

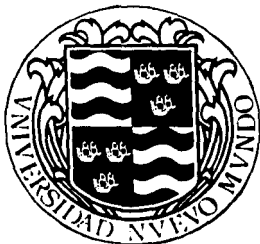
878508

VNIVERSIDAD NVEVO MVNDO

ESCUELA DE CONTADURIA

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

3
rey



TESIS CON
FALSA DE ORIGEN

CONTADURIA INTERNACIONAL :
RETO DE INVESTIGACION PARA EL
PROFESIONAL EN CONTADURIA DEL SIGLO XXI

T E S I S
Que para obtener el Título de :
LICENCIADO EN CONTADURIA
P r e s e n t a :
MA. MAGDALENA POBLANO HERRERA

DIRECTOR DE TESIS :

ING. CUAUHEMOC CARRASCO RIVERA

México, D.F.

1991



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 está 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.

I N D I C E

PROLOGO.

INTRODUCCION.

CAPITULO I. EVENTOS DE IMPACTO PARA EL COMERCIO Y LA CONTADURIA INTERNACIONAL	1
1. GATT	2
2. BLOQUES ECONOMICOS	10
2.1 Mercado Unico Europeo 1992	10
2.2 Acuerdo de Libre Comercio Canadá-E.U.A.....	14
2.3 Tratado de Libre Comercio México-E.U.A.....	19
3. TENDENCIAS INTERNACIONALES EN LA CONTABILIDAD....	33
CAPITULO II. EL CONOCIMIENTO CONTABLE	41
1. GENESIS Y EVOLUCION DEL CONOCIMIENTO CONTABLE ...	43
2. ACTUALIZACION PROFESIONAL	54
3. PERFIL CONTABLE	67
CAPITULO III. LA INVESTIGACION CONTABLE	70
1. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION CONTABLE	70
2. TIPOS DE INVESTIGACION CONTABLE	71

3.	PROCESO DE INVESTIGACION CONTABLE	73
3.1	Fase I. Planeación	73
3.2	Fase II. Recopilación	81
3.3	Fase III. Procesamiento	87
3.4	Fase IV. Interpretación	90
3.5	Fase V. Comunicación	91
4.	METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION CONTABLE	92
5.	EL INVESTIGADOR CONTABLE	101
CAPITULO IV.	CONTADURIA INTERNACIONAL	110
1.	SURGIMIENTO DE LA CONTADURIA INTERNACIONAL	110
1.1	Situación temporal de la Contaduría Internacional en el desarrollo contable	117
2.	INFLUENCIA DEL MEDIO AMBIENTE EN LA CONTABILIDAD.	119
2.1	Orientación contable	124
2.2	Modelos contables en el mundo	127
2.3	Revelación contable	130
3.	INFORMACION FINANCIERA EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL	131
3.1	Armonización de principios y prácticas dentro de la contabilidad internacional	137
3.2	Organizaciones internacionales	141
3.3	Organizaciones regionales	157
3.4	Actividades de apoyo	160
4.	CONTABILIDAD DE OPERACIONES EN MONEDA EXTRANJERA.	164

4.1 Contabilidad de pérdidas y ganancias por tipo de cambio	170
5. METODOS UTILIZADOS PARA LA TRADUCCION DEL BALANCE GENERAL	182
6. CONTROVERSIA EN E.U.A. SOBRE LOS METODOS DE CONVERSION DE MONEDA EXTRANJERA	188
7. SISTEMAS CONTABLES EN EMPRESAS MULTINACIONALES ..	196
CONCLUSION	201
REFERENCIAS	202
BIBLIOGRAFIA	207
APENDICE	217



PROLOGO

Antes de entrar propiamente al tema, sin ello implicar una desviación del mismo, cabe hacer ante todo una reflexión - - sobre el motivo que da origen a este trabajo de investigación.

Generalmente al hablar sobre tesis pensamos en algo complejo o difícil de realizar, debido a que representa la culminación de una preparación académica de un estudiante y su aspiración para iniciar una vida como profesionista.

También implica un reto para el estudiante, el hecho de enfrentarse a la realización de un trabajo importante, el cual, - deberá ser una investigación original sobre un tema de interés general, además debe tener la intención de aportar algo innovador - al campo profesional. Aunado a esto, surgen inevitablemente interrogantes tales como: ¿ Sobre qué tema voy a escribir ?, ¿ Dónde voy a documentarme ?, ¿ Será clara mi redacción ?, ¿ Quién me podrá apoyar y supervisar ?, etc.,etc. Indudablemente el terreno - sobre el cual están asentadas todas estas cuestiones, son arenas movedizas; sin embargo, poco a poco se empieza a tocar tierra firme, al despertar la confianza y el entusiasmo por un tema al que se le está dando forma.

Esta tesis al igual que todas sigue ese proceso de creación y su intención es despertar la inquietud por la investigación contable, en especial por la Contaduría Internacional, ya que no se puede permanecer pasivo y con actitud desinteresada ante una - sociedad que busca el progreso económico y social.

INTRODUCCION

Este trabajo de investigación surge de una inquietud - por conocer el campo de acción de un profesional en Contaduría - dentro del área de Comercio Exterior. Y es precisamente, la investigación, lo que trata de fomentar esta tesis; como cualidad - del profesional en Contaduría en búsqueda de la excelencia. Por lo tanto, se le considera a la Contaduría Internacional, como un reto de investigación para el profesional en Contaduría del siglo XXI.

El interés por desarrollar este tema, se origina por -- una curiosidad natural, despertada por el cúmulo de noticias diarias, generadas en torno al tema del momento, es decir, el futuro del Comercio Exterior en México, resaltando la importancia del binomio Comercio Internacional y Desarrollo, dentro del contexto socio económico del país.

Siendo el área del Comercio Exterior tan vasta e interesante, cada una de sus partes integrantes puede ser analizada formando parte de otro tema de investigación; sin embargo, la Contaduría Internacional emerge como inminente necesidad en la búsqueda de un nuevo orden económico internacional teniendo como misión fundamental el servir como medio de comunicación financiero entre países.

La Internacionalización de la Contabilidad es el recono

cimiento de una realidad, orientada a la necesidad de cambios en un mundo que tiende a la eficiencia del aparato productivo para poder enfrentar de manera competitiva los retos de la globalización económica, que se caracteriza por un proceso de integración en grandes bloques de poder económico que representan tanto amenazas y oportunidades como mitos y realidades. Dentro de este marco económico se fomenta el crecimiento de las relaciones comerciales las cuales, deben estar respaldadas por información financiera confiable y útil que permita el análisis cuidadoso de oportunidades de inversión, así como de préstamos más allá de sus fronteras, buscando mejores ofertas de crédito y posibilidades de inversión y crecimiento.

Hablando en términos de transacciones comerciales, la necesidad de la Contaduría Internacional dentro de una empresa -- surge como resultado de una oportunidad de importación o exportación. Al pedirle al comprador extranjero sus estados financieros, éstos posiblemente sean difíciles de interpretar por la empresa doméstica, ya que seguramente están escritos en otro idioma y se hayan basado para su valuación y presentación en principios de -- contabilidad distintos al sistema contable de la compañía doméstica; lo cual es lógico puesto que el medio ambiente influye de manera distinta en el sistema contable de cada nación, puesto que se va moldeando de acuerdo a una serie de complejas interacciones socio culturales, políticas y económicas.

Afortunadamente, varios organismos nacionales e inter -

nacionales, han reconocido la necesidad de eliminar estas discrepancias y fomentar la armonización de prácticas y sistemas contables en el mundo. Estos organismos se han propuesto el difícil objetivo de lograr un sistema contable internacional más homogéneo. Puesto que reconocen que siendo la contabilidad el lenguaje de los negocios al igual que todos los idiomas, el mensaje puede resultar difícil de comprender a menos que la gramática e interpretación sea clara. Los principales obstáculos para realizar estados financieros homogéneos son las diferencias en las características del medio ambiente en que se desarrollan los negocios y la variedad de puntos de vista que se tienen sobre el propósito y grado de revelación de los estados financieros dependiendo del uso al cual se le destine, de acuerdo al sector de población interesada.

Considerando los diversos sistemas contables que existen en el mundo, es difícil imaginar cualquier tipo de estandarización. No es posible lograr normas contables plenamente uniformes en todo el mundo en un futuro previsible. El objetivo principal es eliminar diferencias innecesarias mediante un mayor grado de cooperación entre las entidades que se encargan de establecer normas. Queda mucho por lograr y se requiere tomar conciencia de la problemática, actuar con iniciativa, habilidad y dedicación.

Logrando un sistema contable mundial se promovería la eficiencia de la compañía y del país; colocando al personal adecuado en el puesto adecuado, reduciendo tiempos y movimientos, -

evitando costos de traducción e interpretación de estados financieros.

Dada la creciente interdependencia de la economía mundial, la frecuencia e importancia de las transacciones dentro de la Contaduría Internacional se ven incrementadas; cualquier empresa que realiza operaciones internacionales, tiene la posibilidad de experimentar ganancias o pérdidas en las transacciones en divisas. Para las compañías multinacionales cuyas operaciones se extienden más allá de las fronteras del país de origen y que desean consolidar los informes financieros de sus operaciones en divisas o reflejar la participación de la empresa matriz, afronta problemas adicionales.

Ante este panorama, toda persona que prepare, audite o utilice los estados financieros de compañías con operaciones internacionales, necesitará conocer más acerca de la Contaduría Internacional que a pesar de ser una área del conocimiento contable que se inicia, no se ha profundizado su estudio en México, por lo que la bibliografía consultada se avocó en gran parte a autores norteamericanos. Sin embargo, en México se reconoce la necesidad de investigación; pero sobre todo, acerca de temas que contribuyan al engrandecimiento de la profesión a través del enriquecimiento académico. Por lo tanto, sus perspectivas en cuanto a estudio e investigación son promisorias y desafiantes para aquéllos que demanden una participación decidida, encargados de mantener un ritmo constante de progreso de la profesión; de lo cual se desprende

la importancia y justificación del presente trabajo de investigación por abordar esta nueva área que debe ser estudiada por profesionales en Contaduría que buscan la excelencia en el desarrollo de la profesión, estando siempre actualizados, de tal forma que - se conduzca a las empresas a la productividad, que como condición de vida exige la economía mundial en la cual, México está debutando y la cual entraña una competencia despiadada, en la que se encontrarán aquéllos que sepan responder al reto; los que decidan y actúen.

C A P I T U L O I.

EVENTOS DE IMPACTO PARA EL COMERCIO Y LA CONTADURIA INTERNACIONAL.

En esta parte del trabajo de investigación, se presenta un marco general de hechos que inspiraron esta tesis. No se pretende de ninguna manera, realizar un análisis económico ni financiero exhaustivo; sino presentar de manera clara, general y objetiva, el surgimiento y los puntos básicos de acuerdos comerciales, que son fundamento del Comercio Internacional y que tienen ingerencia directa con el Comercio Exterior de México.

La Apertura Comercial es el reconocimiento de una realidad. La economía genera presiones tanto económicas como políticas orientadas hacia la necesidad de cambios, tendientes a la modernización y la eficiencia del aparato productivo, para poder enfrentar de manera competitiva, los retos de la economía global. En el ámbito internacional, se han dado importantes cambios por la tendencia a la integración económica de grandes bloques del poder económico que representan amenazas y oportunidades a la vez. A pesar de la existencia de fronteras políticas, estamos en un mundo en el que ya no existen fronteras económicas. La globalización implica una serie de problemas que se deben resolver con un conocimiento amplio de culturas y actitudes de personas de otros países. La información entonces, se convierte en un recurso fundamental, por lo que un proceso continuo de educación en la universidad y en la empresa, se está volviendo cada vez más importante. Las empresas requerirán gente preparada para competir exitosamente en el campo internacional.

El comercio internacional es una variable fundamental de la sociedad internacional contemporánea y su evolución ha estado vinculada a los diferentes esquemas de dominación por los que ha atravesado la humanidad. Además de los contornos de dominio militar y político, la base de los intercambios mercantiles entre países, está la desigual distribución de recursos naturales existentes en el mundo; lo que hace que casi ningún país se abstenga de intercambiar excedentes por faltantes.

1. G A T T

Al finalizar la década de los cuarentas surge en el contexto internacional el GATT (General Agreement on Tariffs and Trade), destinado a regular las complejas, contrapuestas y desiguales relaciones comerciales a nivel internacional. Es así como, el 10. de enero de 1948 inicia sus funciones con 23 países signatarios de manera provisional, mientras que la Carta de La Habana y su Organización Internacional de Comercio (OIC) cumplían los protocolos legales de aprobación por parte de los órganos legislativos de los países fundadores. Es decir, el GATT, desde sus inicios fue siempre un acuerdo dependiente de la frustrada OIC. La Carta de La Habana contenía 105 artículos, que representaban un instrumento de compromiso integral de los países industrializados hacia los países en proceso de desarrollo. Al carecer de apoyo norteamericano, el proyecto sucumbió y permanece como recuerdo histórico de las relaciones comerciales internacionales.

Al fracasar la Carta de La Habana y su institución, la OIC, el GATT surge como el único instrumento de regulación de los intercambios mundiales, cuya filosofía básica es propiciar intercambios libres de obstáculos, privilegiando las tarifas o aranceles como los únicos viables para la protección industrial.

El GATT entre 1948 y 1963, realiza tres grandes Rondas de Negociaciones Arancelarias. Sin embargo, se observa cierta --tendencia del organismo a favorecer a los países industrializados. En la carta del GATT, que originalmente constaba de 35 artículos, se regula el intercambio de todo tipo de productos; a pesar de - ello, los productos primarios o básicos, se escapan de sus preceptos; quedando la estructura institucional del organismo dedicada a negociar productos industriales y manufacturas. No sin razón - en su momento se le calificó al GATT como el " Club de los ricos "

En 1964 se agrega a la Carta Constitutiva del GATT, el reconocimiento a los Sistemas Generalizados de Preferencias; basados en principios no recíprocos en favor de los países en vías de desarrollo. Así como, la aceptación de permitir la agrupación de países productores de materias primas o básicos. Ambas reformas--trascendentales para el GATT, se inscriben en las llamadas acciones colectivas; que dan respuesta a las peticiones de países de - Asia, Africa y América Latina, que convocaron a la Primera Conferencia de Comercio y Desarrollo (UNCTAD).

Entre 1964 y 1967, se realiza la Ronda Kennedy y en - - 1973, la Ronda Nixon. El período de 1979 a 1986 se abre con la -

Ronda Tokio; en la que se hace una adaptación jurídica de varios artículos de la carta originaria del Acuerdo a las nuevas circunstancias del comercio internacional de la década de los ochentas.

Como Acuerdo Multilateral de Cooperación Comercial, el GATT, constituye un código de principios que deben ser observados por sus miembros. Sus principios son:

a) CLAUSULA DE LA NACION MAS FAVORECIDA.

Supone que toda concesión tarifaria o privilegio mercantil que un país otorgue a otro miembro del Acuerdo, sobre productos o líneas de productos originarios, se hacen extensivos ipso facto al resto de la comunidad del GATT sin necesidad de negociación posterior. Aquí se encuentra la multilateralidad del Acuerdo, con lo que se limitan los pactos bilaterales que discriminan productos y países.

b) LA RECIPROCIDAD.

Implica que cada concesión o beneficio que algún miembro logra en el esquema comercial del Acuerdo debe ser compensado de alguna manera por el país beneficiario. Nada es gratuito ni unilateral. Todo es repartido entre los miembros, de tal forma que no exista ni vencidos ni vencedores en el GATT.

c) LA NO DISCRIMINACION.

Todos los países miembros están regidos por un mismo --

parámetro comercial; nadie puede utilizar represalias o castigos-comerciales por razones raciales, políticas o religiosas.

d) LA IGUALDAD DE LOS ESTADOS.

Esta igualdad formal encuentra en la práctica comercial su contraste, pues no es lo mismo intercambiar manufacturas o maquinaria pesada, que comerciar materias primas o básicos.

e) LOS ARANCELES Y TARIFAS.

Los impuestos a la importación son en principio, los -- únicos protectores de las industrias nacionales de los países del Acuerdo, mismos que deben negociarse y reducirse en forma gradual y paulatina. Excepcionalmente, se admite la existencia de res-- tricciones temporales por razones consagradas en el GATT. Con -- ello se busca proteger a los consumidores finales y fomentar la - eficiencia productiva, de tal forma que se encuentren en el mercado las empresas realmente eficientes y competitivas.

f) CLAUSULA DE TRATAMIENTO NACIONAL.

Una vez que la mercancía ha pagado sus respectivos im - puestos en la aduana, dicho producto es considerado como de ori-- gen nacional, no pudiendo ser objeto de impuestos o cargas espe - ciales.

El GATT es una entidad en cierto modo indefinible, lo - cual es consecuencia, en primer lugar de la idea que rodeó su - -

creación, ya que creyendo que iba a desempeñar un papel subordinado y provisional, terminó regulando en forma permanente el 80% -- del comercio internacional; y en segundo lugar, de la contradic-- ción inherente a su objetivo: reglamentar la libertad comercial.

Desde el punto de vista institucional, el GATT no es -- una organización internacional típica. Es más bien un marco para la realización de negociaciones que en principio obedecen a un es-- quema bilateral pero que se multilateralizan por la aplicación de la norma básica en la cual está inspirado el Acuerdo, que es el - principio de la nación más favorecida y de la no discriminación. Por lo cual ha sido definido en sus propios documentos como un -- instrumento intergubernamental y multilateral que establece derechos y obligaciones en materia de política comercial. Su princi-- pal objetivo es promover la expansión del comercio internacional por medio de la conclusión de acuerdos dirigidos, sobre la base - de la reciprocidad y de las ventajas mutuas, la reducción de tari-- fas aduaneras y de otras barreras que entorpecen los intercambios y la eliminación de prácticas discriminatorias. Más que un cua - dro rígido de derechos y obligaciones tajantes, el GATT es un fo-- ro de negociación, que orienta políticas comerciales de sus miem-- bros, así como una instancia de solución de controversias y con-- flictos comerciales entre los miembros del Acuerdo. El GATT como organización carece de atribuciones para obligar a un país miembro al cumplimiento de las normas contenidas en su texto. Pero en -- caso de incumplimiento de las normas, las partes contratantes - -

pueden autorizar al país perjudicado a que tome represalias en -
contra de los productos procedentes del perjudicante.

Durante muchos años se protegió al mercado interno mexi
cano, en un esquema semicerrado. De este modo, el industrial pro
ductor de bienes en el país, solamente se preocupaba por ser me -
jor en calidad y precio que su competencia interna. Se había de-
sarrollado una economía cerrada a base de proteccionismo empresar-
ial a la competencia del exterior como política de industrializaci
ón, existente en los años setentas, generando así, baja calidad
en los productos y limitada participación en la tecnología mun --
dial, imposibilitando a nuestro país para responder a los retos -
de la crisis económica de 1982. Lo cual puso de manifiesto la ne
cesidad de reorientar los pasos hacia la dirección indicada. Fue
a partir del inicio de la negociación para "abrir" el comercio --
exterior y su culminación con el ingreso de México en el GATT con
lo que se dieron los primeros pasos firmes dirigidos a un cambio-
estructural en materia de comercio internacional.

La promoción y apoyos para la modernización de la planta
industrial han sido también medidas importantes que contribuyen a
la causa. Simultáneamente se eliminaron de manera casi total los
permisos previos de importación, sustituyéndolos por niveles aran-
celarios promedio de menos del 10%.

La idea era proceder de una manera programada con la re
ducción gradual de tarifas arancelarias en las importaciones. --
Sin embargo, a raíz de la celebración del Pacto de Solidaridad, -

a fines de 1987, se dió la necesidad de acelerar la apertura comercial, liberando la importación de un gran número de bienes reduciendo drásticamente los niveles arancelarios.

Estas medidas han tenido consecuencias tanto favorables como desfavorables. Dentro del aspecto favorable, los precios de los productos nacionales han sido limitados por la importación de bienes. También se ha logrado avanzar en la apertura comercial - en cuanto a importaciones de maquinaria y de productos intermedios. Por el lado desfavorable, esta apertura, de alguna manera indiscriminada, ha puesto en aprietos a varios sectores de la industria nacional y, en algunos casos, los ha orillado a casi desaparecer como productores nacionales. También ha propiciado la importación de productos de baja calidad y superfluos; lo que también ha mostrado prácticas desleales de exportación hacia nuestro país.

Si se hiciera un balance de los resultados de las acciones y estrategias, se podría considerar que el neto ha sido sumamente favorable. Indudablemente han habido errores como en toda área en la cual se incursiona por vez primera, sin embargo, lo importante es aprender de los errores para corregirlos.

Entre algunas fallas señaladas, destaca el hecho de que la apertura con Estados Unidos se hizo de manera precipitada; quizá se dió por entendido que daría una respuesta recíproca inmediata a las medidas tomadas para las importaciones. Desafortunadamente, esa no fue la respuesta y prevalece la actitud proteccionista, que representa barreras a las importaciones de productos -

provenientes de México.

La apertura comercial, aunada a cierta reactivación de la economía, ha propiciado que la tendencia favorable de la balanza comercial del país, que se mantuvo superavitaria en casi todo el sexenio 1983-1988, haya venido deteriorándose poco a poco, hasta llegar a un déficit comercial. Este déficit lógicamente, es debido a un mayor dinamismo en las importaciones y un menor crecimiento en las exportaciones de productos no petroleros y petroleros.

Los cambios estructurales antes mencionados, así como las medidas tomadas en los últimos años, de manera acelerada en el período 1988-1990, han tenido como entorno mundial tendencias sumamente cambiantes, tales como el agotamiento de los sistemas de economía centralmente planificada; el surgimiento de una globalización de la economía, con sus efectos en las prácticas comerciales y económicas en general; el aceleramiento del proceso de conformación de bloques económicos.

Es dentro de este contexto en el que se está proponiendo el Tratado de Libre Comercio con los Estados Unidos y Canadá. Por lo tanto, es sumamente importante tomar en cuenta las experiencias vividas con el ingreso de nuestro país en el GATT, así como de otros países que integraron bloques económicos similares al que se propone.

Lo que está en juego en el GATT, es el carácter del nuevo orden económico internacional que se está perfilando:

globalización y comercio libre o neoproteccionismo y bloques regionales cerrados. Más allá del franco desacuerdo en torno a subsidios agrícolas, la problemática es compleja y en ella domina la conformación regional de bloques económicos.

2. BLOQUES ECONOMICOS

2.1 MERCADO UNICO EUROPEO 1992

La Comunidad Europea surgió a través de un proceso que se gestó en esta área después de la Segunda Guerra Mundial, con la idea de que el nacionalismo jamás debería llevar a la destrucción. La Comunidad Europea llegó a un momento crucial en 1985, -- cuando sus doce estados miembros acordaron eliminar toda barrera que impidiera el libre movimiento de mercancías, servicios, capital y gente, para 1992. Su esperanza era hacer de Europa la economía individual más grande del mundo, con unos 320 millones de clientes y proporcionar nuevas oportunidades de crecimiento.

Este objetivo refleja el punto de vista de muchos líderes, tanto políticos, como del mundo de los negocios, cuyas compañías y países no habían seguido el paso a la competencia internacional. En relación a esto, el Dr. Wisse Dekker, presidente de Philips, manifestó lo siguiente: «...América proveerá al mundo de alimentos, Japón le proporcionará productos industriales, y Europa será su campo de acción. Yo recientemente oí esta aseveración y

en verdad me ha impresionado. ¿ Por qué ? Bueno, quizás hay un ha lo de verdad a su alrededor... Realmente tenemos que culparnos a nosotros mismos. Seamos francos. En Europa sencillamente dejamos de hacer lo mejor...»

El proyecto Europa 1992, constituye una reacción al cam bio tecnológico y a la relativa ineffectividad europea, frente a - la intensificación de la competencia estadounidense y japonesa, - principalmente. Sin embargo, tanto Japón como Estados Unidos expresaron preocupación de que de el programa de 1992 resultara una "Europa fuerte". Japón se había beneficiado mucho en el régimen- de libre comercio mundial de los años sesentas y setentas y esta- ba preocupado por la aparente tendencia hacia grupos políticos de comercio regional. Su preocupación creció con el acuerdo de li - bre comercio de 1988 entre Estados Unidos y Canadá. Aún cuando - Estados Unidos tenía similares preocupaciones respecto a la perma nencia de un ambiente de libre comercio, muchas corporaciones mul tinacionales americanas acogieron con agrado los objetivos para - 1992; puesto que de antemano, estaban ya muy bien situadas para - sacar ventaja del mercado europeo, ya que habían establecido plan- tas y subsidiarias por toda Europa.

Bajo el concepto de Europa 1992, los miembros de la CEE acordaron que, bajo un proceso que abarcaría tres etapas, se fu - sionarían en un sólo mercado sin barreras de ninguna especie el - 31 de diciembre de 1992. Este espacio geoeconómico estará cons - tituído por 320 millones de personas, con un Producto Nacional --

Bruto de 4.7 trillones de dólares, exportaciones de 680 mil millones de dólares e importaciones de 708 mil millones de dólares al año. Este nuevo mercado medido en términos del PNB, sería el segundo más grande del mundo, después del que podrían conformar --- Estados Unidos, México y Canadá.

Los principales puntos de controversia se refieren a:

El establecimiento de una política monetaria común es fundamental en la fase de transición, para sentar las bases de la etapa de culminación del proceso en el que se manejarán colectivamente las paridades cambiarias. La política monetaria común debería estar a cargo de instituciones bancarias centrales europeas. Hasta ahora, se manejan dos alternativas: la creación de un Sistema Europeo de Bancos Centrales (EuroFed) y la creación de un Fondo Monetario Europeo, conjunto de bancos centrales, al cual se delegarían responsabilidades en la operación; no obstante, las instituciones centrales nacionales retendrían el control de los mercados monetarios locales. El propósito principal del EuroFed sería lograr la estabilidad de precios, independientemente de los gobiernos nacionales y autoridades de la CEE. Se responsabilizaría también de la estabilidad cambiaria dentro del marco normativo fijado por los ministros de la Comunidad. Algunas naciones, entre las que destaca Alemania, se inclinan a favor de la primera alternativa, argumentando que una política monetaria firme sólo sería alcanzable si un único banco central es responsable de la intervención de los mercados cambiarios; mientras que otros países

como Gran Bretaña y Francia, están a favor de una mayor soberanía monetaria e independencia en el control cambiario y de tasas de interés, apoyando de esta manera, la segunda opción.

Un mercado único implica el uso de una moneda única. Cuando otras barreras se hubieran eliminado, las modificaciones en los tipos de cambio serían el mayor obstáculo tarifario en Europa.

La posible membresía de países de Europa del Este a la CEE, fue también motivo de discusión. Finalmente, se concluyó que era necesaria la creación de la Unión Monetaria Económica (UME) La toma de decisiones se complicaría admitiendo países con economías totalmente diferentes, atrasadas e ineficientes con relación a las de la Comunidad; esto llevó a la conclusión de que en el corto plazo sería imposible la integración de nuevos miembros. Retrasos en los programas de tributación, transportes, marcas y patentes, así como normas de adquisición y el estatus de compañía europea, posponen aún más el establecimiento de la UME, que debería darse a fines de 1992, con la celebración de una conferencia intergubernamental para modificar el Tratado de Roma, que dió vida a la Comunidad. El retraso en la formación de la UME, sin duda alguna, tendría repercusiones desfavorables en el proceso de establecimiento del Mercado Unico Europeo.

2.2 ACUERDO DE LIBRE COMERCIO CANADA - ESTADOS UNIDOS

El antecedente más claro en el Continente Americano de la tendencia contemporánea a formar bloques económicos unificados lo representa el Acuerdo de Libre Comercio (ALC) firmado por -- Canadá y Estados Unidos, el 2 de enero de 1988 y puesto en vigor a partir de enero de 1989.

El Acuerdo Canadá - Estados Unidos y su impacto sobre la economía canadiense durante el primer año de instrumentación, - constituye una experiencia importante para México.

Los flujos de comercio y de servicios entre Canadá y los Estados Unidos se aproximan a los 200 millones de dólares anuales. Canadá destina a los Estados Unidos más del 70% de sus ventas al exterior y adquiere de este país aproximadamente el 67% de sus importaciones. Las exportaciones de Canadá y Estados Unidos son de alrededor del 19% del Producto Nacional Bruto canadiense y para los Estados Unidos las ventas de Canadá representan el 1% de su PNB.

El Acuerdo contempla un proceso gradual de las distintas ramas económicas, las cuales irán integrándose parcialmente en cinco y diez años, hasta liberalizar la mayoría de los controles y barreras al comercio entre ambas naciones. Anteriormente ya se tiene como antecedente un protocolo bilateral sobre la industria automotriz en 1965.

En el momento de entrar en vigor el ALC, en 1989, el --

80% de los intercambios comerciales bilaterales, se hacían ya bajo condiciones muy próximas a las de libre comercio, por lo que el Acuerdo sólo vino a validar lo que ya se daba de facto.

Este ALC reviste especial importancia puesto que involucra a dos economías importantes y sobre todo por el tratamiento innovador que se les da a los temas de servicios y de inversión. Los objetivos básicos del Acuerdo son:

Eliminación gradual de todos los aranceles y demás restricciones al comercio en 10 años. Para sectores preparados para competir, los aranceles se eliminaron de inmediato; en otros sectores, se programó un plazo de cinco años (20% cada año).

Adopción de criterios uniformes en cuanto al origen de las mercancías, para asegurar la exclusividad de los beneficios entre ambos países. Esto se refiere a que los productos sujetos a tratamiento arancelario preferencial, son los obtenidos o producidos totalmente en las partes contratantes. En el caso de contengan componente importado, es necesario que sean modificados de tal manera que cambien su clasificación arancelaria o que cubran la mitad de sus costos de manufactura en cualquiera de los dos países; estas reglas de origen son necesarias para prevenir que importaciones de terceros países se beneficien de un arancel motor.

Eliminación parcial de los subsidios agropecuarios, los cuales serían revisados en reuniones bilaterales periódicas -- (semestrales).

Establecimiento de reglas más ágiles para la prestación de servicios y migración temporal.

Uno de los puntos más importantes del Acuerdo es la inclusión del Principio de Trato Nacional, el cual permite a cada país tener leyes, reglas, reglamentos, impuestos, regulaciones y otras medidas, que si bien pueden diferir entre ambos países, no se permite la discriminación sobre las bases de nacionalidad. De esta forma, se acordó aplicar el Principio de Trato Nacional a los proveedores de la mayoría de los servicios - comerciales, con excepción de transporte, telecomunicaciones - básicas, servicios médicos y profesionales; así como, los que presta directamente el gobierno como son salud, educación y -- servicios sociales.

Con respecto a la inversión extranjera, cada país se -- compromete a ofrecer a los inversionistas del otro, trato nacional en relación al establecimiento de nuevas empresas y la gestión, el funcionamiento y la venta de empresas establecidas. En el Acuerdo se prohíbe introducir normas adicionales a las - ya existentes, que establezcan un mínimo de participación nal.

en el capital de las empresas o enajenaciones forzosas de las mismas.

En el Acuerdo no se mantienen ni se introducen restricciones cuantitativas a la importación o a la exportación, excepto en el marco de las disposiciones del GATT.

Para la solución de disputas se estableció un panel binacional que perfecciona las disposiciones vigentes y reduce significativamente la subjetividad en la resolución.

Cabe destacar, que en materia de salvaguardas, el Acuerdo bilateral contempla dos modalidades: una durante el proceso de liberalización, en la cual en caso de que alguna de las dos economías enfrente problemas sectoriales derivados de la apertura, podrá mantener los aranceles fijos durante un período razonable de tiempo; esta medida deberá ser compensada por la aceleración en la reducción de los aranceles de otro sector. Otra salvaguarda es que una vez que se hayan liberalizado la totalidad de las fracciones, se incluye la posibilidad para las partes signatarias de establecer barreras de protección comercial cuando la liberalización afecte desfavorablemente a su economía, en este caso, podrá ser compensado por medidas similares de la contraparte.

Este ALC se circunscribe en el marco de respeto a los derechos y obligaciones en materia de barreras técnicas del GATT,

por lo que se convierte en un mecanismo que complementa en materia bilateral lo dispuesto por el organismo multilateral.

Los resultados de este Acuerdo fueron favorables en términos generales para Canadá durante el primer año. Así, al finalizar 1989, se generaron 250 mil empleos relacionados directamente con el comercio bilateral, las inversiones en maquinaria y equipo aumentaron en aproximadamente 10% y las exportaciones canadienses al mercado estadounidense crecieron 2.8%. Incluso anticiparon -- desgravaciones arancelarias por valor de 6,000 millones de dólares en 1990 programadas para los próximos cinco y diez años.

Sin embargo, la evolución de la relación bilateral ha -- tendido a modificarse en 1990, principalmente en virtud de la moderación de la actividad económica estadounidense y por los conflictos internacionales experimentados durante ese año, los cuales se han combinado con el debilitamiento de la propia economía canadiense, situación que dificulta precisar las verdaderas repercusiones que durante 1990 tuvo el Acuerdo bilateral sobre ella.

La baja en el ritmo de la actividad económica de Canadá en 1990, refleja una situación recesiva que el país no había vivido desde 1981; la tasa de desempleo ha alcanzado su nivel más alto desde inicios de 1987; la Balanza Comercial también tuvo deterioro, sobre todo en cuanto a su estructura, ya que los bienes mayormente exportados, son los que involucran un alto componente -- del factor trabajo; así mismo, los flujos de inversión extranjera han disminuído y muchas de las empresas establecidas en Canadá --

han empezado a trasladarse al mercado estadounidense. Todo lo -- anterior, generó un profundo descontento entre diferentes sectores canadienses, quienes pensaban que con la realización del ALC con E.U.A. difícilmente se verían involucrados en una nueva crisis -- económica.

