

ESCUELA NACIONAL DE COMERCIO Y ADMINISTRACIÓN **U.N.A.M.**

**ALGUNAS CONSIDERACIONES
SOBRE LOS PRINCIPIOS
CONTABLES**

TESIS

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO
DE CONTADOR PÚBLICO PRESENTA**

GUILLERMINA LOAIZA VILLEGAS

MEXICO

1 9 6 3



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A mis padres

*Sr. Manuel Loaiza C. y
Sra. Ma. Luisa V. de Loaiza
con mi más profundo
agradecimiento por todo su
cariño, cuidados y enseñanzas*

A mis hermanos

*Olga y Manuel Guillermo,
en quienes he encontrado
mis mejores amigos*

78440
~~78440~~

A la Universidad Nacional Autónoma de México

A la Escuela Nacional de Comercio y Administración

Con estimación y respeto a mis maestros

INTRODUCCION

Los estados financieros son elaborados para proporcionar la información financiera necesaria y útil demandada por los directivos, propietarios o accionistas y los terceros interesados en ella. Por lo tanto dichos estados deben proporcionar bases razonables que permitan hacer comparaciones con períodos anteriores y conocer la situación de la empresa en un momento dado.

Los estados financieros son juzgados principalmente con referencia a tres reglas:

- a) Corrección de los principios contables aplicados.
- b) Consistencia en su aplicación.
- c) Publicación adecuada.

El término "Principios de contabilidad generalmente aceptados" tiene más de un cuarto de siglo de usarse en contabilidad y hasta la fecha ha sido motivo de discusiones, tanto en lo que se refiere al término, como por lo que se refiere a su enumeración.

El desarrollo continuo de los negocios ha creado un campo de acción dinámica en el terreno contable, lo que ha traído como consecuencia la carencia de un acuerdo uniforme respecto al uso del mencionado término y de una lista precisa de estos principios, al igual que la imperante urgencia de justificar el uso de la expresión "Principios de contabilidad", debido a las grandes críticas de que ésta fue objeto.

Fue a fines del siglo pasado con el desarrollo industrial cuando se palpó la necesidad de obtener el control del negocio por medio de nuevas y mejores prácticas demandadas por las recientes necesi-

dades resultantes del desarrollo económico. Es así como se van eliminando muchas fallas de la contabilidad rudimentaria, la cual tenía como único objeto el registro de las operaciones del negocio que, la mayoría de las veces era incorrecto, hasta llegar a principios de este siglo en que la producción en gran escala (iniciada en los Estados Unidos de Norteamérica requirió que los sistemas, principios y procedimientos fueran desarrollados, organizados y expandidos.

Las empresas adquieren tal magnitud que ya no es posible su control efectivo sin el empleo de sólidos procedimientos contables. Es entonces cuando aparece claramente la necesidad de establecer normas, principios o convencionalismos contables dentro de los cuales actuarán los contadores públicos para la elaboración y examen de los estados financieros.

Con el aumento en la demanda de información por parte del público, la profesión empezó a adquirir más responsabilidad y a alcanzar un amplio conocimiento, lo cual trajo consigo el intercambio y aumento de investigación entre los contadores acerca de las bases sobre las que trabajan. Es en esta forma como nacen los principios de contabilidad.

Uno de los países que ha realizado más estudios y tentativas para su establecimiento es Estados Unidos de Norteamérica, que debido a su desarrollo industrial ha progresado más rápidamente que otros países. Es por esto que su observación en México, por su cercanía con ese país, ha sido determinada por organismos profesionales norteamericanos y sus referencias han sido recopiladas, estudiadas y comentadas por contadores mexicanos en diversos artículos, conferencias y convenciones, en las cuales están de acuerdo todos ellos en lo que se refiere a los principios que gobiernan el criterio contable y confirman que la observancia de ellos en la preparación de los estados financieros, es un factor de importancia decisiva en la utilidad que los mismos estados pueden prestar, y hace posible que se tenga una certeza razonable en los estados financieros, aunque externan algunas variantes por lo que se refiere al término apropiado, su codificación y jerarquización.

Así, vemos que los principios de contabilidad que rigen a los estados financieros y por lo tanto al registro de cada una de las operaciones de una negociación, constituidos por las prácticas de

una región, declaraciones emitidas por organismos profesionales, libros, publicaciones, etc., deben estar sujetos a un examen cuidadoso que tenga como fin nulificar las divergencias existentes a la fecha y establecer un cuerpo de principios de contabilidad, el cual se perfila indispensable.

Fue en 1934 cuando el Instituto Americano de Contadores Públicos propuso una nueva forma para los estados financieros, en la cual, el auditor menciona que los auditados por él "presentan razonablemente la posición financiera de la empresa y los resultados de sus operaciones en el ejercicio", de acuerdo con "principios de contabilidad generalmente aceptados", aplicados de una manera uniforme a la de años anteriores con lo cual quedó asentado (para hombres de empresa y terceros interesados) que los estados financieros estaban elaborados dentro de lineamientos establecidos, aplicados uniformemente y por lo tanto en forma similar a los de otros negocios y consecuentemente susceptibles de comparaciones con distintos ejercicios y negocios.

Considero importante hacer notar que la mención a que está obligado el Contador Público acerca de la observancia de los principios contables en su dictamen, sea cual fuere su fin, se antoja impropia para la profesión, ya que si las bases contables fueran debidamente estudiadas y determinadas no sería necesaria dicha observación, puesto que bastaría únicamente con la mención del profesional de haber llevado a cabo la revisión de los estados financieros, con lo cual se sobreentendería sin lugar a dudas que para efectuar dicha revisión, el Contador Público se habría basado forzosamente en los principios contables establecidos, los cuales tendrían ese carácter debido a su solidez para servir como fundamento en el terreno contable.

Me he referido a esta situación en especial por considerarla de suma importancia, debido a que las mencionadas declaraciones significan la falta de una completa seguridad por lo que respecta a unas bases contables firmes y sólidas, de lo contrario no implicarían la necesidad de aclarar que fueron seguidas, por lo cual, se impone la urgente necesidad de un estudio profundo y un acuerdo general entre los profesionistas en lo que a estas bases se refiere.

Es por esto que no deja de ser interesante el estudio de los "Principios de Contabilidad", máxime que el Código de Ética Pro-

fesional del Colegio de Contadores Públicos y la publicación del Decreto de Auditoría Fiscal Federal, los establece como necesarios para la revisión de los estados financieros efectuada por el contador público.

El presente trabajo no tiene como objeto resolver ninguno de los problemas que presentan los principios, sólo el de hacer comentarios y dar algunas opiniones acerca de esta materia sobre la cual se estructura el criterio contable.

CAPITULO I

NECESIDAD DE LA APLICACION DE LOS PRINCIPIOS CONTABLES A LOS ESTADOS FINANCIEROS

En la literatura contable y en las prácticas relacionadas con la profesión, el término "Principios de contabilidad generalmente aceptados" se ha hecho imprescindible ya que sirve como una medida de lo que puede considerarse correcto y adecuado en materia contable.

Los resultados que presentan los estados financieros descansan sobre estos principios que son manejados por quienes emplean la contabilidad.

Las diferencias existentes en la aplicación de los principios de contabilidad para la elaboración de los estados financieros restan confianza en las personas que hacen uso de ellos, pero a pesar de las controversias que existen por lo que respecta a la codificación y discutibilidad del término "Principios de Contabilidad", es indudable que han permitido tener a los contadores una base sobre la cual registrar las transacciones, así como analizar e interpretar los estados financieros, y por lo que respecta a los interesados en los mismos, sirven de cimiento firme para confiar en sus resultados y por lo tanto en una buena interpretación.

Estos estados financieros serían mucho más provechosos y se sentaría una base mucho más sólida para la profesión si hubiera un acuerdo general en lo que respecta a los principios de contabilidad, lo cual evitaría cualquier confusión en el estudio, análisis e interpretación de los estados financieros.

Aunque los estados financieros no pretenden exponer con exactitud matemática, ni la posición financiera, ni las ganancias o pérdidas de una empresa, puesto que se basan en juicios y opiniones

y no es posible sino hasta la liquidación del negocio fijar con absoluta exactitud la pérdida o la ganancia producida, los beneficios de la empresa en marcha deben seguir los fundamentos establecidos por la práctica contable para llegar a la más correcta apreciación de costos por incurrir, tratándose del balance general y de los costos incurridos, tratándose del estado de pérdidas y ganancias, ya que los principios de contabilidad rigen a dichos estados. De este modo cuando varios contadores trabajaran independientemente en una empresa determinada y todos llegaran a resultados distintos, éstos no divergirían en grandes cantidades.

El neófito se extrañará de que los estados financieros no arrojen la exacta situación económica o financiera de una empresa, lo cual se debe al factor costo que interviene en la contabilidad porque hay estimaciones que tiene que hacer un contador de ciertas partidas, como la reserva para cuentas incobrables, reserva para depreciación, amortización, etc., además de la inestabilidad de la moneda (común denominador de los valores).

Decimos que los estados financieros no arrojan la exacta situación financiera de la empresa debido a las estimaciones y opiniones que emite el contador público, las cuales, aunque apegadas lo más posible a la realidad, no son factibles de determinar con precisión matemática.

Por lo que respecta a la situación económica no la presentan los estados financieros, debido a que éstos se basan en el valor en libros, el cual representa únicamente importes históricos que pueden ser iguales o distintos a cualquier otro valor; como el de mercado, nominal, de liquidación, etc., lo cual no hace posible la presentación de la situación económica en los estados financieros.

Es necesario llegar a resultados apegados lo más posible a la realidad en la elaboración de los estados financieros. Asimismo su elaboración y presentación debe ser uniforme con el criterio sustentado dentro de la profesión. Consecuentemente es indispensable que los contadores sin suprimir su juicio se basen en lineamientos establecidos y reconocidos en materia contable.

Por lo anterior se puede deducir, que los principios de contabilidad tienen como finalidad establecer un campo dentro del cual se desarrolle el trabajo del contador, para presentar los resultados de los estados financieros del mismo modo que sus compañeros de profesión y con resultados razonablemente correctos.

El auditor expresa un juicio a través de los estados financieros basándose en los principios de contabilidad, es decir, que la observancia de ellos da a su opinión un grado de certeza razonable sobre los resultados de los estados financieros. La falta de observancia de éstos da lugar a ajustes, o en su defecto, a salvedades en su dictamen de los estados financieros con notas de la forma en que modifica los resultados la falta de su cumplimiento. Son tan variados los obstáculos a los cuales tiene que hacer frente la técnica contable que la profesión se ve obligada a recurrir a las bases contables para obtener la mejor resolución posible.

