamente.

El primer grupo de actividades representa un reto ante la complejidad del entorno económico y financiero que se acentúa como efecto de la velocidad de los cambios.

La revisión y actualización de pronunciamientos ha absorbido una alta dosis de los esfuerzos de la CPC, sin que se prevea por ahora un cambio en esta tendencia.

El Comité Internacional de Principios de Contabilidad (International Accounting Standards Committee - IASC) fue establecido en 1973 para propiciar el mejoramiento y armonización de la información financiera, primordialmente a través del desarrollo y

publicación de normas internacionales de contabilidad (NIC), vía un proceso formal que implica a la profesión mundial, preparadores y usuarios de los estados financieros y a los organismos nacionales reguladores.

Los objetivos de IASC son:

a) Formular y publicar normas contables para la presentación de los estados financieros y promover su aceptación y observación mundialmente.

b) Trabajar y propugnar por el desarrollo y armonización de los principios contables relativos a la presentación de los estados financieros.

Las situaciones antes comentadas han llevado a la CPC a reflexionar acerca del curso de acción a seguir ante situaciones que en la práctica se presentan y que no encuentran una respuesta específica en nuestras normas. En esos casos, la vivencia nos lleva a recurrir a fuentes alternas de principios contables tales como las NIC o las de algún país en particular, como por ejemplo: Canadá, Estados Unidos o Inglaterra.

4.3.1.1 Alcance del boletín

Este boletín tiene como objetivo dejar establecidas las bases para aplicar el concepto de supletoriedad a los principios contables mexicanos, considerando que al hacerlo, se está preparando y presentando información financiera de acuerdo a ellos.

4.3.1.2 Definición del concepto

En materia de principios de contabilidad generalmente aceptados en México, se entiende que existe supletoriedad cuando en un conjunto de normas específico se prevé la posibilidad de que la ausencia de disposiciones sea cubierta por un conjunto formal y reconocido de reglas distinto al mexicano.

Para los efectos de este boletín se entiende por principios de contabilidad generalmente aceptados en México a los boletines y circulares emitidos por el IMCP.

4.3.1.3 Definición de la norma

Las NIC aprobadas y emitidas por el IASC son, supletoriamente, parte de los principios de contabilidad generalmente aceptados en México, cuya aplicación está sujeta a las siguientes reglas:

a) La supletoriedad de las NIC aplica exclusivamente cuando no exista norma específica emitida por el IMCP.

b) Para que una NIC se aplique supletoriamente como principio de contabilidad mexicano, será necesario que haya sido emitida por el IASC como definitiva.

c) Al momento de emitirse un principio de contabilidad por el IMCP sobre un tema respecto del cual se ha aplicado supletoriamente una NIC, el primero sustituirá a la NIC en la medida que entre en vigor.

d) La CPC considera de suma importancia el evitar que en la práctica se den tratamientos contables informales o sin el sustento teórico, sobre aspectos particulares o de industrias especializadas, no previstos por nuestra legislación ni por las NIC. Por tal motivo, cuando ante esas circunstancias no previstas ni por una ni por las otras, la supletoriedad se dará con el cuerpo de principios de contabilidad que se considere más adecuado en tales circunstancias (por ejemplo, el del país de la compañía controladora a la que se reporta), a condición de que provenga de un conjunto de reglas formal y reconocido. Lo anterior se sujetará a que no se contravengan la filosofía y conceptos generales de los boletines y circulares emitidos por el IMCP.

4.3.1.4 Otras consideraciones

Las NIC que estén en proceso de auscultación por parte del IASC serán difundidas entre la membresía a fin de que el IMCP, al pronunciarse ante dicha entidad como miembro de la misma, cuente con el punto de vista de la membresía. Por razones obvias, lo anterior no constituye un proceso de auscultación estatuario.

En lo sucesivo, cuando el IMCP emita nuevos boletines y circulares sobre principios de contabilidad, informará las diferencias que existieran, en su caso, con la o las NIC que aplicaron supletoriamente.

4.3.2 Circular núm. 41 Criterios Sobre la Aplicación Supletoria de las Normas Internacionales de Contabilidad Abril de 1995

4.3.2.1 Antecedentes

El Boletín A-8 Aplicación Supletoria de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), establece que “La supletoriedad de las NIC aplica exclusivamente cuando no exista norma específica emitida por el IMCP”.

Dicho boletín establece además que “La Comisión de Principios de Contabilidad considera de suma importancia el evitar que en la práctica se den tratamientos contables informales o sin el sustento teórico, sobre aspectos particulares o de industrias especializadas, no previstos por nuestra legislación ni por las NIC. Por tal motivo, cuando ante esas circunstancias no previstas ni por una ni por las otras, la supletoriedad se dará con el cuerpo de principios de contabilidad que se considere más adecuado en las circunstancias”.

El propósito que persigue la Comisión de Principios de Contabilidad con el Boletín A-8, es cubrir situaciones en las que no existe pronunciamiento dentro de nuestros principios

de contabilidad en relación a temas de carácter general, con el fin de mejorar la comparabilidad, mientras se emiten nuestras propias reglas, así como también proporcionar mayores elementos de juicio a usuarios y revisores de la información financiera, necesarios ante el dinamismo y sofisticación que está adquiriendo nuestro mercado de valores.

4.3.2.2 Objetivos de la circular

El objetivo principal de esta circular es el de establecer el criterio de la Comisión de Principios de Contabilidad en relación al alcance que tiene la aplicación supletoria de las reglas contenidas en la NIC, así como de aquellas otras reglas contables que deben aplicarse supletoriamente, en ausencia de reglas tanto en los principios mexicanos como en la NIC.

Se persigue además, establecer el criterio de esta comisión sobre el tratamiento que se le debe dar al efecto de aplicar por primera vez una regla supletoria.

4.3.2.3 Criterios de la Comisión de Principios de Contabilidad

Esta comisión concluye que, en relación al alcance de aplicar una regla supletoria, y siempre y cuando no se contravenga el espíritu de los principios de contabilidad mexicanos:

a) La supletoriedad obliga en los términos del Boletín A-8 cuando las NIC contemplan un tema de carácter general, el cual no está cubierto por los principios de contabilidad mexicanos.

b) Los principios de contabilidad emitidos por otro cuerpo normativo obligan en forma supletoria, solamente cuando el tema de carácter general no esté cubierto por los principios de contabilidad mexicanos ni por las NIC.

Cuando se considere conveniente, en caso de que exista un aspecto particular que sea cubierto por las NIC o algún otro cuerpo normativo en relación a una regla de carácter general, que las normas contables mexicanas o las NIC no lo cubran, se podrá recurrir a dichos pronunciamientos particulares, siempre que no contravengan el espíritu de la regla general adoptada.

El efecto resultante de aplicar por primera vez una regla supletoria, deberá ser tratado como un cambio de una regla particular por una nueva disposición normativa, en los términos del párrafo 25 del Boletín A 7.

4.3.3 Circular núm. 45 Vigencia Sobre Aplicación Supletoria de las Normas Internacionales de Contabilidad Marzo de 1996.

4.3.3.1 Antecedentes

El párrafo 13 del Boletín A-8, Aplicación supletoria de las normas internacionales de contabilidad señala: “Para que una NIC se aplique supletoriamente como principio de contabilidad mexicano, será necesario que haya sido emitida por el IASC como definitiva”.

Sin embargo, las NICs tienen una fecha de emisión que es el momento en que la NIC es dada a conocer públicamente como norma aprobada, y una fecha de vigencia, incluida en la propia norma, que establece el momento en que la misma es considerada obligatoria.

Consecuentemente, el párrafo 13 del Boletín A-8 requiere una interpretación adecuada para determinar con precisión, cuál debe ser la fecha de obligatoriedad de una nueva NIC emitida por el IASC, que resulte aplicable supletoriamente en los principios de contabilidad mexicanos.

4.3.3.2 Objetivo de la Circular

Precisar la fecha de obligatoriedad de las nuevas NICs emitidas por IASC, que deben ser observadas como principios de contabilidad mexicanos, conforme al Boletín A-8 y la Circular 41.

4.3.3.3 Criterio de la Comisión de Principios de Contabilidad

Las nuevas NICs emitidas por IASC que aplican supletoriamente conforme al Boletín A-8 y la Circular 41, serán obligatorias como principios de contabilidad mexicanos, una vez que inicie la vigencia señalada en la propia NIC emitida.

No obstante es aceptable la aplicación anticipada de la nueva NIC a partir de la fecha de emisión por parte de IASC, una vez que se ha manifestado públicamente su aceptación oficial.

4.3.4 Circular núm. 49 Normas Internacionales de Contabilidad de Aplicación Supletoria con Carácter Obligatorio Junio de 1996

4.3.4.1 Antecedentes

Con base en el Boletín A-8 (Aplicación supletoria de las normas internacionales de contabilidad), la Circular 41 (Criterios sobre la aplicación supletoria de las normas internacionales de contabilidad) y la Circular 45 (Vigencia sobre la aplicación de las normas internacionales de contabilidad), la Comisión de Principios de Contabilidad

emite esta Circular para difundir las principales Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), que son de carácter obligatorio.

4.3.4.2 Objetivo

Confirmar a la profesión de la Contaduría Pública y a los preparadores y usuarios de los estados financieros, cuáles NICs son de aplicación supletoria con carácter obligatorio.

4.3.4.3 Criterio de la Comisión de Principios de Contabilidad

Las principales NICs supletorias con carácter obligatorio son:

Normatividad	NIC Núm.
Contratos de construcción	11
Información por segmentos	14
Reconocimiento de ingresos, servicios, intereses, regalías y dividendos	18
Beneficios suplementarios a un plan de pensiones que son obligaciones laborales	19
Terminaciones, restricciones y recortes del plan de retiros y empleados retirados	19
Contabilización de concesiones del gobierno y revelaciones de asistencia gubernamental	20
Efecto de las variaciones en tipos de cambio y traducción de estados financieros en moneda extranjera	21
Combinación de negocios	22
Revelación en los estados financieros de bancos y otras instituciones similares	30
Negocios conjuntos	31
Instrumentos financieros	32

4.3.5 Circular núm. 55 Aplicación Supletoria de la Nic 40 Abril 2001

En abril de 2000 el International Accounting Standards Board emitió la NIC 40 Propiedades de Inversión, que entró en vigor a partir del 1º de enero de 2001, recomendándose su aplicación anticipada. La NIC 40 permite el uso de uno de dos modelos propuestos para la valuación de las propiedades de inversión que son los siguientes:

- Modelo del costo
- Modelo de valor razonable (fair value)

Propiedades de inversión, en los términos del párrafo 4 de la NIC 40, son propiedades (terrenos o un edificio o parte de un edificio, o ambos) que se tienen (por parte del

dueño o por parte del arrendatario bajo un arrendamiento financiero) para ganar rentas o plusvalía o ambas y no para:

- a) Uso en la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos.
- b) Venta en el curso ordinario del negocio.

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en México no contemplan hasta ahora el concepto de propiedades de inversión, y el marco conceptual de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados está estructurado básicamente sobre el modelo de costo histórico, aun cuando se reconoce la conveniencia del modelo de valor razonable para la valuación de algunos activos y pasivos.

4.3.5.1 Objetivo

Confirmar a la profesión de la Contaduría Pública y a los preparadores y usuarios de los estados financieros la supletoriedad de la NIC 40 y su forma de aplicación.

4.3.5.2 Criterio

La Comisión de Principios de Contabilidad determinó que la NIC 40 debe ser de aplicación supletoria, ya que cubre una particularidad del entorno económico mexicano. Sin embargo, esta Comisión considera que de acuerdo a la regulación contable existente el método aplicable para México debe ser el del Modelo del costo, por lo tanto, la NIC 40 es de aplicación supletoria en todas sus partes referidas al Modelo del Costo.

Al utilizarse el Modelo del costo es necesario tomar en consideración lo siguiente:

- Reclasificar las propiedades de inversión, presentándolas como tales en el balance general, dentro del activo no circulante.
- Continuar con la valuación por el método del costo (actualizado en los términos del Boletín B-10), como si estuvieran aún dentro de inmuebles, maquinaria y equipo.
- Hacer las revelaciones aplicables al modelo del costo requeridas por la NIC 40, en su capítulo de revelación, entre las que destaca el revelar el valor razonable de las propiedades de inversión.

5 SITUACION ACTUAL DE LA PROFESION EN ESPAÑA

La aprobación de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades, supuso uno de los primeros pasos en la reforma de la legislación mercantil española, que era necesario realizar, tras la incorporación de España a las Comunidades Europeas, para trasladar a nuestro sistema legislativo las Directivas europeas de carácter mercantil en materia de sociedades, y entre ellas las relativas a materia contable.

La Ley 19/1989 que modifica, entre otras normas, el Código de Comercio, introduce por primera vez en nuestra legislación un verdadero Derecho contable, adaptado en esta materia a las Directivas del Consejo relativas a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (Cuarta Directiva: 78/660/CEE) y a las cuentas consolidadas (Séptima Directiva: 83/349/CEE).

Tomando como base unos principios contables que quedan reconocidos en una norma con rango de ley, se desarrolla a partir de este momento en el país una regulación contable autónoma y separada de otras normas, como pueden ser las fiscales, las normas referentes a supervisión y control de ciertos sectores de actividad o las normas financieras, entre otras y desde luego con el objetivo de presentar información económica pura al margen de cualquier otra consideración. Así pues, configuran el Derecho contable, las siguientes normas:

La Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, que regula la auditoría de las cuentas anuales de las empresas.

La mencionada anteriormente Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades, que cumple con la obligación de transponer a nuestro derecho interno el contenido de las Directivas europeas relativas a sociedades, entre las que se encuentran las Directivas contables.

El Código de Comercio, - que en parte recibe nueva redacción en la Ley 19/1989. El Título III del Libro Primero de esta norma trata de la contabilidad de los empresarios. En concreto la Sección Segunda de este Título contiene los principios contables generales y las características básicas de las cuentas anuales, y la Sección Tercera constituye la regulación básica en materia de cuentas de los grupos de sociedades.

El Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, que contiene la información básica a recoger por las sociedades anónimas en sus cuentas anuales, realizando también ciertas consideraciones en materia de cuentas anuales consolidadas.

El Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, que aprueba el Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas.

La Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada; en esta Ley se incorpora a nuestro derecho las modificaciones introducidas en las Directivas del Consejo 90/604/CEE y 90/605/CEE de 8 de noviembre de 1990.

El Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

El Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad en virtud del contenido del artículo octavo de la Ley 19/1989, que autorizaba al gobierno a aprobar un nuevo Plan General de Contabilidad adaptado a la vigente legislación mercantil, autorización que se reiteró en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

El Plan General de Contabilidad constituye el desarrollo reglamentario en materia contable de la legislación mercantil, y con él se inicia una nueva etapa en el proceso normalizador en España.

El Plan General de Contabilidad, a diferencia del que aprobó el Decreto 530/1973, presenta como característica fundamental el de su obligatoriedad de aplicación para todas las empresas, ya sean personas físicas o jurídicas y cualquiera que sea la forma de estas últimas, consiguiéndose que las cuentas anuales de las empresas españolas sean comparables y que cualquier usuario de las mismas pueda entender objetivamente el contenido que reflejan.

Esta obligatoriedad se hace extensiva a los principios contables, normas de valoración que desarrollan los mismos, y las normas de elaboración y modelos de cuentas anuales.

En este sentido, con objeto de completar la regulación contable, se procedió a desarrollar la Sección Tercera del Título III del Libro Primero del Código de Comercio, relativo a la presentación de las cuentas de los grupos de sociedades, de forma que se regulara detalladamente los aspectos relativos a la formulación y presentación de las cuentas anuales consolidadas de los grupos de sociedades.

Las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, han venido a complementar en este sentido al Plan General de Contabilidad.

Por otra parte, se perfila también como necesaria, aunque este pendiente de realizar en la actualidad, la elaboración de normas contables específicas sobre fusiones y escisiones, dado que los artículos 233 a 259 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, que regulan el régimen jurídico de estas operaciones, no recogen el tratamiento contable de las mismas.

Con el objetivo de normalizar este tratamiento contable por parte de las sociedades que intervienen en las citadas operaciones, así como el que deben aplicar los socios de las mismas, se creó un grupo de trabajo encargado de elaborar las normas contables aplicables a estas operaciones. El borrador de estas normas fue objeto de publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC), de octubre de 1993, sin que hasta la fecha hayan sido aprobadas las citadas normas. La característica básica de este proyecto es la de dar respuesta al registro contable de estas operaciones, teniendo presente el principio de precio de adquisición recogido en

nuestro Código de Comercio, lo que viene a poner de manifiesto el criterio general de conservar las valoraciones contables de los distintos elementos patrimoniales que tenían en las sociedades intervinientes en las operaciones de fusión o escisión.

En otro orden de cosas, la aparición de nuevos instrumentos financieros en los mercados de capitales, que tratan de adecuarse a la evolución que sufre la demanda de los inversores dadas las características de los tipos de interés y tipos de cambio que presentan los mercados financieros, exige también la regulación contable de estos nuevos instrumentos. Hasta el momento se ha trabajado concretamente en normas sobre el tratamiento contable de las operaciones de futuros y opciones, habiéndose publicado, en el BOICAC de abril de 1995, el borrador de estas normas relativas, únicamente, a las operaciones de futuros, que no han sido objeto de aprobación.

En particular, al amparo de la experiencia y amplia aceptación del marco contable delimitado por los pronunciamientos del International Accounting Standards Committee en la actualidad International Accounting Standards Board (IASB), esta Organización ha sido el referente elegido por la Comisión para acometer el camino de la comparabilidad en la información suministrada por las empresas, tal y como se recoge expresamente en la Comunicación de la Comisión del 13 de junio de 2000.

La Orden comunicada del Ministerio de Economía de 16 de marzo de 2001 constituyó una Comisión de Expertos con el objeto de elaborar un informe sobre la situación actual de la contabilidad española y líneas básicas para, en su caso, abordar su reforma, que ha contado con la presidencia de honor de don José María Fernández Pirla, ha estado presidida por don José Antonio Gonzalo Angulo y ha tenido como vicepresidente a don Sixto Alvarez Melcín, ambos Catedráticos de Economía Financiera y Contabilidad de las Universidades de Alcalá y Complutense de Madrid, respectivamente.

La organización de la secretaría de la Comisión fue encargada al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Desde su constitución a mediados de marzo de 2001, la Comisión ha venido desarrollando su trabajo mediante reuniones periódicas del pleno, que han tenido lugar normalmente en el Ministerio de Economía, celebradas al principio con periodicidad quincenal, luego semanal y, en las últimas semanas, con una frecuencia de dos reuniones semanales, para tratar de discutir todo el material elaborado por los grupos de trabajo y las Subcomisiones.

Organización del trabajo del pleno de la Comisión

Tras las primeras reuniones del pleno de la Comisión, donde se fijaron las reglas de funcionamiento y se identificaron los temas que podrían ser objeto de tratamiento, discusión y recomendación al Ministro de Economía, la presidencia de la misma elaboró un primer documento, con el título Marco de actuación, alcance de los trabajos y decisiones previas, que contenía consideraciones generales referentes a la reforma, el cual fue discutido y marcó las líneas de trabajo a seguir en el futuro.

En el mismo se trataron cuatro aspectos de la reforma que podían constituir partes del futuro Informe:

- acuerdos básicos sobre el modelo contable a seguir en el futuro;

- evolución del modelo contable en función de lo establecido en la estrategia europea y en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC/NIIF);
- regulación contable de situaciones y operaciones empresariales, e información contable de las empresas.

A partir de este primer documento se identificaron las áreas donde, por la especialidad del trabajo o por la necesidad de tratar extensamente información o normativa contable, debían nombrarse Subcomisiones que se encargasen de elaborar documentos e informes sobre determinadas cuestiones, con el fin de desbrozar el camino y presentar a la Comisión reflexiones y primeras conclusiones que permitieran la discusión informada de los temas.

Tras la aprobación, en septiembre de 2001, de la Directiva 2001/65/CE, que modifica las Directivas Cuarta y Séptima y la relativa a las cuentas de bancos y otras entidades financieras, permitiendo introducir el criterio valorativo del valor razonable, la Comisión decidió examinar las opciones que contemplaba, al objeto de tomar una posición sobre las posibilidades que se abrían al legislador y al Gobierno español a la hora de trasponer este texto comunitario.

Al objeto de poder tratar determinados temas que, por su especialización y complejidad, no merecían la creación de una Subcomisión, pero debían ser desarrollados antes de que el pleno los tratase, se establecieron pequeños Grupos de Trabajo, formados esencialmente por miembros de la Comisión, y eventualmente por otros expertos externos. Entre las materias que se vieron como candidatas a este tratamiento están la información sobre terceros vinculados, los desgloses de empresas cotizadas, la información voluntaria de las empresas, la información en casos de quiebra del principio de empresa en funcionamiento o las repercusiones del cambio en la recogida de estadísticas de contabilidad nacional y de las bases de datos oficiales.

En febrero de 2001 la Comisión Europea presentó una propuesta de Reglamento para la aplicación de las NIC/NIIF. Dicho mecanismo consta de dos niveles. El nivel político, integrado por un Comité de Reglamentación Contable, compuesto por los representantes de todos los Estados miembros, al que consulta la Comisión sobre la adopción de las NIC/NIIF y sus interpretaciones, y un organismo contable técnico de apoyo, que aconseja a la Comisión en la elaboración del proyecto de medidas. Este organismo técnico es el EFRAG cuya creación tuvo lugar el 20 de marzo de 2001 y sus miembros fueron designados el 26 de junio del mismo año.

Así pues, para que las normas internacionales sean obligadas a la aplicación en Europa, en el ámbito fijado en el Reglamento, deben ser aceptadas por la Comisión. Siguiendo lo dispuesto en el Reglamento, el EFRAG es consultado para que indique: si las normas se ajustan al objetivo de imagen fiel establecido en las Directivas Cuarta y Séptima, y si satisfacen los requisitos de comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad.

Respecto al segundo objetivo señalado: la tarea pro-activa, se trata de identificar aquellos aspectos que se consideran deseables en el marco europeo para tener una información financiera mejor y más comparable. Ello implica dar respuesta a las consultas hechas por los organismos reguladores, no sólo al IASB sino también al

Financial Accounting Standards Board (FASB) estadounidense, a fin de exponer una posición que refleje una opinión técnica razonada, que capte la diversidad existente en Europa.

Además, esta tarea conlleva la posibilidad de promover el desarrollo de normas que regulen aspectos no contemplados, pero que se consideran importantes en el marco europeo. Evidentemente, se requiere una estrecha colaboración con los reguladores y demás usuarios para que esto sea una realidad. Es importante insistir en que el EFRAG no pretende regular sino contribuir al desarrollo de normas adecuadas, en especial para el contexto europeo, pero con el ánimo de que sean aceptadas internacionalmente.

La Comisión Europea es observador en ambos grupos, pero además en el TEG esta como observador el CESR (Comité Europeo de Reguladores de Bolsas y el Comité Consultivo Bancario). Además el EFRAG mantiene estrechas relaciones con el Comité de Reglamentación Contable y con el Foro Consultivo de reguladores europeos (Consulta tibe Forum). Con este último tiene reuniones periódicas, a fin de tener contacto directo para informar sobre cómo van progresando sus tareas y para recibir ideas, comentarios, etc., sobre aspectos de interés general, o particular.

5.1 Postulados Básicos

La aplicación de los principios contables incluidos en los apartados siguientes deberá conducir a que las Cuentas Anuales, formuladas con claridad, expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Cuando la aplicación de los principios contables establecidos en esta norma no sea suficiente para que las cuentas anuales expresen la imagen fiel mencionada, deberán suministrarse en la memoria las explicaciones necesarias sobre los principios contables aplicados.

En aquellos casos excepcionales en los que la aplicación de un principio contable o de cualquier otra norma contable sea incompatible con la imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales, se considerará impropio dicha aplicación. Todo lo cual se mencionará en la memoria, explicando su motivación e indicando su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

La contabilidad de la empresa se desarrollará aplicando obligatoriamente los principios contables que se indican a continuación.

- **Principio de Prudencia.** Únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas, a estos efectos se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles.

En consecuencia, al realizarse dicho cierre se tendrán presentes todos los riesgos y pérdidas previsibles, cualquiera que sea su origen. Cuando tales riesgos y pérdidas fuesen conocidos entre la fecha de cierre del ejercicio y aquélla en que se establecen las cuentas anuales, sin perjuicio de su reflejo en el balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias, deberá facilitarse cumplida información de todos ellos en la memoria.

- **Principio de Empresa en funcionamiento.** Se considerará que la gestión de la empresa tiene prácticamente una duración ilimitada. En consecuencia, la aplicación de los principios contables no irá encaminada a determinar el valor del patrimonio a efectos de su enajenación global o parcial ni el importe resultante en caso de liquidación.
- **Principio de Registro.** Los hechos económicos deben registrarse cuando nazcan los derechos u obligaciones que los mismos originen.
- **Principio del Precio de Adquisición.** Como norma general, todos los bienes y derechos se contabilizarán por su precio de adquisición o coste de producción. Este principio deberá respetarse siempre, salvo cuando se autoricen, por disposición legal, rectificaciones al mismo, en este caso, deberá facilitarse cumplida información en la memoria.
- **Principio del Devengo.** La imputación de ingresos y gastos debe hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos.
- **Principio de Correlación de Ingresos y Gastos.** El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa.
- **Principio de No Compensación.** En ningún caso podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo del balance ni las de gastos e ingresos que integran la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, establecidos en los modelos de las cuentas anuales. Se valorarán separadamente los elementos integrantes de las distintas partidas del activo y del pasivo.
- **Principio de Uniformidad.** Adoptado un criterio en la aplicación de los principios contables dentro de las alternativas que, en su caso, éstos permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse a todos los elementos patrimoniales que tengan las mismas características en tanto no se alteren los supuestos que motivaron la elección de dicho criterio. De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día, pero en tal caso estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales.
- **Principio de Importancia Relativa.** Podrá admitirse la no aplicación estricta de algunos de los principios contables siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere las cuentas, anuales como expresión de la imagen fiel a la que se refiere el apartado 1.

En los casos de conflicto entre principios contables obligatorios deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Sin perjuicio de lo indicado en el párrafo precedente, el principio de prudencia tendrá carácter preferencial sobre los demás principios

El Plan General de Contabilidad, precisamente por su vocación de generalidad, contempla y recoge las operaciones que se suelen dar habitualmente en el mundo empresarial, sin tratar las especificidades que pueden aparecer en ciertos sectores concretos de actividad y que podrían requerir un tratamiento particular de las mismas. Por ello, el proceso de normalización contable también contempla la posibilidad de adaptar el Plan General de Contabilidad a los sectores de actividad económica que por sus especiales características exijan alguna particularidad en los criterios de valoración, o bien en la estructura, nomenclatura y terminología de las cuentas anuales. El Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre establece en la Disposición final primera:

El Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, aprobar, mediante Orden ministerial las adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad. Estas adaptaciones sectoriales se elaboraron tomando en consideración las características y naturaleza de las actividades del sector concreto de que se trate, adecuándose al mismo tanto las normas y criterios de valoración como la estructura, nomenclatura y terminología de las cuentas anuales.

En las normas contables incluidas en las adaptaciones sectoriales se realiza un análisis profundo de los problemas de valoración y presentación de la información del sector concreto de actividad, destacando las variaciones o modificaciones sobre el Plan General de Contabilidad, que pueden incluir lo siguiente:

- Reglas de elaboración de cuentas anuales y de valoración que reproducen lo indicado en el Plan General de Contabilidad.
- Otras que adaptan al sector de actividad al que van referidas, lo indicado en el Plan General de Contabilidad.
- Reglas no contenidas en el Plan General de Contabilidad y que son necesarias por el sector que se normaliza.

Las normas de adaptación ya aprobadas al Plan de 1990, son las siguientes:

1. Constructoras (Orden de 27-1-1993).}
2. Federaciones deportivas (Orden de 2-2-1994).
3. Inmobiliarias (Orden de 28-12-1994, modificada por Orden de 11-5-2001).
4. Asistencia sanitaria (Orden de 23-12-1996).
5. Sector eléctrico (Real Decreto 437/1998, 20-3).
6. Entidades sin fines lucrativos (Real Decreto 776/1998, 30-4).
7. Concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje (Orden de 10-12-1998).
8. Abastecimiento y saneamiento de agua (Orden de 10-12- 1998).
9. Sociedades anónimas deportivas (Orden de 27-7-2000).

10. Vitivinícolas (Orden de 11-5-2001).
11. Transporte aéreo (parcial). (Orden 18-12-2001).

Adicionalmente a lo anterior, hay que señalar que aparte de las adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad, el Ministro de Economía puede dictar Órdenes cuyo contenido puede adaptar las normas de valoración incluidas en el Plan General de Contabilidad a las condiciones concretas del sujeto contable. En este sentido hay que citar las tres Órdenes ministeriales que, al amparo de dicha disposición, han sido aprobadas:

- Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 12 de marzo de 1993, sobre el tratamiento contable de las diferencias de cambio en moneda extranjera en empresas reguladas.
- Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 14 de marzo de 1994, sobre el tratamiento contable de las diferencias de cambio en moneda extranjera en determinadas empresas reguladas.
- Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 23 marzo de 1994, sobre el tratamiento contable de las diferencias de cambio en moneda extranjera en determinadas empresas del sector de transporte aéreo, hoy derogada por la adaptación sectorial de empresas del sector del transporte aéreo.