Es muy probable que Canadá busque participar activamente en las negociaciones por establecerse entre México y E.U.A. un -- Tratado de Libre Comercio, para no ser excluido de los beneficios del mismo, por las desviaciones comerciales que podrían existir - de la demanda estadounidense de Canadá hacia México.

2.3 TRATADO DE LIBRE COMERCIO MEXICO - ESTADOS UNIDOS

La economía mundial está viviendo un proceso de integración sin igual en la era moderna, por lo que ninguna nación escapa a los efectos de lo que acontece en otras partes del mundo. -- México no es la excepción y debe cambiar con el mundo, o éste cambiará sin nosotros.

Los eventos que se han dado en los últimos años, nos -- muestran que es a través de la integración de mercados que se puede obtener un crecimiento ordenado y equitativo, lo que se refleja en una mayor interdependencia y globalización a nivel mundial.

México requiere de recursos financieros externos y tecnología de punta para alcanzar un crecimiento sano y sostenido. Se requiere una política económica hacia el exterior, que al - -

mismo tiempo que abra nuestro horizonte a todos los países y bloques económicos del mundo, nos dé acceso a fuentes financieras internacionales y a tecnología avanzada, impidiendo así, el aislamiento.

Por lo anterior, México se encuentra en negociaciones para firmar un Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos y Canadá. Algunos sectores de la población, han expresado su preocupación en cuanto a que el libre comercio entre dos naciones de tamaño y grado de desarrollo tan disímil, conduciría a la absorción del más débil por el más fuerte; sin embargo, la experiencia muestra que los países menos desarrollados son los que obtienen mayores beneficios en estos acuerdos.

Existe una verdad que es la ventaja comparativa de producir aquello que hacemos más y mejor. Lo cual sienta las bases para una complementación económica: la tecnología de la industria americana encuentra un complemento ideal de la mano de obra barata que existe en México. Por ello, México, deberá buscar calidad, competencia y eficiencia vía productividad.

Lograr un Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos, no significaría tener que competir directamente con Canadá, ya -- que dadas las diferencias en los niveles de desarrollo, y la nueva división internacional del trabajo, resultado de la globalización mundial, México y Canadá, son economías complementarias más que sustitutas en agricultura, industria automotriz y sector turístico, entre otros.

La importancia de Estados Unidos en la economía mexicana y en la canadiense, no puede ser subestimada, ya que ambas dependen en más de dos terceras partes del comercio, turismo e inversión de Estados Unidos. En 1980 el 69% de la exportación de México era destinada a Estados Unidos y el 56% de las importaciones de México eran procedentes de Estados Unidos. En 1989 el 70% de las exportaciones eran destinadas a Estados Unidos y el 68% de las importaciones procedían de Estados Unidos. Así mismo, el comercio de México con Canadá aumentó un 30% en 1989, comparado contra 1988. Al finalizar 1990, E.U.A. fue el principal socio comercial de México (con el cual realizó más de dos terceras partes de su intercambio comercial y de capitales) (1); mientras que éste último destacó como el tercer socio comercial estadounidense después de Japón y Canadá (primero y segundo, respectivamente). Canadá al igual que México, comparten una gran frontera con Estados Unidos. De aquí que se afirme que los acuerdos de libre comercio son consecuencia de un marco natural, fruto de la estrecha relación económica que han sostenido durante muchos años.

México inició un profundo proceso de cambio estructural a mediados de la década pasada, en el que se incluye la liberalización del comercio exterior; sin embargo, la apertura comercial por sí misma no garantiza una exitosa inserción al resto del mundo, por lo que es necesario la búsqueda de reciprocidad en la apertura mediante una sólida estrategia negociadora que asegure la permanencia y el crecimiento del comercio exterior. Es así --

como el TLC entre México y E.U.A., constituye una de las piedras-angulares del proyecto de modernización nacional.

Entre marzo y mayo de 1990 se realizaron una serie de foros de consulta en diversos lugares de México sobre sus relaciones comerciales, convocadas por el Senado de la República, a sugerencia del Presidente de México, Carlos Salinas de Gortari, con la participación de grupos económicos, políticos, sociales e intelectuales.

De manera reiterada aparecían dos ideas principales en los foros:

"...El surgimiento de bloques comerciales y una creciente competencia en los mercados, tanto de exportación como de recursos de inversión, requiere de una respuesta ágil y oportuna por parte de México..."

"...Las oportunidades que presenta un mundo en ajuste se pueden ver limitadas por la agudización de las presiones proteccionistas y la ineffectividad de las reglas del comercio internacional para asegurar el acceso de países como México a mercados externos..." (2)

La apertura comercial de México, producía actitudes de

astucia y de miedo ante lo desconocido; por lo que generalmente se hacían las siguientes interrogantes:

"¿ A qué dificultades se habría de enfrentar el gobierno mexicano para negociar eficaz y oportunamente las condiciones ? ;

¿ Serían capaces los grupos económicos nacionales de armonizar sus esfuerzos para promover y participar con ventaja de una economía de mercado a nivel nacional ? ;

¿Cuál sería el balance final después de diez años para cada grupo económico particular, para cada región, para el país ?

¿ Será posible que todos salgan ganando, o habrá también perdedores ? " (3)

Afortunadamente, de entre todos los países en desarrollo endeudados internacionalmente, México había destacado por una negociación favorable de su deuda en 1989, acompañada de mayor disciplina fiscal, medidas de desregulación económica y reducción drástica de su inflación de 159% en 1987 a 25% en 1990.

El paso siguiente era un mayor proceso de internacionalización con el fin de aumentar el flujo comercial y de capitales para generar divisas necesarias para el crecimiento económico y las importaciones.

La Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, estableció en 1990 como parte vital del proceso de apertura paulatina, las negociaciones bilaterales con distintos países, buscando negociaciones simultáneas con Estados Unidos y con los gobiernos de otros países. La Secretaría estableció cinco principios básicos-

para los tratados bilaterales:

- "...1. Deberán incorporar la mayor disminución arancelaria posible para las exportaciones mexicanas, reconociendo las diferencias económicas entre México y nuestras contrapartes comerciales.
2. Deberán minimizar las barreras no arancelarias que enfrentan nuestras exportaciones, en un ámbito de clara reciprocidad.
3. Deberán asegurar un acceso estable a los mercados externos, que deriven certidumbre de largo plazo.
4. Deberán procurar un justo equilibrio en la resolución de controversias, evitando la aplicación de medidas unilaterales.
5. Deberán inducir cabalmente la complementariedad de la economía mexicana con -- las de sus socios comerciales..." (4)

Eran poco conocidos los grados de liberación económica-internacional. El Centro de Estudios Económicos del Sector Privado, elaboró un documento con referencia a este aspecto:

" Existen dos formas de liberación comercial: la integración internacional y la apertura regional. La primera se da bajo auspicios del GATT y su objetivo - es reducir las tarifas y barreras no arancelarias en tre los países miembros. Por otro lado, la apertura regional es un acuerdo entre un número reducido de na ciones cuyo propósito central es liberar el comercio- entre ellos. Existen distintos acuerdos en cuanto a- la apertura regional que van desde el acuerdo de pre- ferencias comerciales y el de libre comercio, en los- que la soberanía de los países involucrados queda per fectamente salvaguardada, hasta la unión económica en la que efectivamente se cede soberanía ya que se lle- ga a la integración política; entre estas dos posici ones está la unión aduanera y el mercado común..." (5)

Un acuerdo de libre comercio se da cuando dos o más - - países eliminan las barreras arancelarias y la mayoría de las no- arancelarias en todos los bienes y algunos servicios de capital, - y se mantienen los aranceles originales frente al resto del mundo.

Un acuerdo entre México y E.U.A. no obligaría a ninguno de los países a extender a las partes contratantes del GATT las - preferencias que se otorguen mutuamente, en razón de que el Art. 24 del GATT, permite este tipo de negociaciones y por lo tanto, -

constituyen una excepción a la aplicación de la cláusula de la nación más favorecida, principio fundamental del GATT.

Con un acuerdo de libre comercio, se generarían más comercios e inversiones y se motiva a terceros países para que inviertan y se esfuercen por asegurar su acceso a los mercados de las partes involucradas con el acuerdo. Es decir, la firma de un TLC entre México y E.U.A., creará interés en otros países de la Comunidad Económica Europea, en Japón, países Latinoamericanos; por producir en México, como forma de penetrar al mercado de los Estados Unidos.

Un punto importante es el hecho de que, además de liberalizar las barreras arancelarias, con un TLC se eliminarían también las barreras no arancelarias, tales como: cuotas de importación; regulaciones de forma, marca, sanitarias y otras, que a menudo se utilizan como excusa para impedir el comercio. La eliminación de las barreras no arancelarias es un incentivo para el incremento del comercio ya que éstas son generalmente mucho más proteccionistas y sutiles que las barreras arancelarias para sectores sensitivos.

Entre los antecedentes más importantes de acuerdos comerciales entre México y E.U.A. se tienen los siguientes:

ENTENDIMIENTO SOBRE CONSULTAS EN MATERIA DE COMERCIO E INVERSION.

Es también llamado Acuerdo Marco y se firmó en 1987. En marzo de 1989, ambos países refrendaron el acuerdo que establece

una serie de principios y procedimientos de consulta para abordar los problemas que surgieran en el ámbito del comercio y la inversión.

ENTENDIMIENTO PARA FACILITAR EL COMERCIO Y LA INVERSION.

Con objeto de impulsar las exportaciones y promover la inversión, se suscribió este entendimiento en 1989.

ENTENDIMIENTO QUE CREA EL COMITE CONJUNTO PARA LA PROMOCION DE LA INVERSION Y DEL COMERCIO.

Se firma en octubre de 1989. Como primer paso, en nov. de 1989, el Secretario de Comercio de los Estados Unidos encabezó una misión comercial a México. A principios de 1990, el Secretario de Comercio y Fomento Industrial de México, visitó Washington para la primera reunión del comité, y se fijaron las líneas de acción para 1990. En mayo de 1990, se reunió en México, una misión estadounidense para detectar áreas del sector petroquímico - para incrementar flujos de comercio y de inversión.

ENTENDIMIENTO BILATERAL EN MATERIA DE SUBSIDIOS Y DERECHOS COMPENSATORIOS.

Se firmó en 1985, en él, los Estados Unidos se comprometieron a comprobar el daño que pudieran ocasionar las exportaciones mexicanas, antes de aplicar un impuesto compensatorio. México, por su parte, se comprometió a respetar la disciplina internacional

sobre subsidios a la exportación. El Entendimiento fue renovado por un período de tres años a partir de 1988.

El Sistema Generalizado de Preferencias (SGP) de los Estados Unidos, establecido desde 1974, otorga exenciones arancelarias en favor de los países en desarrollo en aproximadamente -- 4,100 fracciones arancelarias. Sin embargo, la utilización de -- este sistema es limitada por la incertidumbre intrínseca del mismo, ya que estas preferencias pueden ser eliminadas si las exportaciones rebasan ciertos niveles. El gobierno estadounidense decide anualmente sobre la lista de los productos incluidos en el Sistema Generalizado de Preferencias.

Con el fin de promover las relaciones comerciales, en marzo de 1990, con la visita del Primer Ministro canadiense a -- México, se firmó el Entendimiento sobre un Marco de Consultas sobre el Comercio y la Inversión; el cual es similar al Acuerdo -- Marco con los Estados Unidos.

La propuesta de un Acuerdo de Libre Comercio entre -- México y Estados Unidos, surgió como un planteamiento formal de -- la visita del Presidente mexicano a Washington el 11 de junio de 1990, reflejando la decisión de México por modernizar su economía, buscando el reconocimiento de su principal socio económico por -- los esfuerzos de liberalización emprendidos desde mediados de la

década pasada, así como el cambio de actitud de Estados Unidos -- con respecto a México y demás naciones ubicadas al sur de su frontera.

Se habla del acuerdo de libre comercio como un proceso, porque su negociación y aplicación se da sobre un horizonte amplio en el tiempo bajo unas reglas y lapsos preestablecidos.

En cuanto a la operación legal para la autorización del TLC, el procedimiento mexicano parece ser menos complejo que el estadounidense. Se estima que en las comisiones del Poder Legislativo no existen mayores complicaciones para su autorización, -- pero en el caso de los Estados Unidos, el Poder Legislativo, es el que tiene autoridad jurídica en materia de aranceles y comercio y es en donde pueden surgir problemas para una autorización ágil, debido al hecho de que en la Cámara de Diputados y Senadores de E.U.A., existen posiciones contrarias referentes al tema. El ejecutivo estadounidense, sin embargo, ha logrado que el Congreso autorice un sistema de aprobación conocido como fast-track, cuyo objetivo es evitar que cualquier negociación se atrase por conflictos en el proceso legislativo normal.

De acuerdo con el fast-track, el Congreso tendrá hasta 90 días legislativos (6), para aprobar o rechazar, una vez terminada la negociación bilateral, el texto íntegro de dicho acuerdo. Con base en esta ley, el Ejecutivo puede utilizar el fast-track hasta el primero de junio de 1991; pero este plazo puede ser ampliado a solicitud del Ejecutivo, hasta el primero de junio de --

1993, siempre y cuando la petición sea presentada antes del primer día de marzo de 1991.

Estas características legales son las que marcan los -- plazos por cumplirse para la realización de un TLC. No obstante, no sólo son las consideraciones legales las que deben observar los negociadores, también existen elementos económicos y políticos -- que se deben tomar en cuenta.

Para Estados Unidos, la firma de un acuerdo comercial -- con México representa diversos beneficios, ya que existe un potencial de negocios tanto para inversionistas como para exportadores. A pesar de todo, resulta evidente la posibilidad de adquirir votantes de origen latinoamericano en futuras elecciones, o bien, -- posibilidad de atenuar problemas de inmigración. Existen también problemas ligados a la firma del acuerdo por las áreas que mayor interés despiertan a los inversionistas estadounidenses y que no se encuentran sujetas a negociación o enfrentan dificultades por considerarse estratégicas para México o tener limitaciones constitucionales, como es el caso del petróleo, electricidad, transporte, banca e inversión extranjera. Un problema adicional que -- tendría E.U.A. sería de tipo laboral, ya que la posibilidad de adquirir mano de obra barata en México, podría reubicar empleos y -- en algunos casos desplazarlos; éste es quizá uno de los puntos -- que mayor polémica ha despertado, tanto a nivel sindical como en el Congreso de Estados Unidos.

El planteamiento anterior puede tener validez en el --

corto plazo, pero no a mediano y largo plazo, ya que el TLC tiende a homogeneizar en los mercados involucrados, los precios tanto de las mercancías como de los factores de la producción. Por lo - - cual, más que esperar un desplazamiento de la fuerza laboral estadounidense por parte de la mexicana, se puede esperar un aumento en los salarios y en el empleo, en virtud de las nuevas inversiones de empresas estadounidenses, que restringirían el flujo de in documentados a E.U.A.

En el caso mexicano, los principales atractivos del TLC lo constituyen la posibilidad de aumentar inversión extranjera en el país; el retorno de capitales fugados; el acceso ágil, libre y seguro de productos al mercado estadounidense.

Los principales retos a los que se enfrenta México en la celebración de un acuerdo bilateral con E.U.A. son el estrecho margen de negociación con que se cuenta debido a que la apertura comercial, previa a la firma de este acuerdo, ha sido realizada en forma rápida y amplia. Por ello, las negociaciones deben considerar una apertura gradual y por productos, debido a las diferencias existentes entre ambas economías en cuanto a su magnitud y también a que no en todas las ramas se tiene la misma capacidad para asimilar eficientemente un proceso de apertura generalizada, tal es el caso del sector agropecuario y de servicios, el financie ro sobre todo. El mercado financiero aún está en proceso de inte gración interna, lo cual lo hace en cierta medida menos competiti vo y vulnerable al exterior, por lo que se le deberá dar tiempo -

para que complete su proceso de modernización. En el sector agropecuario, la modernización es aún incipiente, por lo que no se -- considera oportuno enfrentarlo a la competencia internacional, en el corto y mediano plazo, teniendo como antecedente el caso canadiense, en el cual, este sector se abrirá plenamente en un horizonte de hasta veinte años.

México tendrá que buscar que los derechos ganados por su incorporación al GATT sean salvaguardados en el TLC, al considerar la posición mexicana como nación en desarrollo y por ello susceptible al trato de nación más favorecida, buscando la complementareidad entre los dos acuerdos, ya que ambos no son excluyentes (7). Será necesario constituir mecanismos adecuados y precisos para la solución de disputas comerciales.

Existen otros puntos conflictivos a los que se enfrentará México; uno será la diferencia existente entre las dos filosofías del derecho detrás de cada una de las legislaciones; uno romano y otro sajón, lo que implica procedimientos diferentes. En el sector industrial, sobre todo a nivel de pequeña y mediana empresa, son previsible algunas quiebras y desplazamientos dentro del mercado ante el surgimiento de una mayor competencia.

A nivel internacional, este TLC, tendrá repercusiones significativas, ya que se pueden ver afectadas las relaciones comerciales que México y E.U.A. tienen con el resto del mundo. Por ejemplo, si el acceso de un mayor número de bienes mexicanos al mercado estadounidense desplaza a otros de naciones latinoamericana

nas, en el GATT se podrían presentar quejas; o bien, si se daña - alguno de los intereses de Canadá o Israel; países con los que -- Estados Unidos tiene acuerdos de libre comercio, podrían desatarse disputas comerciales.

En términos generales, este TLC, tendrá puntos de diferencia con respecto al ALC Canadá-Estados Unidos. Esto no sólo - debido a elementos económicos sino al momento de dar inicio a las negociaciones y a las diferentes políticas económicas. Así, en - materia de reducción arancelaria, México llega con aranceles más-bajos a los que tenía Canadá al inicio de las pláticas, lo cual - agilizará acuerdos. Sin embargo, en cuanto a barreras no arancelarias, no existe la misma disposición a un acuerdo entre México y E.U.A. como la que se dió entre este último y Canadá.

No obstante todas las consideraciones realizadas, aún - es un enigma el efecto que el Tratado de Libre Comercio pueda - - ejercer sobre México. Sin embargo, es necesario afrontar el reto. Las perspectivas de crecimiento son promisorias.

3. TENDENCIAS INTERNACIONALES EN LA CONTABILIDAD

En la búsqueda de un nuevo orden económico internacional que fomente el desarrollo del Comercio Exterior, surge como inminente necesidad la Contaduría Internacional, como medio de comunicación financiero entre países. Sin embargo, esta área del cono-

cimiento contable se inicia y sus perspectivas en cuanto a estudio e investigación son promisorias; lo cual demanda una participación decidida del profesional en Contaduría.

El crecimiento de las relaciones comerciales internacionales, ha impulsado el desarrollo de un mercado de divisas monetarias, de suma importancia en el actual desarrollo de la economía mundial. Las empresas que compran productos en el extranjero suelen pagar a los proveedores en la divisa local, diferente de la del país de origen. Los tipos flotantes en el cambio de moneda ha aumentado la dificultad y complejidad de la toma de decisiones contables respecto a las actividades internacionales.

Cuando el empresario norteamericano utiliza estados financieros extranjeros, muchas veces le espera una gran sorpresa. Ciertos conceptos que son válidos en Estados Unidos, pueden no serlo en el extranjero.

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) y la manera en que se presentan los informes correspondientes, son formas de comunicación que, en teoría, deberían entenderse en cualquier parte del mundo con la misma facilidad con que se entienden las prácticas comerciales a nivel mundial. Sin embargo, lo que realmente sucede es que los procedimientos contables reflejan los diferentes ambientes económicos y sociales de cada país.

Afortunadamente, varios organismos nacionales e internacionales, han reconocido la necesidad de eliminar estas discre-

pancias y fomentar un mejor entendimiento sobre las causas de estas diferencias. Estos organismos han lanzado todo un proyecto integral con el propósito de alcanzar este difícil objetivo, es decir lograr un sistema contable internacional más homogéneo. -- Entre estas organizaciones se encuentran: la Comisión Internacional de Normas de Auditoría; la Organización de las Naciones Unidas; el Mercado Común Europeo; la Organización para el Desarrollo y la Cooperación Económica.

La contabilidad es el lenguaje de los negocios. Al -- igual que todos los idiomas, el mensaje puede resultar difícil de comprender, a menos que la gramática e interpretación sea clara. Las diferencias en el lenguaje, las leyes y las costumbres en los diferentes países, hacen complicada la comunicación. Los principios de contabilidad generalmente aceptados en Estados Unidos, -- puede que no sean los mismos que se usen en otras partes para la preparación de los estados financieros; por ejemplo, en Estados Unidos se considera el costo histórico como base principal para -- la elaboración de los estados financieros, mientras que en casi -- todos los países de América Latina se ha venido modificando, debi do a los altos índices inflacionarios.

Los principales obstáculos para lograr estados financie ros homogéneos, son fundamentalmente las diferencias en las carac terísticas del medio ambiente en que se desarrollan los negocios -- y la variedad de conceptos que se tienen sobre el propósito de -- los estados financieros. En Estados Unidos, el documento clave --

de información financiera es el informe anual para la Asamblea de Accionistas. Toda la estructura de los principios de contabilidad y requisitos de información, se encaminan a las necesidades de los accionistas y de los inversionistas potenciales.

En muchos otros países se ha incrementado la preocupación por satisfacer las necesidades de información, tanto del sector laboral como gubernamental.

La principal razón de preparar la información financiera es ayudar en el análisis económico y en la toma de decisiones. Las diferencias en las normas de contabilidad hacen que estas dos funciones, resulten difíciles de llevarse a cabo. Cuando se aplican diferentes normas a la medición de resultados de las operaciones, el resultado lógico es la confusión e incompatibilidad.

Otro aspecto molesto de la contabilidad multinacional, es la necesidad de mantener registros contables para compañías -- afiliadas en el extranjero sobre bases distintas. Muchas empresas norteamericanas se ven obligadas a llevar sus registros contables de acuerdo con PCGA de Estados Unidos para fines de consolidación, con PCGA locales para fines de la elaboración de los estados financieros, con los reglamentos fiscales de E.U. y con los locales también.

¿ Qué se está haciendo para reducir las diferencias ?

La Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) se formó como resultado de un acuerdo entre las más importantes entidades profesionales de Australia, Canadá, Francia, --

Alemania, Japón, Holanda, Reino Unido y los Estados Unidos. A pesar de que esta organización se fundó para promover la aceptación mundial de procedimientos contables uniformes, carece de poder. - Sus miembros son institutos de profesionales de la contabilidad - que en muchos casos no son responsables por fijar y vigilar las - normas en sus propios países. Se han tomado ciertas medidas para subsanar esta debilidad, como por ejemplo, atraer mayor número de participantes a la IASC; sin embargo, la falta de autoridad es un grave impedimento.

La IASC está perfectamente enterada de los diferentes - reglamentos locales que rigen la forma y el contenido de los esta - dos financieros. Al formular normas contables internacionales, - procura enfocarse a lo básico, cubriendo los siguientes temas:

La contabilidad para la elaboración de estados financial - ros combinados; la contabilidad para el reconocimiento de los - efectos cambiarios de las monedas extranjeras; la capitalización - de costos por financiamiento y la revelación de transacciones en - tre partes relacionadas.

Aunque existe bastante escepticismo acerca de la IASC - en ciertos círculos empresariales y gubernamentales, tiene la ven - taja de atraer a profesionales altamente capacitados, que son con - cientes de las necesidades del sector privado; lo cual es una he - rramienta indispensable en la búsqueda por la homogeneización con - table.

El interés de las Naciones Unidas en la contabilidad y-

en la elaboración de los estados financieros, forma parte integral de una investigación más profunda relacionada con las actividades de las empresas transnacionales. En 1979 se organizó el Grupo de Trabajo de Expertos sobre Normas Contables Internacionales, para seguir adelante con el trabajo de un grupo anterior y para recomendar "las medidas adicionales que se deben tomar en lo que se refiere a normas internacionales de contabilidad y elaboración de estados financieros". El informe de este grupo, presentado en -- 1982, se preparó en forma de lineamiento, para que resultara aceptable tanto para los países desarrollados como para los países en vías de desarrollo. Este informe aprueba el principio de información contable apropiado para compañías transnacionales y contiene una lista de sugerencias para el mínimo de información financiera que se debe emitir. También contiene un gran número de requisitos para reportar la información no financiera. Sin embargo, no todos los integrantes del grupo se enfocan sobre los mismos aspectos, de la misma manera. Además el informe no investiga el problema de las diferentes normas contables, pero reconoce que el -- proceso para fijar normas se desarrolla primeramente a nivel nacional; por lo tanto, cualquier esfuerzo de las Naciones Unidas -- por resolver algún problema, se debe investigar a ese nivel, dando un tratamiento equitativo a todas las empresas; no se debe -- obligar a las empresas transnacionales a dar más información que a cualquier otra empresa de menos proporciones.

La Organización de las Naciones Unidas carece enteramen

te de autoridad para fijar normas contables o de información financiera; lo que es más, en base a sus antecedentes, se duda que esta organización pueda tratar en forma efectiva el desarrollo o las recomendaciones relacionadas con la presentación de información financiera.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) se estableció formalmente en 1960 incluyendo a Europa Occidental, Australia, Canadá, Japón, Nueva Zelanda y Estados Unidos. El acta constitutiva pide que se desarrolle la economía mundial por medio de la estabilidad financiera y del máximo grado sostenible de crecimiento y empleo en los países integrantes.

Es muy importante la declaración de la OCDE sobre la Inversión Internacional, que contiene lineamientos voluntarios que deben seguir los gobiernos nacionales en su trato equitativo a empresas nacionales y transnacionales. Al mismo tiempo que se desarrollan estos lineamientos, el grupo se dedica a aumentar el grado de compatibilidad y homogeneización en los métodos contables de los países pertenecientes a la OCDE.

Una de las principales razones para constituir el Mercado Común Europeo (MCE) fue facilitar el comercio y la inversión entre los países integrantes. El MCE es la primera entidad internacional que ha llegado a tener autoridad de cierta magnitud en la preparación de estados financieros. Su influencia es tan fuerte que las disposiciones contables del MCE ya empiezan a ser adoptadas en ciertas empresas transnacionales de países no pertene-

cientes al MCE, pero que tienen actividades en Europa.

La Cuarta Resolución del MCE rige el contenido y la presentación de la contabilidad anual, exigiendo cambios importantes. Sin embargo, las diferencias en las prácticas individuales, han obligado a permitir una serie de opciones a los países que integran el grupo.

La propuesta de la Séptima Resolución, que trata de la preparación de estados consolidados, ha provocado considerables controversias tanto dentro como fuera del MCE. Los desacuerdos se basan principalmente en la propuesta para que se forme un grupo para fines de consolidación y que se preparen subconsolidaciones especiales en las transnacionales, cuyos centros de control no se encuentran dentro del MCE. De cualquier manera, el trato equitativo debe ser fundamental para intentar homogeneizar los métodos contables en el plano internacional.

No es posible lograr normas contables plenamente uniformes en todo el mundo en un futuro previsible. La armonía no significa uniformidad. El objetivo principal es eliminar diferencias innecesarias mediante un mayor grado de cooperación entre las entidades que se encargan de establecer normas, los gobiernos y el sector privado. Queda mucho por lograr y se requiere iniciativa, habilidad y dedicación.

C A P I T U L O I I .

EL CONOCIMIENTO CONTABLE.

Una postura significativa con respecto a la integración del conocimiento contable es la presentada por Jay W. Forrester - en su libro Dinámica Industrial, en donde expresa que la Contaduría a través de su desarrollo histórico ha tenido etapas de evolución, de lo cual se desprende que en un principio se inició empíricamente, como una necesidad inmediata; siendo entonces constituida por un 100% de arte; posteriormente, al paso de los años, surge la técnica, integrándose así el conocimiento contable por un cierto porcentaje de arte, de técnica y unos matices de ciencia.

Resulta importante señalar que estos porcentajes son establecidos de acuerdo al criterio del observador. Sin embargo, - el porcentaje asignado al aspecto científico generalmente resulta ser el más bajo; por lo tanto, debe ser desarrollado mediante la investigación. Ya que " El conocimiento debe revisarse y perfeccionarse, acrecentarse y no sólo acumularse o conservarse " (8)

El conocimiento contable, es un conocimiento cuasicientífico o protocientífico, es decir, transita por el camino que lo lleva a la calidad de conocimiento científico.

La Contaduría es una disciplina social de carácter científico que fundamentada en una teoría específica a través de un proceso, obtiene y comprueba información financiera sobre transacciones celebradas en entidades económicas.

El profesor R.K. Mautz (9) habla sobre la contabilidad-

como ciencia social y explica que tal vez parezca que se trata de un esfuerzo por elevar la contabilidad a una categoría que aún no tiene; de dignificarla con el nombre de ciencia. Su propósito no es reclamar en pro de la contabilidad un prestigio inmerecido, ya que se refiere a que ni el ejercicio público, ni la contabilidad-académica pueden ganar prestigio auténtico a través de debates o discusiones, por vigorosas o eruditas que sean. La categoría se logra a través de servicios prestados de alto nivel técnico, de rigurosa investigación científica, que exija esfuerzos intelectuales constantes apoyados por estándares éticos y morales propios de un nivel científico.

No espera que los contadores practicantes sean científicos sociales, como tampoco se espera que los médicos sean científicos en física; no se espera que realicen investigación científica, aunque algunos tengan tiempo de hacerlo. Se espera de los practicantes que utilicen las investigaciones realizadas por hombres de ciencia en apoyo de sus prácticas profesionales; y que -- cuando sea posible, hagan que esos hombres de ciencia conozcan casos para su estudio y datos empíricos que les ayuden a ensanchar los límites del conocimiento humano.

El hombre de ciencia, cuya misión es ayudar, tiene a su cargo responsabilidades, entre otras, de ayudar a mejorar los procedimientos prácticos. Toda profesión digna de ser elevada al nivel de ciencia, se basa en una o más ramas bien organizadas de conocimientos. Las profesiones, confían generalmente en las cien -

cias sociales básicas o en otras, para recibir tres aportaciones importantes: la primera, es la organización y el desarrollo en el terreno de los conocimientos; la segunda, son las innovaciones -- que obliguen en el ejercicio profesional a rendir mayores servicios; y la tercera, es la crítica constructiva que ayude a la profesión a mantener su unidad, sus puntos de vista de servicio y sus normas. Sin los esfuerzos de los científicos en su apoyo, no es posible que cualquier profesión pueda mantener un ritmo constante de progreso. Por ello, se justifica una vez más la necesidad de investigación, en específico, el objeto de este trabajo de investigación, la Contaduría Internacional. Ya que si bien en esta -- ocasión no será objeto de investigación profunda; se presentará -- como una nueva área en la cual se podrán hacer estudios posteriores.

La Contaduría Pública, una profesión relativamente joven se ha fortalecido; ha tenido dirigentes con sentido de responsabilidad y con aspiraciones. Ante esto, resulta interesante realizar una breve semblanza de la historia contable, poniendo especial énfasis en el desarrollo de la profesión contable en México.

1. GENESIS Y EVOLUCION DEL CONOCIMIENTO CONTABLE

La actividad contable corresponde al surgimiento de fenómenos económicos, políticos y sociales, por lo cual el conoci -

miento de su historia constituye un elemento fundamental para la comprensión del pasado.

La contabilidad surge dentro de un contexto histórico, en el que han estado presentes tres factores condicionantes, que le atribuyen a la contabilidad el carácter de ciencia social, de alguna manera; el primero es la vida del hombre en sociedad; el segundo factor es que dicha organización estimule al individuo a desarrollar actividades comerciales de tal naturaleza, en cuanto a su importancia y cantidad, que para evitar fallas de la memoria hubiera necesitado un registro oportuno de las mismas y finalmente el tercer factor, un método con un grado de generalización dentro de la comunidad, capaz de captar información requerida de manera veraz y oportuna expresada cuantitativamente.

Se sitúa el inicio de la actividad contable en los orígenes más remotos de la vida misma del hombre, ya que se vió en la necesidad de registrar de algún modo datos importantes de su existencia, teniendo la capacidad conceptual de cantidad. El hombre primitivo originalmente se desenvuelve en un sistema de autoconsumo; más tarde evoluciona hasta descubrir el principio de la división del trabajo y posteriormente, con el conocimiento de la agricultura, se desarrolla el concepto de propiedad, iniciándose así el cambio de un sistema de autoconsumo familiar por el de un sistema económico basado en el trueque o cambio.

La práctica de estas incipientes transacciones comerciales, se fueron popularizando hasta convertirse en un elemento - -

indispensable de interrelación social; este intercambio no sólo se realizó entre los miembros de un mismo grupo, sino que se extendió hacia otras comunidades motivando el surgimiento de primitivas unidades de medida, así como de símbolos de valor que posteriormente fueron sustituidos por el uso de la moneda. Los primeros registros se realizaron con métodos primitivos, haciendo incisiones en una estaca o reuniendo otros elementos a manera de sistemas convencionales. Posteriormente, el desarrollo de las sociedades urbanas y la aparición de las grandes civilizaciones fomentaron el surgimiento de una vida comercial intensa, creando la necesidad de llevar registros de las transacciones realizadas; marcando así la aparición de la contabilidad como respuesta natural a las crecientes necesidades de una sociedad compleja.