El principal beneficiario del trabajo efectuado por el contador, es el público, ya que éste es uno de los principales interesados, además de la persona o personas que contratan sus servicios.

El contador público al dar su opinión sobre el aspecto contable de los estados financieros está atendiendo al interés del público, expresándola en forma amplia, de tal modo que cubra cualquier uso que se hiciera de ella. La opinión del contador público en relación a los estados financieros de acuerdo con los principios contables, es necesaria para que los interesados tengan confianza de que en efecto muestran la verdadera situación financiera y por ende los resultados correctos de la empresa desde el punto de vista contable y puedan fincar en ellos sus conclusiones y resoluciones.

La actuación del contador público se desarrolla dentro de los límites de la contabilidad.

Un requisito indispensable para la opinión del contador público al dictaminar los estados financieros es apegarse a los principios contables, para que su dictamen tenga fuerza y valor como tal.

Es por esto que la profesión ha visto la necesidad urgente de llegar a un acuerdo sobre la uniformidad de tales principios, en vista de que éstos son los que respaldan y dan confianza en la profesión a todos los interesados en el trabajo efectuado por el contador público.

Estas bases son de suma importancia para los profesionales en este campo y por lo tanto para todas las personas a las que les atañen los resultados presentados por ellos en los estados financieros, puesto que de ellos dependen sus determinaciones.

Uno de los objetivos de la contabilidad es la información, la cual se presenta fundamentada en los principios de contabilidad, que observados consistentemente permiten presentar razonablemente la situación financiera de una empresa.

A continuación se citarán brevemente las razones por las cuales es necesaria la aplicación de los principios de contabilidad a los estados financieros.

a).— *Control adecuado del negocio.*

La contabilidad registra acontecimientos, señala los procesos históricos en la vida de los negocios dando a conocer sus modificaciones. Es un mecanismo mediante el cual se divide la historia de una empresa mercantil, en secciones o intervalos regulares, presentándose en moldes que resultan significativos para los dueños, administradores, y los terceros interesados. Es en otras palabras, un producto del deseo de las personas, para las cuales tiene importancia el conocer los hechos del negocio que se relacionan con un período.

Son pues, los estados financieros, indispensables para conocer los adelantos, retrocesos o estancamientos habidos en la empresa y sólo de esta manera es posible estudiar en qué consisten y percatarse de sus causas.

Son también necesarios para controlar los bienes de la empresa, su desgaste, destrucción o pérdida, punto muy importante en aquellas empresas donde el activo fijo es primordial.

En la misma forma en que son imperiosos los estados financieros para controlar el activo de una empresa, lo son para el control de su pasivo y capital.

El control de un negocio comprende el plan de organización, todos los métodos y medidas adoptadas para salvaguardar los bienes y desarrollar y mejorar la eficacia de las operaciones.

El control de toda empresa tiene como objeto obtener una información segura sobre las actividades que se desarrollan en ésta, proteger a la misma en contra de errores y fraudes y procurar los datos adecuados para el uso de los interesados en ella, lo cual se logra mediante la aplicación de las bases contables.

b) *Garantía para decisiones de:*

1.—*Gerentes.*

Los gerentes deben resolver variados problemas en lo que respecta al negocio que administran, para lo cual deben observar los resultados obtenidos con las prácticas seguidas por la empresa, para modificarlas, cambiarlas o seguir con ellas, según el caso.

Deben conocer las utilidades o pérdidas del negocio, investigar su causa, para determinar mejores prácticas y resoluciones que disminuyan y acaben con las pérdidas e incrementen las utilidades. Deben resolver si los activos que pertenecen a la empresa son suficientes y si están en las debidas condiciones. En igual forma deberán conocer los pasivos a cargo de la empresa y sus condiciones.

Los gerentes podrán resolver con base en los estados financieros, si las prácticas seguidas son correctas, si algunas deben aumentarse y otras disminuirse o bien adoptar algunas otras. Ellos resolverán si la empresa puede cubrir sus pasivos o si soporta más en el caso de que la empresa necesitara una financiación.

En resumen, todas las políticas a seguir por la empresa sólo podrán ser decididas a través de estados financieros, basados en principios establecidos firmemente por la profesión.

2.—*Accionistas.*

Los accionistas necesitan buenas fuentes de información, acerca de los resultados de la empresa, para fundar en ellas sus resoluciones, ya sea para invertir en la misma, parte o todo su capital, mantener la inversión hecha en la empresa, o bien vender dichos valores.

A través de los estados financieros de varias empresas, puede determinarse cuál de ellas es más productiva, cuál tiene mayores probabilidades para el futuro y de esta manera establecer en la que conviene la inversión de capital. Para esto el accionista debe tener confianza en los resultados de la empresa o empresas que le interesan, los que obtiene por medio de los estados financieros presentados por un contador público, que al igual que cualquier profesionista deberá tener bases sobre las cuales desarrollar su trabajo.

Así como los estados financieros son importantes para los accionistas, también lo son para una persona propietaria de un negocio, ya que por medio de éstos puede darse cuenta de la situación en que se encuentre, las necesidades que tenga, los problemas que se presenten para poder lograr el control de su negocio y tener la posibilidad de superarlo hasta donde sea factible.

3.—*Terceros.*

Las personas a las que interesan los estados financieros de una o varias empresas, que no comprenden a ninguna de las citadas anteriormente, obedece su interés a variadas razones; como un acreedor al que le conviene saber la solvencia de la empresa, para tener en esta forma la seguridad de la obtención de sus intereses y de poder seguir operando con ella. Lo mismo que para un acreedor son importantes los resultados de una empresa, lo son también para un proveedor, puesto que por medio de éstos puede prever sus operaciones con ella y su capacidad de pago.

Otras personas interesadas serían los trabajadores que participaran de los beneficios de la empresa.

c) *Como base de una sólida información y determinación de utilidades para efectos fiscales.*

Los resultados de un negocio son importantes e indispensables para el fisco, debido a que necesita de los impuestos para poder solventar los gastos que el país requiere. Es por esto que el fisco debe conocer los resultados que obtuvieron los causantes, para fijar la recaudación de sus impuestos, para lo cual exige determinados requisitos que deberán llenar los resultados obtenidos que se reflejan en los estados financieros que constituyen el campo del contador público.

El gobierno se ve en la necesidad de usar los servicios técnicos del profesionista y así vemos que el decreto de Auditoría Fiscal Federal publicado en abril de 1959, señala que los contadores públicos pueden dictaminar los balances de los causantes considerando que el dictamen es la opinión imparcial del contador acerca de los estados financieros en el aspecto contable (incluyendo los efectos

de la utilidad obtenida o de la pérdida sufrida) y señala expresamente en una de sus fracciones que deberá presentar su dictamen en el sentido de que la revisión practicada se hizo con base en las normas de auditoría generalmente aceptadas y que el causante observó los "Principios de Contabilidad" en forma consistente a el ejercicio inmediato anterior.

En el caso de que el contador público note que uno o algunos de los principios de contabilidad no han sido observados por el causante deberá hacerlo notar en su dictamen y opinar sobre la forma en que modifican los resultados dicha falta de observación y no sólo en lo que respecta al dictamen emitido por el auditor para fines fiscales, sino para cualquier fin al que esté destinado.

El estado pide la colaboración del contador público independiente, quien al otorgarla se obliga a informar con veracidad y dar una opinión imparcial de acuerdo con las normas de auditoría. Ahora bien, esta información no rompe el secreto profesional ya que la Constitución señala que los profesionistas están obligados a guardar el secreto de los asuntos de sus clientes, con excepción de los informes que obligatoriamente establecen las leyes respectivas.

El estado recurre al contador público para que dictamine los estados financieros para efectos fiscales, considerándolo de este modo el único técnicamente capacitado para hacerlo.

El contador público ya sea como independiente o no, además de adquirir responsabilidad con el estado, la adquiere con su cliente o su patrón, ya que él, mediante bases técnicas profesionales elabora los estados financieros o bien, los revisa y determina los resultados gravados por el fisco.

d) *Comparación de los estados financieros con los de ejercicios anteriores y con los de otras empresas.*

La aplicación de los principios contables determinados por la profesión, crea en las empresas una manera uniforme de registrar las operaciones efectuadas, lo cual hace posible la comparabilidad entre los estados financieros de empresas similares.

Los métodos convencionales uniformados dan mucho mejores resultados de control y proporcionan mayor posibilidad de comparaciones entre diversos estados financieros.

La aplicación de estas bases contables a los estados financieros es necesaria para la elaboración de los estados consolidados, en cuyo caso, aunque no se establece la comparación entre las compañías que van a consolidarse, si es necesaria la preparación de los estados financieros, basados en los principios contables, en virtud de que estos estados servirán de fundamento para su elaboración.

Es sumamente importante en el terreno contable, describir cosas similares en términos semejantes. Para esto es necesario que todas las áreas de diferencia en los problemas contables existentes, sean limitadas.

La aplicación de las bases establecidas es imprescindible también para hacer posible la comparación de los estados financieros de una empresa con los de ejercicios anteriores de la misma, en virtud de que éstas uniforman el registro de todas las operaciones celebradas por ella.

CAPITULO II

PRINCIPIOS CONTABLES

- a) *Breve análisis del término "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" y de otros usados por diversos autores.*

Como se dijo anteriormente, las bases y fundamentos conocidos generalmente como principios, sobre los que se basa la contabilidad son conocidos con diversas acepciones además de la citada anteriormente, tales como: postulados, convencionalismos, reglas, normas y doctrinas, las cuales han sido adoptadas por diversos autores y son usadas indistintamente. A continuación se hará un breve análisis de ellos para tratar de llegar al más adecuado. Gramaticalmente significan:

Norma.—Regla que se debe seguir, o a que deben ajustarse las operaciones.

Regla.—Estatuto, constitución o modo de ejecutar una cosa.

Doctrina.—Opinión de uno o varios autores en cualquier materia, opinión que comúnmente profesan los más de los autores, que han escrito sobre una misma materia.

Convencionalismo.—Conjunto de opiniones o procedimientos basados en ideas falsas que por comodidad o conveniencia social se tienen como verdaderas.

Postulado.—Proposición cuya verdad se admite sin pruebas y que es necesaria para servir de base en ulteriores razonamientos.

Por último, el término *Principio* significa la base, fundamento, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia.

Para poder dar una opinión acerca del término más apropiado para designar las bases sobre las que se funda la contabilidad, conocidas más como principios que por cualquier otra acepción, es necesario establecer lo que debe entenderse por principios y la finalidad que persiguen.