5.1.1 (NIIF 1) Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera

Objetivo

1 El objetivo de esta NIIF es asegurar que los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de una entidad, así como sus informes financieros intermedios, relativos a una parte del ejercicio cubierto por tales estados financieros, contienen información de alta calidad que: (a) sea transparente para los usuarios y comparable para todos los ejercicios que se presenten; (b) suministre un punto de partida adecuado para la contabilización según las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); y (c) pueda ser obtenida a un coste que no exceda a los beneficios proporcionados a los usuarios.

Alcance

2 Una entidad aplicará esta NIIF en: (a) sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF; y (b) en cada informe financiero intermedio que, en su caso, presente de acuerdo con la NIC 34 Información Financiera Intermedia, relativos a una parte del ejercicio cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

3 Los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta las NIIF, mediante una declaración, explícita y sin reservas, contenida en tales estados financieros, del cumplimiento con

las NIIF. Los estados financieros con arreglo a las NIIF son los primeros estados financieros de la entidad según NIIF si, por ejemplo, la misma:

- (a) ha presentado sus estados financieros previos más recientes: (i) según requerimientos nacionales que no son coherentes en todos los aspectos con las NIIF; (ii) de conformidad con las NIIF en todos los aspectos, salvo que tales estados financieros no contengan una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF; (iii) con una declaración explícita de cumplimiento con algunas NIIF, pero no con todas; (iv) según exigencias nacionales que no son coherentes con las NIIF, pero aplicando algunas NIIF individuales para contabilizar partidas para las que no existe normativa nacional; o (v) según requerimientos nacionales, aportando una conciliación de algunas de las cifras con las mismas magnitudes determinadas según las NIIF;
- (b) ha preparado estados financieros con arreglo a las NIIF únicamente para uso interno, sin ponerlos a disposición de los propietarios de la entidad o de otros usuarios externos;
- (c) ha preparado un paquete de información de acuerdo con las NIIF, para su empleo en la consolidación, que no constituye un conjunto completo de estados financieros, según se define en la NIC 1 Presentación de Estados Financieros; o
- (d) no presentó estados financieros en ejercicios anteriores.

4 Esta NIIF se aplicará cuando la entidad adopta por primera vez las NIIF. No será de aplicación cuando, por ejemplo, la entidad: (a) abandona la presentación de los estados financieros según los requerimientos nacionales, si los ha presentado anteriormente junto con otro conjunto de estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF; (b) presente en el año precedente estados financieros según requerimientos nacionales, y tales estados financieros contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF; o (c) presentó en el año precedente estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF, incluso si los auditores expresaron su opinión con salvedades en el informe de auditoría sobre tales estados financieros.

5 Esta NIIF no afectará a los cambios en las políticas contables hechos por una entidad que ya hubiera adoptado las NIIF. Tales cambios son objeto de: (a) requerimientos específicos relativos a cambios en políticas contables, contenidos en la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores; y (b) disposiciones transitorias específicas contenidas en otras NIIF.

Reconocimiento y valoración

Balance de apertura con arreglo a las NIIF

6 La entidad preparará un balance de apertura con arreglo a las NIIF en la fecha de transición a las NIIF. Éste es el punto de partida para la contabilización según las NIIF. La entidad no necesita presentar este balance de apertura en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

Políticas contables

7 La entidad usará las mismas políticas contables en su balance de apertura con arreglo a las NIIF y a lo largo de todos los ejercicios que se presenten en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF. Estas políticas contables deben cumplir con cada NIIF vigente en la fecha de presentación de sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, salvo lo especificado en los párrafos 13 a 34.

8 La entidad no aplicará versiones diferentes de las NIIF que estuvieran vigentes en fechas anteriores. La entidad podrá adoptar una nueva NIIF que todavía no sea obligatoria, siempre que en la misma se permita la aplicación anticipada.

Ejemplo: Aplicación uniforme de la última versión de la NIIF

ANTECEDENTES
La fecha de presentación de los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de la entidad A es el 31 de diciembre de 2005. La entidad decide presentar información comparativa de tales estados financieros para un solo año (véase el párrafo 36). Por tanto, su fecha de transición a las NIIF es el comienzo de su actividad el 1 de enero de 2004 (o, de forma alternativa, el cierre de su actividad el 31 de diciembre de 2003). La entidad A presentó estados financieros anuales, con arreglo a sus PCGA anteriores, el 31 de diciembre de cada año, incluyendo el 31 de diciembre de 2004.
APLICACIÓN DE LOS REQUERIMIENTOS
La entidad A estará obligada a aplicar las NIIF que tengan vigencia para ejercicios que terminen el 31 de diciembre de 2005 al: (a) preparar su balance de apertura con arreglo a las NIIF el 1 de enero de 2004; y (a) preparar y presentar su balance el 31 de diciembre de 2005 (incluyendo los importes comparativos para 2004), su cuenta de resultados, su estado de cambios en el patrimonio neto y su estado de flujos de efectivo para el año que termina el 31 de diciembre de 2005 (incluyendo los importes comparativos para 2004), así como el resto de la información a revelar (incluyendo información comparativa para 2004). Si existiese alguna NIIF que aún no fuese obligatoria, pero admitiese su aplicación anticipada, se permitirá a la entidad A, sin que tenga obligación de hacerlo, que aplique tal NIIF en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

9 Las disposiciones transitorias contenidas en otras NIIF se aplicarán a los cambios en las políticas contables que realice una entidad que ya esté usando las NIIF, pero no serán de aplicación en la transición a las NIIF de una entidad que las adopte por primera vez, salvo por lo especificado en los párrafos 25 D, 34 A y 34 B.

10 Salvo por lo que se describe en los párrafos 13 a 34, la entidad en su balance de apertura con arreglo a las NIIF: (a) reconocerá todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NIIF; (b) no reconocerá partidas como activos o pasivos si las NIIF no permiten tal reconocimiento; (c) reclasificará los activos, pasivos y componentes del patrimonio neto reconocidos según los PCGA anteriores, con arreglo a las categorías de activo, pasivo o componente del patrimonio neto que le

corresponda según las NIIF; y (d) aplicará las NIIF al valorar todos los activos y pasivos reconocidos.

11 Las políticas contables que la entidad use en su balance de apertura con arreglo a las NIIF, pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha con arreglo a sus PCGA anteriores. Los ajustes resultantes surgen de sucesos y transacciones anteriores a la fecha de transición a las NIIF. Por tanto, la entidad reconocerá tales ajustes, en la fecha de transición a las NIIF, directamente en las reservas por ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría del patrimonio neto).

12 Esta NIIF establece dos categorías de exclusiones al principio general de que el balance de apertura con arreglo a las NIIF de la entidad, habrá de cumplir con todas y cada una de las NIIF: (a) en los párrafos 13 a 25E se contemplan exenciones para ciertos requerimientos contenidos en otras NIIF; y (b) en los párrafos 26 a 34B se prohíbe la aplicación retroactiva de algunos aspectos de otras NIIF.

Exenciones en la aplicación de otras NIIF

13 La entidad podrá optar por el uso de una o más de las siguientes exenciones: (a) combinaciones de negocios (párrafo 15) (b) valor razonable o revalorización como coste atribuido (párrafos 16 a 19); (c) retribuciones a los empleados (párrafo 20); (d) diferencias de conversión acumuladas (párrafos 21 y 22); (e) instrumentos financieros compuestos (párrafo 23); (f) activos y pasivos de dependientes, asociadas y negocios conjuntos (párrafos 24 y 25); (g) designación de instrumentos financieros previamente reconocidos (párrafo 25 A); (h) transacciones que implican pagos basados en acciones (párrafos 25B y 25C); (i) contratos de seguro (párrafo 25D); y (j) pasivos por desmantelamiento incluidos en el coste del inmovilizado material (párrafo 25 E). La entidad no aplicará estas exenciones por analogía a otras partidas.

14 Algunas de las exenciones anteriores se refieren al valor razonable. La NIIF 3 Combinaciones de negocios explica cómo determinar los valores razonables de los activos y pasivos identificables adquiridos en una combinación de negocios. La entidad aplicará estas explicaciones al determinar los valores razonables según esta NIIF, salvo que otra NIIF contenga directrices más específicas para la determinación de los valores razonables del activo o pasivo en cuestión. Estos valores razonables reflejarán las condiciones existentes en la fecha para la cual fueron determinados.

Combinaciones de negocios

15 La entidad aplicará los requerimientos del Apéndice B a las combinaciones de negocios que haya reconocido antes de la fecha de transición a las NIIF.

Valor razonable o revalorización como coste atribuido

16 La entidad podrá optar, en la fecha de transición a las NIIF, por la valoración de una partida de inmovilizado material por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el coste atribuido en tal fecha.

17 La entidad que adopte por primera vez las NIIF podrá utilizar el importe del inmovilizado material revalorizado según PCGA anteriores, ya sea en la fecha de transición o antes, como coste atribuido en la fecha de revalorización, siempre que aquélla fuera, en el momento de realizarla, comparable en sentido amplio:

(a) al valor razonable; o (b) al coste, o al coste depreciado según las NIIF, ajustado para reflejar, por ejemplo, cambios en un índice de precios general o específico.

18 Las opciones de los párrafos 16 y 17 podrán ser aplicadas también a: (a) los inmuebles de inversión, si la entidad escoge la aplicación del modelo del coste de la NIC 40 Inversiones inmobiliarias; y (b) los activos inmateriales que cumplan: (i) los criterios de reconocimiento de la NIC 38 Activos intangibles (incluyendo la valoración fiable del coste original); y (ii) los criterios establecidos por la NIC 38 para la realización de revalorizaciones (incluyendo la existencia de un mercado activo). La entidad no usará estas posibilidades de elección para la valoración de otros activos o pasivos distintos de los mencionados.

19 La entidad que adopte por primera vez las NIIF puede haber establecido un coste atribuido, según PCGA anteriores, para algunos o todos sus activos y pasivos, valorándolos por su valor razonable en una fecha particular, por causa de algún suceso, tal como una privatización o una oferta pública de adquisición. En ese caso, podrá usar tales medidas del valor razonable, provocadas por el suceso en cuestión, como el coste atribuido por las NIIF en la fecha en que se produjo dicha valoración.

Retribuciones a los empleados

20 Según la NIC 19 Retribuciones a los Empleados, la entidad puede optar por la aplicación del enfoque de la “banda de fluctuación”, según el cual se dejan algunas pérdidas y ganancias actuariales sin reconocer. La aplicación retroactiva de este enfoque exigiría que la entidad separe la porción reconocida y la porción por reconocer, de las pérdidas y ganancias actuariales acumuladas, desde el comienzo del plan hasta la fecha de transición a las NIIF. No obstante, el adoptante por primera vez de las NIIF puede optar por reconocer todas las pérdidas y ganancias actuariales acumuladas en la fecha de transición a las NIIF, incluso si decidiera utilizar el enfoque de la “banda de fluctuación” para tratar las pérdidas y ganancias actuariales posteriores. Si la entidad que adopte por primera vez las NIIF decide hacer uso de esta posibilidad, la aplicará a todos los planes.

Diferencias de conversión acumulada

21 La NIC 21 Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera exige que la entidad: (a) clasifique algunas diferencias de conversión como un componente separado del patrimonio neto; y (b) transfiera, cuando enajene o abandone un negocio en el extranjero, la diferencia de conversión relacionada con ella (incluyendo, si correspondiera, las pérdidas y ganancias de las coberturas relacionadas) a la cuenta de resultados como parte de la pérdida o ganancia derivada de la enajenación o abandono.

22 No obstante, la entidad que adopte por primera vez las NIIF no necesita cumplir con este requerimiento, respecto de las diferencias de conversión acumuladas que existan

en la fecha de transición a las NIIF. Si el adoptante por primera vez hace uso de esta exención:

(a) las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero se considerarán nulas en la fecha de transición a las NIIF; y (b) la pérdida o ganancia por la enajenación o abandono posterior de un negocio en el extranjero, excluirá las diferencias de conversión que hayan surgido antes de la fecha de transición a las NIIF, e incluirá las diferencias de conversión que hayan surgido con posterioridad a la misma.

Instrumentos financieros compuestos

23 La NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar exige que la entidad descomponga los instrumentos financieros compuestos, desde el inicio, en sus componentes separados de pasivo y de patrimonio neto. Si el componente de pasivo ha dejado de existir, la aplicación retroactiva de la NIC 32 implica la separación de dos porciones del patrimonio neto. Una porción estará en las reservas por ganancias acumuladas y representará la suma de los intereses totales devengados por el componente de pasivo. La otra porción representará el componente original de patrimonio neto. Sin embargo, según esta NIIF, el adoptante por primera vez no necesitará separar esas dos porciones si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de transición a las NIIF.

Activos y pasivos de dependientes, asociadas y negocios conjuntos

24 Si una dependiente adoptase las NIIF con posterioridad a su dominante, la dependiente valorará los activos y pasivos, en sus estados financieros individuales, eligiendo entre los siguientes tratamientos:

(a) los importes en libros que se hubieran incluido en los estados financieros consolidados de la dominante, establecidos en la fecha de transición de la dominante a las NIIF, prescindiendo de los ajustes derivados del procedimiento de consolidación y de los efectos de la combinación de negocios por la que la dominante adquirió a la dependiente; o (b) los importes en libros requeridos por el resto de esta NIIF, establecidos en la fecha de transición a las NIIF de la dependiente. Estos importes pueden diferir de los descritos en la letra (a) anterior:

(i) cuando las exenciones previstas en esta NIIF den lugar a valoraciones que dependan de la fecha de transición a las NIIF. (ii) cuando las políticas contables aplicadas en los estados financieros de la dependiente difieran de las que se utilizan en los estados financieros consolidados. Por ejemplo, la dependiente puede emplear como política contable el modelo del coste de la NIC 16 Inmovilizado material, mientras que el grupo puede utilizar el modelo de revalorización. La asociada o negocio conjunto que adopte por primera vez las NIIF, dispondrá de una opción similar, si bien en un momento posterior al que lo haya hecho la entidad que sobre ella tiene influencia significativa o control en conjunto con otros.

25 Sin embargo, si una entidad adopta por primera vez las NIIF después que su dependiente (o asociada o negocio conjunto), ésta, valorará, en sus estados financieros consolidados, los activos y pasivos de la dependiente (o asociada o negocio conjunto) por los mismos importes en libros que figuran en los estados financieros de la dependiente (o asociada o negocio conjunto), después de realizar los ajustes que correspondan al consolidar o aplicar el método de la participación, así como los que se refieran a los efectos de la combinación de negocios en la que tal entidad adquirió a la dependiente. De forma similar, si una dominante adopta por primera vez las NIIF en sus estados financieros individuales, antes o después que en sus estados financieros consolidados, valorará sus activos y pasivos por los mismos importes en ambos estados financieros, excepto por los ajustes de consolidación.

Designación de instrumentos financieros previamente reconocidos

25 A. La NIC 39 Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración, permite que un instrumento financiero sea designado, en el momento del reconocimiento inicial, como un activo o pasivo financiero al valor razonable con los cambios en resultados o como disponible para la venta. A pesar de este requerimiento, se permite que una entidad realice dicha designación en la fecha de transición a las NIIF.

Transacciones que implican pagos basados en acciones

25 B. Se aconseja, pero no se obliga, a la entidad que adopta por primera vez las NIIF, que aplique la NIIF 2 Pagos basados en acciones a los instrumentos de patrimonio que fueran concedidos a partir del 67 de noviembre de 2002 cuyas condiciones para la irrevocabilidad (o consolidación) se cumplieron antes de la fecha más tardía entre (a) la fecha de transición a las NIIF y (b) el 1 de enero de 2005. Sin embargo, si un adoptante por primera vez decidiese aplicar la NIIF 2 a esos instrumentos de patrimonio, puede hacerlo sólo si la entidad ha informado públicamente del valor razonable de esos instrumentos de patrimonio, determinado en la fecha de valoración, según se definió en la NIIF 2. Para todas las concesiones de instrumentos de patrimonio a los que no se haya aplicado la NIIF 2 (por ejemplo instrumentos de patrimonio concedidos a partir del 7 de noviembre de 2002), el adoptante por primera vez revelará, no obstante, la información requerida en los párrafos 44 y 45 de la NIIF 2. Si el adoptante por primera vez modificase los términos o condiciones de una concesión de instrumentos de patrimonio a los que la NIIF 2 no han sido aplicada, la entidad no estará obligada a aplicar los párrafos 26 a 29 de la NIIF 2 si la modificación hubiera tenido lugar antes de la fecha más tardía entre (a) la fecha de transición a las NIIF y (b) el 1 de enero de 2005.

25 C. Se recomienda, pero no se obliga, a la entidad que adopte por primera vez las NIIF, que aplique la NIIF 2 a los pasivos surgidos de transacciones con pagos basados en acciones que fueran liquidados antes de la fecha de transición a las NIIF. También se le recomienda, pero no se le obliga, al adoptante por primera vez, a aplicar la NIIF 2 a los pasivos que fueron cancelados antes del 1 de enero de 2005. En el caso de los pasivos a los que se hubiera aplicado la NIIF 2, el adoptante por primera vez no estará

obligado a reexpresar la información comparativa, si dicha información está asociada a un periodo o a una fecha que es anterior al 7 de noviembre de 2002.

Contratos de seguro

25 D. El adoptante por primera vez puede aplicar las disposiciones transitorias de la NIIF 4 Contratos de seguro. En la NIIF 4 se restringen los cambios en las políticas contables seguidas en los contratos de seguro, incluyendo los cambios que pueda hacer un adoptante por primera vez.

Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares, incluidos en el coste del inmovilizado material

25 E. La CNIIF 1 Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares requiere que los cambios específicos en un pasivo por desmantelamiento, restauración o similar, se añadan o se deduzcan del coste del activo correspondiente; el importe amortizable ajustado del activo será, a partir de ese momento, amortizado de forma prospectiva a lo largo de su vida útil restante. La entidad que adopte por primera vez las NIIF no estará obligada a cumplir estos requisitos para los cambios en estos pasivos que hayan ocurrido antes de la fecha de transición a las NIIF. Si el adoptante por primera vez utiliza esta excepción: (a) valorará el pasivo en la fecha de transición a las NIIF de acuerdo con la NIC 37; (b) en la medida en que el pasivo esté dentro del alcance de la CNIIF 1, estimará el importe que habría sido incluido en el coste del activo correspondiente cuando surgió el pasivo por primera vez, y descontará el importe a esa fecha utilizando su mejor estimación del tipo de descuento histórico, ajustado por el riesgo, que habría sido aplicado para ese pasivo a lo largo del período intermedio; y (c) calculará la amortización acumulada sobre ese importe, hasta la fecha de transición a las NIIF, sobre la base de la estimación actual de la vida útil del activo, utilizando la política de amortización adoptada por la entidad con arreglo a las NIIF.

Excepciones a la aplicación retroactiva de otras NIIF

26 Esta NIIF prohíbe la aplicación retroactiva de algunos aspectos de otras NIIF relativos a: (a) la baja de activos financieros y pasivos financieros (párrafo 27); (b) la contabilidad de coberturas (párrafos 28 a 30); (c) las estimaciones (párrafos 31 a 34); y (d) activos clasificados como mantenidos para la venta y actividades interrumpidas.

Baja de activos financieros y pasivos financieros

27 Con la excepción permitida en el párrafo 27 A, la entidad que adopte por primera vez las NIIF, aplicará los criterios de baja en cuentas recogidos en la NIC 39 de forma prospectiva, para las transacciones que tengan lugar a partir del 1 de enero de 2004. Esto es, si una entidad que adopta por primera vez las NIIF diese de baja en cuentas activos o pasivos financieros que no sean derivados de acuerdo con sus PCGA anteriores, como resultado de una transacción ocurrida antes del 1 de enero de 2004,

no reconocerá esos activos y pasivos de acuerdo con las NIIF (a menos que cumplan los requisitos para su reconocimiento como consecuencia de una transacción o suceso posterior).

27 A Con independencia de lo establecido en el párrafo 27, una entidad podrá aplicar los requerimientos de baja en cuentas de la NIC 39 de forma retroactiva desde una fecha a elección de la entidad, siempre que la información necesaria para aplicar la NIC 39 a activos y pasivos financieros dados de baja como resultado de transacciones pasadas, se obtuviese en el momento del reconocimiento inicial de esas transacciones.

Contabilidad de coberturas

28 En la fecha de transición a las NIIF, según exige la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración, una entidad: (a) deberá medir todos los derivados por su valor razonable; y (b) deberá eliminar todos las pérdidas y ganancias diferidas, procedentes de derivados, que hubiera registrado según los PCGA anteriores como activos o pasivos.

29 En su balance de apertura con arreglo a las NIIF, la entidad deberá abstenerse de reflejar una relación de cobertura que no cumpla las condiciones para serlo según la NIC 39 (como sucede, por ejemplo, en muchas relaciones de cobertura donde el instrumento de cobertura es un instrumento de efectivo u opción emitida; o bien donde el elemento cubierto es una posición neta o donde se cubre el riesgo de interés en una inversión mantenida hasta el vencimiento). No obstante, si la entidad señaló una posición neta como partida cubierta, según los PCGA anteriores, podrá señalar una partida individual dentro de tal posición neta como partida cubierta según las NIIF, siempre que no lo haga después de la fecha de transición a las NIIF.

30 Si, antes de la fecha de transición a las NIIF, una entidad hubiese designado una transacción como de cobertura, pero ésta no cumpliera las condiciones para la contabilidad de coberturas establecidas en la NIC 39, la entidad aplicará lo dispuesto en los párrafos 91 y 101 de la NIC 39 para interrumpir la contabilidad de cobertura relacionada con la misma. Las transacciones celebradas antes de la fecha de transición a las NIIF no se designarán retroactivamente como coberturas.

Estimaciones

31 Las estimaciones realizadas según las NIIF, en la fecha de transición, serán coherentes con las estimaciones hechas para la misma fecha según los PCGA anteriores (después de realizar los ajustes necesarios para reflejar cualquier diferencia en las políticas contables), salvo si hubiese evidencia objetiva de que estas estimaciones fueron erróneas.

32 Después de la fecha de transición a las NIIF, la entidad puede recibir información relativa a estimaciones hechas según los PCGA anteriores. Según el párrafo 31, la entidad tratará la recepción de dicha información de la misma manera que los hechos posteriores a la fecha del balance que no implican ajustes, según la NIC 10 Hechos Posteriores a la Fecha del Balance. Por ejemplo, puede suponerse que la fecha de

transición a las NIIF de la entidad es el 1 de enero de 2004, y que la nueva información, recibida el 15 de julio de 2004, exige la revisión de una estimación realizada según los PCGA que se aplicaban el 31 de diciembre de 2003. La entidad no reflejará esta nueva información en su balance de apertura con arreglo a las NIIF (salvo que dichas estimaciones precisaran de ajustes para reflejar diferencias en políticas contables, o hubiera evidencia objetiva de que contenían errores). En lugar de ello, la entidad reflejará esta nueva información en la cuenta de resultados (o, si fuera apropiado, como otros cambios en el patrimonio neto) del año finalizado el 31 de diciembre de 2004.

33 La entidad puede tener que realizar estimaciones según las NIIF, en la fecha de transición, que no fueran obligatorias en tal fecha según los PCGA anteriores. Para lograr coherencia con la NIC 10, dichas estimaciones hechas según las NIIF reflejarán las condiciones existentes en la fecha de transición. En particular, las estimaciones realizadas en la fecha de transición a las NIIF, relativas a precios de mercado, tipos de interés o tipos de cambio, reflejarán las condiciones de mercado en esa fecha.

34 Los párrafos 31 a 33 se aplicarán al balance de apertura con arreglo a las NIIF. También se aplicarán a los periodos comparativos presentados en los primeros estados financieros según NIIF, en cuyo caso las referencias a la fecha de transición a las NIIF se reemplazarán por referencias relativas al final del periodo comparativo correspondiente.

Activos clasificados como mantenidos para la venta y actividades interrumpidas

34 A La NIIF 5 requiere su aplicación prospectiva a los activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta, así como a las actividades que cumplan los criterios para ser clasificadas como interrumpidas, tras la entrada en vigor de la NIIF. La NIIF 5 permite a la entidad aplicar los requerimientos de la misma a todos los activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta, así como a actividades que cumplan los criterios para ser clasificadas como interrumpidas, en cualquier fecha anterior a la entrada en vigor de las NIIF, siempre que cuente con las valoraciones y demás informaciones necesarias para aplicar la NIIF, obtenidas en los momentos en que se cumplieron los mencionados criterios.

34 B Una entidad cuya fecha de transición a las NIIF sea anterior al 1 de enero de 2005, aplicará las disposiciones transitorias de la NIIF 5. Una entidad cuya transición a las NIIF se produzca a partir del 1 de enero de 2005, aplicará la NIIF 5 retroactivamente.

Presentación e información a revelar

35 Esta NIIF no contiene exenciones relativas a la presentación e información a revelar correspondientes a otras NIIF.

Información comparativa

36 Para cumplir con la NIC 1 Presentación de Estados Financieros, los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de la entidad incluirán, al menos, un año de información comparativa de acuerdo con las NIIF.

Exención del requerimiento de reexpresar la información comparativa relacionada con la NIC 39 y la NIIF 4

36A La entidad que adopte las NIIF antes del 1 de enero de 2006 presentará, en sus primeros estados financieros, al menos un año de información comparativa, pero esta información no necesita cumplir con la NIC 32, la NIC 39 y la NIIF 4. La entidad que escoja presentar su información comparativa sin cumplir con la NIC 32, la NIC 39 y la NIIF 4 en el primer año de transición:

(a) Aplicará sus PCGA anteriores en la información comparativa que presente sobre instrumentos financieros que estén dentro del alcance de las NIC 32 y 39, así como en la que presente sobre contratos de seguro que estén dentro del alcance de la NIIF 4; (b) Revelará este hecho, junto con los criterios utilizados para preparar esta información; y (c) Revelará la naturaleza de los principales ajustes necesarios para que la información cumpliera con la NIC 32, la NIC 39 y la NIIF 4. La entidad no necesita cuantificar esos ajustes. No obstante, tratará cualquier ajuste entre el balance en la fecha de presentación del periodo comparativo (es decir, el balance que incluya la información comparativa según los PCGA anteriores) y el balance al comienzo del primer periodo de presentación con arreglo a NIIF (es decir, el primer periodo que incluya información que cumpla con la NIC 32, la NIC 39 y la NIIF 4) como procedente de un cambio la política contable, revelando la información requerida por los apartados (a) hasta (e) y (f)(i) del párrafo 28 de la NIC 8. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores. El apartado (f)(i) del párrafo 28 se aplicará sólo a los importes que se presenten en el balance de la fecha de información del periodo comparativo. En el caso de una entidad que haya escogido presentar información comparativa que no cumpla con la NIC 32, la NIC 39 y la NIIF 4, las referencias a la 'fecha de transición a las NIIF' significarán, sólo en el caso de estas Normas, el comienzo del primer periodo de presentación con arreglo a NIIF.

Resúmenes históricos

37 Algunas entidades presentan resúmenes históricos de datos seleccionados, para ejercicios anteriores a aquél en el cual presentan información comparativa completa según las NIIF. Esta NIIF no exige que estos resúmenes cumplan con los requisitos de reconocimiento y valoración de las NIIF. Además, algunas entidades presentan información comparativa con arreglo a los PCGA anteriores, así como la información comparativa exigida por la NIC 1. En el caso de que los estados financieros contengan un resumen de datos históricos o información comparativa con arreglo a los PCGA anteriores, la entidad: (a) identificará de forma destacada esa información como no preparada con arreglo a las NIIF; y (b) revelará la naturaleza de los principales ajustes que habría que practicar para cumplir con las NIIF.

La entidad no necesitará cuantificar dichos ajustes.

Explicación de la transición a las NIIF

38 La entidad explicará cómo la transición, de los PCGA anteriores a las NIIF, ha afectado a lo informado anteriormente, como situación financiera, resultados y flujos de efectivo.

Conciliaciones

39 Para cumplir con el párrafo 38, los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF incluirán:

(a) conciliaciones de su patrimonio neto, según los PCGA anteriores, con el que resulte con arreglo a las NIIF para cada una de las siguientes fechas: (i) la fecha de transición a las NIIF; y (ii) el final del último ejercicio contenido en los estados financieros más recientes que la entidad haya presentado aplicando los PCGA anteriores. (b) una conciliación de la pérdida o ganancia presentada según los PCGA anteriores, para el último ejercicio contenido en los estados financieros más recientes de la entidad, con su pérdida o ganancia según las NIIF para el mismo ejercicio; y (c) si la entidad procedió a reconocer o revertir pérdidas por deterioro del valor de los activos por primera vez al preparar su balance de apertura con arreglo a las NIIF, la información a revelar que habría sido requerida, según la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos, si la entidad hubiese reconocido tales pérdidas por deterioro del valor de los activos, o las reversiones correspondientes, en el ejercicio que comenzó con la fecha de transición a las NIIF.