Todas las civilizaciones que hayan tenido antecedentes comerciales o que hayan tenido problemas de organización o de administración en su gobierno, o hayan sido colonizadores, tienen registros financieros o al menos numéricos. Se han encontrado contratos comerciales inscritos en caracteres cuneiformes sobre piedras que los arqueólogos han localizado en las ruinas de Babilonia y se sabe de contabilidades elaboradas en Grecia y Roma. En México, en época prehispánica, se ha encontrado que Moctezuma tenía presupuestos de ingresos y egresos; las tribus sojuzgadas pagaban un tributo determinado ya fuera en especie o con mano de obra; y se tenía establecida la manera de distribución en un porcentaje para los sacerdotes, para el ejército y otro para el rey.

Hacia 6000 a.c. se constituyen unidades económicas con base en la división del trabajo. Se inventa la escritura y los números; se usan unidades de medida.

En el período comprendido entre 2206 a 256 a.c. existen vestigios del registro de operaciones. En China se utilizan vocablos equivalentes a "Contabilidad", "Auditoría" e "Informes Financieros". Existe una estela de mármol en Grecia con un extracto de las cuentas públicas. En Roma se derivan derechos y obligaciones de los registros contables.

Entre 476 y 1453 d.c. La contabilidad por partida simple cumple su función informativa entre comerciantes, monjes, señores feudales y reyes.

De 1453 a 1789 el nacimiento de la imprenta impulsa la contabilidad. Luca Paccioli publica en 1494 su Tratado de Contabilidad, en el que da a conocer la Partida doble, la cual se exporta a América en donde ya se practicaba la contabilidad. Surge la Auditoría ejercida por profesionales independientes, que desempeñaban funciones de vigilancia sobre la veracidad de la información contable. En 1519 se elige a Alfonso Avila como el primer contador oficial de México en calidad de Contador del Ayuntamiento de Veracruz. En 1522 se nombra a Rodrigo de Albornoz, Contador Real de la Nueva España. En 1581 se funda en Venecia la primera agrupación de Contadores.

En 1845 se establece la primera Escuela Mercantil en México. En 1854 se funda la Escuela Especial de Comercio de la

Ciudad de México. En 1856 se crea una sociedad de Contadores en Escocia. En 1868 se instaura la Escuela Superior de Comercio y Administración. En 1880 se funda el Instituto de Contadores de Inglaterra y Gales. En 1887 se constituye en Estados Unidos la Asociación Americana de Contadores Públicos. En 1896 se otorga en Estados Unidos reconocimiento legal a la profesión de Contador Público. Se inicia el estudio de principios tendientes a resolver problemas relacionados con los precios y la unidad de medida del valor. Surgen conceptos como depreciación, amortización, reservas y fondos.

En 1904 se celebra el Primer Congreso Internacional de Contadores Públicos. En 1906 se crea en México la carrera de Contador de Comercio, antecedente de la actual, y se establece en México la firma de Contadores Price Waterhouse y Cía. En 1907 se celebra en México el primer examen profesional de Contador en México. Entre los maestros que prestaron su apoyo en esta etapa inicial de la profesión de Contador Público y Administrador en su concepción moderna en México, destacan: Rafael Sierra, Damián Flores, Federico Kladt, Carlos Díaz Dufoo, Eduardo Noriega, Antonio Tapia, Manuel Auza, Ignacio Díaz de Salas, Francisco Llamas, Julián Arias y Juan de Dios Orozco, que suplió al Lic. Limantour; entre los catedráticos especialistas en idiomas: Rafael Cabañas, Jesús-Acevedo, Guillermo Thompson, Hilarión N. Branch, Marco Antonio Barrnco, Federico Delezé, Silvain Lassale, Germán Roesler y Juan-Sánchez Azcona.

Como era de esperarse y debido a la creciente actividad económica, que caracterizó aquellos años, la escuela tuvo gran demanda entre los jóvenes mexicanos, distinguiéndose muy especialmente en esta primera generación, Fernando Díez Barroso, quien -- por sus cualidades excepcionales se convirtió en cabeza del grupo además de contar con la estima y reconocimiento de los maestros -- del plantel. Como se mencionó anteriormente, Díez Barroso ocupaba un lugar eminente en la historia de la contabilidad en México -- puesto que fue el primer alumno que oficialmente recibió el título de Contador de Comercio, hecho que simbólicamente marca el nacimiento de la profesión de Contador Público en México. Debido -- al indudable prestigio que había logrado durante sus años de estudiante, Díez Barroso obtuvo nombramientos para impartir las asignaturas de Operaciones Bancarias y de Bolsa en 1907 y Operaciones Financieras en 1908 en la Escuela Superior de Comercio. Esta -- última materia también la impartió en el Instituto Nacional para Estudios Preparatorios y Mercantiles, por indicación de Don Justo Sierra, ministro de Instrucción Pública. De esta etapa de su vida profesional como catedrático, se cuenta con importantes testimonios de quienes fueron sus compañeros de estudio o sus alumnos; significativas son las palabras que al respecto pronunciara el -- distinguido financiero, contador y ex Secretario de Hacienda, Don Luis Montes de Oca;

" Qué contraste con otras que ofrecían sus disertaciones llenas de vida, saber y claridad --

en las que el dominio y posesión completa de -
la ciencia que inculcaba, aunados a cierta ame-
neidad no obstante la aridez aparente del asun-
to, nos hicieron admitir desde el segundo día-
las excelencias del profesor, y declararnos al
tercer día apasionados estudiosos de los li --
bros de Pédor Thoman y de Vintejou et Reinach." (10)

En 1910 se le encomienda a Fernando Díez Barroso la cá-
tedra de Teneduría de Libros, en el Internado Nacional y a partir
de 1913 en la Escuela Superior de Comercio y Administración. En-
1919 recibe el nombramiento como titular de la materia de Prácti-
cas Comerciales y en 1922 se le otorga el cargo de Inspector Téc-
nico de la Dirección de Enseñanza Técnica, Industrial y Comercial,
durante la cual, efectuó numerosos cambios por perfeccionar los -
estudios contables, entre los cuales destacan la creación de tres
nuevas especialidades dentro de la Escuela Superior de Comercio y
Administración: la de Contador Público y Auditor, la de Actuario-
y la de profesor de Escuelas Superiores de Comercio; la prolonga-
ción de estudios profesionales a cinco años y la implantación de-
estudios preparatorios o de bachillerato obligatorios para aspi -
rar a cursar grados superiores en el campo de la Contaduría, lo -
que, sin duda alguna, confirmó el alto nivel profesional de esta-
institución, equiparable ya a los más avanzados planteles simila-
res extranjeros. Díez Barroso publicó dos importantes obras, en-

las cuales plasma para generaciones contemporáneas y futuras, el producto de su rica experiencia profesional y pedagógica: Sistemas Modernos de Contabilidad (1924) e Interés Compuesto y Anualidades (1927), contando con la colaboración de dos de sus más destacados discípulos, Santiago Flores y David Thierry.

La primera guerra mundial impulsa la contaduría dada la gran necesidad de información financiera. La profesión contable se consolidaba paso a paso, logrando una gran conquista en 1917, cuando se funda el primer grupo organizado de contadores en México, la Asociación de Contadores Públicos Titulados; corporación que además de los objetivos propios de la misma, pretendía como lo habían hecho instituciones similares en el extranjero, sentar bases éticas y los principios rectores que deberían normar el ejercicio profesional. La creación de tan importante institución coincidió con el surgimiento del Instituto Americano de Contadores en Estados Unidos, publicándose por vez primera un código de ética profesional al que se deberían sujetar sus asociados.

Con posterioridad, el 6 de octubre de 1923, la Asociación de Contadores Titulados cambia su nombre por el Instituto de Contadores Públicos Titulados de México. El 19 de febrero de 1925, el Instituto obtiene personalidad jurídica, convirtiéndose así en asociación civil. Entre los contadores distinguidos que firmaron el acta constitutiva se encuentran Maximino Anzures, Jacinto Avalos, Félix Bárcenas y Gallardo, José Barra, Emilio Bello, José Bravo, Rodolfo Casas, Roberto Casas Alatraste, Agustín

Castro, Armando Cuspinera, Alfredo Chavero, Hermenegildo Díaz, -
Fernando Díez Barroso, Gilberto Figueroa, Santiago Flores, Julio-
Freyssinier Morín, Arnold Harmony, José F. León, Rafael Mancera -
Ortíz, Luis Montes de Oca, Fernando Orozco, Luis G. Pastor, David
Thierry, Julio Torroella, Tomás Vilchis y Agustín Zea.

Entre los propósitos de tan destacado grupo sobresalen-
el de mantener la unión de los contadores públicos del país y cui-
dar y aumentar el crédito de la profesión y la moral de los que -
la ejercen; realizar cierta vigilancia sobre sus miembros, a fin-
de ser una garantía moral para las personas que les encomiendan -
trabajos profesionales; salvaguardar los intereses de los contado-
res públicos titulados; unificar el criterio contable de sus miem-
bros; trabajar por conseguir el reconocimiento y la reglamentación
oficial de la profesión de contador público; procurar el intercam-
bio profesional con las sociedades de contadores nacionales y ex-
tranjeras; ayudar a sus miembros de manera profesional, moral y -
materialmente; mejorar y difundir la técnica contable; desarrollar
y superar la enseñanza mercantil; examinar a las personas que so-
liciten membresía; otorgar títulos de contadores públicos a sus -
miembros y servir de cuerpo consultivo ante autoridades y ante la
sociedad en asuntos de su competencia.

En 1929 la Escuela Nacional de Comercio se incorpora a-
la Universidad Nacional Autónoma de México. En 1932 la Bolsa de
Valores de Nueva York adopta reglas para la expresión de datos --
contables. En 1934 se constituye la primer firma mexicana de - -

contadores, Mancera Hermanos. En 1937 la Escuela Superior de Comercio y Administración se incorpora al Instituto Politécnico Nacional. En 1938, la profesión contable se descentraliza de la capital, llegando por primera vez a Monterrey.

En 1940, surge la Cibernética como disciplina auxiliar de la Contaduría. Durante la segunda guerra mundial se fomenta la Contaduría en los Estados Unidos a través de boletines de investigación, en la fijación de precios y en la inspección de costos, cambios de precios y ajustes de contratos. En 1946 surge en el mercado la primera computadora electrónica. En 1949 aparece la primera computadora comercial (UNIVAC) y en este mismo año, se constituye el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. y se instauran las Conferencias Interamericanas de Contabilidad.

En 1951 se exige bachillerato para cursar la carrera de Contador Público en la UNAM. El 12 de septiembre de 1955, se registra un nuevo cambio en la denominación del Instituto, transformándose a partir de entonces en el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. En 1956, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del propio Instituto emite el primer boletín de esta materia. En 1957, se celebra la Primera Convención Nacional de Contadores Públicos. En 1959 se crea la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, que invita a la Contaduría a ayudar al estado con la vigilancia fiscal; hoy en día la Dirección de Fiscalización. En 1959 se funda la Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración.

En 1965 la Escuela Nacional de Comercio y Administración alcanza el rango de Facultad al establecer su división de estudios de posgrado. En el mismo año, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos se constituye como Organismo Nacional. Entre 1960 y 1970 se fortalece la auditoría de estados financieros, la contabilidad de productividad (áreas de responsabilidad, presupuestos y costos estándar). Los procedimientos electromecánicos de procesamiento de datos alcanzan su apogeo y se introducen a la auditoría operacional, a la contabilidad social y a los presupuestos por programas.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos emite a -- través de Comisiones especializadas, los primeros boletines en materia de Auditoría Operacional (1972) y Principios de Contabili--dad (1973). La Facultad de Comercio y Administración de la UNAM, cambia su denominación por la de Facultad de Contaduría y Administración. Crea en 1971 un Centro de Investigación Contable y Ad - ministrativa. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos asume el carácter de Federación de Colegios de Profesionistas. En 1980 la Comisión de Principios de Contabilidad reglamenta la reexpre--sión de los estados financieros por causas de inflación y la Fa--cultad de Contaduría y Administración de la UNAM establece la ma--estría en Contaduría. Durante el decenio de 1970 - 1980, las má--quinas electrónicas desplazan a las máquinas electromecánicas en--el procesamiento de datos, se ofrece un modelo de Proceso Conta - ble y se desliza el concepto de presupuesto base cero.

2. ACTUALIZACION PROFESIONAL

Es la adquisición permanente de conocimientos y aptitudes propios de una profesión, con el propósito de garantizar su continuidad y vigencia. Es una concepción moderna que se fundamenta en el principio de que los conocimientos adquiridos durante la etapa de formación profesional, pronto se ven rezagados frente al avance que va adquiriendo la propia disciplina.

En 1981, se elabora un programa de Educación Profesional Continua, por parte del Centro de Actualización Permanente del -- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, hoy en día, Dirección de Educación Continua; expresando al respecto lo siguiente:

" El estudio continuo, independientemente de -- estímulos externos, es sin lugar a duda el medio más importante de que debe valerse todo -- profesional de la Contaduría Pública, a fin de estar al día en las nuevas técnicas contables, acrecentando además su acervo cultural para -- lograr un desempeño eficaz de la labor acometida y constituir dentro de la sociedad un núcleo orientador para quien requiera de sus servicios ". (11)

La sociedad espera tres cosas de cualquier profesional-

de la Contaduría: competencia, independencia y que actúe como verdadero profesional.

Por competencia se entiende el dominio de un campo de materias técnicas que requieren de un entrenamiento intelectual avanzado. Independencia significa la no subordinación del juicio a ninguna clase de intereses, tanto económicos como morales. La actitud profesional es el deseo de servir al público, anteponiéndolo al interés financiero.

El Código de Etica Profesional del Contador Público, en sus postulados III y IV dice:

" 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 presente 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.

Preparación 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 satisfactoria -- mente". (12)

Los contadores públicos son parte de una sociedad dinámica, cuyos estándares de vida, de educación, de cultura y de ética aumentan continuamente. " La educación profesional continua es un compromiso moral de todos los contadores públicos de incrementar y actualizar sus conocimientos a cada instante, manteniéndolos en un nivel elevado." (13)

La Actualización Profesional puede ser de carácter Universitaria, de tipo Institucional, de naturaleza Privada y de clase Autodidacta.

La Actualización Profesional Universitaria consiste en la adquisición de conocimientos y aptitudes en la Universidad, -- con posterioridad a la obtención del grado de Licenciatura. Lo cual se puede lograr por medio de conferencias, que no sólo ilustran a las personas en etapa de actualización permanente, sino -- que constituyen un servicio académico para los alumnos en la fase de formación, de carácter extracurricular. Los cursos y seminarios tratan temas de interés para la profesión contable y pueden celebrarse de manera ocasional; o bien, formar parte de programas formalmente establecidos, como es el caso de la Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM: que cuenta con una División de Educación Continua, cuyo antecedente fue el Centro de Actualización Profesional en Administración y Contaduría (CAPAC). Este -- Centro fue fundado en 1976 con el nombre de Centro de Actualización Permanente y sus objetivos son los siguientes:

- " 1. Ofrecer cursos, seminarios y conferencias para capacitar, adiestrar o actualizar -- los conocimientos de personal que realiza actividades directivas con el objeto de -- mantener vigente su eficiencia profesional.

2. Proporcionar asesoría técnica en los campos de la Administración, Contaduría y -- áreas afines para analizar, evaluar y sugerir modelos de capacitación, adiestramiento y actualización profesional de los recursos humanos.

3. Desarrollar nuevos métodos de enseñanza -- aprendizaje, de tal forma que permita encontrar modelos más efectivos de transmisión de conocimientos a los participantes para obtener una sólida preparación científica y tecnológica.

4. Colaborar en el desarrollo de las Universidades de provincia a través de apoyo -- académico y recursos educativos para implementar programas de opción a tesis y -- de actualización profesional." (14)

Existen cuatro tipos de programas:

1. PROGRAMAS ABIERTOS.

Están dirigidos a la comunidad de profesionales en general. Los tópicos impartidos son referentes a innovaciones en la disciplina administrativa y contable.

2. PROGRAMAS CERRADOS.

Este tipo de programas se adaptan a las necesidades específicas de la entidad que los solicita, por lo que su diseño surge de un diagnóstico previo sobre las necesidades de capacitación de sus recursos humanos. Su implementación se ajusta al nivel educativo de los participantes y su desarrollo contempla la adaptación de casos al tipo específico de actividad que la institución desempeña.

3. PROGRAMAS INTEGRADOS.

En estos programas se ofrecen diversos cursos secuenciales que preparan al participante para desempeñar un puesto directivo en una rama específica de conocimientos administrativos o contables. Este programa se basa en el concepto de actualización global de conocimientos.

4. PROGRAMAS POR ESPECIALIDAD DE ACTIVIDAD ECONOMICA.

Estos programas estructuran las actividades educativas-

de acuerdo con los requerimientos especiales de entidades públicas o privadas.

Las reuniones de estudio sobre actualización profesional en materia académica, se celebran por medio de Asambleas, Reuniones Regionales, Reuniones de profesores y especialistas en áreas académicas y Jornadas de orientación didáctica; todas bajo la dirección de la Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración (ANFECA).

Los estudios de posgrado tienen como objetivo la afirmación, ampliación y profundización de los conocimientos adquiridos durante la formación contable profesional. Estos estudios pueden llevarse a cabo en niveles de especialización, maestría y doctorado.

A grandes rasgos, el objeto de la maestría es preparar para la docencia, la investigación o el trabajo profesional especializado. El doctorado, es el grado más alto que otorga la Universidad y su objetivo es preparar formalmente al profesional para la investigación original. Los cursos de especialización tienen por objeto impartir enseñanza a nivel superior a la licenciatura, en una área específica y con una finalidad eminentemente -- práctica. La Universidad, aún cuando no considere a la especialización como grado académico, ha establecido que se realice a nivel de posgrado.

La especialización se puede definir como los estudios-

posteriores a los de la licenciatura, que constituyen un conjunto de conocimientos y habilidades específicos en una área o disciplina determinada, y en los aspectos científicos, técnicos y humanísticos que exige el ejercicio de la profesión contable. La preparación del contador público especialista no puede ni debe ser superficial ni mucho menos mecánica; debe ser una preparación profunda, racional y congruente con el entorno económico, político y social; con un amplio sentido de responsabilidad, capaz de emitir juicios críticos, preparado para los constantes cambios de la época.

La Actualización Profesional Institucional es la adquisición de conocimientos y aptitudes permanentes por medio de las conferencias que convocan Institutos, Colegios y Asociaciones de Contadores Públicos, y ocasionalmente el Gobierno Federal que organizan pláticas y ciclos de conferencias sobre la problemática profesional. Así también hay cursos, seminarios, congresos y convenciones que tienen como propósito impartir e intercambiar información útil para la toma de decisiones, para la solución de problemas.

Desde 1904 se han celebrado Congresos Internacionales de Contadores Públicos, con el propósito de tratar asuntos de interés mundial. La Asociación Interamericana de Contabilidad, desde 1949 efectúa Conferencias Interamericanas, en las que se tratan temas contables de interés para la comunidad que integran los países miembros. La más reciente conferencia efectuada fue la cele-

brada el 9, 10 y 11 de octubre de 1991; que es la XIX Conferencia Interamericana de Contabilidad bajo el título:

" Por una profesión capacitada para la sociedad del siglo XXI "

Se llevó a cabo en Buenos Aires, Argentina y el temario fue el siguiente:

AREA I. INVESTIGACION CONTABLE.

1. Contabilidad para control de la gestión operativa.
2. Experiencias en la aplicación de Valores Corrientes.
Encuesta sobre la aplicación en los países miembros de la Asociación Interamericana de Contabilidad de las normas de ajuste por inflación aprobadas por - IX C.I.C., Bogotá, Colombia y la NIC 29 del I.A.S.C.

AREA II. AUDITORIA.

1. Responsabilidades emergentes para el auditor frente a las normas legales.
2. Cambios necesarios en el enfoque de trabajo de auditoría.

AREA III. SECTOR GUBERNAMENTAL.

1. La profesión en la lucha contra el fraude y la corrupción en la administración pública.
2. Normas de contabilidad para el sector público centralizado.

3. La auditoría interna en el sector público.

AREA IV. EDUCACION.

1. La formación del profesional en ciencias económicas - para el siglo XXI. Transformaciones necesarias.
2. Formación pedagógica del profesor universitario.

AREA V. ADMINISTRACION Y FINANZAS.

1. La información contable y la medición de la eficiencia de la gestión financiera.
2. Las organizaciones y su conducción en el siglo XXI.

AREA VI. EJERCICIO PROFESIONAL.

1. Técnicas de valuación para compras, transferencias, - reorganizaciones y otras, de paquetes accionarios de control.
2. Estudios profesionales. Problemática de los estudios.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos celebra - - anualmente Asambleas, Convenciones, que tienen como propósito el estudio de asuntos referentes a la dinámica del Instituto, así co mo la celebración de eventos técnicos que contribuyan a la actualización del profesional.

Los antecedentes de la educación continua se tienen en - noviembre de 1976, cuando Marvin Stone, Presidente del A.I.C.P.A.

(American Institute of Certified Public Accountants) presentó la propuesta de hacer obligatoria la educación continua. En 1969 el A.I.C.P.A., designó una comisión para examinar las posibilidades de instituir la educación continua como obligatoria.

Es incuestionable la importancia de la educación continua en el desarrollo de la profesión. Durante la década de los setentas, y aún antes, en diversos foros, tanto nacionales como internacionales, se analizó la necesidad de la educación continua. La educación continua está constituida por los programas formales de educación que contribuyen a la competencia profesional, después - de haber recibido el título.

En el reglamento general de estudios de posgrado, dentro de la sección de exposición de motivos, se consigna lo siguiente en referencia a los estudios de posgrado:

" Los estudios de posgrado no pueden concebirse como una simple repetición o extensión del ciclo profesional. Distingue tanto al personal académico como al estudiantado a nivel de posgrado - una madurez académica que los lleva a definir - más claramente sus intereses y sus finalidades, así como su metodología de trabajo. Ya que los estudios de posgrado no tienen como único objetivo la adquisición de un acervo de conocimientos y aptitudes, sino también el desarrollo de-

la creatividad y de la capacidad de innovación, dichos estudios deben centrarse alrededor de - las actividades de investigación. La investigación debe fomentarse y ser parte de los programas de posgrado, desde el nivel de especialización, en que al profundizar académicamente la formación de los profesionales se aplique - la investigación de otros grupos, hasta el nivel de doctorado en que la investigación sea - original y con un alto grado de creatividad." (15)

El Centro de Actualización Permanente del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, establece los fundamentos que sustentan la necesidad de que los contadores públicos participen en programas de Educación Profesional Continua, expresando lo siguiente:

" La dinámica tecnológica actual, la cual requiere de -- una actividad permanente de tipo educativo que ayude al mejoramiento de la práctica profesional, afirmando y ampliando los conocimientos adquiridos." (16)

De acuerdo con los criterios en materia de Educación Profesional, por parte de la Federación Internacional de Contadores, el profesional de la Contaduría debe estar actualizado en los siguientes temas:

- " a) Leyes y disposiciones reglamentarias.
- b) Principios de contabilidad.
- c) Procedimientos de Auditoría.
- d) Planeación, ejecución y registro de operaciones financieras.
- e) Manejo de situaciones económicas en épocas de inflación.
- f) Uso de equipo de oficina y procesamiento de datos.
- g) Diversas técnicas administrativas. " (17)

Durante la 58a. Asamblea Nacional de Socios del IMCP, - se concluyó que " La Educación Profesional Continua debe constituirse en una norma obligatoria para todos los socios del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, al margen de las legislaciones o reglamentos, ya que sus fundamentos son incontrovertibles." (18)

La Actualización Profesional Privada es la adquisición de conocimientos y aptitudes permanentes que son adquiridas en entidades especializadas o bien, en el propio centro de trabajo. Las entidades especializadas de actualización profesional son las organizaciones que ofrecen al público cursos y otros eventos académicos, con el propósito de otorgar nuevos conocimientos sobre una área determinada. Algunas entidades especializadas en asuntos de actualización profesional contable son:

- . Centro de Actualización Fiscal.
- . Centro de Ejecutivos.

- . Centro de Estudios Fiscales y Administrativos, A.C.
- . Centro Nacional de Productividad de México, A.C. (CENAPRO)
- . Instituto de Especialización para Ejecutivos, A.C.
- . Instituto de Estudios Fiscales y Administrativos, A.C.
- . Instituto Superior de Estudios Fiscales, A.C.
- . Investigación, Estudio y Enseñanza Profesionales.

Como ya fue expresado anteriormente, desde la década de los sesentas existía la preocupación por la educación continua y este concepto es reflejado por John Carey de la siguiente manera:

"... educarse para una profesión de alto nivel es un proceso que debe perdurar toda la vida y es, principalmente, un proceso autodidacta. - En tiempos de gran crecimiento y expansión de la profesión del contador,... es necesario seguir un programa sistemático que tienda a ampliar los conocimientos técnicos de la profesión entera, hasta alcanzar el nivel de sus mejores miembros." (19)

La Actualización Profesional Autodidacta es aquella que obtiene el contador público por sí mismo, a través de libros, revistas, memorias, televisión, periódicos, etc. Algunas revistas-contables son:

- . Contaduría Pública (IMCP)
- . Dirección y Control (Colegio de Contadores Públicos de México)
- . Contaduría y Administración (FCA)
- . El Sentido Contable Actual (Asoc. Exalumnos ESCA - IPN)
- . Ejecutivos de Finanzas (IMEF)

3. P E R F I L C O N T A B L E

Como se pudo observar en la génesis y evolución del conocimiento contable, la profesión contable siempre ha dado respuesta a las diferentes épocas y cambios que se le han presentado. En el umbral del siglo XXI, se busca visualizar los cambios que se avecinan, desde luego no es la intención emitir pronósticos sobre la imagen futura del contador público, sino vislumbrar, de acuerdo con la observación, tendencias y probabilidades de su actuación profesional que deberá perfeccionar, intensificar y adaptar a las necesidades futuras. Ante esto surge inevitable una cuestión, ¿Cuál es el futuro de nuestro campo profesional y por consiguiente, cuál será el perfil que deberá tener el contador público para desempeñar dignamente su trabajo ante los desafiantes retos y oportunidades que se le presentarán ?, ¿Qué habilidades serán esenciales para hacer frente a los cambios que se visualizan ?

Para hacer frente a estos desafiantes retos y oportunidades , el perfil con el cual deberá contar el profesional en - -

contaduría, para ser más eficiente y elevar la calidad de los ser
vicios que presta, deberá poseer las siguientes habilidades:

1. Ser buen comunicador. Poseer la habilidad para presentar --
ideas, tanto por escrito como oralmente, la información presen
tada debe ser concisa, relevante, clara y sencilla.
2. Ser creativo, versátil e innovador. Debe tener presente que -
siempre es posible encontrar otras formas de realizar lo que -
se hace y en ocasiones mejorarlo.
3. Ser buen negociador. Ser capaz de entender el trabajo en equi
po, escuchando puntos de vista diferentes, imperando la razón.
4. Debe saber diseñar, procesar y presentar la información con ca
lidad; satisfaciendo de esta manera las necesidades de informa
ción de los diferentes usuarios, logrando que sea oportuna y -
confiable.
5. Ser curioso, observador, independiente y culto. Deberá enten
der el entorno en que vivirá México en el aspecto de competiti
vidad internacional y ser lo suficientemente audaz para enfren
tarlo.
6. Ser capaz de investigar, detectar problemas de la empresa y -

- tratar con situaciones nuevas.
7. Actitud positiva ante el cambio.
 8. Habilidad para el manejo de equipo computacional; tanto para el procesamiento y presentación de la información como para la planeación y control.
 9. Apoyo a la administración de las organizaciones. El sector gubernamental está demandando una modernización, que es una exigencia de trabajar con calidad, tanto en este sector como en empresas paraestatales.
 10. Hacer de la educación continua una forma de vida. Se debe aceptar como compromiso el estar siempre actualizado en el área de especialidad elegida.

Las perspectivas para el contador público difícilmente podrían ser más optimistas, pues prácticamente no tienen límites las oportunidades que se ofrecen al contador público para rendir servicios útiles e interesantes, empleando con la mayor eficacia sus aptitudes. La evolución económica que hizo surgir al contador aún está en marcha.

C A P I T U L O I I I .

LA I N V E S T I G A C I O N C O N T A B L E .

1. O B J E T I V O S D E L A I N V E S T I G A C I O N
C O N T A B L E

De acuerdo con su contenido, la investigación contable posee objetivos estructurales y objetivos sociales. Los objetivos estructurales son la revisión de la validez y confiabilidad de la teoría contable y el conocimiento del comportamiento de los fenómenos sujetos a información financiera, con el fin de prever los efectos sobre la información, así como saber sus causas. El objetivo social se enfoca a la búsqueda metódica, racional y objetiva de conocimientos que permitan la descripción, explicación, control, generalización y predicción de fenómenos biopsicosociales que presentan las personas que se desenvuelven en el ámbito de la Contaduría, con el fin de que se presente un perfil adecuado con las circunstancias.

El objetivo de las Comisiones Normativas del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, es la revisión de la Teoría Contable por medio de una investigación contable en donde se pretende establecer, revisar, ratificar o rectificar las diferentes proposiciones que conforman la teoría contable. Los principios, reglas, criterios, postulados, normas, pronunciamientos, métodos, técnicas, instrumentos y terminología que rigen el estudio y ejer

cicio de la Contaduría han de ser siempre válidos y confiables.

2. TIPOS DE INVESTIGACION CONTABLE

La investigación contable se clasifica en función a su esencia, en función de su contenido, en función de las entidades que la efectúan y en función a su fuente de datos.

TIPOS DE INVESTIGACION CONTABLE EN FUNCION A SU ESENCIA.

a) Investigación contable pura.

Es aquélla que obtiene fórmulas y en su caso teorías, para manejar y fundamentar el estudio y ejercicio de la Contaduría.

b) Investigación contable aplicada.

Es aquélla que lleva a la práctica el resultado de la investigación contable pura, en beneficio de la sociedad.

TIPOS DE INVESTIGACION CONTABLE EN FUNCION A SU CONTENIDO.

a) Investigación contable estructural.

b) Investigación contable social.

TIPOS DE INVESTIGACION CONTABLE EN FUNCION A LAS ENTIDADES QUE LA EFECTUAN.

a) Investigación contable académica.

Es la que realizan los pasantes de Contaduría en facultades y escuelas profesionales especializadas, a través de seminarios de investigación contable y tesis de tipo tradicional.

b) Investigación contable institucional.

Es la que efectúan unidades de investigación de facultades y escuelas profesionales de contaduría y administración, - comisiones especializadas de cuerpos colegiados de contadores-públicos y organismos del gobierno federal. Los resultados de estas investigaciones suelen tener carácter normativo para la profesión. Algunos ejemplos de este tipo de investigación son: planes y programas de estudio de la carrera de Lic. en Contaduría, pronunciamientos normativos del IMCP y reglamentaciones - en materia de dictámenes fiscales por parte del Gobierno Federal Mexicano.

c) Investigación contable privada.

Es la que llevan a cabo entidades privadas para buscar soluciones específicas a las necesidades de obtención y comprobación de información financiera. Por ejemplo: la investigación que realiza un despacho de contadores para seleccionar, - diseñar e implantar un sistema de costos.

TIPOS DE INVESTIGACION CONTABLE EN FUNCION A LA FUENTE DE DATOS.

a) Investigación contable documental.

Es la investigación que se efectúa por medio de documentos, ya sean libros, revistas, tesis profesionales, seminarios de investigación contable, periódicos, informes financieros, dictamen profesional, escritura constitutiva, acta de asamblea, anuario, registro contable, etc. Un ejemplo de este tipo de investigación lo constituye el presente trabajo de investigación.

b) Investigación contable de campo.

Es la investigación que se lleva a cabo en el lugar y tiempo en que ocurren los fenómenos que son objeto de estudio. En este caso, el contador - investigador entra en contacto directo con la realidad explorada.

c) Investigación contable mixta.

Es la que combina la investigación contable documental con la investigación contable de campo.

3. PROCESO DE INVESTIGACION CONTABLE

El proceso de investigación contable, como cualquier investigación consta de cinco fases:

3.1 FASE I. PLANEACION DE LA INVESTIGACION CONTABLE.

La planeación de la investigación contable es la formulación de un plan de acción con los propósitos del trabajo de in-

investigación, así como las actividades y elementos necesarios para el logro de los objetivos.

Para diseñar un plan de acción debe identificarse el tipo de investigación contable que se va a desarrollar; ya sea investigación documental, de campo o mixta. La selección del tema implica conocer el tipo de investigación, los requisitos para la selección, las fuentes de los temas y la evaluación preliminar -- del tema elegido.

Existen tres requisitos mínimos de la selección:

1. Requisitos de interés personal.

El tema elegido se debe identificar plenamente con el interés vital, las disposiciones y las aptitudes del elector, pues únicamente bajo estas condiciones es factible garantizar que la investigación proyectada se lleve a cabo con entusiasmo, relativa facilidad y sobre todo, asegurando una aportación -- útil a la Contaduría Pública.

2. Requisitos de originalidad relativa.

Se refiere a la necesidad de que el asunto seleccionado sea de carácter inédito o cuando menos original en su enfoque; o bien, se avoque a la actualización de temas abordados con -- anterioridad.

3. Requisito de identificación profesional.

El tema elegido debe pertenecer al campo de la Contaduría en cualquiera de sus ramas y áreas.