Los principios constituyen un campo correctamente establecido por asociaciones y autores competentes, el cual no debe prestarse a dudas o confusiones y debe estar debidamente delineado para el desempeño de la profesión dentro de él.

Estas bases conocidas como principios implican algo básico y fundamental para la profesión, lo cual constituye la esencia de la técnica contable, además uniforma los criterios de contabilización y preparación de estados financieros.

Estos principios son un fundamento o apoyo de conducta en el ejercicio profesional, sirven como base reguladora del criterio contable para la formulación y presentación de los estados financieros.

Los principios deben mostrar sus efectos en los estados financieros particularmente cuando hay algún cambio básico al aplicarlos, ya que como se dijo antes, son las bases sobre las cuales se cimientan.

Para la elaboración de los estados financieros se impone delimitar un campo de acción, el cual se forma estableciendo bases sobre las cuales deben actuar los profesionales para el desarrollo de la carrera, desde luego no de carácter rígido e inalterable, sino de acuerdo con la época y las condiciones imperantes, puesto que dichos principios han sido desarrollados por el hombre, para proveer una mejor información financiera, demandada por los directivos, propietarios de empresas y el público en general, por lo tanto están sujetos a evolución y ajustes a las necesidades del tiempo.

Estos cambios no deben ser arbitrarios, ni constantes, ya que son marcados por las necesidades y desarrollados e implantados por organismos profesionales con suficiente autoridad para establecerlos. Las mencionadas bases deben uniformar el criterio de contabilización y preparación de estados financieros.

Para la solución correcta de cualquier problema deben adoptarse los principios contables necesarios que dan el fundamento para discutir en todo el criterio contable. Estas bases establecidas por los diversos autores, organizaciones, etc., deben producir mediante su aplicación

consistente un control adecuado, ya que son un apoyo de conducta en el ejercicio profesional.

Los principios contables nacen, por la necesidad de que los estados financieros estén formulados de acuerdo con los mismos lineamientos que los de otras empresas y de los aplicados por todos los contadores, tomando en cuenta que deben ser aceptados por ellos tanto en lo que se refiere a su existencia como por lo que se refiere a su contenido.

El término usado para indicar las bases contables debe usarse únicamente para aquellos fundamentos básicos sobre los que se estructura el criterio contable, ya que el uso indebido de éste al abarcar no sólo dichos fundamentos sino también las prácticas y procedimientos contables se presta a confusiones.

Los principios deben ser el punto de partida del ejercicio profesional.

Los principios son necesarios y han sido determinados para la mayor utilidad de aquellos que usan los estados financieros y que necesitan confiar en la contabilidad para el uso debido de ellos.

Los principios contables no podrán ser absolutos, ya que la profesión es inminentemente práctica, sólo bastará con que sean lógicos y justos y deberán aceptarse como tales y no sólo por la costumbre, o por disposiciones legales, las cuales han tenido influencia en el establecimiento y mantenimiento de ciertos principios contables.

Así vemos como muchas empresas prefieren mantener su contabilidad dentro de los lineamientos fijados por la ley buscando de esta manera la simplificación de sus métodos contables, igualándolos con los fiscales, lo cual no implica que las reglamentaciones gubernamentales tienen como finalidad establecer principios contables para ser aplicados a los estados financieros, puesto que el objetivo del fisco es salvaguardar sus intereses y obtener un incremento de utilidades para el logro de mayores pagos de impuestos, de lo anterior se deduce que los puntos fiscales no deben intervenir en la elaboración de los principios contables, los que deben formarse por las necesidades de la época, independientemente de las disposiciones legales. Ahora bien, si una vez establecidos y aceptados los principios concuerdan con los preceptos legales tanto mejor, no habrá necesidad de conciliar resultados contables con los fiscales. Pero queda estable-

cido que para la elaboración de los principios contables no debe intervenir la ley.

La finalidad que persiguen los principios, es establecer un campo de acción en el terreno contable, instituyendo guías de acción para los contadores y así regular el criterio contable.

Una vez establecido lo que deben ser los principios y su finalidad se verán brevemente cada una de las acepciones usadas para denotarlos.

Los términos "normas y reglas", que fijan la forma de ejecutar una cosa no llenarían completamente la finalidad de los principios, ya que esta definición implica el modo concreto de cómo ejecutar una cosa, y no métodos o bases establecidas, de aplicación general para llegar a determinar resultados uniformes en los estados financieros. Al decir esto no quiero expresar que las reglas o normas no contienen guías de acción para la obtención de buenos resultados, ya que precisamente con ese fin se establecen, sino que no implican generalidad como debe hacerlo el término apropiado para los fundamentos establecidos para el ejercicio de la profesión, es decir, las reglas sólo serían guías para la aplicación de los principios a situaciones específicas y dentro del término que analizamos sólo deben admitirse las proposiciones que forman los cimientos de la contabilidad y que sirven de fundamento para el desarrollo de todo el conjunto que forman los conceptos contables.

"Doctrina".—El significado de este vocablo se apega bastante a la realidad de los principios contables, ya que éstos se han formado por las opiniones de diversos autores en la materia y han sido generalmente aceptados, tanto por el valor de las opiniones de dichos autores como por considerárseles las más adecuadas, aunque dichas razones no son suficientes para aceptar el término como el más apropiado, puesto que implica sólo la mayoría de las opiniones de los peritos en la materia significando que queda una minoría, la cual no profesa las mismas opiniones que la generalidad, esto aunque cierto, debe desaparecer, ya que las bases contables deben unificarse, es decir, ser las mismas para todos los casos o sea que deben ser de aplicación general y aceptadas por el total de los profesionales, porque una base sólida y eficaz como corresponde a los principios contables, debe ser aprobada y llevada a la práctica por todos los aptos en la materia, así como reconocida y entendida por aquellos que

necesitan confiar en los principios como base para los estados financieros.

"Convencionalismo".—Esta acepción se definió como el conjunto de opiniones o procedimientos basados en ideas falsas que por conveniencia se consideran ciertas.

Por lo que respecta a las opiniones emitidas por los autores, desde luego de reconocida capacidad van de acuerdo con las bases contables, ya que éstas se van formando por las necesidades existentes, lo cual hace que los peritos en la materia den opiniones y cooperen para el establecimiento de ellas.

Por lo que se refiere a las bases en las que se fundan dichos autores, son relativas, puesto que no se puede hablar en general de falsedad en las bases o fundamentos establecidos para el desarrollo de la profesión. Digo lo anterior respecto a las bases o fundamentos citados, ya que, aunque con ellas no se alcanza una situación de exactitud aritmética, sí se obtiene por su conducto un grado de certeza razonable aún con las divergencias existentes respecto a ellos.

En resumen, la definición del término rompería en cierto modo con la finalidad que persiguen estos fundamentos, que es la de dar bases lo más razonablemente exactas y apegadas a la realidad.

"Postulado".—Quedó definida esta palabra al iniciar el capítulo, como una proposición cuya verdad se admite sin pruebas y que es necesaria para servir de base en ulteriores razonamientos. Ahora bien, relacionando esta definición con lo que deben ser las bases contables, llegamos a la conclusión de que no llena completamente el significado de lo que éstas deben ser, ya que en el terreno contable, el establecimiento de las bases sobre las que se va a desenvolver la profesión se ha hecho o al menos se ha tratado de hacer a través de estudios y acuerdos, por medio de los cuales se han determinado comprobando que su aplicación es práctica y que produce resultados justos y razonables, lo cual no se establece como necesario en la definición correspondiente a los postulados en donde se admite una base sin pruebas, sino exclusivamente como un fundamento para razonamientos posteriores.

A continuación se tratará el término más generalmente usado que es "Principio".—Según la definición dada anteriormente acerca de dicha acepción, es decir, la base, fundamento, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discuriendo en cualquier materia,

los principios contables serían las bases, fundamentos, razones fundamentales sobre las que se apoyan los contadores para el ejercicio de su profesión. Son las bases sobre las que se desenvuelve la contabilidad.

Comparando este término con los tratados anteriormente encontramos que el vocablo principios está más apegado a lo que en realidad debemos entender como tales, ya que como se ha hecho notar hasta ahora, los principios deben denotar las bases sobre las cuales se estructura el criterio contable o sea que sólo deben admitirse dentro del término analizado, las proposiciones que forman los cimientos en el terreno contable y que sirven de fundamento para el desarrollo de todo el conjunto que integran los conceptos contables.

La definición correspondiente al término principio, si abarca el campo que éstos deben formar o sea las bases sobre las que se estructura la contabilidad mediante las cuales, es posible obtener aunque no en forma exacta, la verdad sobre la situación financiera de una empresa. No es posible determinar mediante los estados financieros la exacta situación financiera en un momento dado, pero sí se pueden presentar resultados razonables.

De lo anterior se desprende que el término principio es el más apropiado para denotar las bases contables, en virtud de que establece la forma como se procederá en el terreno contable considerándolas tácitamente como de aplicación general, ya que no indica ninguna condición ni establece ningún requisito para la aplicación de dichas bases, así como tampoco establece el carácter que pueden o deben tener las definiciones de otros términos, como por ejemplo, el de convencionalismo, que establece sobre ideas falsas el conjunto de opiniones o procedimientos.

Así vemos que los estados financieros deben estar basados sobre principios que deben ser universales (aunque con ciertas adaptaciones de acuerdo con el medio). En otras palabras, los estados financieros de cualquier país deben ser interpretados dentro de un criterio razonable en cuanto a su situación financiera.

A continuación se tratará brevemente la frase comúnmente usada con el término "Principios" que es la de "Generalmente aceptados".

Ya se habló anteriormente de la necesidad de unificar tanto el término adecuado para las bases contables como su codificación, lo

cual significa que los mencionados principios deben ser aceptados por todos los profesionistas, debiendo considerarse como tales sólo aquellos principios de aplicación general y cuyo uso sea la mejor solución y la forma preferible de registrar una operación, de lo contrario, si no es la mejor solución o bien haya otra u otras iguales los profesionistas no unificarán su criterio debido a que cada uno aplicará una de estas formas de resolver el problema según su propio criterio, y de esta manera se seguirá en un círculo vicioso con el cual es urgente acabar.

De este modo, si se toma en cuenta lo dicho con anterioridad, se notará de inmediato la necesidad de desechar la frase "Generalmente aceptados", ya que al usarla caeríamos dentro de la crítica que se hizo al hablar de la palabra doctrina, en la cual no se consideró correcto que las bases contables fueran aceptadas sólo por la mayoría de los contadores.