40 Las conciliaciones requeridas por los apartados (a) y (b) del párrafo 39, se harán con suficiente detalle como para permitir a los usuarios la comprensión de los ajustes significativos realizados en el balance y en la cuenta de resultados. Si la entidad presentó un estado de flujos de efectivo según sus PCGA anteriores, explicará también los ajustes significativos al mismo.

41 Si la entidad tuviese conocimiento de errores contenidos en la información elaborada con arreglo a los PCGA anteriores, las conciliaciones requeridas por los apartados (a) y (b) del párrafo 39 distinguirán entre las correcciones de tales errores y los cambios en las políticas contables.

42 La NIC 8 no trata los cambios en las políticas contables derivados de la primera adopción de las NIIF. Por tanto, los requisitos de información a revelar respecto a cambios en las políticas contables, que contiene la NIC 8, no son aplicables en los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de la entidad.

43. Si una entidad no presentó estados financieros en ejercicios anteriores, revelará este hecho en sus primeros estados financieros con arreglo NIIF.

Designación de activos financieros o pasivos financieros

43A Se permite que la entidad designe un activo o pasivo financiero, que hubiera reconocido previamente, como un activo o pasivo financiero a valor razonable con cambios en resultados o como disponible para la venta de acuerdo con lo establecido en el párrafo 25 A. La entidad revelará el valor razonable de cualquier activo o pasivo financiero designado en cada categoría, así como la clasificación e importe en libros en los estados financieros previos.

Uso del valor razonable como coste atribuido

44 Si, en su balance de apertura con arreglo a las NIIF, la entidad usa el valor razonable como coste atribuido para un elemento del inmovilizado material, para inmuebles de inversión o para un activo inmaterial (véanse los párrafos 16 y 18), los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF revelarán, para cada partida que figure como línea separada dentro del balance de apertura con arreglo a las NIIF: (a) el total acumulado de tales valores razonables; y (b) el ajuste acumulado al importe en libros presentado según los PCGA anteriores.

Información financiera intermedia

45 A fin de cumplir con el párrafo 38, si la entidad presenta un informe financiero intermedio, según la NIC 34 Información Financiera Intermedia, para una parte del ejercicio cubierto por sus primeros estados financieros presentados con arreglo a las NIIF, cumplirá con los siguientes requerimientos adicionales a los contenidos en la NIC 34: (a) Si la entidad presentó informes financieros intermedios para el periodo intermedio comparable del año inmediatamente anterior, en cada información financiera intermedia incluirá conciliaciones relativas a: (i) su patrimonio neto al final del periodo intermedio comparable, según los PCGA anteriores, con el patrimonio neto con arreglo a las NIIF en tal fecha; y (ii) su pérdida o ganancia obtenida en ese periodo comparable (tanto el dato del año corriente como el del año acumulado hasta la fecha), utilizando los PCGA anteriores, con la pérdida o ganancia con arreglo a las NIIF para tal periodo. (b) Además de las conciliaciones exigidas por (a), en el primer informe financiero intermedio que presente según la NIC 34, para una parte del ejercicio cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, la entidad incluirá las conciliaciones descritas en los apartados (a) y (b) del párrafo 39 (complementadas con los detalles exigidos por los párrafos 40 y 41), o bien una referencia a otro documento publicado donde se incluyan tales conciliaciones.

46 La NIC 34 exige que se revelen ciertas informaciones mínimas, que están basadas en la hipótesis de que los usuarios de los informes intermedios también tienen acceso a los estados financieros anuales más recientes. Sin embargo, la NIC 34 también exige que la entidad revele información 'acerca de los sucesos o transacciones que resulten significativos para la comprensión del periodo intermedio actual'. Por tanto, si el adoptante por primera vez no reveló, en sus estados financieros anuales más recientes, preparados con arreglo a los PCGA anteriores, información significativa para la comprensión del periodo intermedio, lo hará dentro de la información financiera

intermedia, o bien incluirá en la misma una referencia a otro documento publicado que la contenga.

Fecha de vigencia

47 La entidad aplicará esta NIIF si sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF corresponden a un ejercicio que comience a partir del 1 de enero de 2004. Se aconseja su aplicación anticipada. Si los primeros estados financieros de la entidad con arreglo a las NIIF se refieren a un ejercicio que comience antes de 1 de enero de 2004, y la entidad aplica esta NIIF en lugar de la SIC-8 Aplicación, por Primera Vez, de las NIC como Base de Contabilización, revelará este hecho.

Apéndice A Definición de términos

Este Apéndice es parte integrante de la NIIF.

Fecha de transición a las NIIF El comienzo del ejercicio más antiguo para que la entidad presente información comparativa completa con arreglo a las NIIF, dentro de sus primeros estados financieros presentados con arreglo a las NIIF.

Coste atribuido Un importe usado como sustituto del coste o del coste depreciado en una fecha determinada. En la depreciación o amortización posterior se supone que la entidad había reconocido inicialmente el activo o pasivo en la fecha determinada, y que este coste era equivalente al coste atribuido.

Valor razonable El importe por el cual podría ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Primeros estados financieros con arreglo a las NIIF Los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), mediante una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF Entidad que adopta por primera vez las NIIF (o adoptante por primera vez) La entidad que presenta sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) Normas e Interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC). Estas Normas comprenden: (a) las Normas Internacionales de Información Financiera; (b) las Normas Internacionales de Contabilidad; y c) las Interpretaciones, ya sean las originadas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera(CINIIF), o las antiguas Interpretaciones(SIC).

Balance de apertura con arreglo a las NIIF El balance de la entidad (publicado o no) en la fecha de transición a las NIIF.

PCGA anteriores Las bases de contabilización que la entidad que adopte por primera vez las NIIF, utilizaba inmediatamente antes de aplicar las NIIF.

Fecha de Presentación Primer periodo de información con arreglo a las NIIF El final del último ejercicio cubierto por los estados financieros o por un informe financiero

intermedio. El periodo de información que finaliza en la fecha de presentación de los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF. 14

Apéndice B Combinaciones de negocios

B1 Una entidad que adopte por primera vez las NIIF, podrá optar por no aplicar de forma retroactiva la NIIF 3 Combinaciones de negocios a las combinaciones realizadas en el pasado (esto es, las combinaciones de negocios que ocurrieron antes de la fecha de transición a las NIIF). No obstante, si el adoptante por primera vez reexpresase cualquier combinación de negocios para cumplir con la NIIF 3, reexpresará también todas las combinaciones de negocios posteriores a la misma y aplicará también la NIC 36 Deterioro del valor de los activos (revisada en 2004) y la NIC 38 Activos intangibles (revisada en 2004) desde la misma fecha. Por ejemplo, si la entidad que adopta por primera vez escogiese la reexpresión de una combinación de negocios que ocurrió el 30 de junio de 2002, reexpresará todas las combinaciones que hayan tenido lugar entre el 30 de junio de 2002 y la fecha de transición a las NIIF, y además aplicará tanto la NIC 36 (revisada en 2004) como la NIC 38 (revisada en 2004) desde el 30 de junio de 2002.

B1A La entidad no necesitará aplicar retroactivamente la NIC 21 Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera, a los ajustes por aplicación del valor razonable ni al fondo de comercio que hayan surgido en las combinaciones de negocios ocurridas antes de la fecha de transición a las NIIF. Si la entidad no aplicase, de forma retroactiva, la NIC 21 a tales ajustes ni al fondo de comercio, los considerará como activos y pasivos de la entidad, y no como activos y pasivos de la adquirida. Por tanto, estos ajustes por aplicación del valor razonable y el fondo de comercio, o bien se encuentran ya expresados en la moneda funcional de la entidad, o bien son partidas no monetarias en moneda extranjera, que se contabilizarán utilizando el tipo de cambio aplicado según los PCGA anteriores.

B1B La entidad puede aplicar la NIC 21 de forma retroactiva a los ajustes por aplicación del valor razonable y al fondo de comercio que aparezcan: (a) en todas las combinaciones de negocios que hayan ocurrido antes de la fecha de transición a las NIIF, o bien, de forma alternativa (b) en todas las combinaciones de negocios que la entidad haya escogido reexpresar, para cumplir con la NIIF 3, tal como se permite en el párrafo B1 anterior.

B2 Si el adoptante por primera vez no aplica la NIIF 22 retroactivamente a una combinación de negocios, este hecho tendrá las siguientes consecuencias para esta combinación:

(a) La entidad que adopte por primera vez las NIIF, conservará la misma clasificación (como una adquisición por parte de la empresa adquirente legal, como una adquisición inversa por parte de la empresa legalmente adquirida o como una unificación de intereses) que tenía en sus estados financieros elaborados con arreglo a los PCGA anteriores.

(b) El adoptante por primera vez reconocerá todos sus activos y pasivos en la fecha de transición a las NIIF, que hubieran sido adquiridos o asumidos en una combinación de

negocios pasada, que sean diferentes de: (i) algunos activos financieros y pasivos financieros que se dieron de baja según los PCGA anteriores (véase el párrafo 27); y (ii) los activos, incluyendo el fondo de comercio, y los pasivos que no fueron reconocidos en el balance consolidado del adquirente con arreglo a los PCGA anteriores, y que tampoco cumplen las condiciones para su reconocimiento según las NIIF, en el balance individual de la adquirida (véanse los apartados (f) e (i) de este párrafo B2). La entidad que adopte por primera vez las NIIF reconocerá cualquier cambio resultante, ajustando las reservas por ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, otra categoría del patrimonio neto), a menos que tal cambio proceda del reconocimiento de un activo inmaterial que estaba previamente incluido en el fondo de comercio (véase el punto (i) del apartado (g) de este párrafo B2)

(c) El adoptante por primera vez excluirá de su balance de apertura con arreglo a las NIIF todas las partidas, reconocidas según los PCGA anteriores, que no cumplan las condiciones para su reconocimiento como activos y pasivos según las NIIF. El adoptante por primera vez contabilizará los cambios resultantes como sigue: (i) La entidad que adopte por primera vez las NIIF pudo, en el pasado, haber clasificado una combinación de negocios como una adquisición, y pudo haber reconocido como activo inmaterial alguna partida que no cumpliera las condiciones para su reconocimiento como activo según la NIC 38 Activos intangibles. Deberá reclasificar esta partida (y, si fuera el caso, los intereses minoritarios y los impuestos diferidos correspondientes) como parte del fondo de comercio (salvo que hubiera deducido el fondo de comercio, con arreglo a los PCGA anteriores, directamente del patrimonio neto; véase el punto (i) del apartado (g) y el apartado (i) de este párrafo B2). (ii) La entidad que adopte por primera vez las NIIF reconocerá en las reservas por ganancias acumuladas todos los demás cambios resultantes.

(d) Las NIIF exigen una valoración posterior de algunos activos y pasivos utilizando una base diferente al coste original, tal como el valor razonable. El adoptante por primera vez valorará tales activos y pasivos, en el balance de apertura con arreglo a las NIIF, utilizando esa base, incluso si las partidas fueron adquiridas o asumidas en una combinación de negocios anterior. Reconocerá cualquier cambio resultante en el importe en libros, ajustando las reservas por ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, otra categoría del patrimonio neto) en lugar del fondo de comercio.

(e) Inmediatamente después de la combinación de negocios, el importe en libros, con arreglo a los PCGA anteriores, de los activos adquiridos y de los pasivos asumidos en esa combinación de negocios será su coste atribuido según las NIIF en esa fecha. Si las NIIF exigen, en una fecha posterior, una valoración basada en el coste de estos activos y pasivos, este coste atribuido será la base para la depreciación o amortización basadas en el coste, a partir de la fecha de la combinación de negocios.

(f) Si un activo adquirido, o un pasivo asumido, en una combinación de negocios anterior no fue objeto de reconocimiento según los PCGA anteriores, no tendrá un coste atribuido nulo en el balance de apertura con arreglo a las NIIF. En lugar de eso, la empresa adquirente lo reconocerá y valorará, en su balance consolidado, utilizando la base que hubiera sido requerida de acuerdo con las NIIF en el balance de la empresa adquirida. Como ejemplo: si la adquirente no tiene, según sus PCGA anteriores, capitalizados los arrendamientos financieros adquiridos en una combinación

de negocios anterior, procederá a capitalizarlos, en sus estados financieros consolidados, en la forma que la NIC 17 Arrendamientos hubiera obligado a hacerlo a la empresa adquirida en sus estados financieros con arreglo a las NIIF. Por el contrario, si un activo o pasivo quedó incluido, según los PCGA anteriores, en el fondo de comercio, pero si se hubiese aplicado la NIIF 3 se hubiera reconocido por separado, tal activo o pasivo permanecerá como componente del citado fondo de comercio, salvo que las NIIF obligasen a reconocerlo en los estados financieros de la adquirida.

(g) En el balance de apertura con arreglo a las NIIF, el importe en libros del fondo de comercio será el importe en libros en la fecha de transición según los PCGA anteriores, tras realizar los tres ajustes siguientes: (i) Si fuera requerido por el punto (i) del apartado (c) de este párrafo B2, el adoptante por primera vez incrementará el importe en libros del fondo de comercio cuando proceda a reclasificar una partida que reconoció como activo inmaterial según los PCGA anteriores. De forma similar, si el apartado (f) del presente párrafo B2 exige al adoptante por primera vez el reconocimiento de un activo inmaterial que quedó incluido en el fondo de comercio reconocido según los PCGA anteriores, procederá a reducir su importe en libros (y, si fuera el caso, a ajustar los intereses minoritarios y los impuestos diferidos correspondientes). (ii) Una contingencia que afectase al importe de la contrapartida de la compra, en una combinación de negocios anterior, puede haber quedado resuelta antes de la fecha de transición a las NIIF. Si se puede hacer una estimación fiable del ajuste contingente, y si el pago es probable, la entidad que adopte por primera vez las NIIF ajustará el fondo de comercio por ese importe. De forma similar, el adoptante por primera vez ajustará el importe en libros del fondo de comercio cuando un ajuste contingente previamente reconocido no pueda ser valorado de forma fiable, o si su pago no resulte ya probable. (iii) Con independencia de si existe alguna indicación de deterioro del valor del fondo de comercio, la entidad que adopte por primera vez las NIIF aplicará la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos para comprobar, en la fecha de transición, si el fondo de comercio ha sufrido algún deterioro de su valor, y para reconocer, en su caso, la pérdida por deterioro resultante, mediante un ajuste a las reservas por ganancias acumuladas (o, si así lo exigiera la NIC 36, en las reservas por revalorización). La comprobación del deterioro se basará en las condiciones existentes en la fecha de transición a las NIIF.

(h) No se practicará, en la fecha de transición a las NIIF, ningún otro ajuste en el importe en libros del fondo de comercio. A título de ejemplo, el adoptante por primera vez no reexpresará el importe en libros del fondo de comercio: (i) para excluir una partida de investigación y desarrollo en curso adquirida en esa combinación de negocios (salvo que el activo inmaterial correspondiente cumpliera las condiciones para su reconocimiento, según la NIC 38, en el balance de la empresa adquirida); (ii) para ajustar la amortización del fondo de comercio realizada con anterioridad; (iii) para revertir ajustes del fondo de comercio no permitidos en la NIIF 3, pero practicados según los PCGA anteriores, que procedan de ajustes a los activos y pasivos entre la fecha de la combinación de negocios y la fecha de transición a las NIIF.

(i) Si, de acuerdo con PCGA anteriores, la entidad que adopte por primera vez las NIIF reconoció el fondo de comercio como una reducción del patrimonio neto: (i) No reconocerá este fondo de comercio en su balance de apertura con arreglo a las NIIF.

Además, no transferirá este fondo de comercio a la cuenta de resultados si enajena la inversión en la dependiente o si ésta sufriera un deterioro del valor. (ii) Los ajustes que se deriven de la resolución posterior de una contingencia, que afectase a la contrapartida de la compra, se reconocerán en las reservas por ganancias acumuladas.

(j) El adoptante por primera vez, siguiendo sus PCGA anteriores, pudo no haber consolidado una dependiente adquirida en una combinación de negocios anterior (por ejemplo porque la dominante no la considerase, según esos PCGA, como dependiente, o porque no preparaba estados financieros consolidados). La entidad que adopte por primera vez las NIIF ajustará el importe en libros de los activos y pasivos de la dependiente, para obtener los importes que las NIIF habrían exigido en el balance de la dependiente. El coste atribuido del fondo de comercio será igual a la diferencia, a la fecha de transición a las NIIF, entre: (i) la participación de la dominante en tales importes en libros, una vez ajustados; y (ii) el coste, en los estados financieros individuales de la dominante, de su inversión en la dependiente.

(k) La valoración del interés minoritario y de los impuestos diferidos se deriva de la valoración de otros activos y pasivos. Por tanto, los ajustes descritos anteriormente para los activos y pasivos reconocidos afectan a los intereses minoritarios y a los impuestos diferidos.

B3 La exención referida a las combinaciones de negocios anteriores, también será aplicable a las adquisiciones anteriores de inversiones en asociadas y participaciones en negocios conjuntos.

B4 Además, la fecha seleccionada en función del párrafo B1 se aplica igualmente para todas esas adquisiciones.

5.1.2 Armonización Contable

La armonización en esta materia, junto con mayores niveles de transparencia, constituye un instrumento imprescindible para lograr una mayor calidad en la información financiera disponible para los distintos usuarios y grupos interesados, y para una toma de decisiones más fundamentada por parte de los inversores, en beneficio de un funcionamiento más eficiente de los mercados.

En suma, sin perjuicio de los grandes logros y mejoras que han supuesto las Directivas en materia de armonización contable, se consideró que las cuentas elaboradas según las Directivas contables no cumplían con las normas más exigentes establecidas en otras partes del mundo, especialmente por la **Securities and Exchange Commission (SEC)** (www.sec.gov) de los Estados Unidos. Sobre esta base, la Comisión plantea la conveniencia de que la Unión Europea haga valer su peso en el proceso internacional de armonización contable, ya puesto en marcha en aquel momento por parte del Comité Internacional de Normas Contables (International Accounting Standards Committee, IASC –en la actualidad **International Accounting Standards Board, IASB**) (www.iasb.org.uk) .

El objetivo pretendido por la Unión Europea era, a la vez de reforzar su posición en el contexto internacional, participar en un proceso cuyo objeto es establecer un conjunto de normas que goce de aceptación en los mercados de capitales de todo el mundo, al tiempo que la Unión preserve sus propios logros en esta materia. Se consideró necesario, por tanto, adoptar las medidas necesarias para que las normas internacionales de contabilidad fuesen compatibles con las Directivas y que, asimismo, las nuevas normas internacionales que estén pendientes de formular sean coherentes con la legislación de la Unión. Cabe destacar que en diciembre de 2000 concluyeron los estudios de conformidad entre las NIC existentes (40) y las interpretaciones de las mismas (SIC), y las Directivas contables.

Los problemas de incompatibilidad detectados en este estudio se referían a:

*La utilización del valor razonable para la contabilización de activos y pasivos financieros.

Para resolver el problema se propone modificar las Directivas contables.

- El tratamiento de determinados instrumentos financieros emitidos por la propia Sociedad
- El concepto y definición de determinadas provisiones.

El 13 de junio de 2000, la Comisión emitió una nueva Comunicación: “La estrategia de la Unión Europea en materia de información financiera: el camino a seguir”. En este documento se establece un calendario para impulsar la realización de un mercado único de valores, para lo cual es urgente una actuación en el ámbito de la información financiera con el objetivo de aumentar la comparabilidad de los estados financieros, por considerar que estos documentos constituyen el vínculo esencial entre emisores e inversores, y que son la base del sistema de información del mercado.

Para impulsar la creación de este mercado único de valores, eficaz y competitivo y que contribuya a estimular el crecimiento y el empleo en la Unión Europea, en la Comunicación se incluyen varias acciones clave. Se señala que antes de finales del año 2000, la Comisión presentaría una propuesta formal por la que se requerirá a todas las sociedades de la Unión que coticen en el Bolsa, que a partir de 2005 elaboren sus cuentas consolidadas de conformidad con un único tipo de normas contables, esto es, de acuerdo con las normas internacionales de contabilidad (NIC).

También se propone la creación de un mecanismo de aprobación y de control normativo de la Unión Europea, con una estructura a dos niveles: un nivel político y un nivel técnico. En suma, las NIC aplicadas en la Unión Europea serán las adoptadas a través de este mecanismo.

5.1.3 Disposiciones Normativas Comunitarias en Materia Contable

La estrategia diseñada por la Unión Europea en materia de información financiera ha tenido su reflejo normativo en la aprobación de las siguientes normas comunitarias:

5.1.3.1 Directiva 2001/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de septiembre de 2001

Se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE y 86/635/CEE en lo que se refiere a normas de valoración aplicables en las cuentas anuales consolidadas de determinadas formas de sociedad, así como de los bancos y otras entidades financieras, más conocida como Directiva del valor razonable (DOCE nº 283, de 27 de octubre de 2001).

El objetivo de esta Directiva es el de permitir la aplicación de la norma internacional de contabilidad relativa al reconocimiento y valoración de instrumentos financieros, a través de la exigencia a los Estados miembros para que introduzcan un sistema de contabilidad por el valor razonable para determinados activos y pasivos financieros, sobre los que existe un consenso internacional bien desarrollado en cuanto a la utilización de este modelo de valoración posterior a la contabilización inicial.

5.1.3.2 Reglamento (CE) Nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de julio de 2002

Relativa a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad, más conocido como Reglamento de aplicación de las NIC (DOCE nº 243 de 11 de septiembre de 2002).

Este Reglamento es la materialización formal de la decisión adoptada por la Unión Europea de ir a un modelo informativo de las cuentas anuales con alto grado de proximidad a las normas del IASB. En este Reglamento se recoge normativamente el compromiso por parte de la Unión de adoptar las normas contables emitidas por el IASB, señalando condiciones y requisitos para la adopción, así como el marco y plazos de aplicación en el ámbito de la Unión.

De entre sus objetivos cabe mencionar, entre otros, la contribución al funcionamiento eficiente y rentable del mercado de capitales, el mantenimiento de la confianza en los mercados financieros, además de reforzar la libre circulación de capitales del mercado interior y contribuir a que las sociedades de la Unión Europea puedan competir, en condiciones de igualdad, por los recursos financieros disponibles tanto en los mercados de capitales de la Comunidad como en los mundiales, a través de la aplicación de un conjunto único de normas internacionales de contabilidad.

Respecto a su ámbito de aplicación, será de aplicación obligatoria para los ejercicios financieros que comiencen a partir del 1 de enero de 2005 en la formulación de las cuentas anuales consolidadas de las sociedades cuyos valores, en la fecha de cierre de balance, hayan sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro.

Sin perjuicio de lo anterior, se prevé una extensión en la aplicación de las normas internacionales de contabilidad en la formulación de las cuentas anuales individuales y/o cuentas consolidadas de sociedades que no coticen, a opción del Estado miembro.

Se regulan también dos disposiciones transitorias, que prevén el diferimiento en la aplicación de este Reglamento hasta los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2007 para los siguientes casos:

-Sociedades cuyos valores de renta fija sean los únicos admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro.

-Sociedades cuyos valores estén admitidos a cotización oficial en un país que no sea miembro de la Comunidad y que para ello hayan venido utilizando normas contables internacionalmente aceptadas a partir de un ejercicio financiero iniciado antes de la publicación de este Reglamento de aplicación; en definitiva, se trata de los grupos que hayan formulado cuentas anuales consolidadas con arreglo a los principios americanos.

También en este Reglamento se configura el mecanismo de adopción de las normas internacionales de contabilidad, previendo, dos niveles, uno técnico representado en un denominado Comité Técnico Contable, que se encargará de proporcionar a la Comisión el apoyo y la experiencia necesarios para evaluar dichas normas contables, que tiene su reflejo en el **EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group)** (www.efrag.org) ; y otro político, el Comité de Reglamentación Contable, órgano perteneciente a los denominados de comitología, caracterizado porque el reflejo de las decisiones del mismo, adoptarán la forma de Reglamento de la Comisión.

Las normas internacionales de contabilidad sólo podrán adoptarse en caso de que: -No sean contrarias al principio de imagen fiel y favorezcan el interés público europeo, y - Cumplan los requisitos de comprensibilidad, pertinencia, fiabilidad y comparabilidad de la información financiera necesarios para tomar decisiones en materia económica y evaluar la gestión de la dirección.

Las Comunidades Europeas, Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, Visto el Reglamento (CE) no 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (1) y, en particular, el apartado 3 de su artículo 3, Considerando lo siguiente:

(1) El Reglamento (CE) no 1606/2002 exige que por cada ejercicio financiero que se inicie el 1 de enero de 2005 o posteriormente, las empresas con cotización oficial que se rijan por el Derecho de un Estado miembro elaborarán, cumpliendo determinadas condiciones, sus cuentas consolidadas con arreglo a las Normas Internacionales de Contabilidad como se define en el artículo 2 del Reglamento mencionado.

(2) La Comisión, una vez considerado el asesoramiento proporcionado por el comité técnico contable, ha concluido que las Normas Internacionales de Contabilidad existentes a 14 de septiembre de 2002 cumplen los criterios establecidos para su adopción en el artículo 3 del Reglamento (CE) no 1606/2002.

(3) La Comisión también ha considerado los proyectos de mejora en curso que proponen modificar muchas de las actuales normas. Se estudiará la adopción de las normas internacionales de contabilidad que resulten de las citadas propuestas cuando éstas sean definitivas. La existencia de estas propuestas de modificación de normas existentes no afecta a la decisión de la Comisión de aprobar todas las normas existentes, salvo en los casos de la NIC 32 Instrumentos financieros: presentación e información a revelar, la NIC 39 Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración y un pequeño número de interpretaciones relacionadas con estas normas: SIC 5 Clasificación de instrumentos financieros — Cláusulas de pago contingentes, SIC 16 Capital en acciones —(1) DO L 243 de 11.9.2002, p. 1-4. Recompra de instrumentos de

capital emitidos por la empresa (acciones propias) y SIC 17 Coste de las transacciones con instrumentos de capital emitidos por la empresa.

(4) La existencia de normas de alta calidad que tratan sobre los instrumentos financieros (incluidos los derivados) es importante para el mercado comunitario de capitales. Sin embargo, en el caso de las NIC 32 y 39, las modificaciones que se están estudiando actualmente pueden ser tan considerables que por el momento desaconsejen su aprobación. Tan pronto como concluya el proyecto de mejora en curso y se publiquen las normas revisadas, la Comisión estudiará prioritariamente la adopción de las normas revisadas con arreglo al Reglamento (CE) no 1606/2002.

(5) Por consiguiente, deberán adoptarse todas las Normas Internacionales de Contabilidad existentes a 14 de septiembre de 2002, a excepción de la NIC 32, la NIC 39 y las interpretaciones relacionadas con ellas.

(6) Las medidas establecidas en el presente Reglamento son conformes al dictamen del Comité regulador de la contabilidad. Ha adoptado el presente reglamento:

Artículo 1

Quedan adoptadas las Normas Internacionales de Contabilidad que figuran en el anexo.

Artículo 2

El presente Reglamento entrará en vigor el tercer día siguiente al de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*. L 261/2 ES 13.10.2003 Diario Oficial de la Unión Europea El presente Reglamento será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

Hecho en Bruselas, el 29 de septiembre de 2003.13.10.2003 ES L 261/3 Diario Oficial de la Unión Europea.

5.1.3.3 Directiva 2003/51/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 18 de junio de 2003

Se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE y 91/674/CEE del Consejo sobre las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedades, bancos y otras entidades financieras y empresas de seguros, más conocida como Directiva de modernización (DOUE nº 178, de 17 de julio de 2003). El objetivo de esta Directiva es el de actualizar las Directivas contables, de forma que se siga manteniendo la coherencia entre las mismas y la evolución de las normas internacionales de contabilidad, toda vez que las cuentas anuales y consolidadas de las sociedades que no se elaboren conforme al Reglamento sobre las NIIF, seguirán teniendo como principal fuente de sus requisitos contables las Directivas, por lo que es importante que exista igualdad de condiciones entre las sociedades de la Unión Europea que apliquen las NIIF y las que no lo hagan.

5.1.3.4 Reglamento (CE) Nº 1725/2003 de la Comisión de 29 de septiembre de 2003.

Se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo (DOUE nº 261, de 13 de octubre de 2003). En este Reglamento se adoptan las normas internacionales de contabilidad existentes a 14 de septiembre de 2002 que, una vez considerado el asesoramiento proporcionado por el Comité Técnico Contable, el EFRAG, cumplen los criterios establecidos para su adopción en el Reglamento de aplicación de las NIC. Sin embargo, en el caso de la NIC 32, “Instrumentos financieros: información y presentación”, y la NIC 39, “Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración”, se consideró que las modificaciones que se estudiaban introducir desaconsejaban su aprobación, por el momento. Por último, y con el objetivo de facilitar la comprensión en la interacción entre las Directivas contables, la normativa contable nacional y el Reglamento de aplicación de las NIC, la Comisión Europea ha publicado un documento en su página web (www.europa.eu.int/comm/index_es.htm) en el que r13.10.2003 ES L 261/1 Diario Oficial de la Unión Europea

5.1.3.5 Reglamento (CE) Nº 707/2004 de la Comisión de 6 de abril de 2004

Se modifica el Reglamento (CE) nº 1725/2003 por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo (DOUE nº 111, de 17 de abril de 2004). En este Reglamento se adopta la Norma Internacional de Información Financiera 1 *Adopción, por primera vez, de las Normas Internacionales de Información Financiera*, que reemplaza a la SIC 8, por lo que se modifica el Reglamento nº 1725/2003 anterior.