Las fuentes de los temas son las siguientes:

1. Creatividad personal.

" Existen espíritus capaces de concebir ideas originales: de ver ahí donde los demás pasan de frente." (20)

2. Vivencias durante los estudios profesionales.

El pasante de Contaduría recordará aquellos temas que le interesaron de manera particular o aquéllos que se plantearon como asuntos pendientes de solución en el campo profesional.

3. Libros contables.

Se puede despertar el interés particular por algún tema mediante la revisión de índices. Es conveniente recorrer bibliotecas y librerías especializadas, deteniéndose en particular en la lectura de libros reconocidos por la profesión y preferentemente de reciente publicación.

4. Revistas y publicaciones contables.

Las revistas y publicaciones especializadas son una excelente fuente de temas de investigación, puesto que presentan planteamientos sobre inquietudes de la profesión contable.

5. Tesis e informes sobre seminarios de investigación contable.

Son interesantes fuentes de consulta preliminar que sirven para desechar temas abordados, avocándose al estudio de temas inéditos, parcialmente tratados o temas que demandan actualización.

6. Eventos sobre estudios de la Contaduría.

La Contaduría Pública efectúa periódicamente, tanto a nivel académico como profesional, reuniones de estudio en las que se proponen soluciones y se toman acuerdos que tienen por objetivo buscar la excelencia profesional en la Contaduría. Los congresos, convenciones y asambleas emiten memorias en las que se resumen los aspectos relevantes de las reuniones y constituyen fuentes interesantes de investigación contable.

7. Consulta con contadores públicos.

La asesoría que puedan brindar profesionales, profesores o investigadores en Contaduría representan un apoyo fundamental. Puesto que son fuente invaluable de experiencia, que sugieren, orientan y supervisan.

8. Vivencias durante la actividad preprofesional.

El pasante observador, puede localizar temas aún sin solucionar que requieran ser investigados, a través de la realización de su servicio social, por ejemplo.

9. Banco de temas para investigaciones contables.

Los investigadores del Centro de Investigación de la -- Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM publicaron - en el boletín de la Facultad, una serie de temas de investigación.

10. La casualidad.

Importantes descubrimientos, afortunadamente, han sur - gido de la casualidad.

Una vez seleccionado el tema, es necesario efectuar una evaluación del tema, de lo que dependerá el continuar con el pro - ceso de investigación contable o reiniciar con la búsqueda de otro tema.

El C.P. Arturo Elizondo López presenta un cuestionario - muy adecuado, para la evaluación preliminar de temas de investiga - ción contable:

" 1. Consideraciones personales:

- 1.1 ¿ Agoté todas las fuentes sobre el tema para definir mi -- elección ?
- 1.2 ¿ Me he cerciorado de que el tema elegido no ha sido trata - do o en proceso de desarrollo por otro investigador ?
- 1.3 ¿ Se relaciona el tema elegido con mis intereses, objetivos

y expectativas personales ?

- 1.4 ¿ Poseo o puedo adquirir los conocimientos previos y las habilidades necesarias para desarrollar el tema ?
- 1.5 ¿ Dispongo de los recursos materiales necesarios para emprender la investigación ?

2. Consideraciones profesionales:

- 2.1 ¿ Se ubica el tema seleccionado dentro de la Contaduría ?
- 2.2 ¿ Está el tema convenientemente delimitado de tal manera que no resulte excesivamente amplio o restringido ?
- 2.3 ¿ Se trata de una aportación original o cuando menos pretendiendo estudiar ángulos inéditos o que requieran actualización ?
- 2.4 ¿ Interesa a la Contaduría el tema por desarrollar, al grado de incrementar el conocimiento sobre el área elegida ?
- 2.5 ¿ Me sentiré satisfecho cuando terminada, consciente de haber servido a la Contaduría y a la sociedad ? " (21)

Una vez seleccionado el tema de investigación documental se procede a plantear, planear la investigación y evaluar el proyecto.

Plantear una investigación documental significa elaborar su marco teórico; en el cual se describe lo que se desea investigar y se señalan las limitaciones propias de la investigación.

El marco teórico incluye nombre de la investigación, importancia, objetivos, limitaciones, ubicación y contenido.

El planear la investigación comprende las siguientes etapas:

1. Recopilación de datos.
2. Procesamiento de datos.
3. Interpretación de la información.
4. Comunicación de resultados.
5. Programa de trabajo.

El programa de trabajo constituye una relación de actividades por desarrollar, así como un calendario tentativo en el cual se estiman los períodos de duración de cada una de las tareas comprendidas en la investigación.

Las actividades más relevantes de una investigación documental suelen ser las siguientes:

a) Fase de Planeación:

1. Investigación preliminar.
2. Selección del tema.
3. Evaluación preliminar.
4. Elaboración del marco teórico.
5. Fases de investigación.
6. Elaboración del programa de trabajo.

7. Evaluación del proyecto.

b) Fase de Recopilación:

1. Lectura selectiva.
2. Formulación de fichas bibliográficas.
3. Formulación de fichas de trabajo.
4. Concentración de fichas documentales en ficheros.

c) Fase de Procesamiento:

1. Estructuración del trabajo.
2. Redacción del trabajo.
3. Formulación de referencias documentales.

d) Fase de Interpretación:

1. Análisis de la información.
2. Explicación de la información.

e) Fase de Comunicación:

1. Estructuración del informe.
2. Redacción del informe.
3. Presentación del informe.

El calendario de trabajo se determina de acuerdo con -- las posibilidades de cada investigador y en función a la disponibilidad de la entidad para la que se investiga.

Antes de finalizar con la fase de planeación es conveniente efectuar una evaluación definitiva del proyecto de investigación, con el fin de asegurar la viabilidad del proyecto.

3.2 FASE II. RECOPIACION DE DATOS EN LA INVESTIGACION CONTABLE.

La recopilación de datos en la investigación contable -- es la recolección de los elementos necesarios para desarrollar el trabajo de investigación.

Las fuentes de datos están integradas por aquel acervo documental seleccionado anteriormente en la fase de planeación, -- así como por los documentos recolectados a través de la investigación. Las fuentes documentales son: libros contables, revistas y publicaciones contables, tesis y seminarios de investigación -- contable, memorias sobre eventos de reuniones de estudio de Contaduría, informes sobre investigaciones contables, documentos especiales con temática contable como periódicos, películas, videocintas, documentos de consulta general como diccionarios, enciclopedias, etc.

Sin embargo, no basta conocer sólo las fuentes de recopilación de datos sino, que es necesario que el investigador contable tenga presentes las entidades, departamentos y catálogos; -

tales como bibliotecas, hemerotecas, archivos, filmotecas, videotecas, fonotecas, boletines bibliográficos, bancos de datos.

Una vez identificadas las fuentes de datos, se procede a la lectura del material; existen distintos tipos de lectura dependiendo del tiempo y esfuerzo que se le dedique a esta actividad. A continuación se define cada tipo de lectura con algunas reglas para que esta fase sea lo más provechosa posible.

LECTURA EXPLORATORIA.

Permite ratificar la utilidad de la fuente para la investigación; en este tipo de lectura se debe revisar el índice temático; revisar el prólogo y/o introducción; revisar títulos y subtítulos del texto; revisar la sinopsis; revisar figuras y cuadros; revisar conclusiones; llevando a cabo una lectura rápida y dinámica.

LECTURA SELECTIVA.

Este tipo de lectura es realizada cuando se está convencido de que la fuente bibliográfica aporta datos de indudable interés. Se lleva a cabo una delimitación de las partes del texto que aportarán datos importantes a la investigación. Para que la lectura sea provechosa se debe comprender el significado de los términos y expresiones clave; se deben delimitar y señalar los capítulos, párrafos, renglones, expresiones o términos de interés.

LECTURA ANALITICA.

Se lleva a cabo distinguiendo lo principal de lo secundario, los hechos de las opiniones, las evidencias de los supuestos, la verdad del error. Es importante concentrarse en la lectura; leer con objetividad; entender completamente el contenido del texto; identificar lo importante de lo superfluo.

LECTURA CRITICA.

Consiste en evaluar el contenido del material. Ante todo se debe analizar la lectura; evaluar fuentes de información del autor, así como la solidez de los argumentos presentados y la coherencia del texto.

El método de recopilación utilizado en la investigación documental es el Método de Fichas. Una ficha documental es la -- unidad de registro en investigación, que contiene datos relativos a un documento. Estas a su vez se clasifican en fichas bibliográficas y en fichas de trabajo.

Las fichas bibliográficas contienen diversos datos que varían dependiendo de la naturaleza del documento. Así, existen fichas bibliográficas de un libro con un sólo autor; de un libro con dos autores; de un libro con más de dos autores, de un libro recopilador o coordinador, de un libro con dos recopiladores; de un volumen de colección; de una lectura en una antología; de una tesis con un sólo autor; de un seminario de investigación -

contable con más de dos autores; de un artículo de revista; de un artículo periodístico o de un artículo de boletín.

Las fichas de trabajo constan de dos partes:

La cabeza o regesto es la parte superior de la ficha de trabajo. En el lado izquierdo se anotan el nombre del autor, el título del documento, el capítulo o página en donde se localiza.- En el lado derecho se anota el asunto al cual se refiere.

El cuerpo, es la parte central de la ficha de trabajo y comprende el material obtenido del documento referido.

Las fichas de trabajo analizan el contenido de las fichas bibliográficas. De acuerdo con su contenido se clasifican en:

FICHA DE TRABAJO CONCEPTUAL.

Contiene definiciones expresadas en un documento.

FICHA DE TRABAJO TEXTUAL.

Contiene las ideas obtenidas de un documento de consulta a través de la transcripción íntegra de los términos.

FICHA DE TRABAJO SINOPTICA.

A diferencia de la ficha de trabajo textual, contiene las ideas obtenidas de un documento de consulta pero expresadas en términos del propio investigador.

FICHA DE TRABAJO PERSONAL.

Contiene ideas, juicios, razonamientos propios del investigador, que van surgiendo conforme se lleva a cabo el proceso de lectura del documento.

FICHA DE TRABAJO MIXTA.

Es aquella que contiene definiciones, citas textuales, paráfrasis o ideas propias del investigador.

Suele suceder que el investigador desconozca el momento en el cual deba dar por terminada la fase de recopilación, es común esta incertidumbre así como el sentimiento de navegar en un océano de datos. El límite lo debe otorgar la razonabilidad sobre un índice tentativo, previamente integrado. No es posible, - dadas las limitaciones de tiempo, visitar todas las bibliotecas - ni conocer todos los puntos de vista respecto a cada tema.

Ciro Cardoso y Brignoli Pérez, en relación a este aspecto, expresan lo siguiente:

" Entre los grandes peligros que acechan al - investigador están la dispersión o pérdida de tiempo y la mala organización del trabajo de recolección de datos, haciendo que se sienta 'ahogado' por la masa de fichas y papeles.

He aquí algunos consejos prácticos para - -

evitarlos: a) Hacer una cosa a la vez; b) saber resumir: sólo copiar cuando se justifique; c) utilizar en la medida de lo posible los re cursos modernos de reproducción (fotocopia);- d) tener un plan para clasificar el material.

Otra cuestión es saber cuándo conviene conclu ir la fase de recolección de datos; siempre - es posible conseguir material adicional, pero si los datos de los que se dispone permiten - ya contestar suficientemente a los plantea- - mientos del trabajo, se debe finalizar la fase de documentación, concentrándose a partir- de entonces en la redacción". (22)

El uso de fichas bibliográficas ofrece las siguientes - ventajas:

1. Identificar, concentrar y controlar los documentos - que se estén manejando en el trabajo de investigación.
2. Relacionar con facilidad las referencias bibliográ - ficas.

El uso de fichas de trabajo ofrece las siguientes ven - tajtas:

1. Apoya la estructuración del trabajo de investigación.

2. Es una guía auxiliar para resumir aspectos, términos que son de interés para el lector.
3. Permite prescindir de la fuente original de consulta.

3.3 FASE III. PROCESAMIENTO DE DATOS EN LA INVESTIGACION CONTABLE.

Es la organización de datos obtenidos durante el trabajo de investigación. Esta tercera fase está constituida por la -estructuración y redacción del trabajo, así como el manejo de referencias documentales.

La estructuración del trabajo se define como el ordenamiento lógico y secuencial con el que desarrollarán y presentarán los datos del trabajo de investigación.

La investigación documental estructuralmente cuenta con los siguientes elementos:

1. Portada.

También llamada carátula o pasta, constituye la cubierta del trabajo documental; contiene los siguientes datos: nombre del trabajo, autor, institución que lo patrocina, lugar y año de la publicación.

2. Portadilla.

Es la primera página impresa que se presenta en un trabajo documental y sigue a una página en blanco. Generalmente-

contiene la misma información que se dió en la portada; en algunas ocasiones se ofrece información adicional.

3. Dedicatoria.

En ella se manifiesta gratitud o reconocimiento; deben ser discretas y sólo las estrictamente necesarias.

4. Índice Temático.

Es una guía sobre el contenido de la investigación. Se integra por capítulos; subcapítulos y otras divisiones. Se pueden manejar signos alfabéticos, numéricos o mixtos; como la combinación de números romanos, letras mayúsculas, números arábigos y letras minúsculas. También se puede manejar una combinación de numeración decimal con letras y números enteros. A pesar de que se pueden utilizar tantas divisiones como sea necesario, es conveniente limitarse a tres, con el fin de evitar complejidad.

5. Introducción.

También es denominado preámbulo, prefacio o proemio; - contiene los aspectos fundamentales del marco teórico de la investigación. Por lo tanto, se debe expresar la importancia de la investigación, los objetivos, las limitaciones de su estudio, el lugar y el tiempo en el que ocurre y una muy breve síntesis de su contenido.

6. Capitulario.

Contiene propiamente el desarrollo del trabajo de investigación. La división de capítulos deberá efectuarse de acuerdo con las exigencias del tema que se desarrolla. Existen temas que requieren pocas subdivisiones, mientras que otros, por el contrario necesitan una adecuada división para evitar confusiones.

7. Conclusión.

En sentido estricto, las conclusiones de un trabajo documental, son los argumentos que prueban una tesis planteada a manera de hipótesis. Pero en el caso de tesis en opción al grado de Licenciado en Contaduría o de un Seminario de Investigación Contable, que no plantea hipótesis alguna, las conclusiones son interpretaciones del autor en torno a lo investigado, o una sinopsis de la investigación realizada.

8. Apéndices.

Son secciones adicionales de una investigación que se manejan en un trabajo que por su amplitud sea necesario dedicar esta sección fuera de los capítulos.

9. Referencias Documentales.

Son una relación de los documentos consultados a través de la realización del trabajo de investigación. Los datos que

se consignan en esta sección, coinciden con los de la ficha bi
bliográfica. Pueden ser listados los documentos alfabéticament
e o clasificarlos por tipo de documento: libros, revistas, t
esis o seminarios, memorias, informes, periódicos, etc. Sobre-
este elemento estructural del trabajo de investigación, Angeles
Mendieta expresa lo siguiente: " Es siempre recomendable acu-
dir a las fuentes y a la cita directa, pero en algunas ocasio-
nes hay necesidad de referirse a material no consultado por el
autor, pero hecho por otros." (23) En relación a este punto -
se tiene que " Es raro conseguir un trabajo científico que sea
completamente original y con independencia intelectual. Por -
lo general necesita referirse a otro autor, ya sea por reali-
zar comparaciones, apoyarse en sus opiniones o definiciones, -
etc. " (24)

3.4 FASE IV. INTERPRETACION DE LA INFORMACION EN LA INVESTIGACION CONTABLE.

En esta cuarta fase se analiza la información, con el -
fin de obtener relaciones y conclusiones lógicas. Para ello, las
conclusiones deberán proceder de juicios previamente fundados, --
las conclusiones se deben formular con claridad y precisión.

En el caso de investigaciones documentales como lo es -
el presente trabajo de investigación, dado que no existen elemen-
tos de análisis para emitir teorías, el sitio de las conclusiones

es ocupado por una síntesis del trabajo realizado.

3.5 FASE V. COMUNICACION DE RESULTADOS DE LA INVESTIGACION CONTABLE.

Es la información sobre los logros obtenidos durante el trabajo de investigación. Se debe estructurar un informe, en el cual se integren secuencialmente los elementos analizados ya anteriormente en la fase tercera, referente al procesamiento de datos en la investigación contable. Para llevar a cabo la redacción -- del trabajo, es recomendable seguir algunas reglas: Sintetizar - conceptos importantes en definiciones; evitar repeticiones innecesarias; ser consistente en el estilo; redactar con propiedad sintáctica, es decir, asignando un orden lógico a las palabras dentro de la oración; cerciorarse de que la expresión escrita coincida con la idea concebida; usar lenguaje sobrio y accesible; manejar adecuadamente signos de puntuación y observar reglas de ortografía.

Finalmente se realiza la presentación del trabajo de investigación ante la sociedad; ello implica su evaluación, impresión y publicación.

Se reconoce que la investigación de campo está contemplada dentro del Proceso de Investigación Contable, siguiendo así, una planeación, recopilación, procesamiento, interpretación y comunicación de los resultados de la investigación contable. Sin

embargo, dado que el presente trabajo de investigación se basó en una investigación documental, se describe únicamente el Proceso - de Investigación Contable referente a la investigación documental. Puesto que a pesar de que la investigación de campo, comprenda las mismas cinco fases del Proceso de Investigación Contable, existen distintos aspectos y técnicas que serían objeto de estudio de un trabajo que requiera la investigación de campo.

4. METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION CONTABLE

La Metodología de la Investigación Contable está integrada por el Proceso de Investigación Contable y por métodos de - investigación contable generales, particulares, específicos y auxiliares.

Los métodos generales de la investigación contable son los mismos que los del conocimiento contable, que son aplicables a toda ciencia o disciplina: Deducción, Inducción, Análisis, Síntesis y Analogía.

El método particular de investigación contable, está re presentado por el método contable, que comprende el conjunto de - elementos que conforman la teoría contable, que es el " conjunto de proposiciones lógicamente articuladas que norman el estudio y ejercicio de la Contaduría para describir, explicar y controlar fenómenos sociales sujetos a información financiera." (25)

La teoría contable no ha seguido, cuando menos hasta -- ahora, los lineamientos de las teorías científicas, pues sus elementos no constituyen el resultado de un proceso científico. Las teorías científicas surgen como culminación del proceso científico, que comprende un problema, hipótesis, prueba de la hipótesis y la teoría; una teoría científica describe, explica, controla, - generaliza y predice un fenómeno. En Contaduría, se han establecido líneas de acción que se han considerado útiles en un momento determinado, pero sin seguir un riguroso planteamiento que garantice su validez. Sin embargo, es posible desarrollar el ciclo -- científico en una investigación contable, en base a descripción, - explicación y control de los fenómenos que se estudian; pero no - se llega a generalizar.

Los elementos que integran la teoría contable son los - siguientes:

1. Principios.

Principios de Contabilidad emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

2. Reglas.

Reglas de Valuación de transacciones y Presentación de estados financieros emitidas por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

3. Criterios.

Criterio prudencial recomendado por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores -- Públicos.

4. Postulados.

Postulados de Etica Profesional emitidos por la Comisión de Etica Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

5. Normas.

Normas de Auditoría emitidas por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

6. Pronunciamientos.

Pronunciamientos normativos en materia de Auditoría, - emitidos por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

7. Procedimientos.

Procedimientos de Auditoría emitidos por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

8. Métodos.

Métodos para la reexpresión de estados financieros aprobados por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

9. Técnicas.

Técnicas de Auditoría aceptadas por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

10. Instrumentos.

Aquellos instrumentos de trabajo utilizados por el Contador en el desempeño de sus labores.

11. Terminología.

Vocablos técnicos propios de la profesión.

Los elementos de la Teoría Contable han sido, en la mayoría de los casos, producto de investigaciones realizadas por organismos colegiados de Contadores. En otros casos, reglamentaciones gubernamentales. El resto han sido producto de tradiciones contables, que la actividad profesional ha ido legando de generación en generación.

El seguimiento que la Contaduría hace del método científico, le obliga a reconocer un proceso en la obtención de sus

objetivos. Este proceso se llama Proceso Contable y se encuentra integrado por fases que a la vez de ser independientes, son solidarias en cuanto al logro de objetivos contables. El proceso contable es el conjunto de fases a través de las cuales la Contaduría obtiene y comprueba la información financiera. La Contabilidad sigue las fases del proceso contable para la obtención de la información financiera y la Auditoría sigue las mismas etapas para comprobar la razonabilidad de la información emitida.

Las etapas del proceso contable son: Sistematización, Valuación, Procesamiento, Evaluación e Información.

SISTEMATIZACION.

En Contabilidad: fase del proceso contable que establece el sistema de información financiera de las entidades económicas.

En Auditoría: fase del proceso contable que establece el sistema para el desarrollo de la Auditoría en las entidades económicas (planeación).

VALUACION.

En Contabilidad: fase del proceso contable que cuantifica en unidades monetarias los recursos y obligaciones que adquieren las entidades económicas a través de transacciones económicas.

En Auditoría: fase del proceso contable que cuantifica

en unidades convencionales el control interno de las entidades -- económicas sujetas a Auditoría.

PROCESAMIENTO.

En Contabilidad: fase del proceso contable que capta, clasifica, registra, calcula y sintetiza los datos necesarios para la elaboración de los estados financieros de las entidades económicas.

En Auditoría: fase del proceso contable que capta, clasifica y registra evidencias en el examen financiero de las entidades económicas.

EVALUACION.

En Contabilidad: fase del proceso contable que califica el efecto de las transacciones celebradas por las entidades -- económicas sobre su situación financiera.

En Auditoría: fase del proceso contable que califica -- las evidencias obtenidas en el examen financiero de las entidades económicas.

INFORMACION.

En Contabilidad: fase del proceso contable que comunica la información financiera de las entidades económicas.

En Auditoría: fase del proceso contable que comunica -- el dictamen obtenido en el examen financiero de las entidades.

" Escribir y editar se complementan una a la otra; ambas son parte de una área más grande: la del esfuerzo literario que yace entre las bellas artes. Lo mismo sucede con la Contabilidad y la Auditoría; también son complementarias." (26)

Los métodos específicos de investigación contable son - aquéllos que emplea la Contaduría de acuerdo con el tipo de investigación que realiza:

1. Método Heurístico.

Se llega al conocimiento contable por medio de la inventiva y de la búsqueda personal.

2. Método de la Observación.

El conocimiento contable se adquiere por medio de la -- percepción directa de los fenómenos.

3. Método Documental.

El conocimiento contable se logra por medio de testimonios asentados en documentos.

4. Método de Testimonio Personal.

Se adquiere el conocimiento contable mediante testimonio verbal o escrito de terceras personas.

5. Método Histórico.

El camino que se sigue para llegar al conocimiento contable es por medio del estudio de acontecimientos ocurridos en el pasado.

6. Método Dialéctico.

A partir de la confrontación de dos fenómenos contradictorios, se busca el conocimiento contable.

7. Método Hipotético.

Partiendo de conjeturas se llega al conocimiento contable, mediante la aprobación o rechazo de las mismas.

8. Método Descriptivo.

Se adquiere el conocimiento contable a partir de la definición de un fenómeno, señalamiento de sus características, interrelacionando los hechos que lo conforman y las modificaciones que sufre por la acción del tiempo.

9. Método Experimental.

Se llega al conocimiento contable por medio de la producción intencional de fenómenos, con el fin de conocer sus características y relaciones.

10. Método Estadístico.

El camino para llegar al conocimiento contable es por medio del estudio cuantitativo de universos, muestras, inferencias y relaciones de fenómenos.

11. Método Hermeneutico.

Se logra la obtención de conocimiento contable a través del análisis e interpretación de los resultados obtenidos en una investigación.

12. Método Apologético.

El conocimiento contable se obtiene mediante la defensa de los resultados de una investigación a través de la presentación de evidencias.

13. Método Didáctico.

Es el camino para transmitir de manera organizada los conocimientos contables obtenidos durante una investigación.

14. Método Comparativo.

Se obtiene el conocimiento contable confrontando dos o más fenómenos.

Una misma investigación puede utilizar dos o más métodos específicos de investigación contable.

Los métodos auxiliares de la investigación contable son los métodos que utiliza la contabilidad de otras ciencias o disciplinas científicas; tales como el método matemático, método administrativo, método sociológico, método económico, método jurídico.

5. EL INVESTIGADOR CONTABLE

La investigación contable puede ser realizada por estudiantes, pasantes o profesionales de la Contaduría que de manera informal y temporal realizan investigaciones dentro de su disciplina; así también la investigación contable puede realizarse de manera formal y permanente por un contador - investigador que ocupe plazas con este carácter en instituciones académicas o especializadas.

Las características generales de un investigador contable son:

1. Espíritu de búsqueda, que "... lleva a la universidad y nos mantiene al día, con un insaciable y constante deseo de saber, si verdaderamente somos hombres completos y profesionistas responsables." (27)
2. Curiosidad insaciable, siendo ferviente seguidor de la verdad, ser observador, reflexivo, abierto al cambio y capaz de desarrollar un agudo sentido crítico.

3. Debe ser un profesional creativo, objetivo, realista y emprendedor; " Es fundamental el entusiasmo en la obra, el gusto por la tarea elegida, que crea un campo propicio para la aplicación de la voluntad." (28)

4. Debe ser disciplinado, esforzado y tenaz. " Un espíritu de -- perseverancia indomable es la característica de casi todos los científicos de éxito, ya que todas las realizaciones de tras - cendencia en el mundo requirieron la persistencia y el valor - ante la presencia de frustraciones repetidas ". (29)

5. Poseer gran imaginación; "... puede afirmarse que no hay cuestiones agotadas, sino hombres agotados en cuestiones... esquilmado por un sabio el terreno, muéstrase fecundo para otro..." (30)

6. Debe ser capaz de captar los problemas y poner a disposición - de la sociedad los hallazgos de sus investigaciones con honestedad, claridad y consistencia.

Las características particulares propias de un investigador contable son:

1. Debe conocer la situación que guarda la Contaduría en el entorno universal del conocimiento.

2. Debe conocer los antecedentes, actualidad y prospectiva de la teoría y práctica de la disciplina profesional.
3. Debe estar actualizado en materia de informes, textos y publicaciones propias de la Contaduría.
4. Debe tener capacidad de sistematización con sentido del orden y de la organización.
5. Habilidad para expresarse con precisión y corrección.

Existen limitaciones en la investigación contable, puego que se carece de programas de investigación en cuadros académicos institucionales y privados, o bien, la investigación que existe es insuficiente o deficiente, debido fundamentalmente a:

. Indiferencia hacia las tareas de investigación contable, suele pensarse que en Contaduría todo está dicho; sin embargo, -- como expresa R.K. Mautz, " Hay grandes oportunidades en la investigación científica de la contabilidad, muchas de las cuales parece que ni siquiera reconocemos." (31)

. Se otorga mayor importancia a la docencia que a la investigación, sin pensar que la primera se enriquece de la segunda.

. La literatura contable de naturaleza extranjera sobre - pasa en gran medida a las obras nacionales.

. Las instituciones académicas suelen desechar proyectos-

de investigación, por considerarlos una inversión no siempre recuperable.

. Existen pocas plazas de investigación contable, no siempre justamente remuneradas.

. Las entidades de investigación contable en nuestro país son escasas, el Sistema Inquisitivo Mexicano se divide en tres -- subsistemas: Investigación Contable Académica, Investigación -- Contable Institucional e Investigación Contable Privada. La Investigación Contable Institucional se subdivide en Universitaria, Colegiada y Gubernamental.

Investigación Contable Académica.

Es la investigación contable que realizan los pasantes de las Facultades y Escuelas Profesionales de Contaduría y Administración, a través de seminarios de investigación contable o tesis de grado, para la Licenciatura o Maestría en Contaduría.

Investigación Contable Institucional Universitaria.

Se encarga de la búsqueda, organización y divulgación de conocimientos contables que realizan las instituciones de enseñanza superior y de posgrado. Se realiza a través de centros de investigación contable adscritos a Facultades y Escuelas Profesionales de Contaduría y Administración; entre ellos se encuentran los siguientes:

a) Universidad Nacional Autónoma de México: Facultad de Contaduría

y Administración: División de Estudios Profesionales: Centro de Investigación.

- b) Universidad Nacional Autónoma de México: Facultad de Contaduría y Administración: División de Estudios de Posgrado.
- c) Instituto Politécnico Nacional: Escuela Superior de Comercio y Administración: División de Investigación a nivel licenciatura.
- d) Instituto Politécnico Nacional: Escuela Superior de Comercio y Administración: División de Investigación a nivel posgrado.
- e) Otras Universidades y Facultades de Contaduría y Administración: Centros de Investigación.

Investigación Contable Institucional Colegiada.

Está constituida por estudios que efectúan los organismos colegiados de Contadores Públicos.

Investigación Contable Institucional Gubernamental.

Es la que llevan a cabo organismos o dependencias del Gobierno Federal, fundamentalmente en asuntos de información financiera de tipo fiscal.

Investigación Contable Privada.

Está representada por instituciones de carácter privado que se interesan por el desarrollo de la Contaduría, así como entidades industriales y de servicios con las mismas inquietudes.

A continuación se enumeran algunos cuerpos colegiados, - que realizan investigación contable a nivel nacional:

- a) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., a través de - las comisiones legislativas, normativas y generales.
- b) Colegio de Contadores Públicos de México, A.C, con las siguien - tes comisiones:
 - . Comisión de Investigación Profesional.
 - . Comisión de Investigación de Temas Fiscales.
 - . Comisión de Investigación en Temas de Auditoría.
 - . Comisión de Investigación de Problemas Nacionales.
 - . Comisión de Investigación por Personal Docente.
 - . Comisión de Investigación de Temas Empresariales.
 - . Comisión de Investigación del Sindicalismo Mexicano.
 - . Comisión de Investigación del Mercado de Valores.
- c) Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, A.C., en su re - vista Ejecutivos de Finanzas posee una sección de Investigación.
- d) Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública.

A nivel internacional, existen los siguientes organis - mos de investigación contable:

- a) Asociación Interamericana de Contabilidad, a través de la Comi - sión Interamericana de Investigación Contable.
- b) Comité Internacional de Coordinación de la Profesión Contable.

c) Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad.

La Investigación Contable Institucional en la UNAM, se efectúa a través del Centro de Investigación de la Facultad de -- Contaduría y Administración y en la División de Estudios de Pos -- grado de la Facultad.

El Centro de Investigación, desde su fundación, en 1971, ha publicado diversos artículos, estudios, libros de texto y proposiciones sobre temas de investigación contable y administrativa. Sus principales objetivos son los siguientes:

- " 1. Propiciar el desarrollo y la difusión de nuevos conocimientos y aplicaciones de -- la Contaduría, la Administración y las -- disciplinas conectadas de una manera directa e inmediata con ellas.
2. Explorar la realidad nacional, en lo tocante a los marcos prácticos y teóricos -- de la Contaduría, Administración y disci -- plinas afines.
3. Impulsar el activismo en la educación -- por medio de la indagación científica.

4. Entrenar a los futuros profesores en el empleo de la metodología de la investigación.

5. Conocer la eficacia de los diferentes métodos de evaluación y en general, todo lo referente a la efectividad de la labor académica de la Facultad ". (32)

Se ha puesto de manifiesto que el surgimiento de la Contaduría Internacional ha sido propiciado por la internacionalización de mercados, así como la creciente globalización económica y el auge de las corporaciones multinacionales.

A lo largo de la historia de la economía, las corporaciones multinacionales, son consideradas como las instituciones más jóvenes. Hace apenas 30 años existían pocas corporaciones multinacionales; en la actualidad, representan una fuerza económica dominante en el mundo, propiciando una interdependencia económica.

Por lo anterior, la Contaduría ya no puede ser entendida completamente o utilizada de manera efectiva, a menos que sus ramas internacionales sean también investigadas y puestas en práctica. Dada la influencia del medio ambiente, la información financiera es interpretada de distinta manera en cada nación, dificultando la armonización de principios y prácticas contables a --

nivel internacional. Lo cual demanda acción inmediata en cuanto a traducción de estados financieros, diseño de sistemas contables para corporaciones multinacionales, consolidación adecuada de estados financieros; todo ello bajo la aplicación de normas internacionales de Contaduría encargadas de unificar criterios contables. A continuación cito palabras de Gerhard G. Mueller: " Los estudiantes que decidan ser profesionales de la Contaduría, encontrarán en su plan de estudios una materia dedicada a la Contaduría Internacional... Las extensiones de la Contaduría a nivel internacional son factibles y necesarias." (33)

1. S U R G I M I E N T O D E L A C O N T A D U R I A
I N T E R N A C I O N A L

Se ha dicho que la Contaduría es el lenguaje de los negocios. Esta analogía es correcta ya que la Contaduría es una -- forma de comunicación. Por ello, uno de los lenguajes que la -- Contaduría debe 'hablar' es el internacional.

El término Internacional salta a la vista en los encabezados de los diarios desde las seis de la mañana; es un término - muy utilizado e interesante, puesto que para algunas personas pue de implicar miedo, desesperanza o indiferencia, mientras que para algunas otras representa una esperanza en el futuro y un reto a - vencer.

El área de la Contaduría ha tenido una notable historia internacional y promete tener un mejor futuro. Al igual que otras áreas funcionales de los negocios, la Contaduría ha ido cambiando conforme al medio ambiente en el cual se desarrolla, evolucionando secuencialmente de un sistema rudimentario a uno más complejo y sofisticado.

El desarrollo de la Contaduría Internacional se remonta a 3600 A.C. Conceptos tales como la depreciación fueron evidentes

en el surgimiento de las civilizaciones Griegas y Romanas, en donde, por ejemplo, las paredes eran depreciadas a 1/80 anual. Al - algunos historiadores concuerdan en que la Contaduría Moderna data - del siglo XIV, con el sistema de partida doble.