Además de esto, puede comprenderse que el criterio actual de los contadores se ha sometido a profundos exámenes por medio de convenciones, mesas redondas, etc., lo cual implica que sobra la frase usada mencionada en un principio, con el fin de apoyar su actuación, dando a entender que se aceptaba el criterio de la mayoría.

Esta es la razón por la cual es necesario hacer a un lado la frase "Generalmente aceptados", ya que los principios no deben considerarse correctos únicamente por el hecho de que la mayoría de los profesionistas los aceptan y los aplican, sino que deben aceptarse por su corrección, su utilidad y aplicabilidad en el terreno contable.

Con lo anterior podemos establecer la nulidad de la frase tratada, para dar lugar sólo al vocablo "Principios de Contabilidad".

Quedó asentado anteriormente que la expresión "Generalmente aceptados", debe desaparecer, en virtud de que siendo establecidos los principios en forma correcta y equitativa, no deben ser rechazados por ningún profesionista, sino que deben ser aceptados por todos ellos.

Una vez eliminado el segundo término, se hará un breve comentario sobre el uso del primero o sea "Principios contables", el cual es sumamente importante en la profesión, ya que implica las bases sobre las cuales se va a desarrollar, y debe por lo tanto, ser aceptado y aplicado, pero por lo que se refiere a su uso, una vez estudiado ampliamente y aceptado debe tender a usarse menos, es

decir, el hecho de considerarse unos principios sólidos para la profesión y ser aceptados por ella y consecuentemente por todos los interesados en la contabilidad por catalogarse como las mejores y más adecuadas bases para el desarrollo de la contabilidad, hace que su uso sea innecesario en aquellos casos en los cuales actualmente es esencial, como en el dictamen del contador público, sea cual fuere el fin al que esté destinado.

La aclaración a que está obligado a hacer el contador público en su dictamen acerca de que "Los estados financieros reflejan razonablemente la situación financiera de la Cía. al de de de acuerdo con los *principios de contabilidad generalmente aceptados*" una vez efectuada la revisión de los estados financieros por él, se antojaría sobrante si se llegara a una completa uniformidad en el terreno contable.

b) *Requisitos de una práctica para llegar a ser principio.*

Los principios contables que se han estado tratando, deben cumplir con determinados requisitos para poseer dicho carácter, ya que no cualquier forma de registro podrá ser considerado como un principio en virtud de que una operación podrá registrarse en varias formas, pero de un modo u otro deberá hacerse de acuerdo con las bases establecidas por la profesión, moviéndose dentro del campo contable y llegando a la determinación de unos estados financieros correctos y lo más apegados al criterio contable uniforme para obtener resultados susceptibles de comparación con otros, y comprensibles para todos los que hagan uso de ellos.

Los principios deben ser razonables y prácticos en su aplicación, en virtud de que el trabajo que implica la profesión es netamente práctico, ya que trata de llegar a determinar los resultados de las empresas, asociaciones, etc., y encontrar el control más adecuado durante su vida para poder descubrir las fallas o ventajas de ellas y poder así corregirlas o bien seguir llevándolas a cabo. Es con estos propósitos que se establecen bases sobre las que se fincará la historia contable de un negocio, las cuales deben ser razonables y prácticas, ya que no tendría caso llegar a determinar bases contables que no reportaran la utilidad exigida por los interesados en los estados financieros preparados sobre dichas bases.

Las bases contables deben ser aceptadas y aplicadas mediante un estudio profundo de ellas para llegar a obtener resultados correctos.

Para poder ser empleado un principio, debe ser práctico tanto por lo que se refiere a su aplicación como por lo que se refiere a los resultados que puedan obtenerse de él.

El fin que persigue la contabilidad es el de proporcionar información de los hechos más importantes concernientes a los activos, pasivos, capital, gastos y productos, mediante los estados financieros, en tal forma que los interesados en ellos puedan comprenderlos y les sean prácticos para los fines que los usen. Lo cual requiere que estén lo más apegados a la realidad, o sea que presenten la situación correcta de una entidad económica.

El campo establecido para el desenvolvimiento de la profesión se ha hecho sobre bases prácticas y razonables aun cuando no den lugar a resultados exactos, puesto que los estados financieros no pretenden exponer con exactitud matemática ni la posición financiera, ni las ganancias o pérdidas de una empresa, debido a que intervienen para su elaboración juicios y opiniones.

Como se dijo anteriormente que los principios deben ser razonables y prácticos en su aplicación, se deduce que los resultados obtenidos deben ser justos y equitativos, así como comprensibles para todos aquellos que utilizan los estados financieros. De otra forma no tendría objeto la razón de ser de las bases determinadas que dan forma a la estructura contable, pues como dije antes, los estados financieros deben mostrar resultados razonables.

Los principios deben ser susceptibles de aplicación general, ya que esta es su razón de ser al constituir el campo de acción dentro del cual se desarrolla la profesión, de otro modo si fueran aplicables únicamente a casos especiales perderían su carácter de bases o fundamentos sobre los cuales se desarrolla la profesión.

Los principios deben ser aplicables a todas las situaciones contables, en donde son usados diversos métodos y técnicas profesionales y delimitar el campo de acción de éstos.

Los principios deben ser el apoyo sobre el cual se va a desarrollar la contabilidad, por lo tanto deben ser empleados en todo el terreno contable, independientemente de los procedimientos seguidos para su manejo.

Los principios, al ser de aplicación general, deben ser susceptibles de poder utilizarse consistente y uniformemente, es decir, que su empleo tenga duración y estabilidad durante la vida del negocio, además de que deberá aplicarse en forma semejante cada ejercicio.

Estos requisitos permiten hacer comparaciones entre varios ejercicios, confrontando los estados financieros. Las comparaciones son de importancia para el negocio ya que permiten darse cuenta de los cambios habidos en él.

Resumiendo, los requisitos que una práctica debe reunir para ser considerada como principio, son los siguientes:

- 1.—Debe ser razonable y práctica en su aplicación.
- 2.—Debe producir resultados justos y equitativos.
- 3.—Debe ser de aplicación general.
- 4.—Debe ser susceptible de poder aplicarse uniforme y consistentemente.

Las prácticas que reúnen los requisitos señalados anteriormente para llegar a la altura de principios, permiten a los interesados en el terreno contable tener confianza en los estados financieros elaborados sobre dichas bases, lo cual es de importancia para cualquier profesión porque indica que ha tenido un adecuado desarrollo.

La profesión del contador público necesita demostrar al industrial, comerciante y al público en general, que la contabilidad basada sobre principios apropiados, es justa y apegada a la realidad.

c) *Distinción entre Principios y reglas para su aplicación.*

Una vez tratadas brevemente las distintas acepciones usadas para denotar los principios contables y habiéndose establecido el término más apropiado para su uso, además los requisitos que deben reunir, a continuación veremos la forma de aplicación de los mismos.

Como ya se ha explicado antes, los principios deben uniformar el criterio contable para la preparación de estados financieros y por lo tanto éstos deben ser aplicados a casos generales estableciendo la necesidad de utilizar dichos principios, por lo que se requieren reglas que sirven de guías para su aplicación a casos concretos.

El término "Reglas" fue definido al iniciar este capítulo como: el estatuto, constitución o modo de ejecutar una cosa.

De tal modo, puede apreciarse que los principios contables necesitan ser usados en el terreno contable, para la elaboración de los estados financieros, ya que son la esencia de la contabilidad, y es aquí donde aparece la necesidad de reglas para su asignación a casos concretos.

En capítulos posteriores se tratarán las reglas para la aplicación de los principios contables.

CAPITULO III

PRINCIPIOS INHERENTES A LA CONTABILIDAD

Los principios contables a pesar de la importancia que tienen para la profesión, se prestan todavía a discusiones y divergencias entre los profesionistas y autores más conocidos, por lo que respecta a su enumeración.

Para dar una idea más clara de esta situación, a continuación enumeraré los principios señalados por diversos autores en materia contable.

Carman G. Blough, señala los siguientes:

- 1.—Un negocio como una entidad contable es diferente de sus propietarios.
- 2.—Continuidad de la unidad de negocios.
- 3.—Los cambios en el poder de compra de la unidad monetaria no son importantes.
- 4.—Las operaciones deben ser divididas en períodos fiscales para efectos de información y la asignación de los gastos a los ingresos correspondientes.
- 5.—Las políticas contables deben ser gobernadas por el conservadurismo.
- 6.—La contabilidad debe basarse en el costo.

La Asociación Americana de Contadores señala:

- 1.—El negocio como una entidad.
- 2.—Continuidad de la empresa.
- 3.—Medida monetaria.
- 4.—Realización.

• Paton y Littleton:

- 1.—El negocio como entidad.
- 2.—Continuidad de la empresa.
- 3.—El período.
- 4.—El costo.
- 5.—Unidad monetaria.

Pedro Barraza C.:

- 1.—Principio del costo.
- 2.—Principio del período contable.
- 3.—Principio de la unidad.
- 4.—Principio conservador.

Maurice E. Peloubet:

- 1.—Información adecuada.
- 2.—Conservadurismo.
- 3.—Importancia relativa de las partidas.
- 4.—Presentación de los estados financieros de acuerdo con símbolos y arrojaciones convencionales.
- 5.—Asegurar la validez del contenido de la cuenta de ingresos.

Wladimiro Galeazzi M., señala:

- 1.—El negocio como una entidad independiente.
- 2.—El período contable.
- 3.—La continuidad del negocio.
- 4.—Consistencia.
- 5.—El costo.
- 6.—Principio conservador.
- 7.—Partidas de poca importancia.
- 8.—Principio monetario.
- 9.—Realización de los ingresos.
- 10.—Principio del pasivo.
- 11.—Principio para la presentación de estados financieros.

En la tercera Convención celebrada en Hermosillo, Son., se enunciaron los siguientes principios:

Principios generales:

- 1.—La contabilidad como medio para proporcionar toda la información financiera en relación con la situación financiera de la entidad y el grado de productividad.

2.—Distinción y separación de las transacciones que aumenten o disminuyan el capital y las que aumenten o disminuyan la utilidad.

3.—El uso de activos con larga vida económica, implica la distribución del capital y del ingreso en varios períodos contables.

4.—La posibilidad de contingencias imprevistas de carácter adverso, implica una actitud conservadora en relación con todas aquellas transacciones que tienen que ser juzgadas para ser aplicadas con propiedad.

Estado de resultados: Principios.

1.—El estado de resultados debe mostrar los siguientes conceptos por el período contable que cubra:

- a) Los ingresos, cualquiera que sea su origen.
- b) Los costos y gastos correspondientes o de otra índole.
- c) La utilidad neta.