5.1.3.6 Reglamento (CE) Nº 2086/2004 de la Comisión de 19 de noviembre de 2004

Se modifica el Reglamento (CE) nº 1725/2003, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad, de conformidad con el reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, por lo que se refiere a la inserción de la NIC 39. No obstante, debido a que algunas disposiciones importantes de la NIC 39 son aún objeto de discusión y debate entre el CINC, el Banco Central Europeo, los supervisores prudenciales y el sector bancario, de la inserción que ordena este Reglamento en su artículo 1 de la NIC 39, que se insertará en el anexo al reglamento (CE) nº 1725/2003, se exceptúan las disposiciones sobre la aplicación de la opción del valor razonable y ciertas disposiciones relativas a la contabilidad de coberturas.

5.1.3.7 Reglamento (CE) Nº 2236/2004 de la Comisión, de 29 de diciembre de 2004.

Modifica el Reglamento (CE) 1725/2003, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento y del Consejo, en lo relativo a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) números 1, 3 a 5, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) números 1, 10, 12, 14, 16 a 19, 22, 27, 28, 31 a 41 y las interpretaciones del Comité de Interpretación de Normas (SIC) números 9, 22, 28 y 32.

5.1.3.8 Reglamento (CE) Nº 2237/2004 de la Comisión, de 29 de diciembre de 2004

Modifica el Reglamento (CE) nº 1725/2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad, de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, por lo que se refiere a la NIC 32 y a la interpretación CINIIF 1.

5.1.3.9 Reglamento (CE) Nº 2238/2004 de la Comisión, de 29 de diciembre de 2004,

Modifica el Reglamento (CE) nº 1725/2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad, de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la NIIF 1, a las NIC números 1 a 10, 12 a 17, 19 a 24, 27 a 38, 40 y 41 y a las SIC números 1 a 7, 11 a 14, 18 a 27, 30 a 33.

5.1.3.10 Reglamento (CE) Nº 211/2005 de la Comisión, de 4 de febrero de 2005,

Modifica el Reglamento (CE) nº 1725/2003, por el que se adoptan determinadas Normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a las Normas internacionales de información financiera (NIIF) 1 y 2 y a las Normas internacionales de contabilidad (NIC) nº 12,16,19,32,33,38 y 39.

Las normas IAS a aplicar en la Unión serán únicamente aquellas que hayan sido aprobadas o convalidadas mediante este mecanismo. Una vez que una IAS ha sido adoptada por la Comisión, como resultado de este proceso, la IAS será objeto de publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) en forma de Reglamento.

5.1.4 El Libro Blanco de la Contabilidad

En este contexto europeo, en España se consideró procedente y adecuado impulsar un debate en el que participaran los agentes implicados en la información contable. Para ello, en marzo de 2001, se creó una Comisión de Expertos con el objeto de elaborar un informe sobre la situación actual de la contabilidad española en el que se analizaran las posibilidades futuras y se perfilaran las líneas básicas de la reforma contable.

La citada Comisión, finalizó y publicó en junio de 2002 su Informe, más conocido como el Libro Blanco de la Contabilidad, donde se exponen las recomendaciones que se considera deben seguirse, con el fin de adaptar la normativa contable nacional, a las nuevas líneas impulsadas por la Unión Europea, así como actualizar el contenido normativo contable actual; en este Informe, además de las recomendaciones del pleno de la Comisión de Expertos, se complementa con informes emitidos por un conjunto de Subcomisiones creadas con el fin de tratar de forma pormenorizada aquellos aspectos cuyo estudio y conclusiones se consideraron relevantes en las principales recomendaciones a emitir.

Respecto al ámbito de aplicación subjetiva del Reglamento de aplicación de las IAS, esta Comisión estudió la posibilidad de que el normalizador contable español extendiera la utilización de las IAS adoptadas más allá de su ámbito obligatorio, esto es, para los ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2005, en relación con las cuentas consolidadas de los grupos cuyas sociedades tengan sus valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado Miembro.

De acuerdo con lo anterior, dicha Comisión recomienda que en la elaboración de las cuentas anuales consolidadas de los grupos que no tengan admitidos a cotización valores, se apliquen las IAS adoptadas, ya que así se homogenizarán las cuentas consolidadas de los grupos no cotizados con las de los grupos cotizados y las entidades no se verían discriminadas por razón de la cotización. No obstante, el Informe contempla la posibilidad de lograr este objetivo a través de la adopción de los criterios IAS por la normativa contable española, a través de una modificación de las normas aplicables a la formulación de las cuentas anuales consolidadas.

En lo que respecta a las cuentas anuales individuales, cabe señalar que la Comisión de Expertos, después de analizar con profundidad las ventajas e inconvenientes que tendría el que las sociedades cotizadas en mercados regulados y las entidades no cotizadas que se califiquen como grandes, pudieran aplicar directamente las IAS adoptadas, recomienda que todas las empresas, cotizadas o no, y con independencia de su tamaño, apliquen, en la elaboración de las cuentas individuales, exclusivamente la normativa contable española, la cual necesariamente deberá contener tanto el marco conceptual como unos criterios de valoración y presentación compatibles con las Normas Internacionales de Contabilidad, con el fin de posibilitar que las cuentas individuales y consolidadas puedan ser elaboradas sin cambiar criterios contables, haciendo comparables ambos estados financieros e intentando evitar, en la medida de lo posible, que existan criterios diferentes entre ambos conjuntos de cuentas, con los

problemas que ello obviamente supone. En definitiva, la Comisión recomienda mantener la homogeneidad del Derecho Contable interno conseguida con la aprobación del Plan General de Contabilidad de 1990.

La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, introduce las siguientes modificaciones:

-Se incluye una nueva Disposición Adicional en la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, en la que se regula el régimen simplificado de la contabilidad, régimen introducido al amparo de la creación de un nuevo tipo de sociedades, la nueva empresa. Esta disposición tiene su desarrollo en el Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el régimen simplificado de la contabilidad (BOICAC nº 57 y corrección de errores en el BOICAC nº 58).

-Modificación del artículo 42 y derogación del apartado 2 del art. 43 del Código de Comercio, con el objetivo de definir el grupo de sociedades, para ello, se introduce un nuevo concepto, en línea con la modificación de la Séptima Directiva, que es el de "unidad de decisión".

-Se introduce una nueva regla en el artículo 43 del Código de Comercio, con el objetivo de transponer el contenido de la Directiva de valor razonable.

-Se modifican los artículos 48 y 49 del Código de Comercio, de tal forma que se introducen nuevas informaciones a suministrar tanto en la memoria consolidada, como en el informe de gestión consolidado con relación a las nuevas disposiciones introducidas en la Séptima Directiva y que son consecuencia, tanto de la Directiva de valor razonable, como de la Directiva de modernización.

-Modificación de los artículos 200, 201 y 202 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, por el que se introducen nuevas exigencias respecto a la información a incluir en la memoria individual y el informe de gestión individual, como consecuencia de la modificación de la Cuarta Directiva resultado de las Directivas de valor razonable y de modernización.

-Asimismo, la Ley de Medidas recoge una modificación de la estructura orgánica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en particular, la creación del Consejo de Contabilidad como órgano de coordinación para la elaboración de las normas de desarrollo de la reforma contable.

-En dos Disposiciones Finales de la propia Ley de Medidas se determina la entrada en vigor de las modificaciones ya referidas, de tal forma que:

Para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2005, las cuentas consolidadas de los grupos en los que alguna de las sociedades haya emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro, habrán de elaborarse conforme a las NIIF adoptadas; en el caso de que las sociedades que conformen el grupo haya emitido exclusivamente valores de renta fija admitidos a cotización, se podrá diferir la aplicación de las NIIF adoptadas, al 1 de enero de 2007, excepto para las entidades de crédito, a las que no se les aplica esta opción.

A partir del 1 de enero de 2005, los grupos en los que ninguna de las sociedades que lo formen hayan emitido valores admitidos a cotización, podrán optar, por la aplicación de las NIIF adoptadas, o la normativa contable española, si optan por las primeras, las

cuentas anuales consolidadas deberán elaborarse de manera continuada de acuerdo con las citadas normas.

La Unión Europea también ha apostado por el modelo de las NIC/NIIF como la mejor alternativa de cara a la armonización contable. En el proceso de incorporación que ha venido forjándose en los últimos años, destacan los siguientes momentos:

El 14 de noviembre de 1995, la Comisión Europea publicó una Comunicación bajo el título de: Armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional [COM(1995), 508], que trataba de conjugar la situación internacional indicada y la normativa vigente en la Unión Europea. Esta nueva estrategia contable era consciente desde sus primeros momentos de los problemas previos que suponía comparar dos marcos contables con un enfoque, extensión y obligatoriedad diferentes, decidiéndose por realizar, en primer lugar, un estudio sobre la conformidad entre las NIC y las Directivas Contables.

Los avances realizados por la Unión Europea respecto a dicho estudio (comparabilidad NIC-Directivas) se concretaron en los siguientes documentos:

Análisis de la conformidad entre las Normas Internacionales de Contabilidad y las Directivas comunitarias sobre cuentas, que analiza la compatibilidad entre las normas del IASB y las Directivas comunitarias desde la óptica de las cuentas consolidadas, dado que son principalmente los grupos de sociedades que cotizan los interesados en aplicar la citada normativa.

De acuerdo con lo anterior y para hacer viable la aplicación de las NIC/NIIF como modelo único de contabilidad, siempre que los Estados miembros hagan uso de la posibilidad de extender su obligatoriedad o permitir su aplicación, la Comisión Europea ha propuesto una nueva modificación del contenido de las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE y 91/674/CEE, sobre las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedades y empresas de seguros.

En este sentido, las modificaciones propuestas pasan por ser una modernización del contenido y estructura de las citadas Directivas, de forma tal que su articulado no sea un obstáculo en la aplicación de las NIC/NIIF, además de actualizar temas como el informe de auditoría, entre otros.

El 29 de mayo de 2002, la Comisión presentó esta Propuesta de modificación de las Directivas contables al Consejo y Parlamento Europeos con el fin de iniciar su discusión. Por último, resta indicar que también está previsto incorporar este proceso de modificación para los bancos y otras entidades financieras.

6 LA IMPLEMENTACION DE LAS NORMAS CONTABLES

6.1 México

2005 es un año histórico, cuando menos en términos contables. Es el año en que muchos países de todo el mundo adoptaron las normas de IFRS (por sus siglas en inglés; NIIF, por sus siglas en español, Normas Internacionales de Información Financiera), las cuales serán tan cercanas que quedarán muy pocas diferencias importantes.

La convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es un proceso global que rápidamente ha ido avanzando y que presenta situaciones diferentes en muchos países. Varios países como México, los Estados Unidos, Singapur y Malasia, así como también los 25 países de la Unión Europea están comprometidos hacia la convergencia este año, al igual que países del Pacífico Asiático como Australia y Hong Kong. Al mismo tiempo, se están dando pasos importantes hacia la convergencia de las IFRS y las normas de contabilidad de EE.UU., al realizar cambios importantes tanto el Consejo Internacional de Normas de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés) como el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de Estados Unidos (FASB por sus siglas en inglés)

En lo que respecta a la Unión Europea, la Comisión Europea ha hecho obligatorias por ley las NIIF a partir de enero 2005 para todas las empresas listadas en los mercados de capitales que preparen y emitan sus estados financieros consolidados. Por lo tanto, los organismos emisores de normas de cada país siguen trabajando en su normatividad para las entidades que no caen en esta clasificación.

Por su parte, el Financial Accounting Standards Board (FASB) tiene el compromiso de lograr la convergencia con NIIF en el año 2009, y con este fin se encuentra trabajando en diferentes proyectos de forma conjunta con el International Accounting Standards Board (IASB), como por ejemplo, en la elaboración del Marco Conceptual que servirá de base para el desarrollo de normas particulares.

La convergencia se ha convertido en un tema transcendental, ya que los inversionistas requieren que la información financiera emitida por empresas que cotizan en los mercados públicos de diferentes partes del mundo sea comparable, de tal forma que pueden tomar sus decisiones de inversión mediante la evaluación de información financiera preparada bajo las mismas bases. Las normas recientes emitidas por el IASB y el FASB han hecho convergir la contabilización en las áreas de combinaciones de negocios, opciones en acciones y operaciones discontinuadas.

6.1.1 Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP)

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP) es una federación de colegios de profesionistas que agrupa a sesenta y un colegios y a más de veinte mil contadores públicos de todo el país. El IMCP tiene como objetivo hacer cada día más grande, más digna y más prestigiada a nuestra profesión y propugnar porque los contadores públicos rindan a la sociedad servicios de la más alta calidad.

Misión

Ser el organismo rector de la Contaduría Pública Mexicana que promueva la unión y superación de la profesión a nivel nacional e internacional dentro de un marco ético, en beneficio del interés público mediante la generación de los recursos que aseguren su permanencia.

Objetivos del IMCP

- Mantener la unión profesional de los Contadores Públicos en todo el país.
- Fomentar el prestigio de la profesión de Contador Público, difundiendo el alcance de su función social y vigilando que la misma se realice dentro de los más altos planos de responsabilidad, idoneidad y competencia profesional y moral en el cumplimiento y respeto de las disposiciones legales relacionadas con su actuación.
- Propugnar la unificación de criterios y lograr la implantación y aceptación por parte de sus asociados, de las normas, principios y procedimientos básicos de ética y actuación profesional que se juzguen necesarios.
- Establecer y divulgar, en interés del público, las normas contables que deben observarse en la formulación y presentación de información financiera para fines externos y promover su aceptación y observación en el país.
- Promover la expedición de leyes, reglamentos y reformas, relativos al ejercicio profesional.
- Salvaguardar y defender los intereses profesionales de sus asociados.
- Representar a través de sus órganos adecuados, o delegando su representación en las asociaciones federadas, a todos los Contadores Públicos del país ante las autoridades y dependencias gubernamentales, en los aspectos procedentes.
- Servir de cuerpo consultivo en asuntos de carácter general relacionados con la profesión.
- Procurar el intercambio profesional con las agrupaciones internacionales de Contadores Públicos y representar oficialmente a la profesión, con carácter de organismo nacional, en congresos y reuniones profesionales.
- Realizar tareas de investigación tendientes a producir tecnología contable, de auditoría y de control, que sean de utilidad a los usuarios de nuestros servicios, tanto en el sector empresas como gubernamental.
- Coadyuvar con la sociedad y el Gobierno Federal, en las áreas de nuestra competencia, para la consecución de los más altos objetivos del país y la solución de sus problemas apremiantes.

Objetivos de los Colegios Federados al IMCP

- Divulgar dentro de su jurisdicción la normatividad emitida por el IMCP.
- Procurar el desarrollo de sus agremiados en los planos humano, ético y técnico.
- Coadyuvar con la sociedad y los gobiernos estatales y municipales, en las áreas de nuestra competencia, para la consecución de los más altos objetivos de la sociedad y la solución de sus problemas más apremiantes.

6.1.2 Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF)

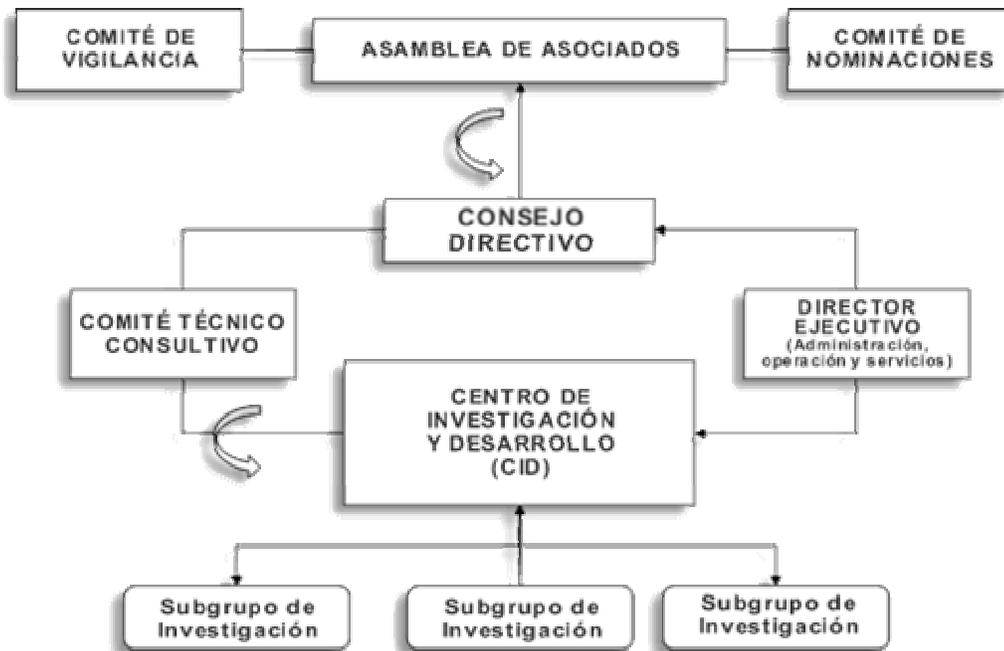
El 31 de mayo de 2005 se cumplió el primer año de la ceremonia protocolaria en la que la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) hizo entrega al CINIF de las responsabilidades normativas relacionadas con el proceso de análisis, revisión, modificación, auscultación y emisión de las Normas de Información Financiera (NIF). En abril de 2003, la Comisión Nacional Bancaria y de Valores determinó que las empresas registradas en la Bolsa Mexicana de Valores, preparen su información financiera siguiendo las normas establecidas por el CINIF.

Al aceptar esta responsabilidad, el CINIF, como organismo normativo independiente, tomó un enorme compromiso y enfrentó un gran reto, pues la labor que por más de 30 años llevó a cabo la CPC, se caracterizó por la ética y la calidad en la normatividad contable mediante la emisión, por parte del IMCP, de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Es un organismo independiente en su patrimonio y operación, constituido en 2002 por entidades líderes de los sectores público y privado (Asociados), con los siguientes objetivos:

- Desarrollar normas de información financiera, transparentes, objetivas y confiables relacionadas con el desempeño de las entidades económicas y gubernamentales, que sean útiles a los emisores y usuarios de la información financiera.
- Llevar a cabo los procesos de investigación, auscultación, emisión y difusión de las normas de información financiera, que den como resultado información financiera comparable y transparente a nivel internacional
- Lograr la convergencia de las normas locales de contabilidad con normas de información financiera aceptadas globalmente.

El funcionamiento y operación del CINIF, se rige por la siguiente estructura organizacional:



Actualmente las siguientes entidades forman la Asamblea de Asociados del CINIF y son las siguientes:

1. Asociación de Bancos de México
2. Asociación de Intermediarios Bursátiles
3. Asociación Mexicana de Instituciones de Seguros
4. Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración
5. Bolsa Mexicana de Valores
6. Comisión Nacional Bancaria y de Valores
7. Comisión Nacional de Seguros y Fianzas
8. Consejo Coordinador Empresarial
9. Consejo Mexicano de Hombres de Negocios
10. Instituto Mexicano de Contadores Públicos
11. Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas
12. Secretaría de Hacienda y Crédito Público
13. Secretaría de la función pública

La NIF ha sido clasificada en :

- a) Normas conceptuales, que conforman el llamado Marco Conceptual;
- b) Normas particulares;
- c) Interpretaciones a normas particulares

Las Normas contables son dinámicas y se van adaptando a los cambios experimentados en el entorno bajo el cual desarrollan su actividad las entidades. Eso es, algunas normas se modifican, otras se eliminan o bien simple o sencillamente surge la necesidad de emitir nuevas disposiciones.

Para facilitar el estudio y aplicación de las diferentes NIF, éstas se clasifican en las siguientes series:

Serie NIF A Marco conceptual

Serie NIF B Normas aplicables a los estados financieros en su conjunto

Serie NIF C Normas aplicables a conceptos específicos de los estados financieros

Serie NIF D Normas aplicables a problemas de determinación de resultados

Serie NIF E Normas aplicables a las actividades especializadas de distintos sectores

Durante el 2004 el CINIF ha emitido las siguientes NIFs las cuales se encontraban en período de auscultación hasta mediados de 2005:

NIF A-1: Estructura de las Normas de Información Financiera

NIF A-2: Postulados básicos

NIF A-3: Necesidades de los usuarios y objetivos de la información financiera

NIF A-4: Características cualitativas de la información financiera

NIF A-5: Elementos básicos de los estados financieros

NIF A-6 Conceptos de valuación

NIF A-7 Conceptos de presentación y revelación

NIF A-8: Supletoriedad

6.2 España

6.2.1 *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)*

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, es un Organismo Autónomo, adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, regulado por la Ley 19/1988, de 12 de julio de Auditoría de Cuentas, el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre que lo desarrolla y la Ley 44/2002 del 22 de noviembre de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, que modifica varios artículos de la Ley 19/1988.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas tiene atribuidas las siguientes competencias:

- Realización de los trabajos técnicos y propuesta del Plan General de Contabilidad adaptado a las Directivas de la Comunidad Económica Europea y a las Leyes en que se regulen estas materias. Así como la aprobación de las adaptaciones de este Plan a los distintos sectores de la actividad económica y el establecimiento de los criterios de desarrollo.
- Perfeccionamiento y la actualización permanentes de la planificación contable y de la actividad de auditoría de cuentas.
- Control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas regulada en la Ley 19/1988, de 12 de julio, y de los auditores de cuentas, mediante la realización de controles técnicos y el ejercicio de la potestad sancionadora.
- Establecimiento y mantenimiento del Registro Oficial de Auditores de Cuentas, la autorización para su inscripción en el mismo, la determinación de las normas básicas que habrán de seguir los exámenes de aptitud

profesional que realicen las Corporaciones profesionales de derecho público, así como la aprobación de las respectivas convocatorias, y el control, vigilancia y custodia de las fianzas a constituir.

- Homologación y publicación, en su caso, de las normas técnicas de auditoría, elaboradas por las Corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen auditoría de cuentas así como la elaboración, adaptación o revisión de las mismas normas en el caso de que las referidas Corporaciones no procediesen a efectuar tal elaboración, adaptación o revisión.
- La realización y promoción de las actividades de investigación, estudio, documentación, difusión y publicación necesarias para el desarrollo y perfeccionamiento de la normalización contable y de la actividad de auditoría de cuentas.
- La coordinación y cooperación técnica en materia contable y de auditoría de cuentas, con los Organismos Internacionales, y en particular con la UE, así como con los nacionales sean Corporaciones de derecho público o asociaciones dedicadas a la investigación.

Los órganos rectores del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas son el Presidente y el Comité Consultivo, que cuentan con el apoyo de la Comisión de auditoría y la Comisión de contabilidad.

El Instituto se estructura de la siguiente forma:

- Subdirección General de Normalización y Técnica Contable.
- Subdirección General de Normas Técnicas de Auditoría.
- Subdirección General de Control Técnico.
- Secretaría General.

6.2.2 Asociación Española de Contabilidad y Administración Empresarial (AECA)

Es la única institución profesional española emisora de Principios y Normas de Contabilidad generalmente aceptados y de pronunciamientos y estudios sobre buenas prácticas en gestión empresarial. **La misión** de AECA es conseguir la mejora constante del nivel de competencia de los profesionales de la empresa, con el convencimiento de que un buen profesional garantiza el desarrollo de las organizaciones y el progreso de la sociedad.

Su principal aportación en la realización de estudios en el campo de las Ciencias Empresariales, encaminados a la mejora de las técnicas de gestión y de los niveles de información en la empresa española.

De acuerdo con el artículo 4º de sus Estatutos, **los objetivos** de la Asociación son los siguientes:

- El desarrollo científico de la Contabilidad y de la Administración de Empresas;
- Fomentar los estudios científicos entre personas vinculada a estas disciplinas (profesores, funcionarios, expertos y empresarios).
- Establecer contactos e intercambios de conocimientos con otras asociaciones e instituciones nacionales e internacionales relacionados con las Ciencias Empresariales;
- Crear los cauces ayudas, premios, boletines, revistas, etc.) Que permitan la mayor difusión de los estudios científicos de Contabilidad y Administración de Empresas, así como los propios trabajos de la Asociación.

Dichas Comisiones están formadas por profesionales del mayor prestigio, procedentes de la Universidad, el mundo directivo empresarial, las firmas nacionales e internacionales de auditoría y consultoría y por técnicos de la Administración. A través de ellos, en las Comisiones se encuentran representadas, entre otras, las siguientes instituciones:

- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas- Banco de España - Comisión Nacional del Mercado de Valores- Intervención General de la Administración del Estado- Registro de Economistas Auditores - Instituto de Censores Jurados de Cuentas- Asociación Española de Asesores Fiscales- Instituto de Auditores Internos- Asociación Española de Ejecutivos de Finanzas - Colegio de Titulados Mercantiles y Empresariales - Instituto de Analistas Financieros - Registradores de España- ONGs y sindicatos- Fundaciones y Asociaciones- Todos los sectores empresariales- Prácticamente todas las universidades de España.

En la actualidad se encuentran en funcionamiento las siguientes Comisiones:

- Principios Contables
- Contabilidad de Gestión
- Organización y Sistemas
- Valoración y Financiación de Empresas
- Historia de la Contabilidad
- Contabilidad y Nuevas Tecnologías
- Contabilidad y Administración del Sector Público
- Responsabilidad Social Corporativa

6.3 Organismos que influyen en la Contabilidad Internacional

6.3.1 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos es una organización internacional intergubernamental que reúne a los países más industrializados de economía de mercado. En la OCDE, los representantes de los países miembros se reúnen para intercambiar información y armonizar políticas con el objetivo de maximizar su crecimiento económico y coadyuvar a su desarrollo y al de los países no miembros.

La OCDE agrupa a 30 países del miembro que comparten un compromiso al gobierno democrático y la economía del mercado. Con las relaciones activas con unos 70 otros países, NGOs y sociedad civil, tiene un alcance global. El mejor conocido por sus publicaciones y sus estadísticas, su trabajo cubre los problemas económicos y sociales de la macroeconomía, comerciar, la educación, desarrollo y ciencia e innovación.

La OCDE juega un papel prominente criando la gobernación buena en el servicio público y en la actividad corporativa. Ayuda que los gobiernos aseguren la sensibilidad de áreas económicas importantes con el supervisar sectorial. El surgiendo descifrando los problemas e identificando políticas que trabajan, ayuda a los políticos a adoptar las orientaciones estratégicas. Es bien conocido por sus estudios rurales individuales y revisiones.

La OCDE produce instrumentos internacionalmente convenidos, decisiones y recomendaciones para promover reglas del juego en áreas dónde el acuerdo multilateral es necesario para los países individuales hacer el progreso en una economía globalizada. Compartiendo los beneficios de crecimiento también es crucial como mostrado en las actividades como salir economías, desarrollo sustentable, economía territorial y ayuda. Dialoga, el acuerdo general, revisión del par y presión están en el mismo corazón de OCDE. Su cuerpo gobernante, el Concilio, es hecho a de Representantes de países del miembro. Proporciona la guía en el trabajo de comités de OCDE y decide en el presupuesto anual. Se encabeza por Donald J. Johnston que ha sido Ministerio-general desde el 1 de junio de 1996.

Como parte de la estrategia de comunicación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), el Centro de la OCDE en México se estableció en enero de 1996 con el fin de incrementar la visibilidad del trabajo de la OCDE en México y América Latina. Lo anterior se logra a través del contacto con los medios de comunicación, las ventas y la distribución de las publicaciones de la OCDE, además de una estrecha relación con la sociedad civil, el sector empresarial y la academia. El Centro también promueve el acercamiento de los gobiernos federales y locales, así como el Congreso a los diferentes estudios que la OCDE elabora, los cuales pueden ser de mucha utilidad para la realización y el diseño de políticas. Con relación a los funcionarios de la OCDE que viajan a México, el Centro organiza eventos para presentar sus trabajos y los provee del apoyo logístico necesario.

6.3.2 *International Federation of Accountants (IFAC)*

Es una organización global para la profesión de la contabilidad su funcionamiento se rige con 163 miembros de organizaciones en 120 países, protege el interés público fortalece la alta calidad en la practica por los contadores del mundo. Los miembros de IFAC representan el 2.5 millones de contadores empleados en la práctica pública, industria y comercio, gobierno, y academia. Su estructura y gobernación mantienen la representación de sus diversos distritos electorales e interacción con grupos externos que confían o influyen en el trabajo de contadores.

Valores

El IFAC es un organismo comprometido al trabajo profesional con eficacia y efectividad, a desarrollar soluciones internacionales que ofrecen la simplicidad. Ellos se adhieren a los valores siguientes llevan a cabo el trabajo de IFAC:

- La integridad
- La transparencia
- La especialización

A través de su Código de Ética, el IFAC alienta a los contadores a adherirse a estos mismos valores a nivel mundial.