El primer registro de un sistema completo se encontró - en Génova, Italia en 1340. Este sistema manejaba el concepto del negocio como una entidad que registraba situaciones en términos - monetarios; en otras palabras, los eventos económicos eran cuanti - ficables. Este sistema también hacía distinción entre ingresos y gastos, puesto que hay cuentas que lo demuestran. La dominación - Italiana en el campo de la Contaduría fue en 1494 con la publica - ción del primer tratado formal en Contaduría, llamado Summa de - Arithmetica, Geometria Proportioni et Proportionalita, de Luca -- Pacioli, un fraile Franciscano residente en Venecia. Su Tratado - fue único puesto que también fue uno de los primeros libros impre - sos, de hecho, en la imprenta de Gutemberg.

Quizás se piense que la Contaduría tuvo poco progreso - durante el período de tiempo de 3600 A.C. a 1494, sin embargo, se debe pensar en que se tuvieron que dar antes importantes hechos, - tales como el arte de la escritura, el desarrollo de la aritmética, el uso generalizado del dinero, el desarrollo de negocios en so - ciedad, el concepto de la propiedad privada, el desarrollo del -- crédito y una acumulación significativa de capital privado.

El sistema de contabilidad desarrollado por Luca Pacioli marcó un momento significativo en el proceso evolutivo de la Con -

tabilidad. Su principal objetivo era proporcionar información al dueño sobre la administración del negocio y así mismo sirviendo como base para conceder crédito. Sin embargo, se hacía poca distinción entre la entidad y el dueño, ya que el sistema de Pacioli reportaba de manera conjunta las transacciones personales y del negocio del dueño. Por consiguiente, no se manejaba el concepto de período contable y el principio de negocio en marcha.

El concepto de período contable surge hasta los siglos XVII y XVIII. Durante este período, el centro de comercio fue -- trasladado de Italia a España, a Portugal y al Norte de Europa. -- Aunado a este traslado comercial se dió un desarrollo contable. -- En 1673, Francia adoptó el primer código oficial contable, que requería, dentro de otras cosas, que las hojas de balance fueran -- emitidas cada dos años, de donde se estandarizó que las cuentas -- de débito se manejaran del lado izquierdo y los créditos del lado derecho.

Finalmente el desarrollo de la Contaduría se da en el -- siglo XIX y a principios del siglo XX. La principal fuerza para su desarrollo fue la Revolución Industrial. Los rápidos y constantes cambios inmersos en una economía industrializada compleja, requerían de cambios en la contabilidad. Fusiones, adquisiciones y la expansión de grandes corporaciones multinacionales antecedie ron a nuevos sistemas de información tanto internos como externos y nuevos procedimientos de auditoría.

A consecuencia del dramático incremento en inversiones-

extranjeras y en comercio exterior, así como la integración económica de grupos regionales tales como la Comunidad Económica Europea, surgieron problemas concernientes a la actividad internacional de los negocios. Este fenómeno resulta particularmente complejo, ya que involucra reconciliar prácticas contables de diversas naciones en las que una empresa multinacional opera, así como tratar con problemas contables únicos en el área de los negocios-internacionales.

En este capítulo se busca proporcionar de una manera general e ilustrativa una visión no técnica de las dimensiones internacionales de la contabilidad que cada vez adquieren mayor auge e importancia.

La internacionalización de la Contabilidad se debe principalmente a las transacciones de empresas multinacionales, ya -- que manejan sus recursos en escala mundial y estas transacciones -- para que se lleven a cabo de manera efectiva y eficiente, deben -- estar respaldadas por una información financiera confiable que -- permita el análisis cuidadoso de oportunidades de inversión, así -- como el control y uso efectivo de recursos disponibles. La Contaduría Internacional (o multinacional o transnacional) es una de -- las diversas especialidades reconocidas en el campo contable.

Mucho se ha dicho y escrito acerca de la naturaleza multinacional de la economía mundial actual. Automóviles de marca -- Volkswagen, Toyota y Mercedes Benz, se ven por todo el mundo. Lo mismo sucede con televisiones japonesas. Zapatos italianos, --

refresco Coca-Cola y cámaras japonesas se pueden adquirir en cualquier país. Es realmente una era de globalización económica.

La proliferación de empresas multinacionales y sus actividades han constituido quizás el desarrollo más significativo -- dentro de los negocios internacionales, no sólo de las pasadas -- tres décadas, pero posiblemente de la historia internacional de los negocios.

David E. Lilienthal define a las empresas multinacionales como " corporaciones que tienen su casa en un país pero operan y viven bajo las leyes y costumbres de otros países. " (34)

La riqueza e influencia de las empresas multinacionales es gigantesca, como se ve en el hecho de que en 1971 aproximadamente el 20% de las 50 entidades económicas más grandes del mundo eran compañías multinacionales.

La primera aparición de una empresa en el campo de la Contaduría Internacional generalmente ocurre como resultado de una oportunidad de importación o exportación. En el caso de una exportación, una compañía doméstica puede recibir una solicitud de compra de un comprador extranjero. Asumiendo que la compañía doméstica desea efectuar la venta, se ve en la necesidad de investigar a su comprador extranjero, particularmente cuando el comprador desea pagar a crédito. Este procedimiento no es tan fácil -- como parece. Se le deben pedir al comprador extranjero que proporcione información financiera. El comprador enviará entonces sus estados financieros; sin embargo, éstos posiblemente sean --

difíciles de interpretar para la empresa doméstica. Los estados-financieros quizás estén escritos en otro idioma y con seguridad estén basados en procedimientos y principios contables distintos al sistema contable de la compañía doméstica. Algunas compañías que ingresan en el campo de los negocios internacionales, se ven en la necesidad de pedir ayuda, ya sea a un banco o a una firma contable con experiencia internacional. Inclusive en el caso de que el comprador extranjero desee pagar antes de recibir la mercancía, si desea pagar en su propia moneda, la compañía vendedora se debe familiarizar con las pérdidas y ganancias cambiarias que pueden ocurrir durante el lapso de tiempo en el cual la orden es confirmada y el tiempo en el cual el pago es recibido.

La compañía vendedora debe encargarse también de otros detalles internacionales tales como seguros, documentación legal-internacional; siendo para ello necesario los servicios de abogados, ejecutivos bancarios y contadores con experiencia internacional.

En el caso de una importación potencial, los aspectos contables internacionales no están tan involucrados ya que la mayoría de los detalles son responsabilidad del vendedor extranjero. Sin embargo, en el caso de que el vendedor extranjero demande el pago en su moneda, o si el comprador doméstico desea información acerca de la confiabilidad de su proveedor, deberá consultar en todo caso a la banca internacional, una firma de abogados o una firma contable.

Tomando en cuenta el auge del comercio exterior, no es difícil de predecir que la interacción y la dependencia de los países en el comercio internacional seguirá creciendo. Por lo tanto, toda persona que contemple una preparación en el área de los negocios debe tener conocimiento de aspectos internacionales.

Conforme la empresa se va involucrando cada vez más en el comercio exterior, la actividad de la Contaduría Internacional se incrementa, así como sus costos por asesorías externas. Llega a cierto punto en el cual es más conveniente para la compañía desarrollar las capacidades internacionales de sus propios empleados, creando un departamento de exportaciones que se encargue del comercio internacional.

Con la inminente interdependencia de la economía mundial la frecuencia e importancia de las transacciones dentro de la Contaduría Internacional se verán incrementadas. Lo que es más, se dará una mayor necesidad de profesionales en contaduría que presten sus servicios sobre Contaduría Internacional. La mayoría de los usuarios de los estados financieros necesitarán entender algo acerca de la Contaduría Internacional, para interpretar los resultados financieros. En suma, cualquier persona que prepare, audite o utilice los estados financieros de compañías con operaciones internacionales, necesitará saber cada vez más acerca de la Contaduría Internacional; de lo cual se desprende su importancia y justificación de esta tesis por dar a conocer esta nueva área de investigación, que debe ser estudiada por profesionales en Contaduría que buscan la excelencia en el desarrollo de la profesión.

1.1 SITUACION TEMPORAL DE LA CONTADURIA INTERNACIONAL EN EL DESARROLLO CONTABLE.

Para situar de alguna manera, en este momento, a la -- Contaduría Internacional en el desarrollo de la historia contable, es conveniente hacer referencia a las 'Siete Epocas de Desarrollo' de la profesión y de los principios contables, propuestas por -- Dean Athol S. Carrington: (35)

La Epoca de la Inocencia.

Fue aquélla en la cual no existían normas. Mientras -- que los registros se encontraran al corriente y los balances fueran correctos, no había motivo de discusión.

La Epoca de la Improvisación.

Esta época se inicia con cuestionamientos que son hechos a los contadores acerca de la divergencia en cuanto al ejercicio de la práctica contable y la falta de realismo. Algunas normas - fueron improvisadas para regular algunas situaciones que parecían obsoletas. Se ve palpable la necesidad de los principios contables.

La Epoca de la Uniformidad.

Surge esta época con el fin de evitar el exceso de tecnicismo en los reportes financieros, puesto que se volvían incom-

prensibles por los usuarios de la información. Es entonces cuando se piensa en uniformar las prácticas contables. Los pronunciamientos profesionales ya no eran aceptados de manera pasiva, eran discutidos.

La Epoca de la Inflación.

La inflación destruye premisas y tradiciones de la contabilidad. Una característica de esta época de desarrollo contable es el hecho de que se volvió a una contabilidad nacionalista. Cada nación otorgaba sus puntos de vista en relación al tema.

La Epoca de la Intervención.

En esta época intervienen instituciones reguladoras en el desarrollo de normas contables.

La Epoca de la Integración.

Es la que se está llevando a cabo en la actualidad; se basa en la conjunta relación de trabajo entre la profesión contable y el gobierno, con el fin de proporcionar una efectiva asesoría y retos de investigación.

La Epoca de la Innovación.

Se desarrollará en un futuro después de haber alcanzado determinado nivel de integración. En esta época se encaminará - todo el potencial de investigación y la experiencia profesional,-

para desarrollar y evaluar nuevos métodos de información.

De acuerdo con la clasificación anterior, la contabilidad financiera probablemente se localice en la época de intervención - integración y la Contaduría Internacional quizás se encuentre en una fase entre la época de uniformidad - inflación. Consideremos además, que la Contaduría Internacional en la actualidad está siendo centro de atención, pues su desarrollo es urgente y - significativo dentro del desarrollo de la historia contable.

2. INFLUENCIA DEL MEDIO AMBIENTE EN LA CONTABILIDAD

Debido a que ningún país es igual a otro, de la misma manera sus sistemas de contabilidad son distintos. Cada uno se irá moldeando de acuerdo a una serie de complejas interacciones - socioculturales, políticas y económicas. Para entender el sistema contable de cualquier país es necesario conocer las características ambientales de un país.

Según Farmer y Richman organizaron las características ambientales en cuatro grupos: Educativo, Sociocultural, Legal - Político y Económico. (36)

El análisis ambiental es una herramienta valiosa, para explicar y entender las diferencias en la forma de operar de un negocio en diferentes países y de manera específica las prácticas

y principios contables.

Desde luego es una ventaja entender cómo diferentes naciones manejan su sistema contable. Siempre existe algo nuevo -- que aprender de las experiencias de los demás. Quizás alguna -- práctica contable nos parezca ilógica, pero al estudiar y entender su cultura nos parezca racional.

A continuación vamos a analizar los cuatro grupos de ca racterísticas ambientales con sus subfactores:

1) Factores Educativos.

Las características educativas de un país tienen un efecto significativo en las prácticas contables; los subfactores que lo integran son los siguientes: el grado de alfabetización, incluyendo la habilidad para las matemáticas, el porcentaje de personas que han recibido instrucción escolar en varios niveles, la orientación del sistema educativo y la congruencia entre las necesidades de la sociedad y la educación.

. Alfabetización.

Dado que la contabilidad maneja números y palabras, tendrá poco significado la práctica de la contaduría en una sociedad que sea predominantemente analfabeta. Internamente la planeación de la contabilidad y el sistema de control será difícilmente aplicable, dadas las li mitaciones de los empleados para preparar y entender --

presupuestos y reportes. Conforme el nivel educativo - de la población se va incrementando, la mayoría de los problemas contables disminuyen, dando lugar a sistemas más sofisticados. Sin embargo, resulta importante señalar que inclusive en países con un elevado nivel de - - analfabetismo, se tienen sistemas de contabilidad complejos. Esta paradoja ocurre cuando el sector industrial y gubernamental están a cargo de personas académicamente preparadas, en donde los reportes financieros son para el gobierno o cuando el gobierno mismo es dueño de las empresas. Egipto es un ejemplo de esta situación.

. Orientación del Sistema Educativo.

Dependiendo de la manera en que la materia contable sea impartida, serán las posibilidades de desarrollo profesional de los alumnos.

. Congruencia entre las necesidades de la sociedad y la Educación.

Conforme al crecimiento económico del país, se requieren complejos procedimientos contables y por consecuencia personas capacitadas que los manejen y entiendan. El objetivo es determinar si el sistema educativo está produciendo suficientes personas capacitadas para

ese nivel de desarrollo del país.

2) Factores Culturales.

El grado conservador en cuanto al manejo de principios y prácticas contables afecta especialmente al grado de valuación y determinación de resultados, mediante el uso de reservas. Así mismo, al no revelar suficiente información dificulta la auditoría ya que se obstaculiza la obtención de datos, su verificación y comprobación. Las actitudes sociales hacia un negocio pueden variar desde la desconfianza y antagonismo hacia la entera confianza y apoyo. Cuando existe desconfianza se de manda más información y una revisión escrupulosa de las transacciones generadas por el negocio; en algunas ocasiones, no sólo se requiere información financiera, sino políticas hacia empleados.

3) Factor Legal - Político.

Es determinante dentro del sistema contable que desarrolle una entidad.

4) Factor Económico.

El grado de desarrollo económico de un país y la orientación básica de la economía, son dos de los factores económicos más importantes que influyen el desarrollo de prácticas contables. Una característica económica relacionada es el - -

tipo de política monetaria y fiscal empleada por el gobierno. Las fuentes de recursos juegan un papel importante, así como el grado de comercio internacional que realiza una entidad. La inflación es otra característica económica que tiene una importante influencia en la práctica contable de algunos países. A pesar de que la inflación aparece como un fenómeno mundial, su severidad varía de uno a cuatro dígitos. De manera particular en países que cuentan con hiperinflación, sus resultados financieros pueden llegar a ser irrelevantes en caso de que la información financiera no sea reexpresada. Otro factor económico que merece ser mencionado debido a su influencia en el desarrollo del sistema contable, son los lazos económicos con otros países. Históricamente el primero de estos arreglos fue el colonialismo. Las colonias adoptaban o eran forzadas a adoptar el sistema contable del conquistador, aún cuando no fuera apropiado para el nivel de desarrollo económico de la colonia. Una segunda relación económica importante de hacer notar, es la integración de grupos económicos como la Comunidad Económica Europea. Conforme estos grupos logran su total integración de sistemas políticos y económicos, han reconocido la inminente necesidad de integrar sus sistemas contables también. Este proceso es llamado Armonización Regional. La Comunidad Económica Europea ha encaminado sus esfuerzos hacia esta armonización; sin embargo, el trabajo es arduo pues requiere el conocimiento pleno de su historia y cultura para lograr cambios legales, políticos y educativos.

2.1 ORIENTACION CONTABLE.

Tal como se presentó anteriormente, las características ambientales influyen en el desarrollo y en la orientación que se le da al sistema contable de un país. El medio ambiente influye en los principios y en las prácticas contables de cada nación. De ello surgen las diferentes orientaciones que se le da a la información financiera, dependiendo del uso al cual se le destine, de acuerdo al sector de la población interesada.

En algunos países, la información financiera es dirigida principalmente a las necesidades de información de inversionistas, mientras que en algunos otros países, el sistema contable -- está diseñado para asegurar el cumplimiento de obligaciones fiscales o también para lograr políticas macroeconómicas, tales como -- alcanzar determinado nivel de crecimiento. Por ello, las compañías preparan sus estados financieros dirigidos a satisfacer las necesidades de sus usuarios principales y los estados financieros no sólo se ven distintos, sino que proporcionan diferente información, dependiendo de quiénes sean los usuarios principales; ya -- sea un inversionista, un proveedor o el gobierno. Aún cuando las compañías de distintos países enfocaran sus estados financieros -- hacia usuarios semejantes, habría diferencias en cuanto a manejo de principios contables y presentación de estados financieros.

A continuación se describen los acontecimientos que forjaron el sistema contable en Estados Unidos y Gran Bretaña; Suiza,

Alemania y Japón; Francia y Suecia; con el objeto de ilustrar lo anteriormente expuesto.

La Revolución Industrial en Estados Unidos y Gran Bretaña, propició un enriquecimiento general. Al crecer en tamaño las compañías, así mismo crecían sus necesidades de capital, que fue aportado principalmente por la nueva clase media. Este fenómeno tuvo un gran impacto en ambos países de donde la información financiera se considera fundamental para evaluar la situación económica de la entidad. En vista de que los socios personalmente no tienen acceso a la elaboración de auditorías, se les proporciona información a través de reportes en los que se muestran las aplicaciones de sus recursos consignados a la entidad. Por ello, no es ninguna sorpresa el hecho de que los informes sean orientados a las necesidades de información de los inversionistas; siendo un objetivo principal, la determinación de la utilidad.

En otros países como Suiza, Alemania y Japón, el medio ambiente se caracteriza por el hecho de que pocos pero grandes -- bancos satisfacen las necesidades de capital de las empresas. -- Las necesidades de información se satisfacen por medio de consultas directamente en los bancos. La situación financiera de la entidad es fácil de conocerse, puesto que las entidades en la mayoría de los casos sólo tienen un usuario principal de la información financiera. Los estados financieros son preparados puesto que el gobierno requiere cierta revelación; sin embargo, estos estados financieros no contienen tanta información como la que es -

revelada en los estados financieros de empresas de Estados Unidos. Siendo los bancos la fuente principal de capital, el sistema contable es orientado hacia la protección crediticia; por ello, las prácticas en cuanto a reservas son conservadoras, puesto que las consideran como garantías de créditos.

En Francia y Suecia se observa otra orientación de la - contabilidad financiera. El gobierno maneja los recursos del país y por ello se espera que las empresas cumplan con políticas de gobierno y planes macroeconómicos. El gobierno se asegura de que las empresas cuenten con el capital necesario para su funcionamiento y en caso de necesitar préstamos, éstos son otorgados o inclusive, el gobierno invierte en las empresas. La contabilidad - es orientada en base a las decisiones del gobierno, que se basan en la uniformidad de prácticas contables.

Cabe hacer mención a la importancia de los lazos políticos y económicos con otros países. La tecnología contable es importada y exportada, así como los sistemas políticos y las ideologías; por ello, existe cierta similitud en la contabilidad de algunos países. Los Estados Unidos influenciaron la contabilidad - de Canadá, debido a la cercanía geográfica y por ende los lazos - comerciales; lo mismo sucede con México.

Como anterior protectorado de los Estados Unidos, las - Filipinas cuentan con requerimientos contables semejantes. La -- contabilidad en Israel está fuertemente influenciada por Estados- Unidos, debido a los lazos históricos y sociológicos entre estas-

naciones. De igual manera, resulta interesante ver que la contabilidad japonesa está sintiendo cada vez más la influencia de -- prácticas norteamericanas.

Otro modelo contable que ha tenido influencia mundial -- es el de Gran Bretaña, ejerciendo de manera especial esta influencia en sus anteriores colonias.

Desde 1970 la Comunidad Económica Europea intenta armonizar las prácticas contables de sus países miembros, por el hecho de formar parte de esta comunidad, los países poseen intereses económicos similares y por ello desean unificar criterios; -- sin embargo, no se puede saber si esta interdependencia económica va a forzar a que las prácticas contables se unifiquen.

2.2 MODELOS CONTABLES EN EL MUNDO.

Las variables que dan origen al desarrollo de la contabilidad financiera, coinciden hasta cierto punto; algunas naciones pueden ser agrupadas de acuerdo con semejanzas contables puesto que cuentan con un ambiente de negocios semejante. No existen dos países con prácticas contables idénticas. Cada país posee -- una mezcla única de variables ambientales, que en conjunto influyen para el desarrollo de un sistema contable propio. Sin embargo, es posible identificar tres grandes modelos contables en el mundo.

Modelo Anglo Americano.

La orientación contable de este modelo se encuentra fijada por Gran Bretaña, Estados Unidos y Holanda. La contabilidad se define en base a las necesidades de sus usuarios principales; en este caso, los proveedores y los inversionistas. Los niveles de educación, en general, son altos. Existen empresas multinacionales en los países que conforman este modelo. A continuación se presentan los países que integran el Modelo Anglo Americano:

América Central	India	Pakistán
Australia	Indonesia	Panamá
Bahamas	Irlanda	Papúa Nueva Guinea
Barbados	Islas Caimán	Puerto Rico
Bermudas	Israel	Reino Unido
Canadá	Jamaica	República Dominicana
Chipre	Kenia	Singapur
Estados Unidos	Malawi	Sudafrica
Fiji	Malasia	Trinidad y Tobago
Filipinas	México	Venezuela
Holanda	Nigeria	Zimbabwe
Hong Kong	Nueva Zelanda	

Modelo Continental.

Los países que integran este modelo son en su mayoría - naciones de Europa y Japón. Los negocios en estos países, mantie nen lazos estrechos con los bancos, los cuales proveen del capi - tal necesario; por ello, el sistema contable se enfoca a satisfac - er las necesidades de información que requiere el gobierno y los bancos en cumplimiento de políticas macroeconómicas. Los países- que integran este modelo son:

Alemania Occidental	Francia	Noruega
Austria	Grecia	Portugal
Bélgica	Italia	Senegal
Dinamarca	Japón	Suecia
Egipto	Luxemburgo	Suiza
España	Marruecos	

Modelo Sudamericano.

Este modelo incluye la mayoría de las naciones de Améri - ca del Sur, que comparten una misma herencia. Estos países po - seen gran experiencia en cuanto al manejo contable de la inflación. De manera general, la contabilidad está orientada conforme a pla - nes de gobierno y prácticas de uniformidad, establecidas en las - empresas. Los países que conforman este modelo son:

Argentina

Chile

Uruguay

Bolivia

Ecuador

Brazil

Perú

A simple vista, algunos países nos parecen no pertenecer dentro de algún modelo; sin embargo, debemos analizar las variables ambientales, que ya fueron descritas con anterioridad, para comprender esta clasificación.

No se debe afirmar que la contabilidad de un país es mejor a la de otro. La contabilidad existe porque satisface una necesidad de información, mientras lo logre, está cumpliendo con la misión para la cual fue creada. La contabilidad se desarrolla y se nutre del medio ambiente. La prueba de ello es la diversidad de prácticas en el mundo contable.

2.3 REVELACION CONTABLE.

Al igual que los principios y prácticas contables, la revelación contable se encuentra influenciada por el medio ambiente, éste determina el grado de revelación de la información contable. Es importante una adecuada revelación para poder interpretar la información contable y darle el carácter de útil.

En ausencia de uniformidad en la práctica contable, se piensa que una adecuada revelación es la base de un buen análisis financiero. Sin embargo, esto no quiere decir que la adecuada --

revelación sea sustituto de los principios contables; ambos deben trabajar de manera conjunta.

De manera general, aquéllos encargados de generar información financiera prefieren limitar la revelación para evitar costos de preparación y mantener cierto nivel de discreción. Por otro lado, los usuarios de la información financiera, prefieren un mayor grado de revelación en los estados financieros, de lo que están dispuestos a proporcionar los encargados de producir la información financiera. De esta lucha de intereses resulta el cuándo, qué y cómo de la revelación contable; que se encuentra determinado por las necesidades de información, que responden a variables ambientales como el entorno educativo, sociocultural, legal - político y económico, de cada país. Por ende, la revelación contable puede ser mínima o extensa; orientada a inversionistas, proveedores, al gobierno, o a la sociedad en general; puede ser uniforme o flexible. Sin embargo, un punto es claro y básico: Sin una adecuada revelación contable la información financiera proporcionada carece de utilidad.

3. INFORMACION FINANCIERA EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL

Emitir información financiera transnacional se refiere a proporcionar información financiera más allá de las fronteras. La necesidad de emitir información financiera transnacional surge

cuando una empresa busca capital fuera de sus fronteras. Cuando esto sucede, la empresa se encuentra ante el hecho de que quizás los estados financieros que proporciona a los usuarios principales de su país no satisfagan las necesidades de información de -- los usuarios de otro país. Los estados financieros son una herramienta de la comunicación y cuando la compañía no comunica de manera efectiva, paga el precio de perder inversionistas potenciales. Por ello, la compañía debe procurar equilibrar los costos adicionales que representa una buena comunicación de su situación financiera con el hecho de obtener inversionistas.

La emisión de información financiera transnacional ha sido estimulada debido a la inminente globalización de economías, en las cuales se localizan las empresas multinacionales; puesto que éstas buscan una apertura al mundo buscando mejores ofertas de crédito y posibilidades de inversión y crecimiento. La única desventaja que representa este tipo de información financiera, -- tanto para la empresa multinacional (como proveedor de información) como para el inversionista (como usuario de la información) consiste en que la empresa al preparar sus reportes financieros, asume que sus usuarios entienden la orientación general del sistema contable en su nación; las prácticas contables utilizadas por la compañía; el lenguaje utilizado; la unidad monetaria manejada en los estados financieros. Todo esto puede ser totalmente distinto en el país al cual se envían los reportes financieros.

Tenemos por ejemplo, el estado financiero de la compañía

alemana Löwenbräu (ver Apéndice no. 2). Suponiendo que una persona nos sugiere invertir en esta compañía, nosotros de inmediato - escribimos para recibir sus estados financieros y lo primero que salta a la vista es que están en alemán y las cantidades están expresadas por consiguiente en marcos alemanes. A menos de que uno entienda alemán, esté familiarizado con políticas contables alemanas y con el manejo del marco alemán, probablemente tendría dificultades para interpretar el reporte anual de Löwenbräu. Quizás-después de esto decida uno no invertir en la compañía, puesto que este hecho representa demasiados problemas de 'interpretación'; - y por otro lado quizás se esté desperdiciando una muy buena oportunidad de inversión. Claro que estos obstáculos se superan - aprendiendo alemán, conociendo las prácticas contables alemanas - pero esto lleva tiempo e implica un costo extra; también se puede acudir en busca de ayuda a empresas que se dedican a analizar los estados financieros de compañías extranjeras, emitiendo recomendaciones sobre posibles inversiones.

Muchos profesionales en Contaduría se interesan en los efectos que pueden causar un lenguaje desconocido, otra moneda y diferentes prácticas contables de otro país, sobre las decisiones de inversión. Temen falsas interpretaciones y por consiguiente - oportunidades de inversión desperdiciadas; por esto, se pretende una "armonización" de prácticas contables en el mundo.

Las empresas multinacionales, por su parte, pueden tomar varios cursos de acción, encaminados a reducir esta problemá-

tica y son:

. No hacer nada.

Cuando una compañía envía unos estados financieros generados con las mismas bases contables que el usuario extranjero, no hay necesidad de hacer algo para adecuar la información financiera puesto que los estados financieros están expresados en el mismo lenguaje, con la misma moneda y bajo los mismos principios contables. Generalmente las compañías británicas y estadounidenses toman este curso de acción, puesto que sus principios contables son conocidos en el mundo; además, la libra esterlina y el dólar son monedas internacionales; así mismo, el idioma inglés es reconocido como el 'idioma de los negocios'.

Preparar traducciones convenientes.

Se traducen los estados financieros al lenguaje del usuario extranjero, sin embargo, se conservan los principios contables y la moneda del país generador de la información. El estado financiero de Volkswagen (ver Apéndice no. 3) es un ejemplo de este curso de acción tomado por la compañía multinacional. Nótese que a pesar de que los rubros están en inglés, los principios contables y la moneda son alemanes. Esta alternativa no es tan costosa y las compañías que la llevan a cabo, generalmente preparan estados financieros en inglés, francés, alemán y español. De esta manera, el usuario extranjero supera el obs ..

título del idioma, sin embargo, aún tiene que enfrentarse a la --
unidad monetaria y a las prácticas contables distintas a las de -
su país.

- . Preparar un estado de cuenta conveniente.

Su objetivo no es una mera traducción, --
va más allá, puesto que no sólo se realiza una traducción de los-
rubros del estado financiero, sino que los importes se expresan -
en la unidad monetaria del usuario extranjero. Sin embargo, los-
principios contables del país generador de la información finan -
ciera, permanecen. Un ejemplo ilustrativo es el caso de la compañ
ña japonesa Nissan (ver Apéndice no. 4), se observa que el tipo-
de cambio del Yen era Yen 224 = U.S. \$1.00

- . Permanecer sobre una base limitada.

Este curso de acción representa un import
tante avance para adecuar la información financiera a un usuario-
extranjero. Se efectúa una reconciliación de la utilidad neta ob
tenida en base a los principios contables del país generador con-
una utilidad neta obtenida en base a los principios contables del
país usuario. Así mismo, se pueden traducir los estados financial
ros al lenguaje del usuario extranjero y permanecer expresadas --
las cantidades en la unidad monetaria correspondiente al país ge-
nerador de la información financiera. Las compañías multinacional
les que realizan este esfuerzo, reconocen la importancia de - - 2

comunicarse de manera efectiva con sus usuarios extranjeros. Si el número de inversionistas o proveedores extranjeros es significativo y sobre todo, que el enfoque de las prácticas contables di fiera demasiado, entonces la necesidad es real. Las compañías de ben conservar más de un juego de registros contables. Afortunadamente, los sistemas computarizados son de gran ayuda. Un ejemplo de este curso de acción lo constituye la compañía holandesa Philips (ver Apéndice 5).

. Preparar otros estados financieros.

La compañía generadora de la información financiera prepara otros estados financieros en base a los princi pios contables del país usuario, en el idioma extranjero y expresados en la unidad monetaria correspondiente. Las compañías que hacen esto, como Komatsu (ver Apéndice 6) justifican plenamente los gastos que se realizan por los ingresos que obtendrán.

Algunas compañías multinacionales están haciendo un esfuerzo por desarrollar principios contables mundiales, sintetizan do lo que ellos consideran sean las prácticas óptimas de cada país. Un ejemplo palpable de esto es Royal Dutch/Shell que trata de utilizar principios contables compatibles de Gran Bretaña, Holanda y Estados Unidos. Sin embargo, a pesar de preparar estados financieros con bases contables semejantes, la comparabilidad entre ambos es difícil de lograr sin antes entender el medio ambien te cultural de un país.

3.1 ARMONIZACION DE PRINCIPIOS Y PRACTICAS DENTRO DE LA CONTABILIDAD INTERNACIONAL.

Con el auge del comercio internacional, crecen en número y sofisticación los sistemas contables de los grupos regionales - económicos. Ello explica los esfuerzos por eliminar las diferencias en los principios y prácticas contables, por medio del proceso de armonización. Existen muy buenas razones para lograr esta armonización internacional, aunados a grandes beneficios. Pero, - al mismo tiempo existen también válidos argumentos en contra.

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

Una de las fuerzas que impulsan la armonización es la - creciente internacionalización de las economías mundiales, casi - toda economía en el mundo se ha vuelto más dependiente del comercio internacional y de flujos de inversión. Esto implica que sus transacciones financieras tengan que ver de una forma u otra con el comercio internacional. Las transacciones y decisiones internacionales se verían facilitadas con terminología y procedimientos contables uniformes; que pudieran ser interpretados por gobiernos así como por accionistas, inversionistas potenciales, - acreedores o simplemente público en general.

Un sistema contable mundial, promovería la eficiencia de la compañía y del país, colocando al personal en tareas más productivas, reduciendo tiempos y movimientos y evitando el costo que se requiere para traducir e interpretar los estados financieros. Los mercados financieros internacionales también se verían beneficiados. El reabastecimiento de mercancías se convertiría en un proceso efectivo, propiciando así una integración económica y política.

Otra fuerza que impulsa la armonización es la necesidad de búsqueda de capital por parte de las compañías en el exterior. Por décadas las compañías disfrutaron en general de ciertos niveles de protección, mayores a los que hoy se dan tanto en comercio como en inversión. Antes el entorno económico era menos competitivo. En las pasadas dos décadas, la competencia internacional se ha venido incrementando dramáticamente. La formación de la Comunidad Económica Europea propició competencia entre las compañías europeas; así como inversión de Estados Unidos, Canadá y Japón, esto fomentó más competencia, aunado al hecho de la apertura al comercio internacional de Taiwan, el Sur de Corea, México y Brasil.

La nueva era de competencia internacional, obligó a las empresas a fortalecer sus habilidades competitivas como medio para sobrevivir. Las principales claves para lograr el éxito son: operaciones a gran escala, fomento de la inversión y tecnología así como un manejo efectivo de los recursos.

En el entorno económico actual, son pocas las compañías que poseen los fondos suficientes para financiar su propia operación y mantener su nivel competitivo.

La intensa competencia por conseguir préstamos tanto -- domésticos como internacionales ha forzado hasta cierto punto, la armonización contable, puesto que los acreedores así lo requieren. Debido a que existe demanda de préstamos, se necesitan estandarizar los estados financieros de las compañías, que requieren los -- préstamos para poder lograr un análisis financiero acertado. Las posibilidades que tiene una compañía cuyos estados financieros se presentan de forma detallada y con un alto grado de revelación -- contable, son mayores a las de una compañía que presenta unos estados financieros incompletos, que no revelan su situación económica de manera clara y precisa.