2.—Sólo los ingresos realizados por la venta de productos o por servicios prestados deben ser incluidos en el estado de resultados. Los ingresos no realizados no deben ser considerados en este estado ni utilizados para absorber cargos contra las utilidades.

3.—Los ingresos provenientes de fuentes distintas de las operaciones principales deben ser mostrados por separado.

4.—Los costos y gastos deben incluir:

- a) Las pérdidas provenientes del inventario.
- b) Las provisiones por pérdidas de otros activos circulantes que se hayan conocido durante el período.
- c) La aplicación de la depreciación, agotamiento o amortización de todos los bienes sujetos a este tratamiento.

5.—Los ingresos y gastos de naturaleza extraordinaria, deben incorporarse separadamente indicando su naturaleza.

6.—El estado de resultados puede presentarse conjuntamente con el estado de utilidades acumuladas.

Balance General: Principios.

1.—El balance general debe mostrar:

- a) La naturaleza e importe de todos los activos.
- b) La naturaleza e importe de los pasivos reales.
- c) La naturaleza y monto de los créditos diferidos.
- d) La naturaleza e importe de todos los pasivos contingentes probables e importantes.

e) La naturaleza, características importantes e importe del capital invertido, y

f) Las reservas de capital y utilidades acumuladas.

En casos especiales podrá mostrarse el superávit por revaluación y otro superávit.

2.—Con relación a los activos fijos o a largo plazo:

a) Las cantidades deben estar basadas en los importes invertidos en dichos activos.

b) La depreciación, agotamiento y amortización acumuladas deben mostrar la estimación resultante de la distribución de su costo en los periodos contables que abarca su vida económicamente útil.

c) Deben mostrarse separadamente:

I Los activos tangibles,

II Los activos intangibles, y

III Las inversiones a menos que no sean significativas.

3.—La presentación apropiada de los activos circulantes requiere:

a) Que la inclusión o exclusión de los conceptos se determine sobre la misma base que la aplicable en relación con el pasivo circulante

b) Que los valores con los cuales se presenten, sean en general, los más bajos de costo; mercado o valor de realización de acuerdo con el concepto.

c) Que las reservas se asocien claramente con los activos circulantes que le son relativos.

d) Que se separen y mencionen en forma apropiada los activos circulantes substanciales no relacionados directamente a las operaciones normales de la unidad económica.

4.—En relación con los cargos diferidos, los conceptos incluidos deberán haberse incurrido y ser aplicables a periodos contables y futuros y deberán reducirse de la amortización estimada que se hubiera acumulado en relación a los periodos a los cuales sea aplicable.

5.—Los pasivos contingentes deben consignarse en el balance general mismo, o por medio de una nota, cuando son importantes, probables, y su importe pueda determinarse razonablemente.

6.—Las utilidades acumuladas y las reservas de capital no deben ser utilizadas para liberar el estado de resultados de cargos que le corresponden.

Como puede apreciarse, en las enumeraciones anteriores hay bastante divergencia en los que pueden señalarse como principios. En algunos coinciden todos ellos, otros son enumerados por la mayoría o bien sólo por algunos. Estos últimos no serán motivo de este trabajo ya que sería muy extenso tratar todos.

Para proceder a hablar de algunos de los principios señalados anteriormente veremos lo que es la contabilidad.

Desde luego son variadas las definiciones dadas acerca de ella, pero en el fondo todas implican lo mismo.

M. Anzures la define como un registro metódico de las operaciones de una empresa.

Paton la define como el mecanismo mediante el cual se divide la historia de una empresa mercantil en secciones o intervalos regulares, presentándose en moldes que resultan significativos para los dueños, administradores y otros interesados.

El comité sobre terminología del Instituto Americano de Contadores, establece que es el arte de registrar, clasificar y resumir de manera significativa y en términos monetarios, transacciones que son en parte de carácter financiero, así como de interpretar los resultados obtenidos.

Con las anteriores definiciones podemos resumir que la contabilidad es el registro, en medida monetaria de las transacciones de una empresa presentadas en intervalos regulares para interpretarlas.

Como puede verse, de la definición dada se desprenden tres elementos fundamentales sin los cuales no podría desarrollarse la contabilidad, ya que son parte de ella, puesto que no sería posible dar cabida a la contabilidad sin tener un elemento al cual aplicarla, es decir, un sujeto del cual se van a registrar sus transacciones y operaciones llevadas a cabo para interpretarlas. En otras palabras, es necesario establecer un límite para el registro de las operaciones celebradas, es por esto que la contabilidad requiere del sujeto para el registro de sus operaciones.

Ahora bien, para registrar dichas operaciones es necesario el establecimiento de una medida para que por medio de ésta puedan ser presentados los resultados del sujeto, por esto se ha buscado una medida común y práctica para valorizar los bienes, la cual es la moneda, ya que es una medida del valor de los bienes que sirve de medio para efectuar las operaciones de cambio.

Así como se estableció la necesidad de un límite en lo que respecta a un sujeto para el control de sus operaciones, se hace necesario, en igual forma, un límite por lo que se refiere a un término para la presentación de los resultados del mencionado sujeto, puesto que la contabilidad tiene por objeto informar periódicamente acerca de la situación del mismo, de lo contrario, si no se informa periódicamente la situación de la empresa, no tendría la contabilidad razón de ser.

De lo anterior se pueden resumir tres principios inherentes a la contabilidad, que son:

- 1.—Principio de la entidad económica.
- 2.—Principio de (la medida monetaria) valuación.
- 3.—Principio del período contable.

El primer principio implica la entidad a la que se aplica la contabilidad.

El segundo la medida usada para aplicarla.

Por último, el tercero, representa el período en el cual se van a presentar los informes contables.

A continuación veremos más ampliamente los principios citados:

a) *Principio de la entidad económica.*

1.—*Breves comentarios sobre su significado.*

Este principio establece a la empresa como independiente de los socios y acreedores. Considera a la empresa como una entidad económica productiva, que guarda en custodia todos los activos de la empresa y tiene además los pasivos y capital a su cargo, todo esto formando una entidad contable independiente de sus propietarios siendo esta unidad el sujeto sobre el cual se aplica la contabilidad.

Los resultados derivados de una empresa son el producto del movimiento de sus activos y pasivos independientemente de sus propietarios, al igual que un sólo propietario que tiene activos y pasivos a su cargo derivados de sus negocios realizados.

Para la contabilidad se forma una persona "el negocio", el cual tiene personalidad, patrimonio, movimiento propio, etc.

La contabilidad es la historia de esa entidad económica en la cual no pueden intervenir cosas ajenas a ella y tiene como meta el informar cómo se va desarrollando dicha entidad.

Este precepto está reconocido legalmente, puesto que la ley de Sociedades Mercantiles señala en el Artículo 20. que las sociedades

mercantiles inscritas en el Registro Público de Comercio tienen personalidad jurídica distinta de la de los socios.

Para los propósitos contables una sociedad es un negocio único y es relacionado enteramente aparte de los individuos que la forman.

La entidad económica es una unidad productiva independiente de los socios, ya que ésta constituye para ellos sólo un modo de hacer negocio.

Este principio le permite a la contabilidad lograr sus objetivos, debido a que le establece su campo de acción al hacer que la contabilidad solamente se concrete a controlar los bienes de la empresa, las operaciones que se realizan a su nombre y las obligaciones que contraen sus representantes. En esta forma, la información que se da a los interesados es clara y precisa.

Según la definición que se dio acerca de los principios contables en el capítulo II se puede establecer que la entidad contable puede incluirse como uno de ellos, ya que es la base sobre la cual se va a aplicar la contabilidad.

Este principio constituye el campo del que se van a obtener los estados financieros.

Es este principio el que marca los límites, dentro de los cuales se van a registrar las operaciones efectuadas por una entidad.

El concepto de la entidad económica es una realidad anterior a la contabilidad, ya que aparece antes de que le sea aplicado cualquier sistema de contabilidad, y sirve a la misma en lo que se refiere a su control y organización para lograr los fines que persigue.

De lo anterior se deduce que la entidad no es un principio creado por la contabilidad, sino existente antes de ella e indispensable para el desenvolvimiento de la contabilidad.

El principio de la entidad económica como menciono anteriormente, está establecido por la Ley de Sociedades Mercantiles, lo cual no le da el carácter de principio, sino la necesidad que existe de fijarlo contablemente y los requisitos establecidos para adquirirlo.

2.—Su relación con los requisitos necesarios para ser principio.

En el capítulo II se establecieron los requisitos para los principios contables, los cuales serán relacionados con el principio que se trata.

Uno de los requisitos que deben reunir los principios, es el ser razonable y práctico en su aplicación.

Por lo que respecta al principio de la entidad económica, si llena dicho requisito ya que es razonable y práctico que los estados financieros informen sobre una entidad en la cual no intervengan cosas ajenas a ella, porque no sería de ningún modo adecuado que se presentaran estados financieros que incluyeran resultados de varias empresas, o bien que se presentara en ellos todo el patrimonio de los dueños y no solo el aportado por los mismos, al negocio.

Así, vemos que la entidad económica constituye el sujeto económico sobre el cual se aplica la contabilidad.

El segundo requisito asentado, es que debe producir resultados justos y equitativos.

El conocimiento que se tiene del sujeto que, en este caso es la entidad económica, hace posible la eficacia y equidad en una contabilidad, al facilitar éste el registro de sus operaciones, que son únicamente aquellas que están ligadas a la empresa y que fueron realizadas en su nombre, lo cual significa resultados justos, ya que tan sólo intervienen las operaciones realizadas por ella.

El tercer requisito establecido para los principios es que debe ser de aplicación general.

El principio de la entidad económica podemos decir que es aplicable en todos los casos, ya que siempre es necesaria una forma cuyo terreno esté delimitado para poder usar la contabilidad. De lo contrario no existiría el sujeto de la contabilidad y por lo tanto no sería posible hacer uso de ella.

El cuarto y último requisito es el que se refiere a su aplicación uniforme y consistente.

El principio de la entidad económica, puede y debe ser empleado uniforme y consistentemente, es decir, siempre debe tomarse esta unidad como el sujeto sobre el cual se va a aplicar la contabilidad, ya que no sería lógico ni útil, que algunas veces se tomaran en cuenta las operaciones relativas a la entidad económica y otras se consideraran, además de éstas, las realizadas por los propietarios, representantes, etc., efectuadas en forma independiente a la empresa y no en su nombre.