Actividades primarias

Se esfuerza por servir el interés público a través del desarrollo de normas en las áreas de intervención, educación, ética, y sector público en la información financiera; defendiendo la transparencia y convergencia en la información financiera; manteniendo la guía de la mejor práctica de los contadores profesionales en las empresas; y llevar a cabo un programa de satisfacción en el número de miembros.

Facilita la cooperación entre el Miembro y los Cuerpos de Contabilidad Regionales. Trabaja estrechamente con sus organizaciones del miembro y las organizaciones de contabilidad regionales, asegura la competencia e integridad de los contadores a nivel mundial y apoya a los contadores en sus esfuerzos por lograr proporcionar los servicios de alta calidad.

6.3.3 *International Accounting Standards Board (IASB)*

El IASC es una organización privada constituida en 1973 por profesionales contables. Las normas creadas por este organismo (International Accounting Standards, IAS –en la actualidad denominadas International Financial Reporting Standards, IFRS, ñil o Normas Internacionales de Contabilidad, NIC – en la actualidad denominadas Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF), si bien hasta ahora carecían de fuerza jurídica vinculante, son utilizadas por grandes empresas multinacionales en todo el mundo, habiendo ejercido una influencia muy notable en el proceso de elaboración de las normas contables de numerosos países. El IASC, además, acordó en julio de 1995 elaborar un programa de trabajo conjunto con la Organización Internacional de Comisiones de Valores (**IOSCO**) (www.iosco.org), cuyo objetivo era establecer un conjunto de normas contables internacionales que podrían aplicar aquellas empresas interesadas en la cotización de sus valores en los mercados internacionales. Esto facilitaría el acceso de las empresas europeas que utilizan las normas del IASC a esos mercados, especialmente los estadounidenses. Es de señalar que IOSCO anunció el 17 de mayo de 2000 la finalización de su evaluación de las NIC, recomendando a sus miembros que permitieran a los emisores multinacionales la utilización de las IAS en la preparación de sus estados financieros para las ofertas de cotizaciones transfronterizas.

Hay que destacar que en fechas recientes el IASB –denominación reciente del **IASC**, como ya se ha señalado llegó a un acuerdo con el **Financial Accounting Standards Board (FASB) (www.fasb.org)**, órgano emisor de las normas contables americanas (US GAAP), con el que pretende alcanzar una convergencia real entre ambos cuerpos normativos en el año 2010, lo que supone un importante paso de cara a la consecución de una verdadera armonización contable internacional y, en concreto, implica el primer paso para lograr que la **Comisión del Mercado de Valores americana (SEC) (www.sec.gov)** admita las cuentas anuales presentadas por empresas europeas elaboradas bajo criterios de las actuales NIIF, sin necesidad de elaborar un documento de conciliación de sus cuentas anuales según criterios americanos.

El **IASB (International Accounting Standards Board)** es un organismo privado, con sede en Londres, que tiene la responsabilidad de emitir las normas contables NIIF. Este organismo surgió, en su configuración actual, en abril de 2001 como reestructuración y transformación de su antecesor, el IASC (International Accounting Standards Committee). El IASC fue creado en 1973, por acuerdo de los representantes de los organismos profesionales de contabilidad de: Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Países Bajos, Reino Unido e Irlanda y Estados Unidos. Las primeras normas emanadas de este organismo surgieron en el año 1975. Unos años después, en 1977, las actividades internacionales de los organismos profesionales de la contabilidad se organizaron en la Federación Internacional de Profesionales Contables (IFAC). Este organismo y el IASC acordaron en 1981 que el IASC tendría completa autonomía para establecer normas contables y para emitir documentos sobre temas de contabilidad internacional. Al mismo tiempo, todos los miembros del IFAC se convirtieron en miembros del IASC. En 1982 el Consejo del IASC se amplió a 17 miembros, que incluían miembros de 13 países y 4 representantes de organizaciones contables. Se reconoce en ese momento al IASC como el emisor de normas internacionales de contabilidad.

En 1989, la **Federación Europea de Expertos Contables (FEE) (www.fee.be)** adoptó el acuerdo de apoyo a la armonización contable internacional, propiciando una mayor participación europea en el IASC.

En 1995, la Comisión adopta la decisión de respaldar un importante acuerdo entre el IASC y la Federación Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO), recomendando que las empresas transnacionales pertenecientes a países de la Unión adopten las IAS. En el año siguiente, la Comisión Norteamericana del mercado de Valores (SEC) muestra su apoyo a los objetivos del IASC para desarrollar un conjunto de normas contables que sean de aplicación en la elaboración de estados financieros con ocasión de emisiones internacionales de valores.

En 1997 fue constituida la Comisión de Interpretación Permanente (SIC). En el año 1998 se amplió la composición del IASC a 140 miembros, pertenecientes a 101 países. En 2000, IOSCO recomendaba que sus miembros permitieran a los emisores multinacionales la utilización de las normas elaboradas por el IASC en las emisiones y colocaciones internacionales de valores. Ese mismo año, los miembros del IASC

aprobaron su reestructuración y la constitución de un nuevo IASC, cuya fundación, ya como IASB, tuvo lugar el año siguiente.

La estructura de la organización actual, el IASB, es el resultado de una revisión estratégica emprendida por su predecesora, el IASC, entre los años 1997 y 1999. El IASB está integrado por: la Fundación del IASB, compuesta por 19 administradores, procedentes de diversas áreas geográficas y profesionales –de la profesión contable, de organizaciones internacionales, de preparadores y usuarios de información contable, y académicos estos administradores son quienes nombran a los 45 miembros del Consejo Asesor de Normas (SAC-Standards Advisory Council), a los 14 miembros del Consejo (Board), y a los 12 miembros del Comité de Interpretación (SIC-Standing Interpretations Committee). Los administradores tienen la responsabilidad de supervisar la eficacia del IASB, obtener fondos para la organización, aprobar su presupuesto y proponer cambios en la institución. El IASB se financia a través de las contribuciones de las principales firmas contables, instituciones financieras privadas y compañías industriales.

Este nuevo IASB adoptó formalmente las NIC y SIC anteriormente emitidas por el IASC. En 2002, se reconstituye la Comisión Permanente de Interpretaciones (SIC) y cambia su denominación a IFRIC (International Financial Reporting Standards Committee); igualmente, las normas a emitir a partir de ese momento pasan a denominarse Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF, (International Financial Reporting Standards, IFRS en inglés), y las Interpretaciones emanadas por el Comité de Interpretaciones, CINIIF (IFRIC en inglés).

El objetivo declarado del IASB es: “trabajar en la consecución de un único conjunto de normas globales de alta calidad para la preparación de la información financiera, desarrolladas de acuerdo a los principios de transparencia, claridad y globalidad”. Asimismo, declaran que no tienen la intención de eliminar las normas ya existentes en algunas jurisdicciones contables, sino que, por el contrario, pretenden construir una serie de normas para la preparación de información financiera que se conviertan en el “marco de referencia”.

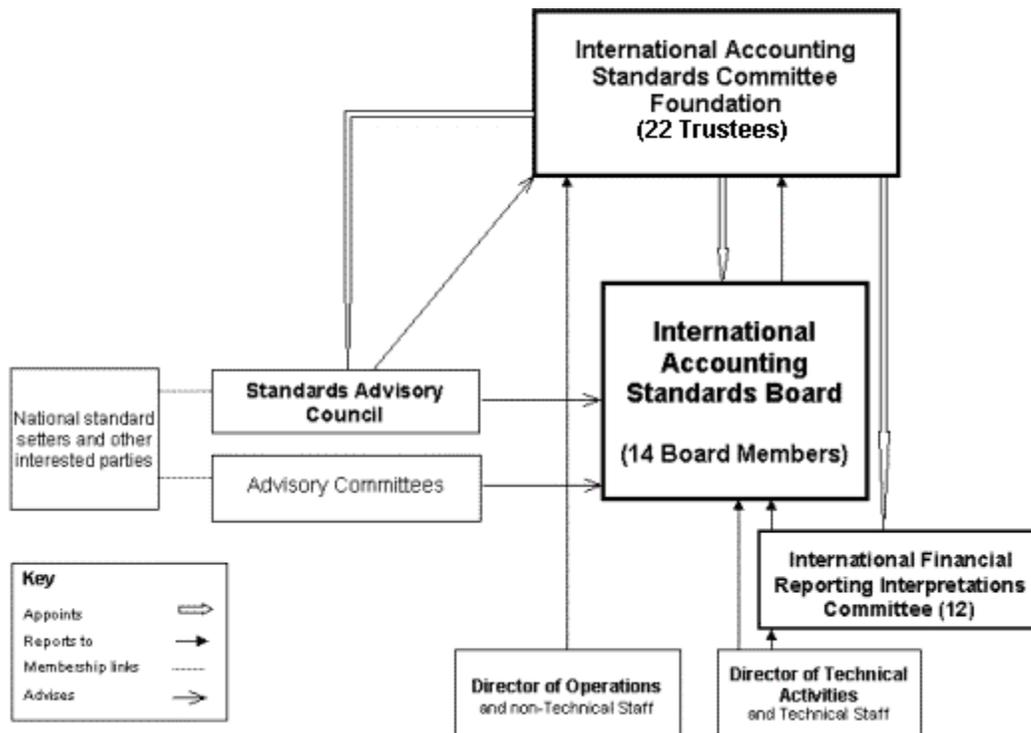
La estructura de IASB tiene los rasgos principales siguientes: la Fundación de IASC es una organización independiente que tiene dos cuerpos principales, los Fideicomisarios y los IASB, así como un Normas del Concilio Asesor y el Comité de las Interpretaciones de Información Financiera Internacional. Los IASC Fundación Fideicomisarios fijan a los miembros de IASB, vigilancia del ejercicio y levanta los fondos necesarios, pero el IASB tiene la sola responsabilidad por poner las normas de contabilidad.

Estructura

La estructura organizacional se muestra en el diagrama siguiente. La estructura se diseña para apoyar esos rasgos que se consideran deseable estableciendo la legitimidad de una organización, sus miembros son técnicamente especialistas, representan la comunidad más ancha y son independiente.

La estructura logra su propósito por un equilibrio de las funciones de varias partes de la organización, a través de la relación operacional mostrada en el diagrama. La

composición del cuerpo de vigilancia (los Fideicomisarios de la Contabilidad Normas Comité Fundación Internacional), el cuerpo asesor (las Normas el Concilio Asesor) y el cuerpo interpretativo (el Comité de las Interpretaciones de Información Financiera Internacional) representa la comunidad más ancha reflejando una diversidad de fondos geográficos o profesionales y número de miembros del cuerpo del normal-escena (la Tabla de Normas de Contabilidad Internacional) es basado en los principios de competencia técnica e independencia.



6.3.4 European Reporting Financial Advisory Group (EFRAG)

El European Reporting Financial Advisory Group (EFRAG) es una asociación privada europea cuyos objetivos son: servir de apoyo a las instituciones europeas, concretamente a la Comisión Europea, y promover el conocimiento, la adopción y el uso de unas normas contables de carácter internacional, lo que exige realizar una labor activa principalmente en el IASB, para determinar positivamente (pro-activamente) las elecciones contables hechas por este organismo

Para entender la aparición del EFRAG en 2001 hay que tener en cuenta el panorama contable de la segunda mitad de los años noventa. La discusión en torno a la aceptación de las NIC, la confrontación con los principios contables generalmente aceptados en los Estados Unidos, y la necesidad de establecer una coordinación en Europa, de forma que se pueda tener alguna influencia en el IASB. Así pues, el EFRAG cuenta con un gran apoyo en Europa, como lo demuestra el variado espectro de patrocinadores:

a) Elaboradores de información financiera: UNICE: Unión de las Confederaciones de Industria y Empresarios (o empleadores) Europeos; EBF: Federación de Bancos Europeos; CEA: Comité Europeo de Aseguradores; ESG: Grupo Europeo de Cajas de Ahorro; GEBC: Asociación Europea de Cooperativas de Crédito.

b) Pequeñas y medianas empresas: UEAPME: Asociación europea de artesanos, pequeñas y medianas empresas; EFAA: Federación europea de contables y auditores de PYMES.

c) Usuarios: FESE: Federación Europea de Bolsas; EFAS: Federación Europea de Sociedades de Analistas Financieros.

d) Profesión contable: FEE: Federación de Expertos Contables Europeos.

Además hay que destacar el interés de la Comisión Europea y el de los organismos reguladores nacionales en la creación de una asociación cuyos objetivos fueran los asumidos por el EFRAG.

La creación del EFRAG tuvo lugar el 20 de marzo de 2001 (EFRAG JointProposals), teniendo su origen en la aceptación –en julio de 2000– por parte de la organización profesional europea FEE (Federación Europea de Expertos Contables) de la invitación cursada por la Comisión Europea para contribuir al desarrollo del nivel técnico del mecanismo de control sobre las normas del IASB, establecido en la Comunicación de la Comisión de 13 de junio de 2000.

El EFRAG representa a los principales grupos del sector privado relacionados con la información financiera, a organizaciones profesionales contables, a los mercados de valores, a los analistas financieros y a las compañías privadas, incluyendo a las instituciones bancarias y aseguradoras. De la importancia que se atribuye al EFRAG, y el apoyo con que cuenta en Europa, da idea el grupo de patrocinadores del propio organismo.

En cuanto a la estructura de funcionamiento del organismo, el EFRAG está formado por dos grupos. El Comité Supervisor de la Contabilidad (ASB- Accounting Supervisory Board) que lo integran 23 miembros de distintos países europeos, y el Grupo Técnico de Expertos (TEG), un grupo de expertos altamente cualificados formado por 10 personas de varios países, pertenecientes a organismos reguladores, profesionales de reconocido prestigio y académicos.

Los objetivos del EFRAG son, de una parte, servir de apoyo a las instituciones europeas, concretamente a la Comisión Europea, y promover el conocimiento, la adopción y el uso de unas normas contables de carácter internacional. Esto exige, por otra parte, la realización de una labor pro-activa, principalmente en el IASB, para determinar positivamente las elecciones contables realizadas por ese organismo.

El primer objetivo, relativo a su actuación como órgano de asesoramiento y apoyo de las instituciones europeas, concretamente de la Comisión, se pone de manifiesto en cuanto que analiza las IAS y elabora recomendaciones a la Comisión Europea en lo

que concierne a la adopción legal de las normas IASB, una vez producida su emisión por este organismo.

El objetivo relativo a la realización de una labor pro-activa implica identificar aquellos aspectos que se consideren deseables en el marco europeo para tener una información financiera de mayor calidad y más comparable. Asimismo, implica la posibilidad de promover el desarrollo de normas contables que regulen aspectos no contemplados, pero que se consideran importantes en el marco europeo. Todo ello requiere una estrecha colaboración con los distintos reguladores. En cualquier caso, es importante destacar que el EFRAG no pretende regular o actuar como organismo regulador, sino contribuir al desarrollo de normas adecuadas, en especial en el contexto europeo, pero con el ánimo de que sean aceptadas internacionalmente.

Cualitativamente, el trabajo desempeñado por el EFRAG se caracteriza, entre otras notas, por su independencia, ya que los miembros del TEG no actúan como miembros o representantes de intereses nacionales o sectoriales, sino que actúan guiados por el interés europeo; por su calidad técnica, ya que emitirán sus juicios técnicos sobre la base de opiniones razonadas; por llevarse a cabo a través de un debate amplio y abierto y, por último, por su eficiencia. (EFRAG-Due Process).

En cuanto a la adopción de las IAS, éstas sólo podrán ser aceptadas siempre que no sean contrarias al principio de imagen fiel y que favorezcan el interés público europeo, y que cumplan los criterios de comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad.

Los temas que forman la agenda del EFRAG están en cierta manera determinados por la agenda del IASB, lo que no significa que no se contemplen otros adicionales. En estos momentos cabe destacar los siguientes temas de interés:

- Aplicación de las NIC/NIIF por primera vez.
- Mejoras inmediatas en las actuales NIC/NIIF, que dará lugar a un ambicioso proyecto a desarrollar en 2002-2003.
- Contabilización de los pagos en forma de acciones y opciones de acciones.
- Combinaciones de negocios (y tratamiento del fondo de comercio y los intangibles adquiridos en la operación).
- Información sobre el rendimiento empresarial (Reporting performance).
- Contabilización de instrumentos financieros e información sobre actividades financieras.

Por su parte los criterios establecidos para la aceptación de la normativa IASB, según se dispone en el propio Reglamento, se concretan en dos:

1. Que no sea contraria al objetivo de imagen fiel contenido en las Directivas contables y favorezcan el interés público europeo.
2. Que cumplan los requisitos de comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad de la información financiera, necesarios para tomar decisiones en materia económica y evaluar la gestión de la dirección.

Además, se considera necesario publicar las normas del IASB, que vayan a ser aplicables, en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas, en forma de Reglamento de la Comisión.

Por otra parte, se reconoce que las Directivas han cumplido su papel en la medida que han hecho posible una cierta armonización contable en Europa, aunque requieren

cambios, y se plantea su modernización a través de una Directiva que actualice la Cuarta, la Séptima y las de seguros (no la de banca por el momento).

Los objetivos que se persiguen son:

- Eliminar conflictos con las NIC/NIIF.
- Asegurar que las alternativas contempladas en las normas internacionales pueden ser utilizadas por las empresas europeas.
- Actualizar la estructura fundamental de las Directivas, ya que las Directivas siguen siendo la base del modelo contable en Europa.

En el ánimo de la modernización está el deseo de que las cuentas individuales se puedan hacer con igual criterio que las consolidadas. De otro modo hubiera sido más fácil sacar del ámbito de las Directivas las cuentas consolidadas de las empresas que cotizan, ya que no hubiera sido necesario hacer cambios. Evidentemente hay problemas porque las normas internacionales sólo persiguen dar información a los inversores, mientras que las Directivas tratan de cumplir ese papel y a la vez permitir obtener unos estados financieros que cubran requisitos legales (mantenimiento del capital, reparto de dividendos), y sirven de base para el cálculo del impuesto (en ciertos países).

Así pues, la eliminación de las incompatibilidades es una prioridad, y de ahí surgen las dos tareas inmediatas del EFRAG, en las que se está trabajando en estos momentos:

1. Determinar si la propuesta de reforma de las Directivas elimina incompatibilidades con las NIC/NIIF.
2. Establecer si las NIC/NIIF contienen criterios y principios contables apropiados en el marco europeo, en lo que se concreta la labor de aceptación.

7 METEOROLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

7.1 México

7.1.1 Geografía



Extensión. La extensión territorial de México, es de 1 964 375 Km² de los cuales 1 959 248 Km² son superficie continental y 5 127 Km² corresponden a superficie insular.

Fronteras. La República Mexicana tiene fronteras con los Estados Unidos de América, Guatemala y Belice, a lo largo de un total de 4 301 km distribuidos de la siguiente forma:

- Con los Estados Unidos de América, se extiende una línea fronteriza a lo largo de 3,152 km desde el Monumento 258 al noroeste de Tijuana hasta la desembocadura del Río Bravo en el Golfo de México. Son estados limítrofes al norte del país: Baja California, Sonora, Chihuahua, Coahuila, Nuevo León y Tamaulipas.
- La línea fronteriza con Guatemala tiene una extensión de 956 km; con Belice de 193 km (No incluye 85.266 km de límite marítimo en la Bahía de Chetumal). Los estados fronterizos del sur y sureste del país son: Chiapas, Tabasco, Campeche y Quintana Roo.

Litorales. México destaca entre los países del mundo por la extensión de sus litorales, que es de 11,122 km, exclusivamente en su parte continental, sin incluir litorales insulares.

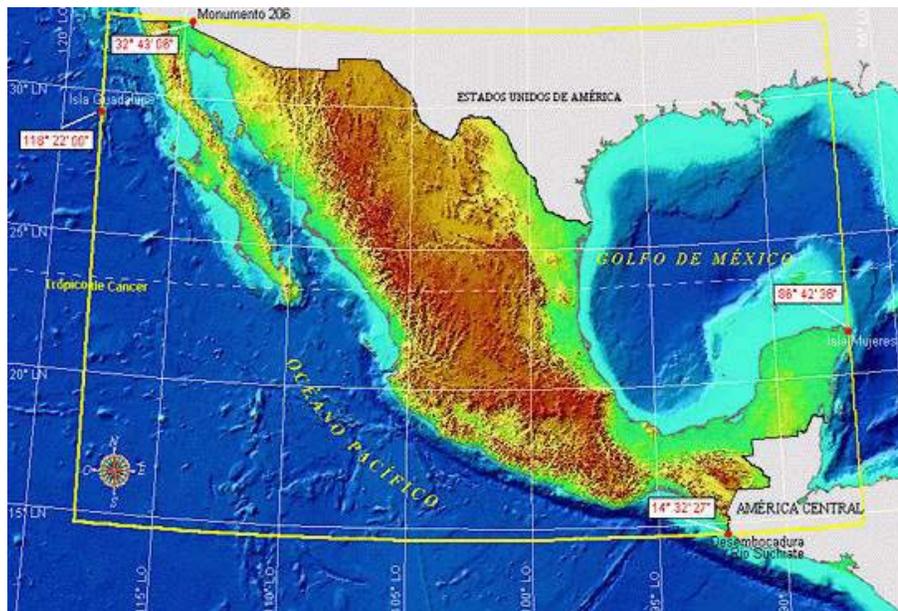
Las coordenadas extremas que enmarcan el territorio mexicano son :

Sur : 14° 32' 27'' latitud norte, en la desembocadura del río Suchiate, frontera con Guatemala.

Norte: 32° 43' 06'' latitud norte, en el Monumento 206, en la frontera con los EE.UU.

Este : 86° 42' 36'' longitud oeste, en el extremo sureste de la Isla Mujeres.

Oeste: 118° 22' 00'' longitud oeste, en la Roca Elefante de la Isla de Guadalupe, en el Océano Pacífico.



ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

7.1.2 Población

De acuerdo a las cifras proporcionadas por el INEGI, se menciona brevemente las siguientes tablas:

 Estadísticas Sociodemográficas			
Cuadro resumen			
Indicador	1990	1995	2000
Población total	81 249 645	91 158 290	97 483 412
Tasa de crecimiento medio anual de la población a	2,6	2	1,9
Tasa global de fecundidad	3,2	2,9	2,4
Tasa bruta de mortalidad	5,1	4,6	4,3
Esperanza de vida	70,8	73,6	75,3
Edad mediana	19	21	22
Promedio de escolaridad	6,6	ND	7,3
Tasa de rezago educativo	62,9	56,7	52,6
Tasa de participación económica	53,6	55,6	55,7
Población desocupada	659 870	ND	424 644
Total de viviendas (particulares habitadas)	16 035 233	19 361 472	21 513 235
Número promedio de ocupantes por vivienda	5	4,7	4,4
Porcentaje de hogares familiares, respecto al total de hogares con jefatura femenina	84,5	ND	84,6
Población con discapacidad	ND	ND	1 795 300,0
Población hablante de lengua indígena	5 282 347	5 483 555	6 044 547
Porcentaje de católicos	89,7	ND	87,9
Porcentaje de población rural	28,7	26,5	25,4

Para 1990 corresponde al periodo 1970-1990; para 1995, a 1990-1995; y para 2000, a 1990-2000.
 El dato de 1990 corresponde a 1992.
 El dato de 1990 corresponde a 1991.
 No incluye los refugios, ni las viviendas sin información de ocupantes.
 No disponible.
 INEGI. XI Censo General de Población y Vivienda, 1990. Aguascalientes, Ags. 1992.
 INEGI. Censo de Población y Vivienda, 1995. Aguascalientes, Ags. 1997.
 INEGI. XII Censo General de Población y Vivienda, 2000. Aguascalientes, Ags. 2001.
 CONAPO. Proyecciones de la Población de México

 Población Total según sexo 1995-2000			
Año	Total	Hombres	Mujeres
1950	25 791 017	12 696 935	13 094 082
1960	34 923 129	17 415 320	17 507 809
1970	48 225 238	24 065 614	24 159 624
1990	81 249 645	39 893 969	41 355 676
1995	91 158 290	44 900 499	46 257 791
2000	97 483 412	47 592 253	49 891 159

Incluye una estimación por un total de 409 023 personas, correspondientes a 136 341 Viviendas sin información de ocupantes.
 Incluye una estimación por un total de 90 855 personas, correspondientes a 28 634 Viviendas sin información de ocupantes.
 Incluye una estimación por un total de 1 730 016 personas, correspondientes a 425 724 Viviendas sin información de ocupantes.

Para 1950: DGE. VII Censo General de Población, 1950. México, D.F., 1953
 Para 1960: DGE. VIII Censo General de Población, 1960. México, D.F., 1962.
 Para 1970: DGE. IX Censo General de Población, 1970. México, D.F., 1972.
 Para 1990: INEGI. XI Censo General de Población y Vivienda, 1990. Aguascalientes, Ags., 1992.
 Para 1995: INEGI. Censo de Población y Vivienda, 1995. Aguascalientes, Ags., 1997.
 Para 2000: INEGI. XII Censo General de Población y Vivienda, 2000. Tabulados Básicos. Aguascalientes, Ags., 2001.

 NUMERO DE UNIDADES ECONOMICAS QUE OPERARON EN EL PAIS EN EL AÑO 2004 Y SU PERSONAL OCUPADO* POR SECTOR DE ACTIVIDAD		
SECTOR DE ACTIVIDAD	UNIDADES ECONOMICAS	PERSONAL OCUPADO TOTAL
TOTAL NACIONAL	4290108	23197214
MANUFACTURAS	481084	4558149
COMERCIO	2120483	5939431
SERVICIOS NO FINANCIEROS **	1588970	10551165
RESTO ***	99571	2148469

* Para dar una idea aproximada del total de personas que estaban trabajando en 2004, se sumó el personal que había en 2003 con el de las unidades económicas que iniciaron sus actividades en 2004, aun cuando esa suma no es del todo válida.

** En términos generales, los servicios no financieros comprenden todos los servicios, tanto del Sector Privado como del Sector Público, clasificados en los siguientes sectores de servicios del SCIAN: 51, Información en medios masivos; 53, Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles; 54, Servicios profesionales, científicos y técnicos; 55, Dirección de corporativos y empresas; 56, Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación; 61, Servicios educativos; 62, Servicios de salud y de asistencia social; 71, Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos; 72, Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas; 81, Otros servicios excepto actividades del Gobierno; y 93, Actividades del Gobierno y de organismos internacionales y extraterritoriales.

*** Los sectores que se hallan en el grupo residual son: 21, Minería; 22, Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final; 23, Construcción; 48-49, Transportes, correos y almacenamiento; y 52, Servicios financieros y de seguros. En este grupo están comprendidas también la pesca (código 1141) y la acuicultura animal (1125).

7.1.3 Economía

Resultados de la Situación Económica, Finanzas Públicas y Deuda Pública al Cuarto Trimestre de 2005

- Durante 2005 el crecimiento real del PIB se estima fue de 3.0 por ciento y se crearon 576,599 empleos formales.
- El abatimiento inflacionario permitió que las tasas de interés se redujeran en todos sus plazos.
- El crédito bancario directo vigente creció a una tasa anual de 29.5 por ciento en los primeros once meses de 2005, lo que representó un aumento de 186 mil millones de pesos.
- En 2005 se fortaleció la postura fiscal del sector público al alcanzarse un déficit de 0.09 puntos del PIB.
- Los ingresos públicos registraron un crecimiento real positivo debido a los recursos provenientes de la actividad petrolera, la recaudación tributaria y los ingresos propios de las entidades públicas no petroleras.
- Aumentó significativamente la inversión pública, el gasto social, y los recursos federales canalizados a las entidades federativas.
- La deuda pública neta como proporción del PIB disminuyó en 1.3 puntos porcentuales con respecto al cierre de 2004.
- La deuda externa neta como proporción del PIB se ubicó en su menor nivel en los últimos 42 años.
- Se estima que durante el cuarto trimestre de 2005 el valor real del PIB haya crecido a una tasa anual de 3.0 por ciento. Este dinamismo estuvo sustentado en las actividades industriales y en la oferta de servicios, ya que la producción agropecuaria se vio severamente afectada por diversas contingencias climatológicas. La expansión del PIB no agrícola se estima que fue de 3.8 por ciento.
- Durante el trimestre que se informa se crearon 65 mil 280 plazas formales de empleo, de tal manera que en 2005 la afiliación de trabajadores al IMSS se incrementó en 576 mil 599 personas. Ambas cifras son las mayores para lapsos similares desde 1999.

7.2 España

7.2.1 Geografía

España y Portugal constituyen la Península Ibérica, la más occidental de las tres grandes penínsulas del sur de Europa. Forma un enorme promontorio octogonal en el extremo sudoeste del continente. Está situada en una zona templada, entre los 43° 47' 24" N. (Estaca de Bares) y los 36° 00' 03" S. (Punta de Tarifa) de latitud, y entre los 7° 00' 29" E. (Cabo de Creus) y 5° 36' 40" O. (Cabo de Tourinam) de longitud. España ocupa cuatro quintos de los 580.825 kilómetros cuadrados que forman el área total de la península.