La necesidad de capital de inversión por parte de las -- compañías también fomenta la armonización contable, puesto que -- buscan fondos para llevar a cabo proyectos de infraestructura. -- Organizaciones tales como el Banco Internacional para la Reconstrucción y el Desarrollo, generalmente requiere un formato específico para la presentación de sus estados financieros, para que -- posteriormente pueda ser considerada la petición de préstamo.

Como se puede observar, tanto las fuerzas económicas, -- como los acreedores pugnan por una armonización contable; entonces uno se preguntaría ¿ Si la armonización contable es necesaria y ventajosa, porqué no se ha logrado ? La respuesta la expresa --

J.A. Burggraaf (37) en un discurso presentado el 7 de agosto de 1981 en la reunión de la American Accounting Association:

" ... Mientras la gente esté convencida de ante mano de que sus propios puntos de vista son superiores a los de los demás, independientemente de que se conozcan o no, resulta casi imposible llegar a un acuerdo para una solución común.

... Un segundo obstáculo son las diferencias en el entorno económico y social, donde la contabilidad tiene su papel específico. Cada país tiene su propio punto de vista sobre lo que es o - debe ser el objetivo principal de los estados - financieros.

... El hecho de que en la actualidad existan -- amplias divergencias en las prácticas contables mundiales representa un tercer obstáculo.

... Algunos de los obstáculos encontrados en el proceso de establecer normas internacionales -- son los mismos que preocupan a las personas que establecen normas nacionales. Los fenómenos -- económicos pueden considerarse desde ángulos diferentes, lo cual nos lleva a tratamientos di-ferentes. A menudo se confunden los objetivos - de los estados financieros. Los grupos de - -

interés pueden ejercer presiones para encaminar nos hacia una u otra dirección. Las normas no pretenden ni pueden abarcar todos los asuntos - que surgen en industrias o circunstancias específicas." (38)

Es difícil imaginar un único sistema contable para todas las compañías de todas las naciones; sin embargo, es factible el desarrollo de procedimientos contables uniformes en bloques -- económicos regionales. Independientemente del nivel deseable y -- realista de armonización, se requieren cursos de acción. Algunas personas y organismos para dar entrada al cambio, por medio de -- sus habilidades y conocimiento.

3.2 ORGANIZACIONES INTERNACIONALES.

El Congreso Internacional de Contadores (ICA, por sus siglas en inglés) fue fundado en 1904. Su objetivo general es fomentar el cambio de ideas entre los contadores de distintas naciones. Sus reuniones se llevan a cabo cada cinco años en donde se presentan temas de interés general, se emiten reportes internacionales que surgen de sesiones técnicas. En 1972 ICA formó el -- Comité Internacional de Coordinación para el Desarrollo de la Profesión Contable (ICCAP, por sus siglas en inglés). Sus objetivos eran conducir estudios específicos de la ética profesional conta-

ble, sobre educación y entrenamiento y sobre la estructura de organizaciones contables. Los países fundadores fueron: Alemania-Occidental, Australia, Canadá, Estados Unidos, Filipinas, Francia, Gran Bretaña, Holanda, India, Irlanda, Japón y México.

En 1976 se disolvió ICCAP y se reconstituyó en la Federación Internacional de Contadores (IFAC) el 7 de octubre de 1977, contando con 63 organizaciones profesionales de 49 diferentes naciones. IFAC es una organización coordinadora cuya meta es desarrollar lineamientos internacionales como principios éticos, para el desarrollo de la profesión contable. Promueve también el desarrollo de organizaciones regionales. Procura el desarrollo y fortalecimiento de la Contaduría Internacional. La Federación Internacional de Contadores expuso en su constitución las directrices de su programa de trabajo:

- a) Desarrollar las normas básicas para la práctica de la auditoría.
- b) Establecer las bases de un Código de Ética.
- c) Estudiar y ampliar la información sobre programas de formación profesional y entrenamiento de contadores.
- d) Estudiar y desarrollar la información relativa a los métodos de costos y otras técnicas de contabilidad administrativa.
- e) Desarrollar la información sobre administración de la práctica profesional y ayudar a los contadores en ejercicio para ofrecer un mejor servicio.
- f) Estudiar y ampliar la información de interés para los contadores

- públicos como la responsabilidad legal como auditor.
- g) Asignar proyectos específicos de trabajo y estudio a las organizaciones regionales de la profesión.
 - h) Mantener relaciones con los organismos regionales y estudiar la posibilidad de crear nuevos, ayudándolos con la organización y desarrollo.
 - i) Establecer medios de comunicación adecuados entre los miembros de IFAC y otras organizaciones interesadas.
 - j) Organizar y promover el intercambio de información técnica, material didáctico, publicaciones profesionales y literatura contable en general.
 - k) Organizar y conducir un Congreso Internacional de Contadores cada cinco años.
 - l) Pugnar por el incremento de miembros afiliados a IFAC.

Para el cumplimiento de sus objetivos, la Federación -- Internacional de Contadores ha formado siete comités de trabajo, - cada uno de los cuales es un cuerpo internacional definido en sus objetivos y métodos; estos comités son: Auditoría, Educación, - Etica, Contabilidad Administrativa, Organizaciones Regionales, - Congreso Internacional y Planeación.

El éxito de ICA y de IFAC radica en fomentar el inter - cambio de ideas y de profesionales, como requisito hacia la armonización de principios y prácticas contables en el mundo.

En el Décimosegundo Congreso Internacional de Contadores celebrado en la Ciudad de México en octubre de 1982, bajo la temática " La Profesión Contable. Oportunidades de liderazgo en un - Mundo Cambiante." John Turner expresó lo siguiente:

" El gran beneficio de la armonización sería - la comparabilidad de información financiera in ternacional. Lo que eliminaría malos entendidos, fomentando la inversión internacional... Una segunda ventaja sería el ahorro de tiempo y dinero que se invierte en consolidar información financiera divergente..." (39)

La Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad - (IASC) se fundó en junio de 1973, teniendo los siguientes países- y organismos fundadores:

ALEMANIA.

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e V Wirtschaftsprüferkam

AUSTRALIA.

The Institute of Chartered Accountants in Australia.

CANADA.

The Canadian Institute of Chartered Accountants.

ESTADOS UNIDOS.

American Institute of Certified Public Accountants.

FRANCIA.

Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés.

HOLANDA.

Nederlands Instituut van Registeraccountants.

JAPON.

The Japanese Institute of Certified Public Accountants.

MEXICO.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

REINO UNIDO E IRLANDA.

The Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

The Institute of Chartered Accountants in Scotland.

The Institute of Chartered Accountants in Ireland.

The Association of Certified Accountants.

The Institute of Cost and Management Accountants.

The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.

Los objetivos de IASC contenidos en su constitución son:

- a) Formular y publicar en el interés público normas contables a ser observadas en la presentación de estados financieros y promover su aceptación y aplicación internacional.
- b) Trabajar en términos generales por la mejoría y armonización de las reglas, normas contables y procedimientos relativos a la presentación de estados financieros.

Pueden identificarse tres aspectos de la evolución que demuestran la necesidad de normas internacionales: el crecimiento de la inversión internacional, la creciente prominencia de las empresas multinacionales y el aumento en el número de organismos-contables que establecen normas.

La fuente primaria de información para las decisiones de los inversionistas en cuanto a su participación en una empresa son los estados financieros publicados. Hay un rápido crecimiento en la inversión internacional y los inversionistas en los mercados internacionales de capitales, no tienen en la actualidad ninguna seguridad de que los estados financieros sobre los que basan sus decisiones se hayan formulado conforme a políticas de contabilidad reconocidas en su propio país. La armonización de las normas internacionales de contabilidad, ayudará a los inversionistas para tomar decisiones más eficientes. En consecuencia, mejorar el flujo de nuevos fondos hacia empresas productivas y lograr rendimiento sobre la inversión.

La empresa multinacional tiene que presentar información para los países en los que residen sus accionistas, así como información que satisfaga los requisitos del país en el que opera. Los principios de contabilidad varían de un país a otro, provocando una publicación diferente de información para describir las mismas actividades. La armonización de las normas de contabilidad ayudará a evitar mal entendidos y confusión, reduciendo el costo de la preparación de juegos múltiples de edos. financieros.

Otro asunto que preocupa a la profesión y que afecta -- sus relaciones con el mundo de los negocios y el público en general, es la proliferación en los últimos años de organismos de contabilidad que se dedican a fijar normas. Es esencial el esfuerzo para coordinar y armonizar esas actividades separadas por normar criterios, con el fin de evitar confusión y diferencias en la información financiera entre los distintos países.

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

- . Apoyar las normas promulgadas por la Comisión.

- . Hacer todo lo que esté a su alcance:
 - a) Para asegurarse de que los estados financieros publicados cumplan con estas normas o que haya revelación del grado hasta el cual no se cumplen.
 - b) Para asegurarse de que los auditores comprueben que los estados financieros cumplen con estas normas y - en caso contrario, la falta de cumplimiento se hará referencia en el dictamen del auditor.
 - c) Para asegurarse de que tan pronto como sea posible,

se tomen las medidas adecuadas para corregir estas -
desviaciones.

- . Tratar de obtener una aceptación general similar y observancia de estas normas a nivel internacional.

La obligación a la que se comprometen los miembros de IASC es la de ' hacer todo lo que esté a su alcance ' para lograr los objetivos de IASC. Esta expresión entre comillada ha sido -- elegida con gran cuidado. La misma profesión contable no tiene - la posibilidad de exigir que todos los estados financieros con-- cuerden con las Normas Internacionales de Contabilidad. La única autoridad directa que tiene la profesión contable es respecto a - sus propios miembros. Esta autoridad es significativa en la mayo- ría de los países, porque la profesión contable tiene una respon- sabilidad primordial en la preparación y auditoría de los estados financieros.

Existen otros grupos e individuos que interesados com-- parten esta responsabilidad y tienen un interés vital en la cali- dad y contenido de los informes financieros. Entre estos grupos- se incluyen hombres de negocios, gobiernos, bolsas de valores, em- pleados y consumidores. Todos estos grupos confían en la profe- sión contable para guiar sus acciones. Por ello, la misión de la profesión contable es convencer a los grupos interesados por me - dio del ejemplo, dirigiéndolos y exhortándolos en el sentido de -

que las Normas Internacionales de Contabilidad benefician a los usuarios de los estados financieros. Algunos de los esfuerzos para cumplir con los objetivos de IASC son:

Las conversaciones celebradas con las bolsas de valores de los principales centros de negocios del mundo han dado por resultado el reconocimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad. En octubre de 1974, la Asamblea General de Fédération Internationale des Bourses de Valeurs (Federación Internacional de las Bolsas de Valores) indicó su apoyo al trabajo de IASC. La recomendación de la Federación Internacional de las Bolsas de Valores en el sentido de que debe incluirse entre los requisitos para obtener la inscripción de valores en la respectiva bolsa, una referencia al cumplimiento con las Normas Internacionales de Contabilidad, fue adoptada en octubre de 1974 por el Consejo de la Bolsa de Valores del Reino Unido. Todas las compañías cuyos valores están inscritos para su cotización en esta bolsa deben, según se espera, preparar sus estados financieros de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad.

Los intereses comunes de la profesión contable que dieron por resultado la creación de IASC, han continuado con estrecha vinculación con organizaciones nacionales e internacionales de contadores. Por ejemplo, Accountants International Study Group (Grupo de Estudio Internacional de Contadores) está formado por tres de los miembros fundadores de IASC y a través de sus publica

ciones regulares ha resaltado tópicos sobre los cuales podría requerirse la armonización de principios de contabilidad a escala internacional.

El enlace con los contadores de países europeos se ha logrado mediante el contacto y discusión periódica entre miembros de IASC y el Presidente del Groupe d'Etudes des Experts Comptables de la CEE y el Presidente de la Secretaría de la Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers. Este enlace tiene como objetivo coordinar los programas de trabajo de las respectivas organizaciones.

La asociación común que IASC comparte con organizaciones regionales de contabilidad, como la Asociación Interamericana de Contabilidad y la Confederación de Contadores de Asia y del Pacífico, ha propiciado la difusión de conciencia sobre la armonización de las normas de contabilidad.

Quizá la obligación más difícil asumida por los miembros de IASC es la de persuadir a los intereses comerciales e industriales acerca de una rápida armonización de las normas de contabilidad. La complejidad de las empresas modernas y de las reglas bajo las cuales operan, da lugar a presiones sobre hombres de negocios. Las reglas impositivas, los requisitos de las bolsas de valores, las restricciones legales para favorecer los intereses de consumidores, los controles de contaminación para proteger el medio ambiente; éstas y otras muchas reglamentaciones, llegan a un grado de control y restricción que son parte de nuestra socie-

dad. Añadir a esta lista las Normas Internacionales de Contabilidad será inevitablemente otra restricción más, hasta que pueda demostrarse que la calidad y el impacto de las normas las hacen merecedoras de este esfuerzo.

El proceso de preparación y aprobación de una Norma Internacional de Contabilidad requiere de aproximadamente tres años. Este período puede parecer a algunas personas demasiado amplio, - pero debe tenerse en cuenta que el ámbito internacional obliga a IASC a considerar diversas opciones contables, con respecto a un mismo tipo de transacción que las que podrían ser presentadas a un organismo normativo a nivel nacional; por otra parte, las distancias y la diversidad de interesados requieren establecimiento de largos plazos que aseguren que se toman en cuenta las opiniones de todos los sectores interesados.

El procedimiento de emisión de una Norma Internacional de Contabilidad es como sigue:

- a) IASC selecciona un tema para considerarlo.
- b) El tema se asigna a un comité conductor que comprenda tres países miembros de IASC.
- c) El comité conductor, ayudado por la Secretaría de IASC, considera los problemas y prepara un anteproyecto de norma para la aprobación de IASC.
- d) IASC estudia los anteproyectos de varias etapas del desarrollo

- de un proyecto final para comentarios, haciendo recomendaciones al comité conductor.
- e) En cada etapa del estudio de anteproyectos, todos los miembros fundadores de IASC piden asesoría de los comités de investigación contable de sus propios institutos.
 - f) El proyecto para comentarios propuesto se aprueba por IASC con una mayoría de cuando menos dos tercios de los miembros con derecho a voto y se publica por todos sus organismos miembros. - Después de un período de exposición de seis o siete meses, se reciben los comentarios y los organismos miembros los presentan a IASC.
 - g) Todos los comentarios son estudiados por el comité conductor - responsable del proyecto y ese comité presenta a IASC un proyecto modificado de la norma.
 - h) IASC aprueba la publicación de la norma con una mayoría de al menos tres cuartas partes de sus miembros con derecho a voto.

Dos características de de este procedimiento han sido - estudiadas en los primeros años de funcionamiento de IASC. En primer lugar, la explicación de la postura tomada por IASC en relación con una norma publicada ha sido criticada algunas veces. - IASC considera que una explicación detallada de todos los argumentos en favor y en contra de una postura tomada podría confundir - más que ayudar a interpretar y utilizar la norma. En todas las - Normas Internacionales de Contabilidad sin embargo, IASC ha tra-

tado de expresar clara y objetivamente los argumentos más importantes que apoyan una norma contable, junto con las razones para rechazar otros procedimientos alternativos que pudieran haber sido aplicados previamente en la práctica.

Un segundo aspecto de los procedimientos de IASC es el grado de participación por organizaciones distintas de las que -- son miembros de IASC. Los organismos miembros de IASC han realizado esfuerzos considerables para establecer vínculos con bolsas de valores, dependencias gubernamentales nacionales e internacionales y con otras organizaciones contables. Además de fomentar -- el conocimiento de los objetivos de IASC, esta comunicación ha -- producido interés detallado de muchos grupos en los proyectos para comentarios que se han publicado.

Este procedimiento de exposición y comentarios es esencial para el éxito de IASC. Además de proporcionar un elemento -- de entrada significativo para mantener la calidad de las Normas -- Internacionales de Contabilidad, proporciona también a todas las partes interesadas en los estados financieros, ya sea quienes los preparan, auditan o utilizan, la oportunidad de expresar sus puntos de vista sobre las normas de contabilidad que deben adoptarse.

En cuanto al futuro de IASC, J.A. Burggraaf, expresa lo siguiente: " Considero que el futuro de IASC no será fácil, pero sí tiene futuro. El mundo requiere de Normas Internacionales de Contabilidad aplicables financieramente a nivel mundial, porque -- son de beneficio para lograr la comprensión mutua. El mundo no --

descansará hasta conseguir lo que busca." (40)

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

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

Otro actor principal a nivel mundial son las Naciones -- Unidas. En 1973 de acuerdo con la resolución del Consejo Económi-- co y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC), el Secretario Gene-- ral designó a un grupo para estudiar el impacto de las corporacio-- nes multinacionales en el desarrollo de relaciones internacionales, llamado Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad e Información de la ONU. En este reporte emitido en 1974, se señaló una seria falta de revelación-- de información tanto financiera como no financiera, sobre las ac-- tividades de empresas transnacionales, así como falta de compara-- bilidad de los estados financieros. En el reporte se recomendaba que un grupo de expertos bajo los auspicios de la Comisión de --

Corporaciones Transnacionales (TNCs), un miembro intergubernamental subsidiario del Consejo, considerara la formación de un sistema internacional de principios contables y presentación de los estados financieros. La recomendación fue apoyada por la Comisión y el Consejo en 1976, el Secretario General designó a un grupo de expertos para llevar a cabo el estudio.

Además de que las Naciones Unidas propusieron un código de conducta para compañías multinacionales, también ha recolectado datos sobre actividades multinacionales, procurando una armonización contable. La Comisión de las Naciones Unidas emitió una propuesta formal en 1979, pero fue aplazada hasta que un comité reconsidere múltiples objeciones de firmas multinacionales y gobiernos.

Una actividad relacionada se ha llevado a cabo en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD). Esta Organización también ha propuesto un código de conducta para empresas multinacionales enfocado a la práctica contable. De manera específica se refiere a los lineamientos a seguir en cuanto a la revelación de información:

" Las empresas deben publicar dentro de un razonable período contable, sobre una base regular, por lo menos anual, sus estados financieros e información pertinente relativa a la entidad, incluyendo de manera particular:

- . La estructura de la empresa, indicando - nombre y ubicación de la compañía matriz, - sus afiliadas, el porcentaje de participación tanto directo como indirecto en las afiliadas.
- . Las áreas geográficas en las que se llevan a cabo las operaciones tanto de la matriz como de sus afiliadas.
- . Los resultados de operaciones por área -- geográfica.
- . Inversiones significativas de capital por área geográfica y si es posible, por línea - de producción.
- . Estado de origen y aplicación de recursos.
- . Promedio de empleados por área geográfica.
- . Gastos de desarrollo e investigación.
- . Políticas contables seguidas en cuanto a la consolidación de información." (41)

Se debe señalar que los códigos de las Naciones Unidas- y de la OECD son sugeridos; la obediencia de los mismos por parte del país y de la compañía es voluntaria. Ninguna organización -- posee un poder real para forzar la adopción. El hecho de que ambos grupos tienden en cuanto a su naturaleza, más al aspecto polí tico que contable, ha causado cierta discusión en el medio conta- ble.

3.3 ORGANIZACIONES REGIONALES.

Tres de los mayores grupos organizados regionalmente -- son: La Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), la Confederación de Contadores de Asia y del Pacífico (CAPA) y la Unión Europea de Expertos Contables, Económicos y Financieros (UEC), el cual emite declaraciones de auditoría y cuenta con un Comité Técnico de Investigación (TRC). Sus componentes y sus áreas geográficas de acción son evidentes por sus nombres. Sin embargo, existe una gran diferencia, la UEC ha sido la más activa y efectiva, cuenta con el más grande y permanente staff, doce comités que preparan reportes y presentan resoluciones al comité ejecutivo. La UEC también emite recomendaciones sobre asuntos contables y sobre auditoría, publica también una excelente revista, un diccionario en ocho idiomas, un manual de auditoría y numerosos folletos y estudios.

Con el propósito de satisfacer las necesidades que en materia contable exige el progreso económico de los países del hemisferio americano, un grupo de contadores públicos creó en 1949 un foro continental que concentra los esfuerzos de las asociaciones profesionales del continente americano.

La Asociación Interamericana de Contabilidad surge de hecho, cuando un grupo de contadores de Puerto Rico celebra en esa localidad la primera Conferencia Interamericana de Contabilidad.

Es una entidad de carácter profesional que une a los -
contadores del Continente Americano representados en cada país, -
por organismos nacionales de la profesión contable.

Promueve el estudio de las disciplinas contables con un
concepto integral, favoreciendo la creación y la investigación, --
con el propósito general de desarrollar la doctrina contable en -
todos sus aspectos, para unificar y armonizar las prácticas profe-
sionales a través de sus miembros.

Contribuye a difundir los conocimientos de las técnicas
y de los nuevos conceptos contables, con el fin de facilitar la -
actualización de los contadores americanos.

Impulsa la constante comunicación entre los contadores-
y las universidades e instituciones de enseñanza superior de los-
países de América, con el propósito de alcanzar la mutua coopera-
ción en aspectos técnicos y académicos; teniendo presente que la-
excelencia en los servicios prestados favorece el desarrollo eco-
nómico y social de un país.

La Asociación Interamericana de Contabilidad está coor-
dinada con la Federación Internacional de Contadores. Cuenta con
una publicación bimestral denominada Revista Interamericana de -
Contabilidad, seleccionando los artículos más relevantes publica-
dos en los órganos informativos de los colegios asociados.

Todas las organizaciones profesionales de contadores de
Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia son miembros de-
la Federación Nórdica de Contadores (NFA). Se fundó en agosto de

1931 lo que la hace como la organización regional más antigua de profesionales en la Contaduría. Los temas que tratan son sobre educación continua, consultoría y control de calidad en los servicios profesionales.

La Asociación de Miembros Contables del Oeste de Africa (ABWA) se fundó en 1981 por el Instituto de Contadores de Nigeria y el Instituto de Contadores de Ghana.

Con anterioridad ya se hizo referencia a los esfuerzos que está haciendo la Comunidad Económica Europea en relación a la armonización contable. A continuación se presentan la cuarta, la quinta y la séptima directivas que se relacionan con el tema.

La Cuarta Directiva fue propuesta en 1971, revisada en 1974 y adoptada en 1978. Los artículos 1 y 2 especifican los tipos de compañías incluidos (esencialmente los equivalentes europeos a las corporaciones estadounidenses) y los requisitos generales de presentación. Los artículos 3 a 27 se refieren al formato de los reportes anuales. Los artículos 28 a 39 son relativos a la valuación. Los artículos 40 a 43 tratan sobre el contenido de las notas. Los artículos 44 a 50 hablan sobre requisitos de publicación. Los artículos 51 y 52 señalan cambios en las leyes que serán necesarios para lograr uniformidad.

La Quinta Directiva propuesta trata sobre la estructura, la administración y las auditorías externas. La mayoría de los desacuerdos se centraron en la administración de la organización, puesto que ésta varía significativamente de un país a otro.

La Séptima Directiva propuesta en 1976, trata los estados financieros consolidados; una gran omisión de la Cuarta Directiva. El primer grupo de artículos señala quiénes deben preparar estados financieros consolidados. Los artículos 9 a 20 tratan la integración de las cuentas consolidadas, los métodos y principios de consolidación.

Las diferencias ambientales que existen en los diferentes países que integran la Comunidad Económica Europea, dificultan la armonización contable, así como la integración política y económica. Sin embargo, los esfuerzos que se realizan demuestran la posibilidad de lograrlo en un futuro.

3.4 ACTIVIDADES DE APOYO.

Existen también conferencias, seminarios, institutos y organizaciones que apoyan la armonización contable. El Congreso Internacional de Contadores, es quizás el mejor organizado y prestigiado de los encuentros internacionales de contadores. En 1982 se celebró en la Ciudad de México. Los procedimientos de estos encuentros y los papeles técnicos presentados, no solamente poseen valor histórico, sino también son interesantes temas de análisis-potencial.

Las Conferencias Internacionales sobre Educación Contable, se centran en temas de educación e investigación. La quinta conferencia se celebró en Monterrey en 1982.

A nivel mundial, existen seis grandes asociaciones académicas de contadores, las cuales se preocupan por la educación y el desarrollo de la investigación contable. Estas asociaciones son la Asociación Contable Americana (AAA), la Asociación Canadiense de Contadores Académicos (CAAA), la Asociación Contable Europea (EAA), la Asociación Contable de Japón (JAA), la Asociación de Instructores Universitarios de Contabilidad, una en el Reino Unido y otra en Nueva Zelanda.

Desde 1962 la AAA ha manejado la Contaduría Internacional con comités académicos y de investigación. En 1976 formalmente estableció la Sección de Contaduría Internacional, la cual periódicamente publica investigaciones realizadas y bibliografía.

Los principales objetivos de la Sección de Contaduría Internacional de la AAA son los siguientes:

- " 1. Fomentar la investigación contable internacional, así como un efectivo intercambio de resultados de investigación.
2. Promover sesiones técnicas a nivel regional, nacional o internacional para discutir los resultados de las investigaciones.
3. Establecer grupos multinacionales de asesoría para proyectos específicos de investigación.
4. Facilitar intercambios estudiantiles.

5. Organización de comités encargados de desarrollar importantes temas internacionales.
6. Creación de recursos para apoyar la educación y la investigación contable." (42)

Las Federaciones de Analistas Financieros poseen comités estructurados tanto a nivel nacional como internacional para evaluar aspectos contables.

Los programas de estudio de la carrera de Contaduría, - en las Universidades, también han tenido un papel vital en el proceso de internacionalización. En los Estados Unidos, en la Universidad de Illinois en Champaign Urbana, existe el Centro Internacional de Educación e Investigación Contable, bajo la dirección del Profesor Vernon K. Zimmerman. Este Centro realiza un Seminario anual de Contaduría Internacional, así como la publicación semestral del International Journal of Accounting.

En la Universidad de Lancaster en el Reino Unido, el Profesor Edward Stamp, es el Director del Centro Internacional de Investigación Contable. Este Centro fomenta y publica las investigaciones realizadas por estudiantes. Su Papel Ocasional no. 17 es uno de los pocos estudios rigurosos realizados sobre la posibilidad de implementar con éxito principios contables internacionales en un futuro cercano. (43)

Otros centros de estudio en Estados Unidos son la Uni -

versidad de Washington en Seattle, la Universidad de Texas en Dallas, la Universidad de Connecticut y la Universidad de California en Northridge. En Seattle se fomenta la investigación sobre la Contaduría Internacional. Dallas se enfoca a aspectos de desarrollo económico. Connecticut posee un banco de datos computarizado sobre las actividades internacionales de corporaciones estadounidenses. Northridge ha producido varias series de lectura sobre Contaduría Internacional.

El Comité Internacional de Cooperación Contable (ICAC) se estableció en 1966 para facilitar el desarrollo de la Contabilidad en países en desarrollo. Se basó en el hecho de que la falta de un sistema contable moderno impide el desarrollo económico de una nación. Esto es cierto, en el caso de países que buscan préstamos a nivel internacional y no poseen la capacidad para proporcionar información financiera confiable. Entre los miembros de ICAC se cuenta con el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, la Agencia para el Desarrollo Internacional, el Banco Interamericano de Desarrollo, la Corporación Internacional Financiera, la AICPA, el Instituto Canadiense de Contadores Titulados.

Evaluando objetivamente los esfuerzos de los diversos organismos mundiales en pro de la armonización contable, éstos son dignos de elogiar; sin embargo, los resultados no serán inmediatos. Es importante reconocer que los obstáculos que se enfrentan son duros de vencer. El tortuoso camino hacia la armonización contable no es para pesimistas ni impacientes. Quizás el --

Presidente Mao-Tse-Tung no tenía precisamente en mente la armonización contable al pronunciar las siguientes sabias palabras (vagamente traducidas) " cada marcha de millones de millas debe iniciarse con un primer paso". Ciertamente esto puede aplicarse a la misión de la Contaduría Internacional en busca de la armonización contable en el mundo.

4. CONTABILIDAD DE OPERACIONES EN MONEDA EXTRANJERA

El desarrollo y la expansión del comercio internacional constituye uno de los hechos más notables de la segunda mitad del siglo actual. Los adelantos técnicos de las comunicaciones, la banca, las finanzas y el cambio de actitud de los organismos nacionales e internacionales, han contribuido a engrandecer el alcance e importancia del comercio internacional y las operaciones comerciales. El comercio internacional afecta, en la actualidad a todas las empresas cuyas operaciones trascienden las fronteras nacionales, no sólo a las grandes corporaciones.

Consecuencia inevitable de la expansión de las operaciones internacionales es el manejo simultáneo de varias divisas. -- Las empresas que adquieren productos en el extranjero deben pagar a los proveedores en su divisa local; así mismo, quienes venden productos en otros países se encuentran con clientes que prefieren pagarles en su propia divisa, diferente de la del país de ori

gen. De forma similar, para la corporación multinacional que establece filiales en diversos países, suele ser más conveniente -- mantener diferentes registros y balances en cada una de las divisiones locales correspondientes. Sin embargo, para efectos de cálculo e información de resultados a escala internacional, es preciso convertir los informes de las compañías filiales a la moneda del país de la compañía matriz, obteniendo así informes consolidados.

Los estados financieros consolidados combinan los estados financieros de dos o más compañías, para producir un único -- juego de estados financieros. El objeto es emitir información financiera sobre un grupo de compañías desde una perspectiva global. Las transacciones entre los miembros de una familia corporativa -- no son incluidos en los estados financieros consolidados. Sin embargo, por ley, cada entidad debe llevar registros contables y -- preparar estados financieros.

Los estados financieros consolidados aparecieron por -- vez primera a principios del siglo XX en los Estados Unidos, en -- una época caracterizada por gran expansión económica, durante la cual muchas corporaciones se volvieron gigantescas. Las compañías holding tomaron gran importancia en Gran Bretaña y en Holanda -- alrededor de 1920. En otros países como Alemania este auge fue -- posterior, puesto que la ley alemana demandó consolidaciones hasta hace 15 años aproximadamente. La ley Francesa no requiere con -- solidaciones; sin embargo, grandes corporaciones realizan estados financieros consolidados. Los estados financieros no son requeri

dos en Bélgica, Italia y Suiza; sólo algunas grandes compañías -- los realizan. El resto de Europa posee una situación similar. - Japón empezó a requerir estados financieros consolidados desde - 1977. El hecho de considerar la preparación de estados financie- ros consolidados como obligatorios depende de las variables am- bientales que influyen sobre el desarrollo contable de un país; - lo cual ya fue expuesto en el tema relativo a la influencia del - medio ambiente en la Contabilidad.

Una transacción en moneda extranjera puede asimilarse a una transacción en divisa local, pero siempre que se convierta pre- viamente según el tipo de cambio vigente entre ambas divisas. La fiabilidad en el tipo de cambio que mantiene una moneda nacional- es decisiva para determinar la competitividad de la economía de - un país.

A fines de la Segunda Guerra Mundial y principios de la década de los setenta, los países con un mayor volúmen de comer- cio mantuvieron un sistema de tipos fijos de cambio entre las di- visas. De este modo, los problemas de contabilidad de las opera- ciones en moneda extranjera eran sencillos y se resolvían sin di- ficultad. Es más, si los tipos de cambio se mantienen constantes, es posible prescindir de la fecha de las transacciones. Sin em- bargo, a principios de los setentas, se manifestaron las primeras tensiones en el sistema de tipos fijos de cambio: las diferentes tasas de inflación y las distintas prioridades nacionales sobre - reservas de divisas, subsidios a las exportaciones o barreras - -

proteccionistas que fomentaron la aparición de tipos flotantes de cambio. Esta situación agravó sustancialmente los problemas de contabilidad de las operaciones en moneda extranjera y aumentó la complejidad de las decisiones contables y directivas respecto a las actividades internacionales.

El Tipo de Cambio es la cantidad de una moneda que puede cambiarse por otra. Cada tipo de cambio presenta tres características. La primera de ellas define a una divisa como unidad de medida. La cotización directa es el número de unidades de la divisa local intercambiables por una unidad de la divisa extranjera. Así por ejemplo, la cotización directa en Madrid de 170 pesetas por un dólar estadounidense, significa que 170 pesetas se cambian por un dólar. La segunda característica del tipo de cambio se refiere al objeto de la transacción, ya sea compra o venta de la divisa extranjera, mediante una demanda se procura comprar moneda extranjera mientras que una oferta persigue su venta. Así pues, un comprador de dólares estadounidenses en Madrid consideraría -- las ofertas de venta de dólares. La tercera característica del tipo de cambio, es el momento en que efectivamente se realiza el cambio de divisas. Una operación al contado se realiza según el tipo vigente - o tipo actual - y se materializa inmediatamente después o en un breve período de tiempo a partir del acuerdo sobre la transacción. Un contrato a plazo es un acuerdo para cambiar divisas según el tipo a plazo vigente en una fecha determinada. Por lo general, esta fecha suele fijarse en 30, 90 ó 180 - -

días a partir del día de la firma del contrato.

Una vez concretada la transacción, se registra el tipo de cambio histórico relacionado con ella. En la contabilidad de las operaciones en moneda extranjera es importante conocer los tipos de cambio vigentes en la fecha en que la compañía filial concretó las operaciones, aún cuando dicho día no se realice ningún cambio efectivo de monedas, para poder convertir las transacciones en moneda extranjera a la divisa local del país de origen.