Tampoco sería de ninguna utilidad, el incluir en una contabilidad las operaciones de dos o más empresas puesto que rompería con

el sujeto que es necesario para la aplicación contable. Lo anterior se refiere a la utilización de la contabilidad para la elaboración de los estados financieros normales, ya que por lo que respecta a algunos estados especiales no es aplicable este principio en la misma forma.

3.—Estados especiales que lo rompen.

El principio de la entidad económica se rompe en la elaboración de ciertos estados especiales, como lo son el de la "consolidación y el estado de realización y liquidación".

En el primer caso, decimos que se rompe porque la consolidación es el resultado de la fusión de los elementos integrantes de dos o más estados financieros de la misma naturaleza, que corresponden a entidades económicamente distintas.

De este modo, se ve que en un estado consolidado desaparece la entidad económica única, para dar lugar a dos o más de ellas, aunque como se puede observar, la base para la elaboración de este estado especial es la entidad económica de la cual se parte para fusionarla con otra u otras.

Por lo que respecta al estado de realización y liquidación, que es aquel en el cual se presenta la extinción del pasivo mediante el pago de las deudas y la realización del activo, decimos que rompe con el principio de la entidad económica, ya que al liquidar el pasivo se puede hacer uso del patrimonio del propietario o de los propietarios en el caso de una sociedad en Nombre Colectivo, cuando no se alcance a cubrir con los bienes aportados a la sociedad. En estos casos la entidad económica no se respeta, sino que se sale de ella para dar cumplimiento a las deudas adquiridas a nombre de la empresa.

4.—Regla para su aplicación.

Para poder ser llevado a la práctica el principio de que se trata, es necesaria una regla para aplicar los principios a casos concretos.

Al principio de la entidad le corresponde la regla de la inclusión y la exclusión, puede enunciarse como sigue: "Deben ser incluidas en contabilidad todas las operaciones celebradas por la entidad, así como los hechos que la afecten y excluirse aquellas operaciones que

no tengan ninguna conexión con ella", ya que como hemos dicho, la entidad es la base sobre la cual se aplica la contabilidad. En otras palabras, con este principio se establecen los límites sobre los cuales se va a desenvolver una contabilidad.

b) *Principio de (La Medida Monetaria) Valuación.*

1.—*Breves comentarios sobre su significado.*

La moneda considerada como principio está basada en la necesidad de una medida unitaria para valorizar las operaciones de la empresa, esta medida se estableció por suponerse estable por lo que es enunciada por algunos autores como "Las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda no deben considerarse".

La Asociación Americana de Contadores, dice: "La moneda es la principal unidad de medida empleada en la contabilidad para registrar y transmitir la información acerca de los sucesos de los negocios".

Este principio ha sido sujeto a variados ataques y discusiones por la inestabilidad de la moneda en su poder adquisitivo. Sin embargo, es necesario tener una medida sobre la cual presentar todos los sucesos que tengan lugar y afecten a la entidad, y la mejor y más aceptada de las medidas es la monetaria, porque la contabilidad tiene como meta los estados financieros, los que son necesarios para informar a los interesados acerca de la empresa. Ahora bien, para esas personas es la medida monetaria la que les interesa, ya que no se concibe, por ejemplo, a un acreedor o a un accionista que estuvieran conformes o se interesaran en estados financieros con medida distinta como: horas hombre, horas máquina, etc., debido a que para ellos lo importante es el valor moneda, que es la medida universal de los bienes.

Este principio enunciado como "Las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda, no son importantes", se ha adoptado por diversos autores en nuestro país, debido a la influencia de los Estados Unidos de América, en donde la moneda es más estable, situación que debe tomarse en consideración por lo que se refiere a su aplicación en nuestro país. Desde luego como hemos dicho, la base más práctica y general para valorizar los bienes es la moneda, medida usada universalmente. Por lo tanto la moneda como medida pa-

ra el registro de las operaciones de una empresa, puede considerársele como la forma de aplicar el principio de valuación, y por lo que respecta a las variaciones en su poder adquisitivo sí deben ser consideradas en nuestro medio cuando sean importantes, lo cual es llevado a cabo mediante ajustes.

Los ajustes señalados en el párrafo anterior se refieren a la revaluación y aunque no esté permitida por la ley, contablemente es necesaria porque expone la situación de la empresa más apegada a la realidad, además de que ayuda a la conservación del verdadero capital de la empresa y permite la determinación de los costos efectivos de producción. Así vemos que cuando existe una inflación monetaria substancial, deben hacerse los ajustes adecuados para mantener el capital en términos del poder adquisitivo invertido por los accionistas.

Con la medida monetaria es posible presentar en los estados financieros resultados homogéneos, ya que todos los bienes, derechos y obligaciones de la empresa se presentan bajo una misma medida que es la moneda. Cuando esta fluctúa son necesarios los ajustes en los bienes de la empresa, siempre que sean de importancia para estar con la realidad así como para establecer la igualdad entre los bienes registrados anteriormente y los adquiridos con posterioridad. De este modo quedan presentados de manera uniforme los bienes de la empresa.

De acuerdo con la definición dada en el capítulo II de los principios contables, se puede decir que la medida monetaria adoptada para la presentación de los resultados de una empresa, constituye una base o fundamento para la elaboración de los estados financieros puesto que la moneda es usada para los registros contables y sirve como base de medida para la presentación de los mismos.

La medida monetaria ya existente, fue adoptada por la contabilidad, para darle valor a las cosas y uniformar todos los elementos de una empresa.

De lo antes dicho se puede deducir que la medida monetaria es anterior a la contabilidad y adoptada por ella hasta ahora, como la mejor regla de aplicación del principio de valuación.

2.—Su relación con los requisitos necesarios para ser principio.

En el capítulo II se señalaron los requisitos que debe reunir un principio, los cuales se relacionarán con la medida monetaria

El primer requisito es que debe ser razonable y práctico en su aplicación, el cual lo reúne la medida monetaria, ya que es el medio más práctico que se tiene para traducir los hechos y sucesos de naturaleza económica que afectan a la empresa.

La moneda es la medida más simple y práctica para registrar las transacciones de los negocios. Su uso da lugar a las comparaciones que son de gran utilidad en contabilidad.

El segundo requisito establecido es que debe producir resultados justos y equitativos. Este requisito lo reúne la medida monetaria ya que su uso produce una información justa acerca de los sucesos de una entidad, porque es una medida igual para todos los bienes, derechos y obligaciones de la empresa.

Esta medida se ha considerado la más práctica y justa ya que no se ha encontrado otra que pueda sustituirla. Para que la medida monetaria conserve dicho carácter deben hacerse los ajustes indicados cuando sea necesario.

Siempre que los bienes, derechos y obligaciones de la empresa estén actualizados y presentados en medida monetaria, producirá su uso resultados justos y equitativos.

El tercer requisito es el de aplicación general. La medida monetaria es aplicable en todas las empresas y dentro de éstas a todos sus bienes, derechos y obligaciones porque es hasta ahora, la mejor medida establecida para darle valor a las cosas. La moneda es el común denominador usado para establecer el valor de los bienes, por lo tanto, la medida monetaria es de aplicación general en el terreno contable ya que los estados financieros muestran la situación del negocio, expresados los valores de sus elementos componentes en moneda.

El cuarto requisito es el de poder ser aplicado uniforme y consistentemente. La medida monetaria es susceptible de aplicarse uniforme y consistentemente para la elaboración de los estados financieros de una empresa, ya que éstos siempre se presentan bajo la medida monetaria, ya sea que represente el valor real de los bienes o el histórico, siempre se presentan bajo esta medida.

3.—Regla para su aplicación.

Para poder ser aplicado el principio de valuación, es necesario hacerlo por medio de una regla específica, es aquí en donde aparece

la moneda. Al valorizar los bienes de la empresa mediante la medida monetaria, se uniforman todos los elementos componentes de los estados financieros. Esta regla podría enunciarse en la forma siguiente: "Todas las operaciones celebradas por una entidad deberán registrarse en valor moneda". Así concluimos que la moneda es el medio de valorar los registros contables, por el cual se da aplicación al principio de valuación.

c) *Principio del período contable.*

1.—*Breves comentarios sobre su significado.*

Este principio divide la vida del negocio en períodos contables para propósitos de información de los resultados de la empresa.

Para determinar la utilidad de un ejercicio lo más adecuadamente posible, se requiere considerar en cada ingreso que se obtenga el costo en que se ha incurrido, presentándose estos resultados por períodos iguales.

No obstante que los resultados netos de un negocio pueden obtenerse únicamente al terminar la vida de la empresa, son necesarios juicios intermedios que dan lugar a la elaboración periódica de los estados financieros.

En resumen, vemos que la vida de una empresa se divide en períodos o lapsos iguales para que los interesados en ella conozcan periódicamente sus resultados y su situación financiera cada determinado tiempo, lo cual es necesario para estudiar el camino seguido por la empresa y el que debe seguirse.

Es mediante estas informaciones periódicas que los interesados en la empresa pueden salvaguardar sus inversiones o ejercer sus derechos.

Este principio da lugar a las cuentas de resultados, las cuales no serían necesarias si los mismos se fueran a presentar solamente al terminar la vida de la empresa. En nuestro medio este período es de un año, el cual concuerda con la legislación del país, para informar de los resultados de la empresa. La Ley del Impuesto sobre la Renta señala la obligación de presentar una declaración de sus operaciones por un período de 12 meses y establece que nunca será mayor dicho período.

La Ley de Ingresos Mercantiles también señala como obligación para las Sociedades Anónimas, practicar anualmente un balance con todos los datos necesarios para mostrar claramente el estado económico de la sociedad.

Se considera este tiempo un término adecuado para proporcionar información a los interesados mediante los estados financieros, por ser un período razonable y que además incluye todos los meses de un año natural. Es conveniente que la información dada de un año incluya los meses buenos y malos en el caso de las empresas que dada su actividad tienen movimientos distintos en cada uno de los meses. En otras palabras, el período puede considerarse en función del ciclo de operaciones de la empresa. En cada período presentado para efectos de información se deben registrar los ingresos realmente obtenidos mediante su transcurso y los egresos incurridos para su obtención.

La finalidad de la contabilidad es informar, para esto se requiere establecer el tiempo en el que va a ser proporcionada dicha información, la que es necesaria durante la vida de la entidad económica.

Según la definición dada de los principios contables, al período contable puede considerársele dentro de ellos, por ser una base o fundamento dentro de la contabilidad en medida de tiempo, que es indispensable para establecer los períodos en los cuales se presentarán los resultados obtenidos por una entidad económica a través de los estados financieros.