Extensión. En comparación con la mayoría de los otros países del mundo, España, con una superficie de 505.957 kilómetros cuadrados, ocupa solamente una pequeña parte del mapa. Sin embargo, en relación con el continente europeo, España es el tercer país más grande, después de Rusia y Francia.

Fronteras. Limita al norte con el mar Cantábrico, Francia y Andorra, al este con el mar Mediterráneo, al sur con el mar Mediterráneo y el océano Atlántico, y al oeste con el océano Atlántico y Portugal.

Litorales. La superficie antes mencionada incluye la mayor parte de la Península Ibérica, unos 493.486 kilómetros cuadrados de un total de 580.760 completados por Portugal, así como los 4.992 kilómetros cuadrados que constituyen las Islas Baleares, al este de la península, y los 7.447 kilómetros cuadrados de las Islas Canarias, que se encuentran a más de 1.000 km. al sur de la península, frente a la costa africana. Estas últimas forman parte de la cadena de islas que llevan a las Américas a través de la ruta

atlántica central. También forman parte de la nación dos ciudades españolas en el norte de África: Ceuta con 18 kilómetros cuadrados y Melilla con 14 kilómetros cuadrados.



7.2.2 Población

Revisión del Padrón municipal 2005. Datos a nivel nacional.			
<i>Población por edad (año a año) y sexo</i>			
<i>Unidades: Personas</i>			
	Ambos sexos	Varones	Mujeres
*0-10	4516.57	2322.67	2193.90
*11-20	4654.54	2390.64	2263.90
*21-30	7130.33	3676.50	3453.83
*31-40	7477.53	3843.58	3633.96
*41-50	6291.22	3164.87	3126.35
*51-60	4725.96	2476.75	2249.21
*61-70	3962.15	1878.29	2083.86
*71-80	3409.95	1474.45	1935.50
*81 y mas	1643.35	553.11	1090.24
Total	43811.60	21780.87	22030.73

Fuente: Instituto Nacional de Estadística

**Indicadores Demográficos Básicos
Natalidad y Fecundidad**

Tasas de fecundidad por grupos de edad, por 1000 mujeres.

Unidades: Nacidos por 1000 mujeres.

	2003	2004
DE 15 a 19 años	10,75	10,96
DE 20 a 24 años	29,26	30,69
DE 25 a 29 años	65,59	64,95
DE 30 a 34 años	98,88	99,66
DE 35 a 39 años	50,10	51,63
DE 40 a 44 años	8,27	8,79
DE 45 a 49 años	0,45	0,46

1) A partir del año 2002 los cálculos se han realizado con cifras de población proyectadas y, por tanto, susceptible de ser revisadas.

Fuente: Instituto Nacional de Estadística

7.2.3 Economía

La actividad económica del Estado a finales de noviembre de 2005, en términos de contabilidad nacional, ha registrado un superávit de 14.871 millones de euros, cifra muy superior al superávit de 1.774 millones obtenido en el mismo periodo de 2004. Con relación al PIB estimado para 2005, el superávit se sitúa en el 1,66%, frente al 0,21% registrado en 2004. En este período los ingresos no financieros han aumentado un 12,7% respecto a noviembre del año anterior, mientras que los gastos no financieros se han incrementado tan sólo en un 0,1%. Los ingresos acumulados han ascendido a 117.536 millones de euros, la mayor parte de los cuales, el 90,8% del total, corresponde a los principales impuestos que han registrado un aumento del 13,3% respecto al mismo período del año anterior. Los gastos no financieros han alcanzado una cifra de 102.665 millones de euros, la mitad de los cuales se ha destinado a transferencias a los otros agentes de las Administraciones Públicas.

A finales del mes de noviembre del 2005 se ha obtenido un superávit de 11.209 millones de euros, multiplicando casi por cuatro el del año 2004, que ascendió a 3.223 millones. Si se valora en términos del PIB, el avance interanual ha sido de 0,87 puntos de dicha magnitud, pasándose de un superávit de caja que representaba el 0,38% en 2004 al 1,25% a finales del mes de noviembre de 2005. Los pagos han disminuido 0,16 puntos, sumándose al avance recaudatorio de 0,70 puntos. La recaudación total del Estado en los once primeros meses del año ha ascendido a 161.131 millones de euros, de los que 41.361 millones corresponden a los entes territoriales en virtud del Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales. Una vez descontados estos ingresos, la recaudación del Estado se sitúa en 119.770 millones de euros, cifra superior en un 13,0% a la de 2004. Los pagos no financieros

han ascendido a 108.561 millones de euros y superan en un 5,6% a los del año anterior. Los pagos por intereses han ascendido a 17.568 millones de euros, lo que supone un aumento del 7,5% en relación a 2004.

Periódicamente se introducen en la CNE los cambios de base contable, destinados a actualizar las mediciones de las ponderaciones, conforme se producen cambios en las metodologías de referencia y en las fuentes y procedimientos de estimación de las cuentas nacionales. El sistema de cuentas nacionales de la economía española está adaptada al Sistema de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC-95), que aplican de forma armonizada todos los Estados miembros de la Unión Europea (UE), en cumplimiento de lo dispuesto en el Reglamento del Consejo de la CEE nº 2223/96 de 25 de junio de 1996.

7.3 Título de investigación

Comparativo de las Reglas de Valuación, Presentación y Revelación de las cuentas que integran los Estados Financieros de México y España.

7.4 Planteamiento del problema

Se identificarán las diferencias entre las NIIF y la Normatvidad Mexicana que permitirán la elaboración de estados financieros de empresas nacionales que coticen en mercados de valores extranjeros, particularmente europeos.

7.5 Hipótesis

Sí ambos países (México y España) homogeneizarán las Reglas de Valuación, Presentación y Revelación de las cuentas que integran los estados financieros; se agilizaría la elaboración de estos mismos.

7.6 Variables

Independiente

- Modelo adoptado por la Unión Europea (NIIF)
- Modelo de Estados Financieros Mexicanos.

Dependiente

Adaptación por parte de estas compañías a los cambios de la contabilidad de España.

7.7 Objetivos

- Identificar las principales diferencias entre las Normas Internacionales de Contabilidad y la Normatividad Mexicana.
- Elaborar cuadro comparativo de las cuentas contables que integran los estados financieros.

7.8 Interrogantes

¿Qué tipo de cuentas de las sociedades comenzaron a partir de 2005 a preparar sus estados financieros en base a las NIIF?

¿Cuál es la dualidad de la actualidad contable en España?

¿Qué consecuencias traerá los cambios en las Normas de Información Financiera (NIF) en sustitución de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)?

7.9 Desarrollo

Los métodos utilizados para lograr obtener la información de esta investigación fueron las siguientes fuentes:

- A. Internet (páginas Web, artículos)
- B. Revistas (IMCP, AECA)
- C. Libros

El presente trabajo recopila las bases de la contabilidad y muestra detalladamente las reglas de valuación, presentación y revelación de las cuentas contables utilizadas en México. Por otra parte se presenta un listado de las cuentas contables aplicables en España y su Normatividad con el fin de lograr elaborar los estados financieros según España en forma oportuna y veraz que permita la adecuada toma de decisiones.

7.10 Cuentas básicas que integran los Estados Financieros

a) México

PCGA	Activo	Reglas de Valuación	Reglas de Presentación	Reglas de Revelación
	Activo circulante:			
C-1	Efectivo y equivalentes (caja, billetes y monedas, depósitos bancarios en cuentas de cheques, giros bancarios, telegráficos o postales, remesas en tránsito, monedas extranjeras y metales preciosos amonedados).	El efectivo se valorará a su valor nominal.	El renglón de efectivo debe mostrarse en el balance general como la primera partida del activo circulante, excepto cuando existan restricciones formales en cuanto a su disponibilidad o fin al que esté destinado, en cuyo caso se mostrará por separado en el activo circulante o no circulante, según proceda.	Debe revelarse la existencia de metales preciosos amonedados y el efectivo denominado en moneda extranjera, indicando su monto, la política de valuación, la clase de moneda de que se trata, las cotizaciones utilizadas para su conversión y su equivalente en moneda nacional.
C-2	Inversiones temporales **Instrumentos financieros	Todos los activos financieros y pasivos financieros resultantes de cualquier tipo de instrumento financiero deben valuarse a su valor razonable. Los costos y los rendimientos provenientes de los instrumentos financieros deben ser reconocidos en el estado de resultados del periodo en que se devengan.	Los instrumentos financieros de deuda, de capital y derivados que constituyen inversiones temporales con plazo menor de un año y que cotizan en los mercados de valores, deben clasificarse como inversiones temporales y presentarse en el activo circulante.	Las revelaciones mínimas que deben incluirse en las notas a los estados financieros son: Políticas Contables (bases de valuación, criterios, costos, dividendos y rendimientos)
C-3	Cuentas por cobrar	Las cuentas por cobrar deben computarse al valor pactado originalmente del derecho exigible.	Considerando su disponibilidad, las cuentas por cobrar pueden ser clasificadas como de exigencia inmediata o a corto plazo, y a largo plazo. Se consideran como cuentas por cobrar a corto plazo, aquellas cuya disponibilidad es inmediata dentro de un plazo no mayor de un año posterior a la fecha del balance.	Deberá revelarse el monto del pasivo contingente para la entidad, por documentos y cuentas por cobrar vendidos o descontados con responsabilidad para la entidad, tratándose de cuentas por cobrar a largo plazo deberán indicarse los vencimientos y tasas de interés
C-13	Compañías **partes** relacionadas	Las transacciones entre partes relacionadas pueden estar sujetas a condiciones de precio, crédito y suministro, diferentes a las convenidas con otras partes con quienes la empresa informante efectúa transacciones. Asimismo, la sola relación entre partes relacionadas, aún sin tener transacciones entre ellas, puede influir en los resultados o la situación financiera de la empresa informante.	Los estados financieros deben revelar los elementos necesarios de las transacciones importantes con partes relacionadas que normalmente son, entre otros, los siguientes: naturaleza de la relación, descripción de las transacciones, monto de las transacciones, los saldos con las partes relacionadas y sus características.	Debe revelarse la naturaleza de la relación existente entre ellas cuando el resultado o la situación financiera de la empresa. En los estados financieros consolidados o combinados no es necesario revelar las transacciones que son eliminadas.
C-4	Inventarios, neto	Las reglas de valuación para inventarios son: el costo de adquisición o el de producción en que se incurre al comprar o fabricar un artículo, lo que significa en principio, la suma de las erogaciones aplicables a la compra y los cargos que directa o indirectamente se incurren para dar a un artículo su condición de uso o venta. En la determinación del costo de los inventarios intervienen varios factores cuya combinación ha producido dos sistemas de valuación y métodos de valuación.	Por la naturaleza de la cuenta de inventarios, su presentación en el balance general debe hacerse dentro del activo circulante, detallando las partidas que lo componen según se trate de empresas industriales o comerciales (materias primas y materiales; producción en proceso y artículos terminados; anticipos a proveedores y mercancías en tránsito)	Para poder decidir sobre la presentación del renglón de inventarios en los estados financieros, se deberá tener en cuenta que el objeto principal de los mismos, es el de proporcionar información clara y suficiente para sus lectores. Esta información es posible proporcionarla, bien sea dentro de cada rubro de los estados o a través de notas aclaratorias
C-5	Pagos anticipados	Estas partidas se valúan a su costo histórico. Se aplican a resultados en el periodo durante el cual se consumen los bienes, se devengan los servicios o se obtienen los beneficios del pago hecho por anticipado.	Los pagos anticipados forman parte del Activo Circulante cuando el periodo de beneficios futuros es menor de un año o menor del ciclo financiero a corto plazo.	Los intereses pagados por anticipado deben reclasificarse contra el pasivo correspondiente, conforme a las reglas establecidas en el Boletín de pasivo
	Total del activo circulante			

C-3	Documentos por cobrar a largo plazo	Los documentos por pagar deben computarse al valor pactado originalmente del derecho exigible.		
C-6	Inmuebles, maquinaria y equipo, neto	De acuerdo con principios de contabilidad, las inversiones en inmuebles, maquinaria y equipo deberán valuarse al costo de adquisición, al de construcción o, en su caso, a su valor equivalente.	La presentación de los activos fijos en el balance general se localiza, después del activo circulante deduciendo del total de activos fijos el importe total de la depreciación acumulada. La integración del activo fijo en inmuebles, maquinaria y equipo puede presentarse en el balance general o en nota por separado.	El método y las tasas de depreciación aplicados a los principales grupos de activo fijo, deben mencionarse en los estados financieros. Asimismo debe mencionarse el importe de la depreciación del año. En el caso de activos fijos totalmente depreciados que sigan en operación, deberá continuarse presentando en el balance general su valor de costo y por separado su depreciación acumulada.
D-4	Impuesto sobre la renta y participación de los trabajadores en la utilidad,		El ISR diferido es una cuenta por pagar o por cobrar no circulante y debe mostrarse como una sola cifra neta en el balance general. El IMPAC considerado como un pago anticipado de acuerdo a lo mencionado en este Boletín, deberá compensarse contra el ISR diferido.	
C-8	Otros activos, neto	Las reglas de valuación se presentan con una secuencia lógica basada en el ciclo de vida del activo, considerando el reconocimiento y valuación inicial del activo intangible, el reconocimiento de un gasto, los desembolsos posteriores y valuación posterior al reconocimiento inicial. La estimación razonable se aplica a los activos adquiridos mediante donaciones, adjudicaciones o en alguna otra forma que no implique la entrega de efectivo o su equivalente.	Los activos intangibles deben presentarse: -En el balance general como activos no circulantes, deducida su amortización acumulada.-En el estado de resultados se incluirá el cargo por amortización como gasto de operación del negocio.	Se debe revelar en los estados financieros o en sus notas, por cada clase de activos intangibles. También debe revelar la naturaleza y efecto de los cambios que sean de importancia en el periodo, o bien, el impacto significativo que se espera que tengan en periodos posteriores.
PCGA	Pasivo y Capital Contable			
	Pasivo circulante:			
C-4	Documentos por pagar			
C-2	Instrumentos financieros	Los pasivos financieros resultantes de la emisión de instrumentos financieros de deuda deben ser registrados al valor de la obligación que representan (valor normal más accesorios devengados a la fecha). Los gastos, primas y descuentos relacionados con la emisión del instrumento financiero, deben ser amortizados durante la vida de la emisión con base al saldo insoluto de dicha emisión.	Deben reconocerse como pasivos circulantes: el saldo insoluto de las emisiones de instrumentos financieros de deuda cuyo vencimiento sea menor a un año y la porción del saldo insoluto de las emisiones de instrumentos financieros de deuda que se tendrá que liquidar dentro del siguiente año.	Las revelaciones mínimas que deben incluirse en las notas a los estados financieros son: Políticas Contables (bases de valuación, criterios, costos, dividendos y rendimientos)
	Vencimientos circulantes de:			
D-5		El arrendatario deberá registrar un arrendamiento capitalizable como un activo y una obligación correlativa, a un valor equivalente al menor entre el valor presente de los pagos mínimos y el valor de mercado del activo arrendado, a la fecha de inicio del arrendamiento.	El pasivo neto debe sujetarse a las mismas consideraciones que los demás pasivos, por lo que respecta a su clasificación como pasivo a corto o a largo plazo.	La siguiente información, referente a los contratos de arrendamiento capitalizable debe ser revelada en los estados financieros del arrendatario: a) El importe bruto, clasificado por tipo de activo, de los activos registrados por arrendamientos, a la fecha del balance; b) Pagos mínimos a futuro, en su totalidad y de cada uno de los cinco años siguientes, especificando el importe de los costos de operación incluidos en dichos pagos mínimos, así como el interés implícito para reducir dichos pagos mínimos a su valor presente.
C-9	Proveedores	Todos los pasivos de la entidad necesitan ser valuados y reconocidos en el balance general. Para efecto de su reconocimiento, deben cumplir con las características de ser una obligación presente, donde la transferencia de activos o prestación de servicios sea virtualmente ineludible y surja como consecuencia de un evento pasado.	Los rubros integrantes del pasivo deben ser presentados en el balance general de acuerdo a su exigibilidad, clasificados a corto y largo plazo. Por razón de su prontitud o inmediata exigibilidad y de su correlación con el activo circulante en cuanto a la determinación del capital neto de trabajo, el pasivo a corto plazo debe presentarse como el primero de los grupos de pasivo en el balance general.	Para cada tipo de provisión la entidad debe informar acerca de: -El valor en libros al principio y al final del periodo.-Los importes utilizados (aplicados o cargados contra la provisión) en el transcurso del periodo. Para cada tipo de activo o pasivo contingente se debe revelar una breve descripción de su naturaleza

D-4	Impuestos sobre la renta y al activo		El ISR diferido es una cuenta por pagar o por cobrar no circulante y debe mostrarse como una sola cifra neta en el balance general. El IMPAC considerado como un pago anticipado de acuerdo a lo mencionado en este Boletín, deberá compensarse contra el ISR diferido.	Se deben revelar los conceptos y montos por los que la suma del impuesto causado y el impuesto diferido del periodo difiera substancialmente de la tasa legal aplicable. En su caso, el efecto derivado de la modificación en la tasa de ISR o de PTU.
D-4	Participación de los trabajadores en la utilidad		La PTU por pagar debe reconocerse como un pasivo circulante, neta de los anticipos pagados, pero sin que éstos excedan el importe por pagar.	
C-13	Compañías **partes** relacionadas	Las transacciones entre partes relacionadas pueden estar sujetas a condiciones de precio, crédito y suministro, diferentes a las convenidas con otras partes con quienes la empresa informante efectúa transacciones. Asimismo, la sola relación entre partes relacionadas, aún sin tener transacciones entre ellas, puede influir en los resultados o la situación financiera de la empresa informante.	Los estados financieros deben revelar los elementos necesarios de las transacciones importantes con partes relacionadas que normalmente son, entre otros, los siguientes: naturaleza de la relación, descripción de las transacciones, independientemente de que sean gratuitas, monto de las transacciones, los saldos con las partes relacionadas y sus características.	Debe revelarse la naturaleza de la relación existente entre ellas cuando el resultado o la situación financiera de la empresa. En los estados financieros consolidados o combinados no es necesario revelar las transacciones que son eliminadas.
	Total del pasivo circulante			
C-10	Instrumentos financieros	Los pasivos financieros resultantes de la emisión de instrumentos financieros de deuda deben ser registrados al valor de la obligación que representan (valor normal más accesorios devengados a la fecha). Los gastos, primas y descuentos relacionados con la emisión del instrumento financiero, deben ser amortizados durante la vida de la emisión con base al saldo insoluto de dicha emisión.		
D-5	Obligaciones por arrendamiento financiero	El arrendatario deberá registrar un arrendamiento capitalizable como un activo y una obligación correlativa, a un valor equivalente al menor entre el valor presente de los pagos mínimos y el valor de mercado del activo arrendado, a la fecha de inicio del arrendamiento.		
D-3	Primas de antigüedad **y pensiones**	La valuación de los planes de remuneraciones al retiro debe hacerse a la fecha de los estados financieros anuales o en los tres meses anteriores, en forma consistente.	Si la obligación por beneficios proyectados, neta de las partidas pendientes de amortizar es mayor que los activos del plan se reconoce un pasivo (pasivo neto proyectado). En el caso de que el neto de las obligaciones por beneficios proyectados sea menor que los activos del plan se reconoce un activo, el cual representa un pago anticipado.	Las entidades deben revelar en los estados financieros o en las notas a los mismos según corresponda, los efectos, las características principales del plan o planes de remuneraciones al retiro y cualquier situación que afecte la consistencia o comparación de la información.
D-4	Impuesto sobre la renta y participación de los trabajadores en la utilidad, diferidos		Para todas las diferencias temporales deben reconocerse impuestos diferidos ya sea pasivos (cuentas por pagar) o activos (cuentas por cobrar).	
	Total del pasivo			
	Capital contable			
C-11		Los valores relativos a todos los conceptos del capital contable se expresarán en unidades de poder adquisitivo a la fecha de balance. Las donaciones que reciba una entidad deberán formar parte del capital contribuido y se expresarán a su valor de mercado del momento en que se percibieron, más su actualización.	En los estados financieros se deben revelar todas las características del capital contable y sus restricciones, como pueden ser: Capital social mínimo y monto máximo autorizado, en el caso de sociedades de capital variable y sus montos actualizados. Restricciones y otras situaciones que afectan al capital contable con motivo de disposiciones legales, acuerdos de accionistas, contratos de préstamo o de otra índole.	Los movimientos registrados durante el periodo en los conceptos del capital contribuido y del capital ganado se mostrarán en el estado de variaciones en el capital contable. Asimismo, en este estado o en sus notas se revelarán los cambios en el número o clase de acciones o en el valor nominal de las mismas.

C-11		La prima en suscripción de acciones representa la diferencia en exceso entre el pago de las acciones suscritas y el valor nominal de las mismas, o su valor teórico (importe del capital social pagado entre el número de acciones en circulación) en el caso de acciones sin valor nominal, adicionado de su actualización.	En los estados financieros se deben revelar todas las características del capital contable y sus restricciones, como pueden ser las siguientes: Descripción de los títulos representativos del capital social, como pueden ser acciones ordinarias, acciones preferentes, partes sociales, clases y series de acciones y partes sociales en que se divide el capital social, con sus características y restricciones, número de acciones emitidas y suscritas, su valor nominal o la mención de que no expresan valor nominal.	
C-11			En el caso de que existan anticipos de los socios o accionistas para futuros aumentos al capital social de la entidad, éstos se presentarán en un renglón por separado dentro del capital contribuido, siempre y cuando exista resolución en asamblea de socios o accionistas de que se aplicarán para aumentos al capital social en el futuro, pues de lo contrario estas cantidades deberán formar parte del pasivo a cargo de la entidad.	
C-11		Los dividendos comunes decretados pendientes de pago, así como los dividendos preferentes una vez que las utilidades correspondientes hayan sido aprobadas por los accionistas, no forman parte del capital contable, sino del pasivo a cargo de la entidad.		Las disminuciones al capital contribuido, tales como amortizaciones de acciones, o distribuciones que se consideren reembolsos de capital de acuerdo con el párrafo 18 anterior, deben revelarse en los estados financieros
D-4				
B-10		Se calculará comparando el incremento real en el valor de las partidas no monetarias actualizadas por el método de costos de reposición o por el de indización específica con el que se hubiera logrado de haber aplicado factores derivados del Índice Nacional de Precios al Consumidor; sin embargo, tratándose de la primera actualización, se puede cuantificar por exclusión, después de haber identificado los demás efectos de aplicación del B-10.	El resultado por tenencia de activos no monetarios del periodo se llevará, independientemente de su naturaleza favorable o desfavorable, al capital contable, dentro de un concepto denominado "exceso o insuficiencia en el capital contable", el cual incluirá, en su caso, el efecto acumulado por la actualización inicial	Se deberá revelar en una nota el procedimiento seguido para la determinación del resultado por tenencia de activos no monetarios, así como una breve explicación, objetiva y clara, respecto de su naturaleza
		Total del capital contable		
C-12		De acuerdo con el principio de realización, debe intentarse la cuantificación razonable en términos monetarios de las contingencias, para darles efecto en los estados financieros. Cuando tal cuantificación no sea posible, la existencia de la contingencia debe divulgarse a través de notas sobre los estados financieros, para dar cumplimiento al principio de la revelación suficiente.	La divulgación del monto y la naturaleza de los compromisos a través de los estados financieros o sus notas debe considerarse como necesaria en los siguientes casos: 1) Cuando representen adiciones importantes a los activos fijos. 2) Cuando el monto de los servicios o bienes contratados excede sustancialmente las necesidades inmediatas de la compañía o lo que se considere como normal dentro del ritmo de las operaciones propias de la empresa.	Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados: (a) cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos, (b) cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes o (c) cuando han ocurrido eventos económicos externos a la empresa o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios
B-13			Algunos hechos posteriores que originan modificaciones a la presentación de los estados financieros son: a) Reestructuración formal de carteras vencidas; b) Reestructuración formal de vencimientos de pasivos; c) Incumplimiento de condiciones establecidas en contratos de préstamos.	Algunos acontecimientos importantes ocurridos en el periodo posterior que son atribuibles al ejercicio siguiente, también deben revelarse en notas de los estados financieros (describiendo su naturaleza y montos en su caso). Ejemplos de dichos acontecimientos pueden referirse : a) Dividendos decretados; b) Castigos a cuentas por cobrar por ventas en operaciones del periodo posterior e inventarios adquiridos en el periodo posterior; c) Huelgas o catástrofes.

b) España

PCGA	Activo	NIC	Valoración	Reconocimiento	Información a Revelar
	Activo circulante:				
C-1	Efectivo y equivalentes (caja, billetes y monedas, depósitos bancarios en cuentas de cheques, giros bancarios, telegráficos o postales, remesas en tránsito, monedas extranjeras y metales preciosos amonedados).	NIC 32/39	Al reconocer inicialmente un activo financiero o un pasivo financiero, la entidad lo valuará por su valor razonable ajustado, en el caso de un activo financiero o un pasivo financiero que no se contabilicen al valor razonable con cambios en resultados, por los costes de transacción que sean directamente a la compra o emisión del mismo.	La empresa debe proceder a reconocer un activo financiero o un pasivo financiero, en su balance general, cuando y sólo cuando la entidad se convierta en parte obligada, según las cláusulas contractuales del instrumento en cuestión.	
C-2	Inversiones temporales **Instrumentos financieros**				
C-3	Cuentas por cobrar	NIC 32/39		Las partidas por cobrar concedidas o recibidas, que no incorporen ningún tipo de condición, se reconocerán como activos y pasivos, respectivamente, cuando la empresa se convierta en parte del contrato o acuerdo y, como consecuencia de ello, tenga legalmente el derecho a recibir, o la obligación de pagar una cantidad de dinero.	
C-13	Compañías **partes** relacionadas	NIC 24			Las relaciones entre dominantes y dependientes serán objeto de revelación, con independencia diferente, endencia inmediata y, endencia de que se hayan producido transacciones entre dichas partes vinculadas. La entidad revelará el nombre de su dominante inmediata y, si fuera diferente, el de la dominante principal elaborasen estados financieros disponibles para uso público, se revelará también el nombre de la siguiente dominante intermedia más próxima, dentro del grupo, que lo haga.
C-4	Inventarios, neto	NIC 2	Las existencias se valorarán al menor de: coste o valor neto realizable (precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la explotación, menos los costes estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta) .	Cuando las existencias sean enajenadas, el importe en libros de los mismos se reconocerá como un gasto del ejercicio en el que se reconozcan los correspondientes ingresos ordinarios.	En los estados financieros se revelará la siguiente información: a) las políticas contables adoptadas para la valoración de las existencias, incluyendo la valoración de los costo que se haya utilizado; el importe total en libros de las existencias y los importes parciales según la clasificación que resulte apropiada.
C-5	Pagos anticipados				
	Total del activo circulante				
C-3	Documentos por cobrar a largo plazo				
C-6	Inmuebles, maquinaria y equipo, neto	NIC-16	Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de inmovilizado material cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revalorizado, que es su valor razonable, en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que hay sufrido.	Un elemento de inmovilizado material se reconocerá como activo cuando: a: sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y b: el coste del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.	En los estados financieros se revelará, con respecto a cada una de las clases de inmovilizado material, la siguiente información: a: las bases de valoración utilizadas para determinar el importe en libros bruto; b: los métodos de amortización utilizados, c: las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados. d: el importe en libros bruto y la amortización acumulada y e: la conciliación entre los valores en libros al principio y al final del ejercicio.

D-4	Impuesto sobre la renta y participación de los trabajadores en la utilidad.				
	Cargos diferidos, neto				
C-8	Otros activos, neto				
PCGA	Pasivo y Capital Contable				
	Pasivo circulante:				
C-4	Documentos por pagar	NIC 32/39		Las partidas por cobrar concedidas o recibidas, que no incorporen ningún tipo de condición, se reconocerán como activos y pasivos, respectivamente, cuando la empresa se convierta en parte del contrato o acuerdo y, como consecuencia de ello, tenga legalmente el derecho a recibir, o la obligación de pagar una cantidad de dinero.	
C-2	Instrumentos financieros Vencimientos circulantes de:				
D-5		NIC17	Los pagos mínimos por el arrendamiento se dividirán en dos partes que representen las cargas financieras y la reducción de la deuda viva. La carga financiera total se distribuirá entre los ejercicios que constituyan el plazo del arrendamiento de manera que se obtenga un tipo de interés constante en cada ejercicio, sobre el saldo de la deuda pendiente de amortizar.	Al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, éste se reconocerá, en el balance del arrendatario, registrando un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado o bien al valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento.	Los arrendamientos revelarán en sus estados financieros: a) para cada clase de activos, el importe neto en libros a la fecha del balance; b) una conciliación entre el importe total de los pagos del arrendamiento y su valor actual; c) cuotas contingentes reconocidas como gasto en el ejercicio.
C-9	Proveedores				
D-4	Impuestos sobre la renta y al activo				
D-4	Participación de los trabajadores en la utilidad				
C-13	Compañías **partes** relacionadas	NIC- 24			Las relaciones entre dominantes y dependientes serán objeto de revelación, con independencia diferente, endencia inmediata y, endencia de que se hayan producido transacciones entre dichas partes vinculadas. La entidad revelará el nombre de su dominante inmediata y, si fuera diferente, el de la dominante principal elaborasen estados financieros disponibles para uso público, se revelará también el nombre de la siguiente dominante intermedia más próxima, dentro del grupo, que lo haga.
	Total del pasivo circulante				

c) Diferencias entre México y España

PRIMERA APLICACIÓN

a) Información comparativa

Al menos se debe presentar un año de información comparativa

Si la entidad presenta resúmenes de determinada información histórica, para más periodos de los exigidos por los NIIF, no se requiere que dicha información cumpla con los requisitos de valoración y registros de los NIIF, e incluso hay compañías que presentan información comparativa bajo la normativa local además de la requerida por los NIIF.