Así pues, en todo momento puede existir más de un tipo de cambio entre dos divisas. Además de los distintos tipos de -- cambio derivados de las diferencias temporales entre la materialización de los cambios de monedas, las instituciones financieras - y las autoridades bancarias nacionales suelen utilizar diferentes tipos, según la clase de bienes o servicios que intervienen en -- las transacciones. Además, en algunos países existe el llamado - mercado negro, cuyos tipos de cambio difieren sensiblemente de la cotización oficial.

Existen diversos factores que influyen sobre los tipos de cambio. La oferta y la demanda de divisas depende de los movimientos internacionales de bienes, servicios, inversiones y actividades especulativas. Así por ejemplo, cuando las empresas españolas exportan bienes o servicios al extranjero, desean recibir - el pago en pesetas. Para obtener estas pesetas, los importadores deben cambiar sus divisas, de modo que las exportaciones españo-- las aumentan la oferta de divisas y la demanda de pesetas en las

bolsas internacionales. Cuando las empresas españolas importan bienes o servicios de otros países se produce la situación inversa.

En un mercado libre, el tipo de cambio tiende a estabilizarse en el punto de equilibrio entre la oferta y la demanda de divisas. Dicho equilibrio depende de diversos factores. En efecto, dado que las exportaciones e importaciones de un país suelen reflejar su estructura interna de costo/precio, los cambios en el poder de compra de diferentes países influyen sobre sus respectivos tipos de cambio. De modo similar, las restricciones impuestas sobre el libre cambio de divisas pueden producir la sobrevaluación en determinada moneda. En estos casos, los problemas comerciales y de balanza de pagos impiden a los gobiernos mantener el tipo de cambio de sus divisas. Es así como existen diversos factores que afectan el valor relativo de las divisas utilizadas en el comercio internacional, de modo que el ajuste de los diferentes tipos de cambio es un proceso dinámico y continuo.

La contabilidad de operaciones en moneda extranjera no presenta mayores problemas siempre y cuando el tipo de cambio entre las divisas permanezca estable; el importe a pagar por una parte y a cobrar por la otra son equivalentes, de modo que la conversión de divisas se realiza según el tipo de cambio. Ahora bien, si éste varía después que la operación se haya iniciado, -- producirá una ganancia o pérdida cambiaria.

La posibilidad de variación de los tipos de cambio obli

ga a las empresas comerciales a registrar cuidadosamente la divisa de la transacción y su denominación en los libros de contabilidad. Consideremos por ejemplo, las pérdidas o ganancias potenciales de una empresa española que opera con una compañía estadounidense. Aquélla mantiene su contabilidad en pesetas y ésta en dólares. Cada una puede obtener ganancias o sufrir pérdidas derivadas de sus operaciones mutuas, si la transacción se define en moneda extranjera.

Cualquier empresa que realiza operaciones internacionales tiene la posibilidad de experimentar ganancias o pérdidas en las transacciones en divisas, si mantiene su contabilidad en una moneda y realiza operaciones en otra. Cuanto más se retrasan las transacciones, mayor es la probabilidad de que varíe el tipo de cambio.

4.1 CONTABILIDAD DE PERDIDAS Y GANANCIAS POR TIPO DE CAMBIO.

Para ilustrar la contabilidad de las ganancias y pérdidas derivadas de las transacciones, consideremos tres casos diferentes:

PRIMERA TRANSACCION.

El primero de diciembre, un importador español adquiere maquinaria estadounidense con valor de 10,000 dólares a pagar el-

primero de marzo. La maquinaria ya ha sido entregada y el tipo de cambio al contado es: 1 dólar = 170 pesetas.

El asiento que refleja esta transacción es el sig.:

1 de diciembre.

Compras

(10,000 dólares x 170)	1,700,000
Proveedores (en dólares)	1,700,000

Este asiento demuestra que se ha comprado maquinaria -- por un importe de 1,700,000 pesetas suma que se debe pagar en el futuro.

Al finalizar el año, se procede al cierre del ejercicio. Para entonces, el tipo de cambio es: 1 dólar = 180 pesetas. Surge entonces una pregunta: ¿ la empresa ha ganado o perdido ? Si debe pagar sus deudas en esa fecha, el importe que adeuda es de - 10,000 x 180 = 1,800,000 pesetas. Sin embargo, los libros sólo - reflejan una deuda de 1,700,000 pesetas. Por consiguiente, dado que las deudas han sido contabilizadas en dólares, el importador ha 'perdido' ya que la peseta se ha devaluado respecto al dólar.- Así pues, al cerrar el ejercicio contable el 31 de diciembre, el importador deberá incrementar la deuda pendiente para reflejar la pérdida producida por la transacción en curso.

31 de diciembre.

Pérdida por tipo de cambio	100,000
Proveedores (en dólares)	100,000

Este asiento muestra que la deuda ha aumentado en - - 100,000 pesetas, debido a la variación del tipo de cambio, de modo que la empresa ha sufrido una pérdida de 100,000 pesetas respecto al 1 de diciembre.

Supongamos que el 1 de marzo el importador acude a un banco a solicitar 100,000 dólares. ¿ Qué tipo de cambio aplicará el banco ? Evidentemente, el cambio vigente a ese día. Así la - empresa española sabrá con exactitud el importe de su deuda en pesetas cuando las convierta en dólares. Supongamos que el tipo de cambio es: 1 dólar = 175 pesetas. He aquí el asiento correspondiente:

1 de marzo.

Proveedores (en dólares)	1,800,000
Ganancia por tipo de cambio	50,000
Caja	1,750,000

Este asiento muestra que la deuda se ha pagado en efectivo, pero la empresa ha obtenido una ganancia debido a la varia-

ción del tipo de cambio respecto al último ajuste realizado el 31 de diciembre.

Para la mayoría de observadores, los asientos descritos parecerán correctos. En efecto, el importador español ha registrado secuencialmente en su contabilidad los efectos de las distintas transacciones. La única cuestión que cabría formular es en qué medida esta contabilidad refleja fielmente las oscilaciones del tipo de cambio a lo largo del año. Asimismo, podría cuestionarse la legitimidad de cargar la pérdida de 100,000 pesetas al ejercicio anterior, cuando parte de ella se recuperó debido al aumento del tipo de cambio antes de cerrar la operación. Por añadidura, la compra original no se registró de acuerdo con el importe efectivamente pagado, de modo que al analizar los libros no es posible saber con exactitud el importe total pagado por la maquinaria. Ambas objeciones son legítimas, pero el proceso contable se caracteriza por resaltar dos objetivos que lo condicionan en este sentido. En primer lugar, el deseo de relacionar los costos con los períodos contables exige que las ganancias y pérdidas se registren en los períodos que la empresa efectivamente las experimenta, debido al movimiento del tipo de cambio. En segundo término, la compra de maquinaria se concretó el 1 de diciembre, fecha en que su costo equivalía a 1,700,000 pesetas. Antes de pagar la deuda contraída, las oscilaciones del tipo de cambio producen efectivamente ganancias o pérdidas financieras en lugar de un ajuste de los costos.

SEGUNDA TRANSACCION.

Una bodega española vende vino a un comerciante estadounidense. El vino se entrega el 1 de diciembre y el comerciante se compromete a pagar 10,000 dólares el 1 de marzo. Supongamos que el tipo de cambio entre el dólar y la peseta sufre las mismas oscilaciones que en el ejemplo anterior. Los asientos contables correspondientes serán los siguientes:

1 de diciembre.

Cientes (en dólares)	1,700,000
Ventas	1,700,000

Este asiento muestra la venta concertada por 1,700,000 pesetas y la consiguiente cuenta a cobrar en dólares.

El 31 de diciembre debe reflejarse una ganancia derivada del nuevo tipo de cambio.

31 de diciembre.

Cientes (en dólares)	100,000
Ganancias por tipo de cambio	100,000

Este asiento muestra que los 10,000 dólares a cobrar le

permitirán al exportador comprar más pesetas, de modo que ha experimentado una ganancia.

Finalmente:

1 de marzo.

Caja	1,750,000
Pérdida por tipo de cambio	50,000
Cientes (en dólares)	1,800,000

Este asiento muestra que los 10,000 dólares cobrados - equivalen sólo a 1,750,000 pesetas y como la deuda ha sido saldada, el pasivo medido al 31 de diciembre ha experimentado una pérdida de 50,000 pesetas.

La contabilidad para una venta es exactamente la inversa que para una compra, siempre y cuando los importes y las divisas que intervengan sean los mismos. Si estas dos transacciones correspondieran a la misma empresa y fueran las únicas en lo que respecta a sus operaciones en moneda extranjera, las ganancias y pérdidas se equipararían y anularían mutuamente. La venta de vino compensaría la compra de maquinaria. ¿ porqué ? Porque la primera situación supuso una exposición pasiva neta (los proveedores), mientras que la segunda lo compensó con una exposición activa - - (los clientes). El término exposición significa que existe riesgo de ganancias o pérdidas debido a la variación del tipo de cambio.

En conjunto, ambas transacciones ponen de manifiesto un aspecto crítico de las operaciones en moneda extranjera. En efecto, una empresa puede reducir la probabilidad de pérdidas (y limitar también sus probabilidades de obtención de ganancias) si logra identificar su exposición ante el tipo de cambio y realizar -- operaciones de signo contrario en la misma divisa. Las compañías multinacionales suelen concertar transacciones de compensación -- para reducir el riesgo de ganancias o pérdidas.

Ahora bien, ¿ Qué ocurre si una empresa no puede realizar operaciones de compensación ?, ¿ Qué sucede con las empresas que no tienen vino para vender a Estados Unidos ?

Venden de hecho, otro producto. Pesetas, en el peor de los casos. Se ponen en contacto con un agente de divisas: "¿ Cuánto me costaría que usted me debiera tantos dólares a 90 días ?" El agente establece un tipo de cambio a plazo que permite al vendedor internacional compensar su operación. A continuación se -- analiza esta situación.

TERCERA TRANSACCION.

En este caso, supongamos que el importador español desea compensar un pasivo o activo expuestos. Consideremos la situación del primer ejemplo, donde se analizaron los efectos de la compra de maquinaria. Ya se mostró cómo crear una transacción de compensación (segunda transacción) pero también se puede recurrir a una

solución más tradicional: el importador acude al agente de divisas y le pide un pago en pesetas según el tipo de cambio a 90 días para compensar los 10,000 dólares que deberá pagar el 1 de marzo. Como compensación por el servicio prestado, el agente solicitará una prima sobre el tipo de cambio o plazo. El asiento de compra es exactamente el mismo que en la primera transacción.

1 de diciembre.

Compras	1,700,000
A pagar (en dólares)	1,700,000

Ahora bien, el agente de divisas permite al importador tener una deuda a cobrar en dólares que compensa su deuda pendiente en la misma divisa. El tipo de cambio a 90 días que establece el agente es: 1 dólar = 176 pesetas. Para distinguir las cuentas pendientes y las que se deben cobrar, se definen las contrasidas en moneda local como "al agente" o "del agente" y las generadas en divisa extranjera como "a pagar" o "a cobrar".

Al concretar el acuerdo con el agente, el importador conoce una deuda con aquél de $10,000 \times 176 = 1,760,000$ pesetas. - La diferencia entre el tipo de cambio al contado y el tipo de cambio a 90 días representa la comisión del agente que se amortiza durante toda la vida del contrato. He aquí el asiento correspondiente:

1 de diciembre.

Cuentas a cobrar (en dólares)	1,700,000
Descuento sobre el contrato	60,000
Deuda con el agente	1,760,000

Con esta operación, el importador tendrá una cuenta a cobrar cuyo importe equivale exactamente al que debe pagar al vendedor de la maquinaria.

El 31 de diciembre se genera el siguiente asiento:

31 de diciembre.

Pérdida por tipo de cambio	100,000
Cuentas pendientes (en dólares)	100,000

Este asiento refleja la pérdida sobre la compra original debido a la depreciación de la peseta durante aquellas fechas. (Nótese que este asiento es idéntico al del 31 de diciembre en la primera transacción)

31 de diciembre.

Cuentas a cobrar	100,000
Ganancia por tipo de cambio	100,000

Este asiento pone de manifiesto la ganancia sobre el -- contrato con el agente de divisas. (Obsérvese que la ganancia - compensa totalmente la pérdida derivada de la transacción origi-- nal). Por último:

31 de diciembre.

Comisión del agente	20,000
Descuento sobre el contrato	20,000

Este asiento carga al período en curso la proporción co rrespondiente del costo de la compensación en divisa extranjera, - que permite al importador eludir el riesgo de ganancias y pérdi - das en divisas.

Al finalizar marzo, la transacción queda concluida. En primer término, el importador español debe pagar al vendedor de - maquinaria por el valor de la compra efectuada.

1 de marzo.

Cuentas (en dólares)	1,800,000
Ganancia por tipo de cambio	50,000
Caja	1,750,000

Así se cancela la obligación con el vendedor estadouni-

dense. Una vez más, nótese que este asiento es exactamente igual al del 1 de marzo en la primera transacción. El paso siguiente - consiste en pagar al agente de divisas la suma acordada en pese - tas.

1 de marzo.

Deuda con el agente	1,760,000
Caja	1,760,000

El agente paga entonces al importador 10,000 dólares, - que deposita en la cuenta bancaria de la empresa. El banco registra el depósito según el tipo de cambio vigente.

1 de marzo.

Caja	1,750,000
Pérdida por tipo de cambio	50,000
Cuentas a cobrar (en dólares)	1,800,000

Nótese que esta pérdida compensa totalmente la ganancia reconocida en el momento de pagar al vendedor estadounidense.

Por último, el importador debe registrar como gasto el- resto del descuento del agente.

1 de marzo.

Comisión del agente	40,000
Descuento sobre el contrato	40,000

En este momento, podríamos preguntarnos por qué el importador español está dispuesto a pagar una comisión de 60,000 pesetas para asegurarse de que no experimenta pérdidas o ganancias debido a las oscilaciones del tipo de cambio. Si bien en este caso la pérdida o ganancia real hubiera sido inferior a la comisión pagada al agente, en la mayoría de los casos no ocurre así. Las empresas que operan en divisas extranjeras a gran escala suelen preferir el conocimiento preciso de la ganancia o la pérdida que supondrá la transacción a la incertidumbre derivada del paso del tiempo y a las oscilaciones del tipo de cambio. Prefieren pagar a los agentes de divisas una cantidad fija preestablecida antes que exponerse al riesgo de las oscilaciones de las divisas.

Resumamos brevemente las principales características de la contabilidad de las operaciones en moneda extranjera. Si las empresas ofrecen o aceptan compromisos de pagos futuros en moneda extranjera, corren el riesgo de experimentar ganancias o pérdidas en dichas transacciones. Si logran concertar operaciones de compensación, reducen dicho riesgo y evitan las consiguientes ganancias o pérdidas. Los agentes de divisas que ofrecen contratos -- comprometiéndose a entregar divisas en fechas futuras, facilitan-

el establecimiento de operaciones de protección. El efecto de la protección contra la oscilación del tipo de cambio consiste simplemente en sustituir el riesgo de las ganancias o pérdidas potenciales derivadas de la exposición descubierta de las transacciones por un costo conocido (la comisión del agente).

5. METODOS UTILIZADOS PARA LA TRADUCCION DEL BALANCE GENERAL

Hasta el momento, se ha considerado únicamente la contabilidad de las ganancias y pérdidas derivadas de las operaciones en diferentes divisas. En tales casos y como se trata de dinero real, toda variación del tipo de cambio altera la cantidad de divisas extranjeras que se puede adquirir con una suma determinada de moneda local. Sin embargo, aquí no se agotan los problemas -- que afrontan las corporaciones multinacionales. En efecto, la -- compañía cuyas operaciones se extienden más allá de las fronteras del país de origen y que desea consolidar los informes financieros de sus operaciones en divisas o reflejar la participación de la empresa matriz en las ganancias y operaciones extranjeras, -- afronta numerosos problemas adicionales.

Para describir las condiciones y resultados financieros de una corporación en su conjunto, los estados financieros deben incluir todos los activos de la empresa matriz y sus filiales, -- así como el pasivo contraído. Cuando todas las operaciones se --

realizan en un sólo país o en una sola divisa, el proceso de consolidación no es difícil. Ahora bien, cuando las operaciones se concretan en distintas divisas, los estados financieros presentados por cada filial se deben convertir a la moneda local de la -- compañía matriz. El proceso de traducir los saldos en divisas ex tranjeras a la moneda local se llama TRADUCCION. El método más -- común de traducción consiste en utilizar los tipos de cambio de -- cada divisa en relación con la moneda local. Este proceso no debe confundirse con la contabilidad de las transacciones, ya que -- en este momento no existe ninguna operación. Es por esta razón -- que se utiliza el término traducción en lugar del de conversión, -- ya que éste último sugiere una operación real en divisas. Sólo -- se traduce una divisa a otra para facilitar la elaboración de los informes financieros en una divisa única. Se lleva a cabo multiplicando cada elemento del balance financiero por el tipo de cam bio expresado en la moneda local.

Antes de iniciar el proceso de traducción, es preciso -- definir un tipo de cambio apropiado. En la práctica, éste puede ser histórico (el tipo de cambio vigente en el momento de adquirir el activo o contraer la obligación) o vigente (el que se utilizaría si se compraran divisas al contado). Aunque es posible -- utilizar otros tipos de cambio igualmente válidos, rara vez se re curre a ellos. Para los importes que reflejan ingresos y gastos -- suele utilizarse un tipo de cambio medio para el período considerado.

Ya que las posibilidades de definir tipos de cambio para convertir los informes financieros dependen de los tipos histórico y vigente y como se puede utilizar un tipo distinto para cada elemento del balance, existen teóricamente infinitas combinaciones de tipos que constituyen un método de conversión.

En la contabilidad de las transacciones, el tipo de cambio vigente siempre ofrece información para conocer las ganancias o pérdidas sobre los importes de efectivo, cuentas por cobrar u obligaciones. Así pues, es razonable escoger un método de tipo de cambio vigente, según el cual cada importe de esta cuenta se traduce en función de su tipo de cambio respectivo. Al traducir las cuentas del informe financiero a la moneda local, las medidas de activo y pasivo se consolidan con las de la compañía matriz, para generar los balances financieros consolidados.

A pesar de su aparente sencillez, la traducción de todas las cuentas según el mismo tipo de cambio puede generar ciertas dificultades. En efecto, cuando un activo registrado según su valor histórico en la divisa extranjera se convierte a moneda local según el tipo de cambio vigente, deja de reflejar su valor histórico pero no mide su valor actual. Aunque la conversión de divisas es algebraicamente sencilla, no siempre el significado de su resultado es inmediato o evidente.

Otro inconveniente del método de tipo de cambio vigente se presenta en los países caracterizados por elevadas tasas de inflación como Argentina; el producto del valor histórico de una --

máquina por el tipo de cambio vigente, afectado también por la inflación, reflejará un valor de activo insignificante después de - la conversión. La incorporación de una medida tan poco significativa en los informes consolidados contribuye a oscurecerlos más- que a aclararlos.

Es importante recordar que existe una relación estrecha entre los tipos de cambio relativos y la tasa de inflación entre- dos países. El tipo de cambio no es sino la medida del poder de- compra y varía de acuerdo con las respectivas tasas de inflación- nacionales. Así pues, existe una gran diferencia entre el efecto de los cambios de la tasa de inflación y de los tipos relativos - sobre los distintos activos de una empresa filial. En efecto, -- las máquinas conservan parte de su valor inherente debido a su capacidad para producir bienes o servicios, a pesar de la inflación que sufra el país. El efectivo, por el contrario, pierde rápida- mente su valor en períodos de gran inflación.

Los problemas potenciales inherentes al método de tipo- de cambio vigente, han obligado a los contadores a considerar -- otras posibles combinaciones de tipos de cambio histórico y vigenute. Uno de ellos es el Método Circulante / No Circulante, en el- cual el activo y el pasivo circulante se traducen utilizando ti - pos de cambio vigentes, mientras que el activo y el pasivo no circculante (activo fijo y deudas a largo plazo) lo hacen según el tipo histórico. Aunque esta distinción entre circulante y no circulante ofrezca un criterio adecuado para determinar el tipo de cam

bio que debe utilizarse, no parece tener relación alguna con el comportamiento del tipo de cambio respecto al activo y el pasivo. Así, resulta conveniente describirlo brevemente, dado que algunas empresas lo utilizan.

En el Método Monetario / No Monetario las cuentas afectadas por distintas tasas de inflación y tipos de cambio se traducen al tipo de cambio vigente, mientras que los activos reales no se ven afectados del mismo modo, se convierten a los tipos históricos que eran vigentes en el momento de la transacción. La principal virtud del Método Monetario / No Monetario es mantener el valor histórico al utilizar tipos de cambio históricos, para los activos permanentes y tipos de cambio vigentes para las cuentas monetarias.

El Método Temporal es muy similar al Método Monetario No Monetario, la única diferencia notable es que los valores inmovilizados y negociables cargados al costo se traducen según los tipos históricos, mientras que los valores medidos a su valor corriente en la contabilidad de las empresas filiales se convierten según el tipo vigente.

En otras palabras, el tipo vigente se utiliza si las magnitudes son corrientes, ya sea porque se trate de cuentas de naturaleza monetaria o porque han sido medidas a su valor corriente, mientras que los tipos históricos se reservan para las demás partidas contables.

En suma, existen varios métodos para la traducción de -

las cuentas de la empresa filial a la divisa de la compañía matriz. Siendo posible utilizar cualquier combinación de tipos de cambio-históricos o vigentes. La combinación elegida determinará las sumas en términos de divisa de cada país y afectará inevitablemente los resultados consolidados de la propia empresa matriz cuando se reporten en su divisa.

Independientemente del método elegido, aún subsiste un problema adicional en el proceso de traducción. En efecto, como se utilizan distintos tipos de cambio para categorías diferentes, es probable que el nuevo estado financiero ya no esté cuadrado. - Dado que las normas contables exigen que los estados financieros estén saldados, será preciso añadir una nueva cuenta para equilibrar el balance traducido. Esta cuenta suele llamarse pérdida o ganancia de traducción. Su significado preciso no es evidente. - El saldo de la cuenta se deriva de la aplicación de técnicas de cálculo y de la combinación particular de los tipos de cambio histórico y vigente utilizados en el proceso de conversión. Surge así una interrogante ¿ Qué debe hacerse con esta suma necesaria - pero carente de significado o valor informativo ?

Una posibilidad consiste en cargar la ganancia o pérdida de traducción a la cuenta de resultados. De este modo, el resultado de la traducción se acumula a los beneficios retenidos y el balance se equilibra nuevamente. La mayoría de los directivos -- aceptan esta solución si el proceso de traducción genera una ganancia, pero la rechazan cuando deben registrar un resultado infe

rior al beneficio antes de la traducción. Otra posibilidad consiste en afirmar que la ganancia o pérdida de traducción no significa nada en realidad, ya que es consecuencia del proceso de traducción, cargándola entonces como ajuste al balance en la sección de recursos propios. De este modo, se mantiene la integridad de las cifras de resultados traducidas a cambio de cierto costo en la realidad de los recursos propios tal como figuran en el balance.

6. CONTROVERSIA EN ESTADOS UNIDOS SOBRE LOS METODOS DE CONVERSION DE MONEDA EXTRANJERA

Antes de 1965, las compañías multinacionales americanas emplearon ampliamente el Método Circulante / No Circulante. Las pérdidas y las ganancias derivadas de transacciones se incluían en los ingresos, mientras que se aplazaban las pérdidas y ganancias derivadas de la conversión, cargándolas en una cuenta permanente. Así, se conseguía proteger parcialmente los resultados de la compañía de las variaciones en el tipo de cambio.

El Método Circulante / No Circulante fue atacado por -- teóricos de la contabilidad, argumentando que era contradictorio que para traducir el inventario, que no representaba una exigencia de liquidez, se utilizará el mismo cambio corriente que se -- usaba para las partidas monetarias del activo y del pasivo. Otros

más, señalaron que los términos Circulante / No Circulante eran - simples clasificaciones semánticas que no tenían por qué aplicarse necesariamente a la forma de medir las cuentas de la conver -- sión. Como consecuencia de estas críticas, se fomentó el uso del Método Monetario / No Monetario, compatible en ciertas circunstancias con los estándares de contabilidad existentes en Estados Unidos.

Mientras los cambios se matuvieron relativamente esta - bles, las compañías experimentaron pocas ganancias y pérdidas derivadas de la conversión. The United States Securities and Ex -- change Comission (SEC) exigió que éstas pérdidas y ganancias fueran contabilizadas en una cuenta especial de reserva en el balance, suponiendo que se equilibrarían en un espacio de tiempo suficientemente largo. Cuando el dólar empezó a bajar frente a otras monedas, muchas compañías, especialmente las que tenían activos - en el extranjero apoyados en créditos conseguidos a través de instituciones financieras del país, se encontraron perdiendo capital constantemente. SEC pidió al Accounting Principles Board que analizara el problema y desarrollara, si era posible, un nuevo estándar; sin embargo, se disolvió dejando la propuesta de que se permitiera aplazar las pérdidas en las deudas a largo plazo, con -- amortización durante todo el período de existencia de las mismas. The Financial Accounting Standards Board (FASB), constituida para establecer los estándares de contabilidad de Estados Unidos, deció atacar el problema. Después de más de dos años de mantener -

conversaciones y escuchar las opiniones de representantes del mundo académico y de la industria, en 1975 FASB publicó su Statement no. 8, el cual declaraba que el Método Monetario / No Monetario - había resultado apropiado mientras todas las cuentas no monetarias se registraban a costo histórico. Sin embargo, desde un punto de vista teórico, el método resultaba inaceptable y por ello se aconsejaba la utilización del Método Temporal, para todos los estados financieros consolidados que involucraran activos en el extranjero.

El Método Temporal corrige las deficiencias señaladas - por FASB en el Método Monetario / No Monetario. Con la publicación del Statement no. 8 se produjo una ola de protestas en torno a las implicaciones prácticas. Se le atribuyó exageradamente la antieconómica gestión de muchas empresas, la adversa reacción de la bolsa e incluso la caída del dólar. Desde su fecha de aparición, esta declaración ha sido una de las más controvertidas en la historia de FASB.

Statement no. 8 exigía que las cuentas expresadas en monedas extranjeras fueran convertidas, para su consolidación, de la siguiente manera:

Expresar las declaraciones extranjeras de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Estados Unidos.

- . Traducir las cuentas a dólares.
 - Utilizar cambios vigentes para las partidas monetarias o en su defecto aquéllas que puedan ser convertidas en dinero en un futuro.
 - Medir otras partidas con los cambios históricos -- que puedan aplicarse.
 - Medir los ingresos y los gastos de tal forma que se obtenga un resultado aproximadamente igual, aunque se hubiera obtenido si la traducción se hubiera realizado en su día. Para los gastos medidos con costo histórico, se recomienda utilizar tipos de cambio histórico.

- . Cualquier ganancia o pérdida generada ya sea a una operación o al proceso de traducción, se incluye en la cuenta de resultados.

- . Las pérdidas y las ganancias deben incluirse en cada período de declaración (trimestralmente).

Las estipulaciones más controvertidas fueron las que hacían referencia a la conversión de los inventarios a costo histórico y a la declaración trimestral de las pérdidas y ganancias. -- A menudo se financiaban los inventarios con préstamos de entidades locales. Cuando variaba el tipo de cambio, el inventario --

segua siendo el mismo, pero la obligacion se traducfa con otro cambio, teniendo asi, una ganancia o perdida en la cuenta trimestral de resultados. Cuando posteriormente se vendian los articulos inventariados, el cambio hacia que los ingresos fueran distintos de lo que hubieran sido si no hubiera existido variacion, con lo que se cancelaba la ganancia o perdida reconocida en la cuenta anterior con otra perdida o ganancia. Los criticos argumentaban que estos beneficios fluctuantes no reflejaban de ninguna forma la realidad economica. En vez de conseguir que las declaraciones financieras resultaran mas reveladoras, Statement no. 8 las hacia mas complejas y dificiles de comprender.

En junio de 1979 FASB anuncio que reconsideraria el metodo para la traduccion. Su presidente declaro en enero de 1980 que FASB se proponia publicar nuevas lineas directrices que se basarian en el Metodo del Cambio Vigente. Esta declaracion causo un impacto extraordinario, ya que el Metodo del Cambio Vigente -- era el que, hasta ese momento habia sido mas criticado por considerarse el peor fundamentado teoricamente hablando.

El Metodo del Cambio Vigente simplemente convierte todas las cuentas con el tipo de cambio vigente en el momento en que se preparan los estados financieros consolidados. Este metodo nunca habia sido considerado como 'generalmente aceptado' en Estados Unidos, aunque habia sido ampliamente utilizado en el Reino Unido y en Europa Occidental. FASB habia considerado el Metodo del Cambio Vigente como incompatible con los principios de --

contabilidad generalmente aceptados, ya que los valores históricos no se conservaron en la conversión.

El Método del Cambio Vigente, también conocido como Método del Cambio de Cierre, había sido aceptado en el Reino Unido desde octubre de 1977. En esta fecha, el ED-21, que es el equivalente británico del Statement no. 8 permitía tanto el Método del Cambio de Cierre como el Método Temporal. Se afirmaba que -- la principal ventaja del Método de Cierre era el hecho de que éste, era el único método que permitía mantener las relaciones aritméticas y el sentido de las cifras de las declaraciones. Por esta razón era considerado como preferible, para la dirección de -- las empresas. Sin embargo, muchos representantes del mundo académico, aunque reconocían la importancia de una administración congruente de las empresas, rechazaban el método en el plano teórico.

Raymond Hinton en The Accountant, el 4 de mayo de 1978 escribió lo siguiente:

" ...el método del cambio de cierre carece de sentido tanto conceptual como práctico, cuando se aplica a partidas no monetarias del activo estimadas a costo histórico. Esto es debido a que el cambio vigente aplicado a una partida no monetaria estimada a costo histórico en una moneda extranjera produce un resultado carente de sentido, que no representa ni el costo ni el valor ".

Después de largas deliberaciones y de dos borradores orientativos, FASB publicó en diciembre de 1981 el Statement no. 52 ordenando el uso del Método de Cambio Vigente a todas las multinacionales de Estados Unidos a partir del 15 de diciembre de -- 1982. Además, la traducción de las ganancias y pérdidas ya no de bía incluirse en la cuenta de resultados del período, sino que po día conservarse en una cuenta permanente. Lo que diferencia al Statement no. 52 de los demás, son sus objetivos de traducción que son los siguientes:

- " a. Proporcionar información que sea generall mente compatible con los efectos económ icos de tipo de cambio esperados en el flujo de efectivo de una empresa.
- b. Reflejar en los estados financieros consolidados la posición financiera y las relaciones de las empresas filiales, expresadas al tipo de cambio vigente de -- conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Estados Unidos. " (44)

El Estándar Internacional Contable 21 (IAS 21), Contabilidad para los efectos de variaciones en tipos de cambio, trata sobre los mismos aspectos que Statement no. 52; sin embargo, IAS

21 proporciona más opciones para el manejo contable de transacciones en moneda extranjera. Fue publicado en marzo de 1983.

Como ocurre con frecuencia, dada la importancia de los mercados financieros estadounidenses, desde 1981 otros países en los que estaban en vigor otros estándares, han ido adoptando los de los Estados Unidos. Que esta tendencia hacia la congruencia - continúe o se vea interrumpida depende en gran medida de la forma en cómo evolucionen los cambios en las diversas monedas y la inflación en los diferentes países.

La controversia sobre los estándares y sistemas de contabilidad se produce cuando se hace evidente que éstos ya no pueden seguir siendo aplicados en las condiciones presentes y contribuyen a que sean cambiados, para resultar de mayor utilidad a quienes necesiten hacer uso de la información financiera para la toma de decisiones.

Los estados financieros consolidados tienen como propósito dar una visión general de las operaciones de una empresa, -- así como mostrar su posición financiera. Desafortunadamente para las empresas multinacionales aún no se logra crear las herramientas contables adecuadas para cumplir con este propósito. De cualquier forma, el proceso contable para determinar la contabilización de datos es imperfecto y ello se complica al introducir transacciones extranjeras sujetas a tipos de cambio flotantes.

La traducción contable es uno más de los retos a vencer por los profesionales en contaduría, puesto que es una área con -

diversidad en la práctica, enfrentándose con pocas esperanzas para su solución, puesto que los cambios son difíciles de ser integrados dentro del marco del sistema contable tradicional.

Al analizar los estados financieros de compañías de distintos países, se debe poner especial atención para entender las políticas de consolidación y métodos de traducción utilizados; lo cual una vez más pone de manifiesto la falta de comparabilidad, dificultando así la uniformidad de prácticas contables.

7. SISTEMAS CONTABLES EN EMPRESAS MULTINACIONALES

El sistema contable de información proporciona los elementos que una empresa multinacional necesita para planear, controlar, evaluar y coordinar sus transacciones incluyendo sus operaciones internacionales tanto a corto como a largo plazo.

Administradores de todos los niveles de la compañía multinacional, requieren de reportes financieros generados internamente para llevar a cabo el proceso de toma de decisiones. Un sistema de información contable debe incluir en sus reportes los efectos económicos, políticos, legales y culturales de cada país en el cual opera la compañía. Esta información generalmente es proporcionada por cada subsidiaria e incluye cambios anticipados en el tipo de cambio de la moneda. Los datos procesados en el sistema de información contable provienen tanto de fuentes inter-

nas como externas.