El origen de este principio está en la contabilidad por suponer ésta la ruptura de las operaciones continuas de la empresa para cumplir con su fin que es el de información sin la cual la contabilidad no tendría razón de ser.

2.—Su relación con los requisitos necesarios para ser principio.

El primer requisito establecido en el capítulo II es el de poder ser razonable y práctico en su aplicación, y que cumple el período contable. Se ha establecido precisamente por ser práctico, pues es necesaria la información de un negocio cada determinado período para conocer su situación, de lo contrario no lo sería en virtud de que sus resultados se conocerían sólo al liquidarse la entidad, lo cual no tendría utilidad de no ser únicamente a la fecha de liquidación de la empresa.

Su aplicación es razonable y práctica ya que se consideran todas las operaciones correspondientes a un período para darlas a conocer a los interesados.

El segundo requisito es que debe producir resultados justos y equitativos.

Al establecer los períodos contables para dar información acerca de la entidad, se implanta desde luego la aplicación de las operaciones correspondientes a cada período, es decir, los ingresos obtenidos con los costos necesarios para su logro y todos los gastos correspondientes al período con el cual se obtienen resultados más justos y equitativos. La revaluación logra que los datos presentados en el período contable sean más justos y estén apegados a la realidad, porque hace que se apliquen en un lapso los verdaderos costos y gastos incurridos.

El tercer requisito señalado es el de poder ser de aplicación general.

Por lo que respecta al período contable podemos decir, que si es de aplicación general porque cumple el objetivo de la contabilidad, que es el de informar cada determinado período la situación de la empresa, pues no sería útil proporcionarla sólo al terminarse ésta. Es por esto que se hace indispensable y es de aplicación general el período contable.

El último requisito señalado es el de ser susceptible de aplicación uniforme y consistente, el cual es llenado por el período contable en virtud de que cada determinado tiempo se presenta la información correspondiente a la empresa.

Dicha información periódica dura hasta la terminación de la empresa.

3.—*Estados especiales que lo rompen.*

El período se rompe al elaborarse el estado de realización y liquidación, el de situación, el de origen y aplicación de recursos y el estado proforma.

En el primer caso o sea en el estado de realización y liquidación decimos que se rompe el principio del período contable porque con este estado se llega a un resultado final de la empresa, en el cual se determina la utilidad o pérdida final obtenida por la empresa y no las operaciones parciales correspondientes a un sólo período.

Otro estado mencionado es el de situación, el que rompe también con el período porque en él se presenta la situación de un negocio a punto de liquidarse.

El estado proforma rompe el principio del período contable al incluir en los estados financieros normales una operación que va a celebrarse en el futuro y que se encierra en el período presente, lo cual cambia dicho principio que establece la separación de las operaciones correspondientes a cada período para efectos de una información cada determinado tiempo.

Por último, el estado de origen y aplicación de recursos que es aquel estado financiero que tiende a explicar las causas que en un período determinado, motivan el cambio de la situación financiera de una empresa también rompe el principio porque puede abarcar un lapso distinto al período contable ya que su objeto no es el de estudiar el resultado contable de la operación sino el movimiento de su capital de trabajo.

4.—Regla para su aplicación.

Para poder ser aplicado el principio del período contable es necesaria una regla la cual corresponde a las de inclusión y exclusión y puede enunciarse en la forma siguiente:

“A todos los ingresos correspondientes a un período contable, deben restársele todos los costos y gastos incurridos para obtenerlos”.

CAPITULO IV

EL COSTO

1.—Breves comentarios sobre su significado.

El costo se basa en la necesidad de establecer una medida de valor para registrar las operaciones del negocio, los bienes comprados para consumo, para transformar o para vender y los servicios recibidos.

Mediante este principio los bienes de una empresa se registran a su costo de adquisición con objeto de obtener una adecuada medición de las partidas fácilmente comprobables.

El costo incurrido se determina por el desembolso en efectivo o bien por el valor real o de mercado que tengan los bienes dados a cambio.

Por medio de la introducción del costo, las operaciones efectuadas se registran valorizadas y representadas mediante cuentas, las cuales forman los estados financieros para la información.

El costo representado en moneda es el que da el carácter financiero a la contabilidad.

Así vemos, que la contabilidad sólo reconoce aquellos bienes y operaciones del negocio que estén basados sobre la medida monetaria y que mediante ésta presenten el valor de costo de todos los elementos que forman los estados financieros.

Los autores que establecen el valor costo como principio, lo basan en que por medio del registro de todos los bienes al costo de adquisición se evitan fraudes, malas interpretaciones y que estos valores son fácilmente comprobables.

Desde luego en contabilidad es importante el evitar errores, fraudes y malas interpretaciones.

Independientemente de la facilidad en la comprobación y de la evasión de fraudes, etc., la aplicación del costo es necesaria en algunos casos como en la adquisición del crédito mercantil de una empresa, en cuyo caso se registrará al costo de adquisición, el cual supongamos que llega a adquirir un valor incalculable con el transcurso del tiempo, en función de los beneficios que reporte y en cuyo caso no sería posible valorizarlo, con lo cual queda establecido que la mejor forma de cuantificarlo lo es a su precio de adquisición.

En principio, el costo implica una adecuada medición de las partidas.

Por lo que respecta al costo, la Ley del Impuesto sobre la Renta concuerda con él, al establecer la valuación de los inventarios al costo, así como el cálculo de la amortización y depreciación sobre el costo inicial de las inversiones.

El costo establece que "La causación de gastos y la adquisición de activos que no correspondan a los grupos de efectivos o derechos, debe contabilizarse de acuerdo con la disminución de activo o aumento de pasivo o capital que provoque". Es decir, el costo de un bien o derecho adquirido se mide por el efectivo o bienes dados en cambio, pero si estos factores no intervienen se medirá el costo por el importe del aumento en el pasivo o capital.

El costo es adoptado por la contabilidad debido a la utilidad que reporta su aplicación.

El costo puede ser considerado como la forma de aplicación del principio de valuación el que concuerda con el significado del término que establece, que son bases o fundamentos sobre los que se apoya la contabilidad. En el caso del costo, éste se puede decir que es en principio la forma más práctica para registrar las operaciones celebradas por la empresa.

El costo junto con la medida monetaria podría considerarse como la forma de aplicar el principio de valuación, la cual se enunciaría como sigue: "La causación de gastos y la adquisición de activos que no correspondan a los grupos de efectivos o derechos, debe contabilizarse de acuerdo con la disminución de activo o aumento de pasivo o capital que provoque, todos ellos representados en moneda".

Ahora bien, en el caso que la moneda sufra una variación considerable, será necesario efectuar los ajustes adecuados de los que

se habló en el capítulo III al tratar de la medida monetaria, pero en todo caso, inicialmente las operaciones se celebrarán a su costo de adquisición, independientemente de que con posterioridad sufra variación la medida con la cual se representan, en cuyo caso se efectuarán los ajustes necesarios.

A continuación se relacionará el costo con los requisitos establecidos para los principios.

2.—Su relación con los requisitos necesarios para ser principio.

El primer requisito fijado es el de ser razonable y práctico en su aplicación.

Podemos decir, que el costo reúne este primer requisito hasta cierto punto, pues el precio del bien o derecho adquirido es generalmente su valor real, o bien representan valores nominales de moneda, es decir, que quedan actualizados aunque la moneda fluctúe.

Ahora bien, por lo que se refiere a aquellos bienes en los cuales repercuten directamente las fluctuaciones monetarias sí es necesaria la revaluación (siempre que sean importantes las fluctuaciones).

El costo es razonable y práctico en su aplicación por lo que respecta al registro de las operaciones al celebrarse.

El segundo requisito es el de producir resultados justos y equitativos. Si en nuestro país la moneda fuera estable, la aplicación del costo (representado en moneda) tal como es enumerada por algunos autores sí produciría estos resultados, pero no en nuestro medio donde la moneda sufre continuas fluctuaciones.

En otras palabras, estos resultados sí serán presentados por el costo, siempre que el valor original de las partidas que sean afectadas por las fluctuaciones, como lo son los inventarios, el activo fijo, algunos cargos diferidos como compra de papelería, refacciones, etc., sean actualizados.

Así el costo debe referirse a la contabilización de las operaciones al celebrarse éstas por la empresa, según el desembolso en efectivo o bien según el valor real o de mercado que tengan los bienes dados a cambio, independientemente de los ajustes posteriores que sean necesarios para presentar por medio de los estados financieros resultados justos y apegados a la realidad lo más posible.

El tercer requisito establecido, es que debe ser de aplicación general. El costo es de aplicación general en el terreno contable

porque es la base instituida para el registro de todas las operaciones de la empresa y no se aplica en algunos casos en la contabilidad de un negocio, sino en todos los registros contables precisamente por ser una base práctica.

El último requisito establecido es el poder ser aplicado uniforme y consistentemente.

El registro de las operaciones de una empresa a su precio de costo es susceptible de aplicarse en forma semejante durante la vida de ella, es decir, esta base puede aplicarse igual en los periodos de la empresa. En la misma forma podemos decir que la aplicación del costo es estable, ya que es la medida más práctica para el registro de las operaciones de una empresa.

De lo anterior podemos decir que el costo representado en moneda, es hasta ahora la mejor forma de aplicación del principio de valuación.

3.—Estados y situaciones especiales que lo rompen.

Considerando el costo tal como lo enuncian algunos autores, es decir, que "La adquisición de activos que no correspondan a efectivos o derechos debe contabilizarse de acuerdo con la disminución de activo o aumento de pasivo o capital que provoque", sin tomar en cuenta que con el transcurso del tiempo estos valores cambian por estar representados en moneda, se rompe este principio con la revaluación, en el estado de situación y en el de realización y liquidación.

La revaluación rompe con el costo porque ésta representa los valores actuales, los cuales es necesario presentar en aquellos casos en que difieran éstos considerablemente con su valor de costo, pues como hemos dicho en otros capítulos, los estados financieros deben estar apegados a la realidad lo más posible, además, de que el actualizarlos conserva el verdadero capital y determina los verdaderos costos efectivos de producción.

Otro caso especial que rompe con el costo, es el estado de situación en el cual se presenta la situación financiera con base en los valores últimos de mercado, con lo cual el principio del costo desaparece.

Por último, el costo desaparece en el estado de realización y liquidación, porque en él se presentan todos los bienes a su valor

real, es decir, al valor al cual se van a liquidar para darle fin a la empresa.

4.-Regla para su aplicación.