En aquellos estados financieros donde se incluya este tipo de información bajo la normativa local anterior, se debe seguir lo siguiente:

- i) Marcar de forma clara aquella información preparada bajo normativa local que no está preparada bajo los NIIF, y
- ii) Desglosar la naturaleza de los principales ajustes que la harían cumplir con los NIIF, aunque no es necesario cuantificarlos.

b) Explicación de la transición a NIIF

Debe explicarse cómo ha afectado la transición desde la normativa local anterior a los NIIF a la posición financiera, a la evolución financiera y a los flujos de caja.

Reconciliaciones

Se debe incluir las siguientes reconciliaciones:

- (i) Patrimonio según la normativa anterior frente al patrimonio según las NIIF, en la fecha de transición y en la fecha de los últimos estados financieros completos presentados bajo la normativa anterior.
- (ii) Resultado neto según los PCGA anteriores frente al resultado neto según las NIIF, del último ejercicio completo presentado bajo la normativa anterior
- (iii) Si se reconocen o revierten pérdidas por deterioro por primera vez al preparar el balance de apertura, se desglosará toda la información que se hubiera requerido por las NIIF si dichos saneamientos se hubieran registrado en el periodo iniciado en la fecha de transición.

Las reconciliaciones recogidas en los dos primeros puntos deben contener el suficiente detalle para facilitar la comprensión de los ajustes más significativos al balance y a la cuenta de resultados. Si bajo la normativa anterior se presentaba un estado de flujos de caja, también se deben explicar los principales ajustes al mismo.

Si se detectan errores bajo la normativa anterior, en las reconciliaciones deben distinguirse de los cambios en políticas contables.

Si la entidad no publicaba estados financieros con anterioridad, debe ponerlo de manifiesto.

Utilización del valor razonable como coste presunto

Si la entidad se acoge a esta opción, se debe informar en cada línea del balance de apertura:

1. El importe agregado de dichos valores razonables, y
2. El ajuste agregado de los valores contables reportados bajo la normativa anterior.

Estados Financieros Intermedios

Para los estados intermedios que se presenten para parte del periodo que cubra los primeros estados financieros bajo NIIF, se debe cumplir con lo siguiente:

- (i) Cada estado intermedio que se presente con información comparativa del mismo periodo del ejercicio anterior, debe incluir las siguientes reconciliaciones
 - Patrimonio de cierre del periodo intermedio comparativo bajo la normativa anterior frente al preparado en base a NIIF en esa misma fecha
 - Resultado neto bajo la normativa anterior para el periodo intermedio comparativo frente al elaborado en base a NIIF en ese mismo periodo (el propio del periodo y el acumulado del año hasta el cierre del periodo intermedio).
- (ii) Si son los primeros estados intermedios bajo NIIF para parte del periodo de los primeros estados financieros, deben incluir todas las reconciliaciones previstas para los estados financieros completos o una referencia cruzada a otro documento público donde ya se incluyan dichas reconciliaciones.

También debe informarse sobre hechos o transacciones significativas ocurridas en el periodo intermedio y que no se incluyeran en los estados financieros completos más recientes, o bien hacer una referencia cruzada a otro documento público donde ya se incluya dicha información.

Principales diferencias entre el Boletín D-3 Obligaciones Laborales y el IAS 19 Terminaciones, restricciones y recortes del plan de retiros y empleados retirados

La base de estos principios es similar en lo que corresponde al cálculo de las obligaciones para planes de beneficio definido y de beneficios posteriores al retiro. Sin embargo, existen diferencias que pueden generar variaciones considerables en los resultados.

A continuación se muestran las diferencias:

I. Reconocimiento de obligaciones por servicios anteriores.

El Boletín D-3 amortiza cambios en las obligaciones por servicios anteriores a lo largo de la vida laboral promedio remanente del grupo.

El IAS 19 permite únicamente la amortización de la parte no devengada de la obligación durante el periodo que le tome estar totalmente devengada.

II. Suavizamiento de los activos del plan

El Boletín D-3 y el IAS 19 requieren el uso del valor de mercado de los activos del plan a la fecha de valuación.

III. Obligación mínima a registrar

El Boletín D-3 solicita a las empresas el reconocimiento de una obligación equivalente a las Obligaciones por Beneficios Actuales.

El IAS 19 no requiere de esta obligación.

IV. Límite al Activo

El Boletín D-3 no impone límite alguno al activo neto proyectado.

El IAS 19 las empresas pueden estar limitadas en el reconocimiento de un activo neto proyectado hasta el monto de los reembolsos disponibles o de la reducción esperada en contribuciones futuras.

V. Pasivo de transición para beneficios posteriores al retiro.

El Boletín D-3 otorga a las empresas la opción de amortizar este pasivo o reconocerlo en forma inmediata.

El IAS 19 no permite la posibilidad de amortizar el pasivo de transición correspondiente que haya calculado a la fecha de adopción.

VI. Hipótesis Financieras

El Boletín D-3 establece que las tasas que se deben utilizar son las denominadas tasa reales debido al reconocimiento de los efectos de la inflación en los estados financieros.

El IAS 19 requiere el uso de tasas financieras nominales

Estas diferencias pueden impactar los resultados de las empresas.

Con el objeto de continuar este análisis, se presenta una lista de las principales diferencias con el D-4. Tratamiento contable del impuesto sobre la renta, del impuesto al activo y de la participación de los trabajadores en la utilidad

CONCEPTO	PCGA	NIIF
ISR Causado	Debe cargarse a resultados y generalmente representa un pasivo	Idem
Metodo para la determinación de los impuestos diferidos	Método de activos y pasivos en base a las diferencias temporales identificadas a la fecha del balance general.	Idem
Clasificación de los impuestos diferidos en el balance general	Se presenta como activo o pasivo a largo plazo según sea el caso.	Idem

Valor presente	Los activos o pasivos de Impuesto sobre la Renta diferido no deben descontarse.	Idem
Tasa a utilizar para calcular el activo o pasivo por impuesto sobre la renta diferido.	Tasas vigentes ya aprobadas según la ley respectiva al cierre del ejercicio. Si estas cambian a futuro, se debe determinar la fecha probable en que se reversarán los activos y pasivos para aplicar la tasa correspondiente.	Idem
Conciliación de la tasa legal a la tasa efectiva de Impuesto sobre la Renta	Todas las empresas lo revelan en las notas.	Idem
Reconocimiento de activo por Impuestos diferidos	Se reconocen sólo que existan altas probabilidades de la realización de este beneficio.	Se reconocen sólo si es probable la realización de este beneficio.
Registro del Impuesto Sobre la Renta diferido en relación con el crédito mercantil	Se debe registrar en tanbto existan diferencias temporales.	No se registran cuando la amortización o deterioro no es deducible para efectos fiscales.
Reconocimiento de diferencias temporales que surjan del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que: a) no es una combinación de negocios y b) no afecta el resultado fiscal o contable.	No existe exención. Se debe registrar en tanto existan diferencias temporales.	No se reconoce impuesto diferido. Los cambios subsecuentes en este impuesto diferido tampoco son reconocidos.
Reconocimiento de diferencias temporales que surjan de utilidades no distribuidas de subsidiarias extranjeras.	No existe exención. Se debe registrar en tanto existan diferencias temporales.	Idem
Reconocimiento de diferencias temporales que surjan de utilidades no realizadas dentro del grupo por ejemplo en inventarios.	El impuesto diferido debe reconocerse usando la tasa de la entidad que adquirió el inventario.	Idem
Reconocimiento de diferencias temporales en	No existe exención. Se debe reconocer impuestos	Idem

<p>activos o pasivos no monetarios de subsidiarias extranjeras cuando la moneda en que reporta el grupo es la moneda funcional de dicha subsidiaria y la base fiscal es calculada en la moneda local.</p>	<p>diferidos por la diferencia determinada entre el valor en libros y la base fiscal.</p>	
---	---	--

Diferencias entre el Boletín B-15 Transacciones en Moneda extranjera y conversión de estados financieros de operaciones extranjeras y la NIC 21 Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera.

Estas normas rigen la preparación y presentación de estados financieros a nivel internacional y se deberán observar en las operaciones que realicen las empresas nacionales.

Con respecto al reconocimiento inicial menciona que toda transacción en moneda extranjera debe ser registrada en el momento de su reconocimiento, en la misma moneda de los estados financieros, aplicando el importe en moneda extranjera la tasa de cambio entre monedas. Se usa la tasa existente al momento de realizar la operación.

Para proporcionar información en estados financieros posteriores indica que en cada fecha del balance las partidas monetarias en moneda extranjera deben ser valoradas con la tasa de cambio de cierre. Las no monetarias deben ser valoradas con la tasa de cambio existente al momento de la transacción. Las partidas no monetarias establecidas originalmente en moneda extranjera que se contabilicen por su valor razonable, deben ser valoradas utilizando las tasas de cambio existentes en el momento en que se determinó tal valor razonable.

Respecto al reconocimiento de diferencias en cambio indica si son surgidas en el momento de liquidación de las partidas monetarias causadas por la diferencia de cambio, deben ser reconocidos como gastos o ingresos del período.

Así mismo, las diferencias de cambio de una partida monetaria que forma parte de la inversión neta, deben ser clasificadas como patrimonio neto en los estados financieros hasta que se produzca desapropiación en la inversión. Las diferencias en cambio derivadas de un pasivo a largo plazo que se trata contablemente como una cobertura para la inversión neta de la empresa en una entidad extranjera, deben ser consideradas como componentes del patrimonio neto, en los estados financieros de la empresa, hasta que se produzca desapropiación de la inversión.

Por último, el tratamiento contable de los boletines mexicanos que regulan la conversión y la expresión de los estados financieros (B-15 y B-10) es similar a las

normas internacionales de contabilidad 21 y 29. Por lo tanto, la adopción de estos dos boletines ayudará a las empresas a cumplir con las reglas de aplicación internacional y a la comparabilidad de su información.

B-10 Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera

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

Desde que cobró relevancia la necesidad de reflejar los efectos de la inflación en los estados financieros, simultáneamente se ofrecieron como respuestas a nivel internacional, dos enfoques distintos:

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.

La información obtenida por cada uno de estos métodos no es comparable, debido a que parten de bases diferentes y emplean criterios fundamentalmente distintos.

Las partidas de los estados financieros que deben actualizarse son:

- En el balance: todas las partidas no monetarias incluyendo como tales a las integrantes del capital contable
- En el estado de resultados: los costos o gastos asociados con los activos no monetarios, y en su caso, los ingresos asociados con pasivos no monetarios.
- Todos los estados financieros deben expresarse en moneda del mismo poder adquisitivo, siendo éste, el de la fecha del estado de situación financiera.

Por razones de congruencia y para lograr que las cifras que integran la información contable tengan significado, se recomienda no mezclar los dos métodos en la actualización de los inventarios.

8 CONCLUSIONES

La creciente globalización de las transacciones económicas en la actual economía ha determinado la necesidad de profundizar en los procesos de armonización contable por parte de los distintos emisores de normas de información financiera. Por tal circunstancia se busca alcanzar el deseado objetivo de incrementar las condiciones favorables para que la información económica que faciliten las empresas sea transparente y entendible por los accionistas, acreedores y restantes usuarios e interesados en la marcha de las unidades económicas, independientemente de su país de origen.

Para los países subdesarrollados el hecho de aplicar los estándares internacionales en sus contabilidades implicaría replantear toda la normatividad que la rige, ya que como se tiene claro estas normas internacionales están dadas por países que concentran en ellos un gran número de empresas supremamente sólidas y además muy organizadas a nivel contable, por lo tanto los países subdesarrollados se darían a un nuevo nacimiento contable lo cual generaría confusión y hasta incertidumbre en los profesionales contables, ya que tendrían en ese momento que desaprender de aquellos conocimientos para volver a aprender lo que hoy se plantea con unas nuevas normas.

La globalización está transformando la sociedad y la manera en que las personas y sus organizaciones interactúan. El gran avance tecnológico hace posible que hoy en día la información fluya libremente sin limitaciones de costo, tiempo ni espacio y que pueda ser enviada y recibida por un gran número de personas desde cualquier parte del mundo. Los sistemas de información se han desarrollado enormemente, entre otras razones, por la necesidad de medir y comparar las estrategias globales de las organizaciones.

Para poder comparar eficazmente y conocer la posición competitiva de cada empresa es necesaria la convergencia en estándares de sistemas de medida. Las iniciativas en las Normas de Información Financiera facilitarían la medición y la comparación de los comportamientos y resultados empresariales a nivel internacional.

A nivel nacional lo contable ha sido hasta ahora un terreno inexplorado desde el punto de vista de la investigación, prácticamente virgen, en el cual se pueden desarrollar poderosas potencialidades siempre y cuando el esfuerzo se agrande y los recursos que se utilicen sean oportunos.

Hoy está claro que se necesita investigar en todas las áreas y que si de verdad se quiere una teoría contable objetiva y funcional debe partirse del análisis riguroso de la realidad, tanto a nivel de prácticas comunes como experimentales.

Si queremos sobrevivir en la nueva civilización informática se debe investigar para producir conocimiento útil. En este camino por la investigación contable se podría hablar de dos pensamientos el tradicional y el moderno transportando la contabilidad a estas etapas, formulando hipótesis básicas con un conjunto de reglas único que se consideran las correctas, siendo esta descriptiva más que definida (en la tradicional) y en la (moderna) se concibe la contabilidad como una ciencia aplicada en base a la

concepción de múltiples utilidades, es un desarrollo mas riguroso donde se utilizan instrumentos científicos.

Al finalizar esta investigación se puede concluir que una vez identificadas las principales diferencias entre la Normatividad Mexicana y la Normatividad Internacional el contado contara con los elementos necesarios para elaborar e interpretar los estados financieros elaborados conforme a estos principios.

9 REFERENCIAS

- ICAC .Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas.2001 Solana e Hijos, Artes Graficas, S.A. Madrid, España.
- Normas Internacionales de Contabilidad 2001. IMCP. 2001. México
- Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. IMCP. 2003
- Diego G. López Rosado .Historia y Pensamiento Económico de México Comercio Interior y Exterior. Textos Universitarios UNAM. 1971. México
- Olivia Remie Constable. Comercio y comerciantes en la España. Musulmana. Ediciones Omega, S.A. 1997. Plato 26,08006 Barcelona
- Juan Plaza Prieto. El comercio entre los países de Hispanoamérica. Ediciones cultura hispánica. 1953. Madrid
- Richard J. Harrison. España en los albores de la historia. Nerea. 1989. Madrid
- Aldo Ferrer. De Cristóbal Colón A Internet: América Latina y la Globalización. Fondo de Cultura Económica. 2002. México
- Rodolfo Cruz Miramontes. Las relaciones comerciales multilaterales de México y el Tratado de Libre Comercio con la Unión Europea. UNAM-UIA. 2003. México.
- René Villareal, Rocío de Villarreal. México Competitivo 2020. Un modelo de Competitividad sistémica para el desarrollo. Océano. 2002. México
- Eduardo Morales Pérez. Las relaciones de México con la Unión Europea. EL colegio Mexiquense, A.C. 2003. México
- Charles T. Horngren. Contabilidad. Pearson educación. 2003. 5ª edición . México
- Loren A. Nikolai. Contabilidad Intermedia. Internacional Thomson Editores. 2001. México
- (artículo) Maria Elizabeth Cardona O. Confianza en la Información Contable. 2005. Colombia .Estudiante Universidad del Quindío Contaduría Pública
- (artículo) Sandra Lorena Torres Leguizamón. 2005. Colombia .Estudiante Universidad del Quindío Contaduría Pública
- (artículo) Leandro Arias. .Estudiante Universidad del Quindío Contaduría Pública
- Gertz Manero Federico. Origen y evolución de la contabilidad.1976 México DF, Editorial Trillas
- Lopes De Sá Antonio. Luca Pacioli Hombre del Renacimiento, En: Revista Legis del Contador, 10ª, 2002
- Franco Ruiz Rafael. Desarrollo de la educación contable en Colombia, En: Reflexiones contables, 1985
- International Accounting and Mulltinational Enterprises. Radebaugh. 1997. USA. John Wileys Soncs, Inc.
- Internacional Financial Reporting and Análisis. Mark E. Haskings 2000.USA

- Análisis y desarrollos prácticos del Plan General de Contabilidad. José Luis Sánchez Fernández de Valderrama. 1999. Madrid. Ediciones Pirámide.
- Estatutos y sus reglamentos estatutos y sus reglamentos. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. 2004

Otras fuentes electrónicas:

- Sistema de Información de empresas individuales y consolidación de empresas de una misma línea de negocio en España [Http://sif.telefonica8201.gob.mx](http://sif.telefonica8201.gob.mx)
- Ministerio de economía y Hacienda (España) www.mineco.es
- Agencia tributaria de España www.aeat.es
- Revistas de Contaduría pública publicada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos www.ccpm.org.mx
- Revista Veritas publicadas por el Colegio de Contadores Públicas www.ccpm.org.mx
- Secretaria de Economía www.economia.gob.mx
- Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera www.cinif.org.mx
- Colegio de Contadores Públicos de México www.ccpm.org.mx
- Asociación Mexicana de Contadores Públicos www.amcp.org.mx
- Instituto del Comité de Auditoría. www.kpmg.com.mx
- El centro de la OECD en México para América Latina www.ocdemexico.org.mx
- Tesis y trabajos de investigación www.ilustrados.com/publicaciones
- Instituto Nacional de Estadística www.ine.es
- Plan General de Contabilidad
- http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/pgc.t1.html
- REAL DECRETO 743/1990, de 20 de diciembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad <http://www.udg.es/fcee/professors/jmolins/Normativa/PlanGene/realdecre.html>
- Asesores Bancarios y financieros <http://www.abanfin.com/modules.php?name=Manuales&fid=er0bcac>
- http://www.igae.meh.es/Internet/CIn_Principal/CInPresupuesto/InformesCuentas/Informes/

ANEXOS

I Normas Internacionales de Contabilidad

NIC 1: Presentación de estados financieros (revisada en 1997)
NIC 2: Existencias (revisada en 1993)
NIC 7: Estado de flujos de efectivo (revisada en 1992)
NIC 8: Ganancia o pérdida neta del ejercicio, errores fundamentales y cambios en las políticas contables
NIC 10: Hechos posteriores a la fecha del balance (revisada en 1999)
NIC 11: Contratos de construcción (revisada en 1993)
NIC 12: Impuesto sobre las ganancias (revisada en 2000)
NIC 14: Información financiera por segmentos (revisada en 1997)
NIC 15: Información para reflejar los efectos de los cambios en los precios (párrafos reordenados en 1994)
NIC 16: Inmovilizado material (revisada en 1998)
NIC 17: Arrendamientos (revisada en 1997)
NIC 18: Ingresos ordinarios (revisada en 1993)
NIC 19: Retribuciones a los Empleados (revisada en 2002)
NIC 20: Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas (párrafos reordenados en 1994)
NIC 21: Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera (revisada en 1993)
NIC 22: Combinaciones de negocios (revisada en 1998)
NIC 23: Costes por intereses (revisada en 1993)
NIC 24: Información a revelar sobre partes vinculadas (párrafos reordenados en 1994)
NIC 26: Contabilización e información financiera sobre planes de prestaciones por retiro (párrafos reordenados en 1994)
NIC 27: Estados financieros consolidados y contabilización de inversiones en dependientes (revisada en 2000)
NIC 28: Contabilización de inversiones en empresas asociadas (revisada en 2000)
NIC 29: Información financiera en economías hiperinflacionarias (párrafos reordenados en 1994)
NIC 30: Información a revelar en los estados financieros de bancos y entidades financieras similares (párrafos reordenados en 1994)
NIC 31: Información financiera de los intereses en negocios conjuntos (revisada en 2000)
NIC 33: Ganancias por acción (1997)
NIC 34: Información financiera intermedia (1998)
NIC 35: Explotaciones en interrupción definitiva (1998)
NIC 36: Deterioro del valor de los activos (1998)
NIC 37: Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes (1998)

NIC 38: Activos inmateriales (1998)
NIC 40: Inmuebles de inversión (2000)
NIC 41: Agricultura (2001) L 261/4 ES 13.10.2003 Diario Oficial de la Unión Europea

II Interpretaciones del Comité Permanente de Interpretación

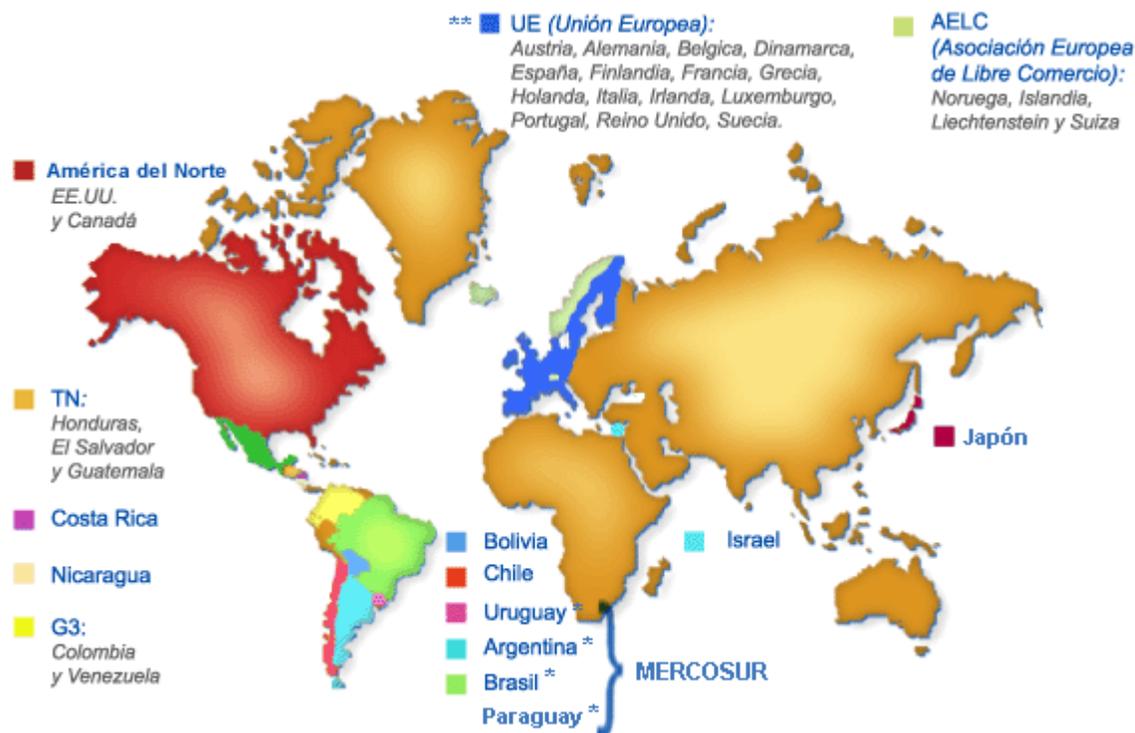
SIC-1: Uniformidad —Diferentes fórmulas para el cálculo del coste de las existencias
SIC-2: Uniformidad —Capitalización de los costes por intereses
SIC-3: Eliminación de pérdidas y ganancias no realizadas en transacciones con asociadas
SIC-6: Costes de modificación de los programas informáticos existentes
SIC-7: Introducción del euro
SIC-8: Aplicación, por primera vez, de las NIC como base de contabilización
SIC-9: Combinaciones de negocios—Clasificación como adquisiciones o como unificación de intereses
SIC-10: Ayudas públicas— Sin relación específica con actividades de explotación
SIC-11: Variaciones de cambio en moneda extranjera — Capitalización de pérdidas derivadas de devaluaciones muy importantes
SIC-12: Consolidación —Entidades con cometido especial
SIC-13: Entidades controladas conjuntamente —Aportaciones no monetarias de los partícipes
SIC-14: Inmovilizado material — Indemnizaciones por deterioro del valor de las partidas
SIC-15: Arrendamientos operativos— Incentivos
SIC-18: Uniformidad —Métodos alternativos
SIC-19: Moneda de los estados financieros —Valoración y presentación de los estados financieros según las NIC 21 y 29
SIC-20: Método de la participación —Reconocimiento de pérdidas
SIC-21: Impuesto sobre las ganancias— Recuperación de activos no depreciables revalorizados
SIC-22: Combinaciones de negocios — Ajustes posteriores de los valores razonables y del fondo de comercio informados inicialmente
SIC-23: Inmovilizado material — Costes de revisiones o reparaciones generales
SIC-24: Ganancias por acción — Instrumentos financieros y otros contratos que pueden ser cancelados en acciones
SIC-25: Impuesto sobre las ganancias—Cambios en la situación fiscal de la empresa o de sus accionistas
SIC-27: Evaluación del fondo económico de las transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento

SIC-28: Combinación de negocios — Fecha de intercambio y valor razonable de los instrumentos de capital
SIC-29: Información a revelar— Acuerdos de concesión de servicios
SIC-30: Moneda en la que se informa — Conversión de la moneda de valoración a la moneda de
Presentación
SIC-31: Ingresos ordinarios —Permutas que comprenden servicios de publicidad
SIC-32: Activos Inmateriales—Costes de Sitios Web
SIC-33: Consolidación y método de la participación — Derechos de voto potenciales y distribución de participaciones en la propiedad

III Acuerdos y Negociaciones Comerciales de México

Tratado	Países	Publicación D.O.F.	Entrada en vigor
TLCAN	Estados Unidos y Canadá	20 de diciembre de 1994	1 de enero de 1994
TLC-G3	Colombia y Venezuela	9 de enero de 1995	1 de enero de 1995
TLC México - Costa Rica	Costa Rica	10 de enero de 1995	1 de enero de 1995
TLC México - Bolivia	Bolivia	11 de enero de 1995	1 de enero de 1995
TLC México - Nicaragua	Nicaragua	1 de julio de 1998	1 de julio de 1998
TLC México - Chile	Chile	28 de julio de 1999	1 de agosto de 1999
TLCUEM	Unión Europea	26 de junio de 2000	1 de julio de 2000
TLC México - Israel	Israel	28 de junio de 2000	1 de julio de 2000
TLC México - TN	El Salvador, Guatemala y Honduras	14 de marzo de 2001	15 de marzo de 2001 El Salvador y Guatemala 1 de junio de 2001 Honduras.
TLC México - AELC	Islandia, Noruega, Liechtenstein y Suiza	29 de junio de 2001	1 de julio de 2001
TLC México - Uruguay	Uruguay	14 de julio de 2004	15 de julio de 2004
AAE México - Japón	Japón	31 de marzo de 2005	1 de abril de 2005

Ubicación Geográfica de los Socios Comerciales



IV Plan General de Contabilidad (Cuadro de Cuentas)

CUADRO DE CUENTAS

GRUPO I - FINANCIACIÓN BÁSICA

10. CAPITAL

100. Capital social.

1000. Capital ordinario.

1001. Capital privilegiado.

1002. Capital sin derecho a voto.

1003. Capital con derechos restringidos.

101. Fondo social.

102. Capital.

11. RESERVAS

110. Prima de emisión de acciones.

111. Reservas de revalorización.

112. Reserva legal.

113. Reservas especiales.

114. Reservas para acciones de la sociedad dominante.

115. Reservas para acciones propias.

116. Reservas estatutarias.

117. Reservas voluntarias.

118. Reserva por capital amortizado.

12. RESULTADOS PENDIENTES DE APLICACIÓN

120. Remanente.

121. Resultados negativos de ejercicios anteriores.

122. Aportaciones de socios para compensación.

129. Pérdidas y ganancias.

13. INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS

- 130. Subvenciones oficiales de capital.
- 1300. Subvenciones del Estado.
- 1301. Subvenciones de otras Administraciones Públicas.
- 131. Subvenciones de capital.
- 135. Ingresos por intereses diferidos.
- 136. Diferencias positivas en moneda extranjera.
- 14. PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS
- 140. Provisión para pensiones y obligaciones similares.
- 141. Provisión para impuestos.
- 142. Provisión para responsabilidades.
- 143. Provisión para grandes reparaciones.
- 144. Fondo de reversión
- 15. EMPRÉSTITOS Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS
- 150. Obligaciones y bonos.
- 1500. Obligaciones y bonos simples.
- 1501. Obligaciones y bonos garantizados.
- 1502. Obligaciones y bonos subordinados.
- 1503. Obligaciones y bonos cupón cero.
- 1504. Obligaciones y bonos con opción de adquisición de acciones.
- 1505. Obligaciones y bonos con participación de beneficios.
- 151. Obligaciones y bonos convertibles.
- 155. Deudas representadas en otros valores negociables .
- 16. DEUDAS A LARGO PLAZO CON EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS
- 160. Deudas a largo plazo con empresas del grupo.
- 1600. Préstamos a largo plazo de empresas del grupo.
- 1609. Otras deudas a largo plazo con empresas del grupo.
- 161. Deudas a largo plazo con empresas asociadas.
- 162. Deudas a largo plazo y con entidades de crédito del grupo.
- 163. Deudas a largo plazo con entidades de crédito asociadas.
- 164. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas del grupo.
- 165. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas asociadas.
- 17. DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS
- 170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito.
- 1700. Préstamos a largo plazo de entidades de crédito.
- 1709. Otras deudas a largo plazo con entidades de crédito.
- 171. Deudas a largo plazo.
- 172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones
- 173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.
- 174. Efectos a pagar a largo plazo
- 18. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS A LARGO PLAZO
- 180. Fianzas recibidas a largo plazo.
- 185. Depósitos recibidos a largo plazo.
- 19. SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACIÓN
- 190. Accionistas por desembolsos no exigidos.
- 191. Accionistas por desembolsos no exigidos, empresas del grupo.
- 192. Accionistas por desembolsos no exigidos, empresas asociadas.
- 193. Accionistas por aportaciones dinerarias pendientes.
- 194. Accionistas por aportaciones no dinerarias pendientes, empresas del grupo.
- 195. Accionistas por aportaciones no dinerarias pendientes, empresas asociadas.
- 196. Socios, parte no desembolsada.
- 198. Acciones propias en situaciones especiales.
- 199. Acciones propias para reducción de capital.
- GRUPO 2 - INMOVILIZADO
- 20. GASTOS DE ESTABLECIMIENTO
- 200. Gastos de constitución.
- 201. Gastos de primer establecimiento.
- 202. Gastos de ampliación de capital.
- 21. INMOVILIZACIONES INMATERIALES
- 210. Gastos de investigación y desarrollo.
- 2100. Gastos de investigación y desarrollo en proyectos no terminados.
- 2101. Gastos de investigación y desarrollo en proyectos terminados.
- 211. Concesiones administrativas.
- 212. Propiedad industrial.
- 213. Fondo de comercio.
- 214. Derechos de traspaso.