Una compañía multinacional se encuentra organizada en diferentes niveles jerárquicos dependiendo del grado de autoridad y responsabilidad asignado a cada puesto. Determinando así también las necesidades de información para cada nivel. Lo cual será de gran utilidad para planear y controlar las operaciones de la entidad. Estas necesidades de información son las que determinarán el diseño del sistema contable para obtener y procesar datos y convertirlos en información útil y confiable. Por lo tanto, el organigrama de la compañía y el sistema contable deben ser complementarios para lograr un funcionamiento óptimo.

Existen cinco tipos de organización para las compañías multinacionales:

- . División Internacional. Es aquélla en la cual son separadas las transacciones nacionales de las extranjeras. Este tipo de organización es manejado por la compañía 3M y Quaker Oats.
- . Por línea de productos. La evaluación por línea de productos se lleva a cabo en base a resultados mundialmente obtenidos. Philips y Du Pont manejan este tipo de organización.
- . Por funciones. La compañía se agrupa por especialidad. Por ejemplo, el Director de Mercadotecnia en Estados Unidos es responsable de todos los departamentos de Mercadotecnia a nivel mundial.

- Por área geográfica. Separa las operaciones de -- acuerdo a divisiones geográficas. La compañía - - Exxon maneja este tipo de organización.
- Organización mixta. Combina a dos o más de los ti pos de organización señalados anteriormente.

El tipo de organización afecta el flujo de información, no a la información en sí generada por el sistema contable.

En una división internacional, la información fluye de las subsidiarias al vicepresidente de la división internacional. - En una compañía multinacional organizada por línea de productos, - la información fluye de las subsidiarias al vicepresidente de la línea de producto. En la compañía organizada por funciones, la - información asciende de las subsidiarias a los departamentos espe cializados. Cuando se organiza por área geográfica, la informa-- ción se recoge por área y después es enviada a la matriz. En una organización mixta la información fluye en varias direcciones.

La estructura organizacional y el control de las funcio nes varía en cada compañía multinacional dependiendo de las acti tudes de la empresa matriz hacia el comercio internacional. Estas actitudes, que se reflejan en las políticas de la compañía se pue den clasificar en: etnocéntricas (hacia el país), policéntricas (hacia otro país) y geocéntricas (hacia el mundo).

Una compañía multinacional etnocéntrica piensa que los estándares de su país son superiores y por lo tanto, deben ser --

aplicados mundialmente. La compañía multinacional policéntrica - reconoce que los estándares establecidos en otro país son diferentes y por lo tanto, permite a sus subsidiarias operar de manera - autónoma. La meta de una compañía multinacional con visión geocéntrica es considerar sus objetivos mundialmente así como a sus subsidiarias, como parte de un todo. Para lograr este objetivo, - se trata de establecer estándares para evaluar y controlar las -- operaciones tanto locales como universales. Este es un objetivo -- aún no alcanzado por muchas empresas multinacionales.

Actitudes etnocéntricas prevalecen en compañías estadounidenses tales como General Motors, Ford y Chrysler; así como para Mercedes-Benz, BMW y Volkswagen de Alemania; Toyota, Honda y - Nissan de Japón; Volvo y Saab de Suecia. Las compañías farmacéuticas poseen una visión policéntrica; a la compañía Bayer le gusta que toda nación piense en la aspirina como un producto local, de la misma forma piensa Hoffman-LaRoche de Suiza con el Valium. -- Firmas como Philips poseen una visión geocéntrica.

Si la matriz permite a sus subsidiarias tomar importantes decisiones, entonces se le considera a la compañía como des-- centralizada. Esta actitud prevalece para administraciones que - persiguen la globalización. Las subsidiarias operan de manera au-- tónoma y deben poseer un sistema de información contable propio - que genere información para planear y controlar sus operaciones. Al mismo tiempo, la matriz requiere información generada por sus-- subsidiarias; por lo tanto, ambos sistemas deben satisfacer ambas

demandas. Si por el contrario, la toma de decisiones está a cargo de la matriz, se dice que la compañía multinacional es centralizada. En algunas ocasiones las funciones que se consideren críticas para el éxito de la compañía, se pueden centralizar y aquellas funciones no tan críticas, pueden ser descentralizadas.

La mayoría de las compañías estadounidenses básicamente utilizan el mismo sistema de información contable en la matriz -- que en sus subsidiarias. Esto debido a que se evitan un gasto ya que es menos costoso exportar un sistema ya diseñado que crear -- uno. Otra razón es que con propósitos de control, la matriz requiere de las subsidiarias reportes generados de manera similar. Sin embargo, las versiones exportadas no tienen el éxito internacional como el que tuvieron en el país de origen. Esto como ya -- fue analizado con anterioridad, es debido a las características -- ambientales que se dan en cada nación y que conforman el sistema -- contable propio de cada país; por lo tanto intentar implementar -- un sistema extranjero puede ser contraproducente.

Al diseñar un sistema de información contable se debe -- tomar en cuenta los objetivos y la naturaleza de la compañía, la -- estructura organizacional, su tamaño y la filosofía básica de la -- administración hacia el comercio internacional. Cada uno de estos -- factores deben ser identificados, analizados y evaluados. Poste -- riormente deben ser incorporados al diseño del sistema que será -- la base para planear, controlar y evaluar las operaciones. De es -- ta manera, existe congruencia entre los objetivos, la estructura -- organizacional y la información.

CONCLUSION

Considerando lo difícil que puede llegar a ser la selección de un tema de tesis, se presenta ante nosotros la oportunidad de cavar en un terreno inexplorado que esconde riquezas de investigación académica para lograr la excelencia en el ejercicio de la profesión contable. Se descubre así, la **Contaduría Internacional** como una área que requiere de la investigación contable como medio para facilitar el intercambio comercial entre naciones. Otorgándonos así, la oportunidad de mejorar el nivel de vida, -- crear mayor competencia en el aparato productivo nacional y propiciar una producción más especializada; lo cual es un reto que debe ser afrontado, puesto que el mundo está viviendo una era de -- cambios que demandan la participación activa de todos los sectores de la población.

Poco puede decirse con certeza sobre el futuro. Sin -- embargo, todos somos aficionados a predecirlo por una parte y por otra tenemos la necesidad de suponerlo para justificar la dirección de nuestros actos de hoy. El mundo será el resultado de lo que la humanidad realice en base a esfuerzo continuo por cambiar y mejorar lo que es nuestra realidad; haciendo frente a la responsabilidad histórica de convertir los retos en plataformas de lanzamiento para nuestro desarrollo profesional integral y así consecuentemente, el de la sociedad y de México.

REFERENCIAS

- (1) Se presenta balanza comercial en la sección de Apéndices -- bajo el no.1
- (2) RAIMOND-KEDILHAC Navarro, Sergio et al., Las Relaciones Comerciales de México con los países de América del Norte, -- EDAC S.A. de C.V., México, 1990, p.1
- (3) Ibídem p.1
- (4) SECOFI, México en el Comercio Internacional, abril de 1990, p.6
- (5) CEESP, Punto de vista sobre la posibilidad de un Acuerdo de Libre Comercio entre México y Estados Unidos, mayo de 1990.
- (6) Cada día legislativo es aquél en el que ambas cámaras de go bierno están en sesión.
- (7) Este hecho es señalado antes de tratar el tema de acuerdos-comerciales.
- (8) CENDEJAS, Santiago, Sobre la Universidad: interrogantes con respuestas, Centro de Estudios de Libre Discusión, México,- 1978, p.60
- (9) El Profesor R.K. Mautz imparte Contabilidad en la Universidad de Illinois. Habló sobre este tema en la convención de 1962 de la American Accounting Association en East Lansing, Michigan.

- (10) CARREÑO, Alberto Ma., Los Contadores Públicos en México, -- ed. Jus, México, 1957, p.39
- (11) IMCP. Comisión de Educación, La Educación Continua, Revista Contaduría Pública, IMCP, no.35, junio de 1975, pp.33-38.
- (12) IMCP. Comisión de Etica Profesional, Código de Etica Profesional, 1979.
- (13) VAZQUEZ Bonilla, José de Jesús, Proyección Social del Contador Público, IMCP, 2a. ed., México, 1989, p.74
- (14) FCA. UNAM, Boletines Informa Contaduría - Administración, - mayo/junio de 1981, p.3
- (15) FCA. UNAM, Planes de estudio en el posgrado. Reqlamento general de estudios de posgrado, División de Estudios de Posgrado, México, 1979, C.
- (16) IMCP, Centro de Actualización Permanente, Boletín de Educación Profesional Continua, no.2, julio de 1981, p.1
- (17) Ibídem p.1
- (18) IMCP, Centro de Actualización Permanente, Boletín de Educación Profesional Continua, no.5, octubre de 1981, p.1
- (19) CAREY, John, La Profesión Contable y su futuro, Instituto -- Americano de Contadores Públicos Titulados, Nueva York, U.S.A., 1962, p.115
- (20) ELIZONDO López, Arturo, La Investigación Contable. Significación y Metodología, ECASA, 3a. reimpresión, México, 1990, p.162
- (21) Ibídem p.165

- (22) CARDOSO, Ciro y PEREZ Brignoli, Los métodos de la historia, ed. Grijalbo, México, 1977, p.405
- (23) MENDIETA Alatorre, Angeles, citado por Elizondo, Métodos de Investigación y manual académico, ed. Porrúa, 12a. ed., México, 1979, p.115
- (24) PRIETO Bavaresco, Aura Ma. de, Las técnicas de la inversión, South Western Publishing Co., 4a ed., México, 1979, p.67
- (25) ELIZONDO López Arturo, La Profesión Contable. Selección y Desarrollo, ECASA, 3a. ed., México, 1984, p.237
- (26) MAUTZ, Robert y SHARAF, H., La filosofía de la auditoría, -- ECASA, 2a. ed., México, 1977, p.17
- (27) GONZALEZ Irigoyen, Rómulo, ¿Cómo hacer una tesis de Contador Público?, ed. Banca y Comercio, 1a. reimpresión, México, - 1981, p.28
- (28) Ibídem p.29
- (29) BEVERIDGE, B., citado por González, The art of scientific - investigation, Random House, New York, 1957.
- (30) RAMON Y CAJAL, Santiago, citado por González, Los tónicos de la voluntad, colección austral, Espasa-Calpe, Argentina, - 5a. ed., 1946, p.33 y 35
- (31) BUCKLEY, John (Recopilador), La Contabilidad Contemporánea y su medio ambiente, ECASA, 1a. reimpresión, México, 1980, p.13

- (32) PEREA, Francisco, Acerca del Centro de Investigación de la Facultad de Contaduría y Administración, Boletín Informa - Contaduría - Administración, UNAM, Sección del Centro de Investigación, no.55, abril de 1979, pp.9 y 10
- (33) MUELLER, Gerhard et al., Accounting. An International Perspective, Irwin Inc., Illinois, U.S.A., 1987, p.154
- (34) YAIR, Aharoni, citado por Mueller, The multinational enterprise in transition, ed. A. Kapoor, New Jersey, U.S.A., 1972, p.4
- (35) Para mayor información en relación al tema, consultar: CARRINGTON, Athol, Accounting standards and the profession, V.K. Zimmerman, Illinois, U.S.A., 1977, p.41-46
- (36) FARMER, citado por Arpan, International business. An operational theory, Irwin Inc., Illinois, U.S.A., 1966.
- (37) Presidente del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. C.P. socio de la firma Binder Dijke Atte & Co.
- (38) BURGGRAAF, J., IASC obstáculos y oportunidades, Revista - - Contaduría Pública, IMCP, no.122, octubre de 1982, pp.43-47
- (39) TURNER, John, International Harmonization: A Professional - Goal, Revista Journal of Accountancy, American Institute of Certified Public Accountants, vol.155, no.1, enero de 1983, pp.52-57
- (40) BURGGRAAF, J., IASC obstáculos y oportunidades, Revista - - Contaduría Pública, IMCP, no.122, octubre de 1982, p.47

- (41) OCDE, Declaración sobre inversión internacional y empresas multinacionales, The OCDE Observer, no.82, jul/ago. de 1976, p.14
- (42) AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, Membership Roster, International Accounting Section, Florida, U.S.A., 1983, p.81
- (43) MASON, Alister, The development of international financial-reporting standards, International Center for Research in Accounting, Lancaster, Inglaterra, 1978.
- (44) FASB Statement 52, p.3

BIBLIOGRAFIA

- ACEDO Valenzuela, Carlos, Nuestra responsabilidad frente al futuro económico, político y social de México, Revista Contaduría Pública, IMCP, no.195, noviembre de 1988, pp.17-23.
- AGUERO Aguirre, Mario, El reto de la economía global, Revista Contaduría Pública, IMCP, - no.215, julio de 1990, pp.23-29.
- ALVAREZ Argüelles, Roberto, El Acuerdo de Libre Comercio Estados Unidos - Canadá. Una referencia para la negociación mexicana, Revista Contaduría Pública, IMCP, no.225, mayo de 1991, pp.57-61.
- ARIAS Galicia, Fernando, ¿ Para qué sirve la investigación ? Boletín Informa Contaduría - Administración, UNAM, Sección del Centro de Investigación, no.4, febrero de 1975, p.4.

- ARPAN, Jeffrey y RADEBAUGH, Lee, International Accounting and Multinational Enterprises, John Wiley & Sons Inc., 2a. ed., New York, U.S.A., 1985.
- BACAS, Paul, El éxito en el ejercicio de la Contaduría Pública, trad. del inglés por Felipe Zamarripa, Prentice Hall, 2a. ed., New Jersey, U.S.A., 1962.
- BALLESTERO, Enrique, Teoría y estructura de la nueva Contabilidad, Alianza editorial, México, 1979.
- BANCO DE MEXICO, Indicadores del sector externo, - Dirección de Investigación Económica, no.136, mayo de 1991, pp.8-9.
- BARQUIN Wolf, Juan Manuel, Necesidad de especialización del Contador Público en la actualidad, Tesis profesional para optar por el grado de Contador Público, Facultad de Contaduría y Administración, Universidad Iberoamericana, México, 1987.

COMISION DE NORMAS INTERNACIONALES

DE CONTABILIDAD, Prólogo de las Normas Internales de Contabilidad, trad. del inglés por el IMCP, México, 1978.

COMITE DE NORMAS INTERNACIONALES

DE CONTABILIDAD, Objetivos y Procedimientos, Revista Contaduría Pública, IMCP, no.130, junio de 1983, pp.15-23.

CHACHOLIADES, Militiades, Economía Internacional, trad. del inglés por Fernando Montes Negret, McGraw-Hill, México, 1986.

CHATFIELD, Michael, A history of accounting thought, Krieger Publishing, New York, U.S.A., 1977.

CHOI, Frederick y FEVICH, Richard, The capital market effects of International Accounting diversity, Irwin Inc., Illinois, U.S.A., 1990.

CHOI, Frederick y MUELLER, Gerhard, International Accounting, - - Prentice-Hall Inc., 2a. ed., New Jersey, U.S.A., 1984.

- EVANS, Thomas et al., International Accounting and Reporting, FWS-Kent, Massachusetts, U.S.A., 1988.
- FCA. UNAM, Simposio Internacional. La Contaduría y la Administración en los umbrales del siglo XXI, México, 1989.
- FCA. UNAM, Simposio sobre perspectivas del profesional de Contaduría y Administración en el proceso de modernización del país, México, 1990.
- FFRENCH, Davis y TIRONI, Ernesto, Hacia un nuevo orden económico internacional, FCE, México, 1986.
- FITZGERARD, Richard, Tendencias Internacionales en la Contabilidad y los estados financieros, Revista Contaduría Pública, IMCP, no.158, noviembre de 1985, pp.36-42.
- FORRESTER, Jay, Dinámica Industrial, ed. El Ateneo, Buenos Aires, Argentina, 1972.

- FOX, Samuel y RUESCHHOFF, Norlin, Principles of International --
accounting, Austin Press, Texas,
U.S.A., 1986.
- GERTZ Manero, Federico, Origen y evolución de la Contabi-
lidad, ed. Trillas, 3a. ed., Méxi
co, 1985.
- GOMEZ Morfín, Joaquín, Nuestra Profesión, Revista Conta-
duría Pública, IMCP, no.208, - -
diciembre de 1989, pp.60-63.
- GOODMAN, John y PALMER, David, Europa 1992, trad. del inglés por
Victoria Arroyo, EDAC S.A. de C.V.,
México, 1990.
- GRAY, S., International Accounting and --
Transnational Decisions, Butterworth
Inc., Massachusetts, U.S.A., 1983.
- GRJEBINE, André, La Nouvelle Economie Internationale,
Presses Universitaires de France,
Paris, Francia, 1980.

- HOLZER, Peter et al., International Accounting, Harper & Row Inc., New York, U.S.A., 1984.
- IASC, Su origen, desenvolvimiento y propósitos, Revista Dirección y Control, Colegio de Contadores Públicos de México, no.184, diciembre de 1977, pp.37-47.
- IMCE Y ACADEMIA DE ARBITRAJE Y COMERCIO INTERNACIONAL, El comercio exterior de México, - siglo XXI, México, 1982.
- IMCP. COMISION DE EDUCACION, La Educación Continua, Revista - Contaduría Pública, IMCP, no.103, marzo de 1981, pp.38-43.
- KAPNICK, Harvey, Internationalization of the Accounting Profession: Evaluation and - Predictions, Revista Journal of Accountancy, AICPA, no.1, enero - de 1983, p.138.

- MEAD, Richard, Historia de la Comunidad Económica Europea, trad, del inglés por Francisco J. Laris Casillas, Revista Contaduría Pública, IMCP, - no.208, diciembre de 1989, p.64.
- MONTEMAYOR Q., Rodolfo et al., Perfil del Contador Público en el siglo XXI, Revista Contaduría Pública, IMCP, no.207, noviembre de 1989, pp.67-68.
- MOST, Kenneth, Advances in International Accounting, Jai Press, Connecticut, U.S.A., 1988.
- MURRIETA, Humberto, Expectativas de la Contaduría Pública para los 90's, Revista - - Contaduría Pública, IMCP, no.205, septiembre de 1989, pp.81-88.
- NOBES, Christopher, Issues in International Accounting, Carland Publishers, New York, U.S.A., 1986.

- NOBES, Christopher y PARKER Robert, Comparative International Accounting, St. Martin's Press, 2a. ed., New York, U.S.A., 1988.
- OPALIN, León, Evolución Económica Internacional en 1990 y perspectivas para 1991, Revista Ejecutivos de Finanzas, IMEF, no.2, febrero de 1991, pp.58-105.
- PEREZ Harris, Alfredo, Semblanzas del 10o. Congreso Internacional de Contadores Públicos, Revista Dirección y Control, no.124, diciembre de 1972, pp.41-43.
- PRODHAN, Bimal, Multinational Accounting. Segment Disclosure and Risk, Croom Helm, Londres, Inglaterra, 1986.
- QUEROL, Vicente, ¿ Qué es el GATT ?, ed. PAC, México, 1985.
- RAIMOND-KEDILHAC Navarro, Sergio et al., Acuerdo de Libre Comercio México - Estados Unidos, EDAC S.A. de C.V., México, 1990.

RENE Bach, Juan,

Enciclopedia de Contabilidad, Economía, Finanzas y Dirección de Empresas, ed. Bach, 5a. ed., Buenos Aires, Argentina, 1975.

SOLORZANO Fuentes, Alfredo,

IASC: Nacimiento, Desarrollo y Futuro, Revista Contaduría Pública, IMCP, no.145, octubre de 1984, -- pp.32-45.

UNAM et al.,

La Contaduría Pública. Estudio de su génesis y evolución hasta nuestros días, editores e impresores - FOC S.A. de C.V., 2a. ed., México, 1989.

UNITED NATIONS,

Multinational corporations in world development, Department of Economic and Social Affairs, New York, U.S.A., 1973.

U.S. DEPARTMENT OF COMMERCE,

Statistical Abstract of the U.S. 1990, Bureau of the Census, 11a. ed., U.S.A., enero de 1990.

A P E N D I C E

COMERCIO EXTERIOR

(CONVERTIDAS A MILLONES DE DOLARES)

CONCEPTO	ENERO - DICIEMBRE			VARIACIONES ABSOLUTAS		VARIACIONES RELATIVAS	
	1988	1989	1990	ENERO-DICIEMBRE		ENERO-DICIEMBRE	
	(A)	(B)	(C)	(B-A)	(C-B)	(B/A)	(C/B)
EXPORTACIONES TOTALES	20565.1	22764.9	26773.1	2199.7	4008.2	10.7	17.6
PETROLERAS	6711.2	7876.0	10103.7	1164.7	2227.7	17.4	28.3
PETROLEO CRUDO	5883.5	7291.8	8920.7	1408.3	1628.9	23.9	22.3
OTRAS	827.7	584.2	1183.0	-243.6	598.8	-29.4	102.5
NO PETROLERAS	13853.9	14888.9	16669.4	1035.0	1780.6	7.5	12.0
AGROPECUARIAS	1670.3	1753.9	2162.4	83.6	408.5	5.0	23.3
EXTRACTIVAS	660.3	604.8	616.9	-55.5	12.1	-8.4	2.0
MANUFACTURERAS	11523.3	12530.2	13890.1	1006.9	1359.9	8.7	10.9
SECTOR PUBLICO	8034.2	9000.4	10975.7	966.2	1975.3	12.0	21.9
SECTOR PRIVADO	12530.9	13764.5	15797.4	1233.5	2033.0	9.8	14.8
IMPORTACIONES TOTALES	18898.2	23409.7	29798.5	4511.5	6388.8	23.9	27.3
SECTOR PUBLICO	3552.0	3771.3	4246.8	219.3	475.5	6.2	12.6
SECTOR PRIVADO	15346.2	19638.4	25551.7	4292.2	5913.3	28.0	30.1
BIENES DE CONSUMO	1921.6	3498.6	5058.8	1577.0	1560.3	82.1	44.6
BIENES DE USO INTERMEDIO	12949.8	15142.5	17919.4	2192.7	2776.9	16.9	18.3
BIENES DE CAPITAL	4026.8	4768.7	6820.3	741.8	2051.6	18.4	43.0
BALANZA COMERCIAL TOTAL	1666.9	-644.8	-3025.4	-2311.8	-2380.6	****	369.2
BALANZA COMERCIAL PUBLICA	4482.2	5229.1	6728.9	746.9	1499.8	16.7	28.7
BALANZA COMERCIAL PRIVADA	-2815.3	-5874.0	-9754.3	-3058.7	-3880.4	108.6	66.1

* NO SIGNIFICATIVO

Gewinn- und Verlustrechnung

für die Zeit vom 1. Oktober 1983 bis 30. September 1984

(2)

			Vorjahr	
	DM	DM	TDM	TDM
Umsatzerlöse	208 233 911,17		213 968	
Bestandsminderung (Vj.-Erhöhung) der Erzeugnisse	352 933,17	207 000 000,00	162	214 131
Anderer aktivierter Eigenleistungen		-		13
Gesamtleistung		207 000 000,00		214 143
Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie bezogene Waren		64 058 431,93		63 596
Rohertrag		143 822 536,07		150 547
Erträge aus Gewinabführungsverträgen	339 239,19		1 670	
Erträge aus Beteiligungen	1 644 635,7		522	
Erträge aus den anderen Finanzanlagen	273 054,10		231	
Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	1 948 765,92		2 289	
Gewinne aus Anlageabgängen und Zuschreibungen	24 443 300,49		852	
Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen	2 656 979,28		2 956	
Erträge aus der Auflösung von Sonderposten mit Rücklage-Anteil				
Rücklage gemäß § 6 h ESiG	774 001,34		6 686	
Rücklage gemäß § 52 Abs. 5 ESiG	131 296,00		131	
Sonstige Erträge (davon außerordentliche DM 2 391 851,20)	33 914 794,44	66 127 365,96	33 972	49 309
		209 949 902,03		199 856
Löhne und Gehälter	44 330 977,76		47 057	
Soziale Abgaben	7 545 262,81		7 782	
Aufwendungen für Altersversorgung und Unterstützung	5 356 413,01		4 641	
Abschreibungen auf Sachanlagen und immaterielle Anlageverwerte	28 489 789,66		29 040	
Abschreibungen auf Finanzanlagen	337 423,72		277	
Abschreibungen auf andere Gegenstände des Umlaufvermögens einschließlich Abgangsverluste	1 338 852,37		1 321	
Verluste aus Anlageabgängen	157 457,95		130	
Zinsen und ähnliche Aufwendungen	1 625 724,84		2 000	
Steuern				
Vom Einkommen, vom Ertrag und vom Vermögen	4 044 271,37		12 544	
Sonstige	14 361 952,79		15 098	
Aufwendungen aus Verlustübernahme	-		11	
Einstellung in Sonderposten mit Rücklage-Anteil				
Rücklage gemäß § 6 h ESiG	18 205 773,60		31	
Sonstige Aufwendungen	82 252 273,41	208 045 173,29	77 928	197 950
Jahresüberschuss		1 914 726,74		1 906
Gewinnvortrag aus dem Vorjahr		8 626,83		5
Bilanzgewinn		1 913 355,57		1 911

Consolidated Statement of Earnings of the Volkswagen Group (3)

Year ended December 31, 1984

Thousand DM

	1984	1983
Sales	45,671,078	40,218,871
Increase in inventories	6,201,111	76,526
	46,872,189	40,295,397
Material, wages and overhead capitalised as additions to plant and equipment	470,365	514,539
Gross Performance	46,771,653	40,679,934
Expenditures on raw materials, supplies and other materials	23,824,157	20,851,824
Excess of Gross Performance over Expenditures for Raw Materials, etc.	22,947,503	19,828,110
Income from investments in subsidiaries and affiliates	41,247	49,225
Income from other financial investments	15,971	16,114
Other interest and similar income	1,212,665	981,630
Gains from disposal of fixed assets and investments	739,377	184,303
Income from elimination of reserves for undetermined liabilities no longer required	158,185	185,871
Income from elimination of reserves for special purposes no longer required	104,677	43,823
Other income	1,764,795	1,393,014
of which extraordinary income	253,860	
	3,534,997	2,833,924
	26,412,506	22,644,237
Wages and salaries	10,801,650	9,959,170
Social expenditures - compulsory	1,623,413	1,559,782
Pension expenditures and voluntary payments	752,373	842,300
Depreciation of fixed assets and intangibles	3,667,635	3,451,270
Write-down of financial investments in 1984 including write-down of consolidated subsidiaries in the amount of DM 4,013 thousand	58,764	237,305
Write-down of other current assets and		
provision for doubtful trade acceptances and accounts	236,117	190,135
Losses on disposal of fixed assets and investments	70,665	85,827
Interest and similar charges	1,462,257	1,447,603
Losses		
of on income, earnings and property	1,265,822	494,088
of other	162,512	86,286
	1,428,334	580,374
Expenses under profit and loss assumption agreements	4,005	20
Additions to reserves for special purposes	2,972	74,283
Other expenses	5,863,255	4,439,877
	26,758,433	22,677,254
Net earnings (loss)	227,973	(118,368)
Volkswagenwerk AG's (loss) net earnings brought forward	158,767	26,350
	169,213	(188,852)
Change in consolidated reserves		
transferred from reserves	76,216	94,487
transferred to reserves	136,134	49,108
	61,918	45,379
Minority interest in net earnings of consolidated subsidiaries	3,734	2,921
Minority interest in losses of consolidated subsidiaries	20,470	87,632
Net Earnings Available for Distribution (Loss after Change in Reserves and Minority Interest)	124,031	(38,745)

CONSOLIDATED STATEMENTS OF INCOME

(4)

Years ended March 31, 1984, 1983 and 1982

	Millions of yen			Thousands of U.S. dollars (Note 2)
	1984	1983	1982	1984
Net sales	¥4,308,044	¥4,070,878	¥3,901,210	\$14,232,339
Cost of sales	3,327,500	3,091,098	2,962,367	14,854,910
Gross profit	980,544	979,780	938,823	4,377,429
Selling, general and administrative expenses	825,325	745,099	661,534	3,684,487
Operating income	155,219	234,681	277,289	692,942
Other income (expenses):				
Interest income	81,527	70,239	72,872	363,960
Interest expenses	(104,233)	(108,220)	(86,620)	(465,326)
Other, net	(5,858)	2,446	(23,032)	(26,152)
	(28,564)	(35,535)	(36,780)	(127,518)
Income before special items, income taxes and equity in earnings of unconsolidated subsidiaries and affiliates, etc.	126,655	199,146	240,509	565,424
Special profits (losses):				
Reversal from special reserves (Note 8)	—	5,427	2,658	—
Translation adjustments	14,633	(3,197)	(16,541)	65,326
	14,633	2,230	(13,883)	65,326
Income before income taxes and equity in earnings of unconsolidated subsidiaries and affiliates, etc.	141,288	201,376	226,626	630,750
Income taxes:				
Current	65,377	108,648	140,590	291,862
Tax effect of timing differences	12,080	(135)	(11,619)	53,928
	77,457	108,513	128,971	345,790
Equity in earnings of unconsolidated subsidiaries and affiliates, etc.	10,284	11,623	4,005	45,911
Net income	¥ 74,115	¥ 104,486	¥ 101,660	\$ 330,871

The consolidated statements of Philips are reported based on current value. In addition to this, certain information is also given based on historical costs. The policies applied for the valuation and calculation of income based on historical cost are substantially in conformity with generally accepted accounting principles in the United States of America.

The data for 1984 and 1983 based on historical costs are as follows:

	1984	1983
Income statements		
net sales	53,804	46,515
income from operations	3,839	3,373
financial income and expenses	<u>-1,991</u>	<u>-1,892</u>
income before taxes	1,848	1,481
income taxes	<u>-692</u>	<u>-643</u>
income after taxes	1,156	838
equity in net income of unconsolidated companies	<u>63</u>	<u>118</u>
Group income	1,219	956
minority interests	<u>-226</u>	<u>-181</u>
net income from normal business operations	993	775
extraordinary income after taxes and deduction of minority interests	102	-
cumulative effect of capitalization of special tooling, net of taxes	<u>202</u>	<u>-</u>
net income	1,297	775

Statements of capital employed
as of December 31

	1984	1983
Fixed assets		
intangible fixed assets	138	-
tangible fixed assets	14,734	12,807
unconsolidated companies	2,078	1,653
other non-current assets	<u>2,608</u>	<u>1,609</u>
	19,558	16,069
Current assets		
inventories	15,490	13,541
accounts receivable	13,978	12,759
marketable securities	193	152
liquid assets	<u>1,370</u>	<u>1,507</u>
	31,031	27,959
Total assets	<u>50,589</u>	<u>44,028</u>
current liabilities (interest-bearing)	6,282	6,227
other current liabilities and short-term provisions	<u>13,499</u>	<u>11,666</u>
	19,781	17,893
long-term provisions	<u>3,787</u>	<u>3,463</u>
Total of invested capital	<u>27,021</u>	<u>22,672</u>
long-term liabilities	<u>9,699</u>	<u>7,477</u>
Group equity	<u>17,322</u>	<u>15,195</u>
minority interests	<u>2,499</u>	<u>2,186</u>
Stockholders' equity	<u>14,823</u>	<u>13,029</u>

Statements of Consolidated Income

(6)

Komatsu Ltd. (Kabushiki Kaisha Komatsu Sennsai-sha) and Consolidated Subsidiaries

	Millions of yen			Translation into thousands of U.S. dollars (Note 1)
	1984	1983	1982	1984
Revenues				
Net sales	<u>¥713,472</u>	<u>¥750,530</u>	<u>¥810,379</u>	<u>\$2,831,238</u>
Interest and other income	<u>27,692</u>	<u>32,528</u>	<u>31,693</u>	<u>109,889</u>
Total	<u>741,164</u>	<u>783,058</u>	<u>842,072</u>	<u>2,941,127</u>
Costs and expenses				
Cost of sales	<u>502,813</u>	<u>530,620</u>	<u>570,290</u>	<u>1,995,290</u>
Selling, general, and administrative	<u>167,115</u>	<u>161,033</u>	<u>161,340</u>	<u>663,155</u>
Interest	<u>19,005</u>	<u>26,332</u>	<u>31,586</u>	<u>75,417</u>
Other	<u>3,317</u>	<u>2,618</u>	<u>9,231</u>	<u>13,162</u>
Total	<u>692,250</u>	<u>720,603</u>	<u>772,447</u>	<u>2,747,024</u>
Income before income taxes, minority interests, and equity in earnings	<u>48,914</u>	<u>62,455</u>	<u>69,625</u>	<u>194,103</u>
Income taxes (Notes 1 and 12)				
Current	<u>28,317</u>	<u>35,696</u>	<u>41,901</u>	<u>112,369</u>
Deferred	<u>(2,551)</u>	<u>(1,070)</u>	<u>(6,044)</u>	<u>(10,123)</u>
Total	<u>25,766</u>	<u>34,626</u>	<u>35,857</u>	<u>102,246</u>
Income before minority interests and equity in earnings	<u>23,148</u>	<u>27,829</u>	<u>33,768</u>	<u>91,857</u>
Minority interests in profits or losses of consolidated subsidiaries—net	<u>(240)</u>	<u>(172)</u>	<u>(150)</u>	<u>(952)</u>
Equity in earnings (losses) of unconsolidated subsidiaries and associated companies—net	<u>(266)</u>	<u>(1,392)</u>	<u>(979)</u>	<u>(1,056)</u>
Net income	<u>¥ 22,642</u>	<u>¥ 26,265</u>	<u>¥ 32,639</u>	<u>\$ 89,849</u>
		Yen		Cents
Earnings per share (Note 1)				
Primary	<u>¥27.2</u>	<u>¥32.6</u>	<u>¥41.9</u>	<u>10.8¢</u>
Fully diluted	<u>26.1</u>	<u>31.0</u>	<u>39.6</u>	<u>10.4</u>