- 215. Aplicaciones informáticas.
- 217. Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.
- 219. Anticipos para inmovilizaciones inmateriales.
- 22. INMOVILIZACIONES MATERIALES
- 220. Terrenos y bienes naturales.
- 221. Construcciones.
- 222. Instalaciones técnicas.
- 223. Maquinaria.
- 224. Utillaje.
- 225. Otras instalaciones.
- 226. Mobiliario.
- 227. Equipos para procesos de información.
- 228. Elementos de transporte.
- 229. Otro inmovilizado material.
- 23. INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO
- 230. Adaptación de terrenos y de bienes naturales.
- 231. Construcciones en curso.
- 232. Instalaciones técnicas en montaje.
- 233. Maquinaria en montaje.
- 237. Equipos para procesos de Información en montaje.
- 239. Anticipos para inmovilizaciones materiales.
- 24. INVERSIONES FINANCIERAS EN EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS
- 240. Participaciones en empresas del grupo.
- 241. Participaciones en empresas asociadas.
- 242. Valores de renta fija de empresas del grupo.
- 243. Valores de renta fija de empresas asociadas.
- 244. Créditos a largo plazo a empresas del grupo.
- 245. Créditos a largo plazo de inversiones financieras en empresas del grupo.
- 247. Intereses a largo plazo de Inversiones financieras en empresas asociadas.
- 248. Desembolsos pendientes sobre acciones de empresas del grupo
- 249. Desembolsos pendientes sobre acciones de empresas asociadas.
- 25. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS PERMANENTES
- 250. Inversiones financieras permanentes en capital.
- 2500. Inversiones financieras permanentes en acciones con cotización oficial.
- 2501. Inversiones financieras permanentes en acciones sin cotización oficial.
- 2502. Otras inversiones financieras en capital.
- 251. Valores de renta fija.
- 252. Créditos a largo plazo.
- 253. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.
- 254. Créditos a largo plazo al personal.
- 256. Intereses a largo plazo de valores de renta fija.
- 257. Intereses a largo plazo de créditos
- 258. Imposiciones a largo plazo.
- 259. Desembolsos pendientes sobre acciones.
- 26. FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO
- 260. Fianzas constituidas a largo plazo.
- 265. Depósitos constituidos a largo plazo.
- 27. GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS
- 270. Gastos de formalización de deudas.
- 271. Gastos por intereses diferidos de valores negociables.
- 272. Gastos por intereses diferidos.
- 28. AMORTIZACION ACUMULADA DEL INMOVILIZADO
- 281. Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial.
- 2810. Amortización acumulada de gastos de investigación y desarrollo.
- 2811. Amortización acumulada de concesiones administrativas.
- 2812. Amortización acumulada de propiedad industrial.
- 2813. Amortización acumulada de fondo de comercio.
- 2814. Amortización acumulada de derechos de traspaso.
- 2815. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas.
- 282. Amortización acumulada del inmovilizado material.
- 2821. Amortización acumulada de construcciones.
- 2822. Amortización acumulada de instalaciones técnicas.
- 2823. Amortización acumulada de maquinaria.
- 2824. Amortización acumulada de utillaje.
- 2825. Amortización acumulada de otras instalaciones.

- 2826. Amortización acumulada de mobiliario.
- 2827. Amortización acumulada de equipos para procesos de información.
- 2828. Amortización acumulada de elementos de transporte.
- 2829. Amortización acumulada de otro inmovilizado material.
- 29. PROVISIONES DE INMOVILIZADO
- 291. Provisión por depreciación de inmovilizado inmaterial.
- 292. Provisión por depreciación del inmovilizado material.
- 293. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo de empresas del grupo.
- 2930. Provisión por depreciación de participaciones en capital a largo plazo en empresas del grupo.
- 2935. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo en empresas del grupo.
- 294. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo de empresas asociadas.
- 2941. Provisión por depreciación de participaciones en capital a largo plazo en empresas asociadas.
- 2946. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo en empresas asociadas.
- 295. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a empresas del grupo.
- 296. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a empresas asociadas.
- 297. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo.
- 298. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.
- GRUPO 3. EXISTENCIAS
- 30. COMERCIALES
- 300. Mercaderías A.
- 301. Mercaderías B.
- 31. MATERIAS PRIMAS
- 310. Materias primas A.
- 311. Materias primas B.
- 32. OTROS APROVISIONAMIENTOS
- 320. Elementos y conjuntos incorporables.
- 321. Combustibles.
- 322. Repuestos.
- 325. Materiales diversos.
- 326. Embalajes.
- 327. Envases.
- 328. Material de Oficina.
- 33. PRODUCTOS EN CURSO
- 330. Productos en curso A.
- 331. Productos en curso B.
- 34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS
- 340. Productos semiterminados A.
- 341. Productos semiterminados B.
- 35. PRODUCTOS TERMINADOS
- 350. Productos terminados A.
- 351. Productos terminados B.
- 36. SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS
- 360. Subproductos A.
- 361. Subproductos B.
- 365. Residuos A.
- 366. Residuos B
- 368. Materiales recuperados A.
- 369. Materiales recuperados B.
- 39. PROVISIONES POR DEPRECIACIÓN DE EXISTENCIAS
- 390. Provisión por depreciación de mercaderías
- 391. Provisión por depreciación de materias primas.
- 392. Provisión por depreciación de otros aprovisionamientos.
- 393. Provisión por depreciación de productos en curso.
- 394. Provisión por depreciación de productos semiterminados.
- 395. Provisión por depreciación de productos terminados.
- 396. Provisión por depreciación de subproductos, residuos y materiales recuperados.
- GRUPO 4 - ACREEDORES Y DEUDORES POR OPERACIONES DE TRAFICO
- 40. PROVEEDORES
- 400. Proveedores.
- 4000. Proveedores (pesetas).
- 4004. Proveedores (moneda extranjera)
- 4009. Proveedores, facturas pendientes de recibir o de formalizar.
- 401. Proveedores, efectos comerciales a pagar.
- 402. Proveedores, empresas del grupo.
- 4020. Proveedores, empresas del grupo (pesetas).

- 4021. Efectos comerciales a pagar, empresas del grupo.
- 4024. Proveedores, empresas del grupo (moneda extranjera).
- 4026. Envases y embalajes a devolver a proveedores, empresas del grupo.
- 4029. Proveedores, empresas del grupo, facturas pendientes de recibir o de formalizar.
- 403. Proveedores, empresas asociadas.
- 406. Envases y embalajes a devolver a proveedores.
- 407. Anticipos a proveedores.
- 41. ACREEDORES VARIOS
- 410. Acreedores por prestaciones de servicios.
- 4100. Acreedores por prestaciones de servicios (pesetas).
- 4104. Acreedores por prestaciones de servicios (moneda extranjera).
- 4109. Acreedores por prestaciones de servicios, facturas pendientes de recibir o de formalizar.
- 411. Acreedores, efectos comerciales a pagar.
- 419 Acreedores por operaciones en común.
- 43. CLIENTES
- 430. Clientes.
- 4300. Clientes (pesetas).
- 4301. Clientes (moneda extranjera).
- 4309. Clientes, facturas pendientes de formalizar.
- 431. Clientes, efectos comerciales a cobrar.
- 4310. Efectos comerciales en cartera.
- 4311. Efectos comerciales descontados.
- 4312. Efectos comerciales en gestión de cobro.
- 4315. Efectos comerciales impagados.
- 432. Clientes, empresas del grupo.
- 4320. Clientes. empresas del grupo (pesetas).
- 4321. Efectos comerciales a cobrar. empresas del grupo.
- 4324. Clientes. empresas del grupo (moneda extranjera).
- 4326. Envases y embalajes a devolver a clientes, empresas del grupo.
- 4329. Clientes, empresas del grupo, factura pendientes de formalizar.
- 433. Clientes, empresas asociadas.
- 435. Clientes de dudoso cobro.
- 436. Envases y embalajes a devolver por cliente
- 437. Anticipos de clientes.
- 44. DEUDORES VARIOS
- 440. Deudores
- 4400. Deudores (pesetas).
- 4404. Deudores (moneda extranjera).
- 4409. Deudores, facturas pendientes de formalizar.
- 441. Deudores, efectos comerciales a cobrar.
- 4410. Deudores, efectos comerciales en cartera.
- 4411. Deudores, efectos comerciales descontados.
- 4412. Deudores, efectos comerciales en gestión de cobro.
- 4415. Deudores, efectos comerciales impagados.
- 445. Deudores de dudoso cobro.
- 449. Deudores por operaciones en común.
- 46. PERSONAL
- 460. Anticipos de remuneraciones.
- 465. Remuneraciones pendientes de pago.
- 47. ADMINISTRACIONES PUBLICAS
- 470. Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.
- 4700. Hacienda Pública, deudor por IVA
- 4708. Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas.
- 4709. Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos.
- 471. Organismos de la Seguridad Social deudores.
- 472. Hacienda Pública, IVA soportado.
- 473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.
- 474. Impuesto sobre beneficios anticipado y compensación de pérdidas.
- 4740. Impuesto sobre beneficios anticipado.
- 4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio.
- 475. Hacienda Pública, acreedor por conceptos fiscales.
- 4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA.
- 4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas.
- 4752. Hacienda Pública, acreedor por impuesto sobre sociedades.
- 4758. Hacienda Pública, acreedor por subvenciones a reintegrar

- 476. Organismos de la Seguridad Social acreedores.
- 477. Hacienda Pública, IVA repercutido
- 479. Impuestos sobre beneficios diferido.
- 48. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN
- 480. Gastos anticipados.
- 485. Ingresos anticipados.
- 49. PROVISIONES POR OPERACIONES DE TRAFICO
- 490. Provisión para insolvencias de tráfico.
- 493. Provisión para insolvencias de tráfico de empresas del grupo.
- 494. Provisión para insolvencias de tráfico de empresas asociadas.
- 499. Provisión para otras operaciones de tráfico
- GRUPO 5 - CUENTAS FINANCIERAS
- 50. EMPRÉSTITOS Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A CORTO PLAZO
- 500. Obligaciones y bonos a corto plazo.
- 501. Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo.
- 505. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.
- 506. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas.
- 509. Valores negociables amortizados.
- 5090. Obligaciones y bonos amortizados.
- 5091. Obligaciones y bonos convertibles amortizados.
- 5095. Otros valores negociables amortizados.
- 51. DEUDAS A CORTO PLAZO CON EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS
- 510. Deudas a corto plazo con empresas del grupo.
- 5100. Préstamos a corto plazo de empresas del grupo.
- 5109. Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo.
- 511. Deudas a corto plazo con empresas asociadas.
- 512. Deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo.
- 5120. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito del grupo.
- 5128. Deudas por efectos descontados en entidades de crédito del grupo.
- 5129. Otras deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo.
- 513. Deudas a corto plazo con entidades de crédito asociadas.
- 514. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas del grupo.
- 515. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas asociadas.
- 516. Intereses a corto plazo de deudas con empresas del grupo.
- 517. Intereses a corto plazo de deudas con empresas asociadas.
- 52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRESTAMOS RECIBIDOS Y OTRO CONCEPTOS
- 520. Deudas a corto, plazo con entidades de crédito.
- 5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito.
- 5201. Deudas a corto plazo por crédito dispuesto.
- 5208. Deudas por efectos descontados.
- 521. Deudas a corto plazo.
- 523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.
- 524. Efectos a pagar a corto plazo.
- 525. Dividendo activo a pagar.
- 526. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.
- 527. Intereses a corto plazo de deudas.
- 53. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS
- 530. Participaciones a corto plazo en empresas del grupo.
- 531. Participaciones a corto plazo en empresas asociadas.
- 532. Valores de renta fija a corto plazo de empresas del grupo
- 533. Valores de renta fija a corto plazo de empresas asociadas.
- 534. Créditos a corto plazo a empresas del grupo.
- 535. Créditos a corto plazo a empresas asociadas.
- 536. Intereses a corto plazo de inversiones financieras en empresas del grupo.
- 5360. Intereses a corto plazo de valores de renta fija de empresas del grupo.
- 5361. Intereses a corto plazo de créditos a empresas del grupo.
- 537. Intereses a corto plazo de inversiones financieras en empresas asociadas.
- 538. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo de empresas del grupo.
- 539. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo de empresas asociadas.
- 54. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES
- 540. Inversiones financieras temporales en capital.
- 5400. Inversiones financieras temporales en acciones con cotización oficial.
- 5401. Inversiones financieras temporales en acciones sin cotización oficial.
- 5409. Otras Inversiones financieras temporales en capital.
- 541. Valores de renta fija a corto plazo

- 542. Créditos a corto plazo.
- 543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.
- 544. Créditos a corto plazo al personal.
- 545. Dividendos a cobrar.
- 546. Intereses a corto plazo de valores de renta fija.
- 547. Intereses a corto plazo de valores de renta fija.
- 548. Imposiciones a corto plazo.
- 549. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo.
- 55. OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS
- 550. Titular de la explotación.
- 551. Cuenta corriente con empresas del grupo.
- 552. Cuenta corriente con empresas asociadas.
- 553. Cuenta corriente con socios y administradores.
- 555. Partidas pendientes de aplicación.
- 556. Desembolsos exigidos sobre acciones.
- 5560. Desembolsos exigidos sobre acciones de empresas del grupo.
- 5561. Desembolsos exigidos sobre acciones de empresas asociadas.
- 5562. Desembolsos exigidos sobre acciones de otras empresas.
- 557. Dividendo activo a cuenta.
- 558. Accionistas por desembolsos exigidos.
- 56. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDA A CORTO PLAZO
- 560. Fianzas recibidas a corto plazo.
- 561. Depósitos recibidos a corto plazo.
- 565. Fianzas constituidas a corto plazo.
- 566. Depósitos constituidos a corto plazo.
- 57. TESORERÍA
- 570. Caja, pesetas.
- 571. Caja, moneda extranjera.
- 572. Bancos e instituciones de crédito c/c vista pesetas.
- 573. Bancos e instituciones de crédito c/c vista moneda extranjera.
- 574. Bancos e instituciones de crédito, cuenta de ahorro, pesetas.
- 575. Bancos e instituciones de crédito, cuenta de ahorro, moneda extranjera.
- 58. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN
- 580. Intereses pagados por anticipado.
- 585. Intereses cobrados por anticipado.
- 59. PROVISIONES FINANCIERAS
- 593. Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo de empresas grupo.
- 594. Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo de empresas asociadas.
- 595. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a empresas del grupo.
- 596. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a empresas asociadas.
- 597. Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo.
- 598. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.
- GRUPO 6 - COMPRAS Y GASTOS
- 60. COMPRAS
- 600. Compras de mercaderías.
- 601. Compras de materias primas.
- 602. Compras de otros aprovisionamientos.
- 607. Trabajos realizados por otras empresas.
- 608. Devoluciones de compras y operación similares.
- 6080. Devoluciones de compras de mercaderías.
- 6081. Devoluciones de compras de materias primas.
- 6082. Devoluciones de compras de otros aprovisionamientos.
- 609. Rappels por compras.
- 6090. Rappels por compras de mercaderías.
- 6091. Rappels por compras de materias primas.
- 6092. Rappels por compras de otros aprovisionamientos.
- 61. VARIACION DE EXISTENCIAS
- 610. Variación de existencias de mercaderías.
- 611. Variación de existencias de materias primas.
- 612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.
- 62. SERVICIOS EXTERIORES
- 620. Gastos en Investigación y desarrollo del ejercicio.
- 621. Arrendamientos y cánones.
- 622. Reparaciones y conservación.
- 623. Servicios de profesionales independientes

- 624. Transportes.
- 625. Primas de seguros.
- 626. Servicios bancarios y similares
- 627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.
- 628. Suministros.
- 629. Otros servicios.
- 63. TRIBUTOS
- 630. Impuesto sobre beneficios.
- 631. Otros tributos.
- 633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.
- 634. Ajustes negativos en la Imposición indirecta.
- 6341. Ajustes negativos en IVA de circulante.
- 6342. Ajustes negativos en IVA de inversiones.
- 636. Devolución de impuestos.
- 638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.
- 639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.
- 6391. Ajustes positivos en IVA de circulante.
- 6392. Ajustes positivos en IVA de Inversiones.
- 64. GASTOS DE PERSONAL
- 640. Sueldos y salarios.
- 641. Indemnizaciones.
- 642. Seguridad Social a cargo de la empresa.
- 643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones.
- 649. Otros gastos sociales.
- 65. OTROS GASTOS DE GESTIÓN
- 650. Pérdidas de créditos comerciales Incobrables.
- 651. Resultados de operaciones en común
- 6510. Beneficio transferido (gestor).
- 6511. Pérdidas soportada (partícipe o asociado no gestor).
- 659. Otras pérdidas en gestión corriente.
- 66. GASTOS FINANCIEROS
- 661. Intereses de obligaciones y bonos.
- 6610. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo en empresas del grupo.
- 6611. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo en empresas asociadas.
- 6613. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo en otras empresas.
- 6615. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo en empresas del grupo.
- 6616. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo en empresas asociadas.
- 6618. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo en otras empresas.
- 662. Intereses de deudas a largo plazo.
- 6620. Intereses de deudas a largo plazo con empresas del grupo.
- 6621. Intereses de deudas a largo plazo con empresas asociadas.
- 6622. Intereses de deudas a largo plazo con entidades de crédito.
- 6623. Intereses de deudas a largo plazo con otras empresas.
- 663. Intereses de deudas a corto plazo.
- 6630. Intereses de deudas a corto plazo con empresas del grupo.
- 6631. Intereses de deudas a corto plazo con empresas asociadas.
- 6632. Intereses de deudas a corto plazo con entidades de crédito.
- 6633. Intereses de deudas a corto plazo con otras empresas.
- 664. Intereses por descuento de efectos.
- 6640. Intereses por descuento de efectos en entidades de crédito del grupo
- 6641. Intereses por descuento de efectos en entidades de crédito asociadas.
- 6643. Intereses por descuento de efectos en otras entidades de crédito.
- 665. Descuentos sobre ventas por pronto pago.
- 6650. Descuentos sobre ventas por pronto pago a empresas del grupo.
- 6651. Descuentos sobre ventas por pronto pago a empresas asociadas.
- 6653. Descuentos sobre ventas por pronto pago a otras empresas.
- 666. Pérdidas procedentes de valores negociables.
- 6660. Pérdidas en valores negociables a largo plazo de empresas del grupo.
- 6661. Pérdidas en valores negociables a largo plazo de empresas asociadas.
- 6663. Pérdidas en valores negociables a largo plazo de otras empresas.
- 6665. Pérdidas en valores negociables a corto plazo de empresas del grupo.
- 6666. Pérdidas en valores negociables a corto plazo de empresas asociadas.
- 6668. Pérdidas en valores negociables a corto plazo de otras empresas.
- 667. Pérdidas de créditos.
- 6670. Pérdidas de crédito a largo plazo empresas del grupo.

- 6671. Pérdidas de crédito a largo plazo a empresas asociadas.
- 6673. Pérdidas de crédito a largo plazo a otra empresas.
- 6675. Pérdidas de crédito a corto plazo a empresas del grupo.
- 6676. Pérdidas de crédito a corto plazo a empresas asociadas.
- 6678. Pérdidas de crédito a corto plazo a otras empresas.
- 668. Diferencias negativas de cambio.
- 669. Otros gastos financieros.
- 67. PERDIDAS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO Y GASTOS EXCEPCIONALES
- 670. Pérdidas procedentes de inmovilizado inmaterial.
- 671. Pérdidas procedentes de inmovilizado material.
- 672. Pérdidas procedentes de participaciones en capital a largo plazo en empresas del grupo.
- 673. Pérdidas procedentes de participaciones en capital a largo plazo en empresas asociadas.
- 674. Pérdidas por operaciones con acciones obligaciones propias.
- 678. Gastos extraordinarios.
- 679. Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores.
- 68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES
- 680. Amortización de gastos de establecimiento.
- 681. Amortización del inmovilizado inmaterial.
- 682. Amortización del inmovilizado material.
- 69. DOTACIONES A LAS PROVISIONES
- 690. Dotación a fondo de reversión.
- 691. Dotación a la provisión del inmovilizado.
- 692. Dotación a la provisión del inmovilizado.
- 693. Dotación a la provisión de existencias.
- 694. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico.
- 695. Dotación a la provisión para otras operaciones de tráfico.
- 696. Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo.
- 6960. Dotación a la provisión para participaciones en capital a largo plazo en empresas del grupo.
- 6961. Dotación a la provisión para participaciones en capital a largo plazo en empresas asociadas.
- 6963. Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo en otras empresas.
- 6965. Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo en empresas del grupo.
- 6966. Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo en empresas asociadas.
- 697. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.
- 6970. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a empresas del grupo.
- 6971. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a empresas asociadas.
- 6973. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a otras empresas.
- 698. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo.
- 6980. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo de empresas del grupo.
- 6981. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo de empresas asociadas.
- 6983. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo de otras empresas.
- 699. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.
- 6990. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a empresas del grupo.
- 6991. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a empresas asociadas.
- 6993. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a otras empresas.
- GRUPO 7 - VENTAS E INGRESOS
- 70. VENTAS DE MERCADERIAS, DE PRODUCCIÓN PROPIA, DE SERVICIOS, ETC.
- 700. Ventas de mercaderías.
- 701. Ventas de productos terminados.
- 702. Ventas de productos semiterminados.
- 703. Ventas de subproductos y residuos.
- 704. Ventas de envases y embalajes.
- 705. Prestaciones de servicios.
- 708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.
- 7080. Devoluciones de ventas de mercaderías.
- 7081. Devoluciones de ventas de productos terminados.
- 7082. Devoluciones de ventas de productos semiterminados.
- 7083. Devoluciones de ventas de subproductos y residuos.
- 7084. Devoluciones de ventas de envases y embalajes.
- 709. "Rappels" sobre ventas.
- 7090. Rappels sobre ventas de mercaderías.
- 7091. Rappels sobre ventas de productos terminados.
- 7092. Rappels sobre ventas de productos semiterminados.
- 7093. Rappels sobre ventas de subproductos y residuos.
- 7094. Rappels sobre ventas de envases y embalajes.
- 71. VARIACION DE EXISTENCIAS

- 710. Variación de existencias de productos en curso.
- 711. Variación de existencias de productos semiterminados.
- 712. Variación de existencias de productos terminados.
- 713. Variación de existencias de subproductos, residuos v materiales recuperados.
- 73. TRABAJOS REALIZADOS PARA LA EMPRESA
- 730. Incorporación al activo de gastos de establecimiento.
- 731. Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial
- 732. Trabajos realizados para el Inmovilizado material.
- 733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.
- 737. Incorporación al activo de gastos de formalización de deudas.
- 74. SUBVENCIONES A LA EXPLOTACIÓN
- 740. Subvenciones oficiales a la explotación.
- 741. Otras subvenciones a la explotación.
- 75. OTROS INGRESOS DE GESTION
- 751. Resultados de operaciones en común
- 7510. Pérdida transferida (gestor).
- 7511. Beneficio atribuido (partícipe o asociado no gestor).
- 752. Ingresos por arrendamientos.
- 753. Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación.
- 754. Ingresos por comisiones.
- 755. Ingresos por servicios al personal.
- 759. Ingresos por servicios diversos.
- 76. INGRESOS FINANCIEROS
- 760. Ingresos de participaciones en capital.
- 7600. Ingresos de participaciones en capital de empresas del grupo.
- 7601. Ingresos de participaciones en capital de empresas asociadas.
- 7603. Ingresos de participaciones en capital de otras empresas.
- 761. Ingresos de valores de renta fija.
- 7610. Ingresos de valores de renta fija de empresas del grupo.
- 7611. Ingresos de valores de renta fija de empresas asociadas.
- 7613. Ingresos de valores de renta fija de otras empresas.
- 762. Ingresos de créditos a largo plazo.
- 7620. Ingresos de créditos a largo plazo a empresas del grupo.
- 7621. Ingresos de créditos a largo plazo a empresas asociadas.
- 7623. Ingresos de créditos a largo plazo a otras empresas.
- 763. Ingresos de créditos a corto plazo.
- 7630. Ingresos de créditos a corto plazo a empresas del grupo.
- 7631. Ingresos de créditos a corto plazo a empresas asociadas.
- 7633. Ingresos de créditos a corto plazo a otras empresas.
- 765. Descuentos sobre compras por pronto pago.
- 7650. Descuentos sobre compras por pronto pago de empresas del grupo.
- 7651. Descuentos sobre compras por pronto pago de empresas asociadas.
- 7653. Descuentos sobre compras por pronto pago de otras empresas.
- 766. Beneficios en valores negociables.
- 7660. Beneficios en valores negociables a largo plazo de empresas del grupo.
- 7661. Beneficios en valores negociables a largo plazo de empresas asociadas.
- 7663. Beneficios en valores negociables a largo plazo de otras empresas.
- 7665. Beneficios en valores negociables a corto plazo de empresas del grupo.
- 7666. Beneficios en valores negociables a corto plazo de empresas asociadas.
- 7668. Beneficios en valores negociables a corto plazo de otras empresas.
- 768. Diferencias positivas de cambio.
- 769. Otros ingresos financieros.
- 77. BENEFICIOS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO E INGRESOS EXCEPCIONALES
- 770. Beneficios procedentes de inmovilizado inmaterial.
- 771. Beneficios procedentes de inmovilizado material.
- 772. Beneficios procedentes de participaciones en capital a largo plazo en empresas del grupo.
- 773. Beneficios procedentes de participaciones en capital a largo plazo en empresas asociadas.
- 774. Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias.
- 775. Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio.
- 778. Ingresos extraordinarios.
- 779. Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores.
- 79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES
- 790. Exceso de provisión para riesgos y gastos.
- 791. Exceso de provisión del inmovilizado inmaterial.
- 792. Exceso de provisión del inmovilizado material.

-
- 793. Provisión de existencias aplicada.
 - 794. Provisión para insolvencias de tráfico aplicada.
 - 795. Provisión para otras operaciones de tráfico aplicada.
 - 796. Exceso de provisión para valores negociables a largo plazo.
 - 7960. Exceso de provisión para participaciones en capital a largo plazo en empresas del grupo
 - 7961. Exceso de provisión para participaciones en capital a largo plazo en empresas asociadas.
 - 7963. Exceso de provisión para valores negociables a largo plazo en otras empresas.
 - 7965. Exceso de provisión para valores negociables a largo plazo en empresas del grupo.
 - 7966. Exceso de provisión para valores negociables a largo plazo en empresas asociadas.
 - 797. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.
 - 7970. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo de empresas del grupo.
 - 7971. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo de empresas asociadas.
 - 7973. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo de otras empresas.
 - 798. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo
 - 7980. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo de empresas del grupo.
 - 7981. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo de empresas asociadas.
 - 7983. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo de otras empresas.
 - 799. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.
 - 7990. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo de empresas del grupo.
 - 7991. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo de empresas asociadas.
 - 7993. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo de otros empresas