Para aplicar el principio de valuación por medio del costo a casos concretos es necesaria una regla, ya que el principio de valuación implica una base para contabilizar el valor de las operaciones celebradas por la empresa y puede enunciarse como sigue: "Los gastos efectuados y la adquisición de activos debe contabilizarse igual que el efectivo o derechos dados a cambio y los que no correspondan a ninguno de éstos de acuerdo con la disminución de activo o aumento de pasivo o capital que provoque".

CAPITULO V

CONTINUIDAD DEL NEGOCIO

1.—*Breves comentarios sobre su significado.*

Los autores que consideran la continuidad del negocio como principio contable, se basan en el supuesto de que la vida de la empresa es indefinida y es sobre esta base como se lleva a cabo el registro en contabilidad de los activos tangibles e intangibles, su depreciación y amortización y los gastos aplicables a varios períodos.

Se apoya en el reconocido sentido de permanencia de los negocios.

La continuidad del negocio está apoyada legalmente, ya que en el caso de los activos la Ley del Impuesto sobre la Renta lo acepta tácitamente al permitir la depreciación y amortización por lo que respecta a los activos sobre su valor de adquisición, adoptando el supuesto de una larga duración de la empresa.

Todas las operaciones que afecten varios períodos deben aplicarse en cada uno de ellos, excepto en aquellos casos en los cuales no es posible determinar si realmente afecta a varios períodos o bien no es posible precisar el monto del importe repartible entre varios períodos como lo es la reserva para agotamiento de minerales, la cual muchas veces no es posible aplicar por no poderse determinar los límites o contenido de un depósito de mineral.

Es de importancia en los resultados de una entidad considerar la continuidad del negocio ya que de lo contrario todos los bienes se presentarían a su valor de realización (lo cual es necesario en el terreno contable, siempre que éste difiera considerablemente de su valor de adquisición) y todos los gastos se aplicarían en el período en que se efectuaran, afectarían o no a otros ejercicios lo que no

sería justo ya que hay muchos gastos que afectan no sólo al ejercicio en el que se llevan a cabo sino a varios. Además, por lo que se refiere a la presentación de los bienes a su valor de realización no sería práctico, pues sería necesario estar valuándolos siempre que hubiera variaciones y en aquellos casos en los que fueran constantes y poco importantes dichas variaciones sería impráctico hacerlo.

De lo anterior, se deduce que los estados financieros no expresan el valor de los bienes pues intervienen constantemente en contabilidad los fenómenos económicos, sino que denotan el precio de un bien.

Únicamente en aquellos casos en que tenga lugar una variación muy importante en el poder adquisitivo de la moneda (común denominador de todos los bienes) sí será necesario valorizar los bienes puesto que de lo contrario representarían valores históricos muy diferentes a los reales y por lo tanto no serían útiles para los interesados en la empresa.

Ahora bien, en este último caso, el principio de la continuidad perdura, por ejemplo: al valuar el activo fijo de una empresa la depreciación se sigue considerando en los períodos de vida probable de dichos activos sólo que calculada sobre su nuevo valor.

El considerar la continuidad del negocio como un principio es cierto relativamente, porque es una base contable, justa y lógica, al establecer la aplicación de los resultados en los períodos que le correspondan, al igual que el mantenimiento de los bienes a su costo original.

Así pues, hasta aquí es una base que podría ser considerada como un principio si no estuviera contenida en el principio del período contable y en el costo, por lo tanto el considerar la continuidad del negocio como un principio sería duplicarlos.

Hemos dicho que uno de los principios que contienen a la continuidad del negocio es el del período contable porque este adopta la división de la empresa en lapsos para determinar periódicamente los resultados de ella estableciendo que a los ingresos obtenidos en un período se le deducirán los costos incurridos para obtenerlos, lo que implica ya el considerar a la empresa como un negocio en marcha porque estima un número indeterminado de años de vida de ella.

El costo establece el registro de los bienes de la empresa a su valor de adquisición por considerarse un medio fácil de comprobar,

situación que contiene a la continuidad del negocio y no permite la presentación de los bienes a su valor de realización.

De lo anterior, se deduce que la continuidad de la empresa no debe considerarse como un principio porque ya está comprendido en el correspondiente al del período contable y en el costo enunciados antes y no porque no reúna los requisitos necesarios para serlo.

2.—*Su relación con los requisitos necesarios para ser principio.*

En el capítulo II se mencionaron los requisitos necesarios para que una práctica adquiera el carácter de principio y se verán a continuación en relación con la continuidad del negocio.

El primer requisito, es que debe ser razonable y práctico en su aplicación. La continuidad del negocio llena este requisito ya que supone la prolongación del negocio por tiempo indefinido, con lo cual se aplican los resultados a todos los períodos que va a afectar y no sólo en aquel en que se efectúan. Es decir, tomando en cuenta que los verdaderos resultados de una empresa se obtienen hasta que está liquidada y que, mientras tanto, se requiere información respecto a ella se puede deducir que dicha información debe ser periódica, es decir, repartirse en lapsos durante la vida de la empresa, aplicación que podemos considerar razonable puesto que como se dijo al tratar el período contable, las operaciones de la empresa deben acomodarse a los períodos que les corresponden para presentar resultados lo más apegados a la realidad y razonables cada período.

El segundo requisito, es que debe producir resultados justos y equitativos. Como se ha dicho antes, la continuidad del negocio supone que la vida de la empresa es indefinida, por lo que las operaciones realizadas por ella tienen que ser repartidas en varios ejercicios para obtener resultados periódicos lo más justos y equitativos que sea posible.

Este principio uniforma los resultados obtenidos cada ejercicio del negocio, lo cual es necesario para presentar resultados justos cada lapso.

El tercer requisito establecido es el de ser susceptible de aplicación general.

La continuidad del negocio sí es susceptible de aplicación general en los negocios, pues la designación de las operaciones de una

empresa en aquellos períodos que afecte, es necesaria para obtener una información periódica justa.

Por lo que respecta a la conservación del valor original de los bienes de la empresa, es de aplicación general, pues no sería práctico estar valuándolos constantemente excepto cuando exista una variación importante.

El último requisito establecido, es el de poder ser aplicado uniforme y consistentemente. La continuidad del negocio llena este requisito porque es utilizada siempre para la obtención de los resultados de la empresa, es decir, es durable su aplicación durante la vida del negocio, porque los bienes de la empresa no se presentan a su valor de realización en toda la vida de esta y los gastos que afectan a varios períodos se van aplicando en forma semejante en cada uno de ellos.

3.—*Estados y situaciones especiales que lo rompen.*

La continuidad del negocio se rompe en casos especiales como lo son la revaluación, el estado de realización y liquidación y el estado de situación.

En el caso de la revaluación decimos que se desvirtúa la continuidad del negocio porque este implica el registro y conservación de las operaciones de la empresa a su costo original sin modificarlo para presentarlo a su valor de realización en el caso de que este difiera, ya sea en cantidades importantes o no, lo cual no está de acuerdo con la revaluación, porque ésta vuelve a valuar los bienes de la empresa para presentarlos a su valor real.

Además de la revaluación el principio de la continuidad se rompe en el estado de realización y liquidación, porque en éste se presentan todos los bienes de la empresa a su valor de realización, lo cual es necesario para llegar al fin de su vida, caso que no es necesario y sí impráctico hacerlo durante la vida normal de la empresa (siempre que las diferencias no sean de considerable importancia). De esta manera vemos que la continuidad conserva los bienes de la empresa a su valor de adquisición.

Otro estado que rompe con la continuidad del negocio es el de situación, porque éste presenta la situación de un negocio a punto de liquidarse, es decir, muestra la situación financiera de una em-

presa con base en los valores últimos de mercado, posición que no es apoyada por la continuidad del negocio que como he dicho antes conserva los bienes de la empresa a su valor de adquisición, es decir, no supone la necesidad de valorar todos los bienes a su valor de mercado.

4.—Regla para su aplicación.

Se ha dicho antes que los principios necesitan de reglas para su aplicación a casos concretos, en el caso de la continuidad del negocio hemos visto que está contenida dentro del principio del período contable y en el de valuación al aplicarse por medio del costo por lo que no se acepta como principio.

Respecto a la forma de aplicarlo, ésta sería por medio de las reglas enunciadas al tratar los principios señalados, es decir, abarcaría tanto las de inclusión y exclusión como las aplicadas en el principio de valuación y podría enunciarse como sigue: "Los gastos y costos efectuados serán aplicados en cada uno de los períodos que afecten y los bienes de la empresa se presentarán a su valor original".

CAPITULO VI

CONSERVADURISMO

1.—Breves comentarios sobre su significado.

El conservadurismo señala que "Las utilidades se registran cuando se realizan y las pérdidas cuando se conocen". Establece la resolución alternativa de un mismo problema, debiéndose escoger la menos optimista.

El conservadurismo puede enunciarse en la forma siguiente:

"En el caso de que para un mismo problema se tengan soluciones alternativas deberá elegirse la que menos optimismo refleje".

El conservadurismo establece:

1.—Valuación de inventarios al costo de adquisición o de mercado, el que sea más bajo.

2.—Registrar las pérdidas cuando se conocen y las utilidades cuando se realizan.

3.—Mantenimiento de activos fijos a su costo original aun cuando su valor real sea mayor.

4.—Valuación al costo de las inversiones en empresas subsidiarias, aun cuando su valor en libros sea superior.

Como puede observarse, los puntos que establece el conservadurismo están en contraposición con lo señalado en el capítulo III donde se dice que los estados financieros deben estar apegados a la realidad para que la información que proporcionan sea útil.

Actualmente, el conservadurismo debe aplicarse poco, pues los resultados de una empresa deben contabilizarse lo más exacto posible y esto se logra con la ayuda cada vez mayor de técnicos especializados.

La aplicación del conservadurismo puede dar lugar al falseamiento de los resultados de una empresa, así como a la creación de reservas ocultas, lo cual no resulta benéfico para una empresa.

En lo que se refiere a considerar el conservadurismo como un principio, existe una tendencia fuerte de no considerarlo como tal pues puede dar lugar a malas prácticas.

El conservadurismo rompe con el costo y el principio del período contable, en el primer caso al establecer la valuación de inventarios al precio más bajo de costo o de mercado y en el segundo caso al disponer el reconocimiento anticipado de las pérdidas lo cual no permite aplicar a cada período lo que le corresponde, así el aceptar el conservadurismo como un principio, implica la aceptación de diversas prácticas en el terreno contable, lo cual debe evitarse para no dar lugar a malos manejos y fraudes.

2.—Su relación con los requisitos necesarios para ser principio.

En el capítulo II se señaló como primer requisito el de que debe ser razonable y práctico en su aplicación. Podemos decir que la aplicación del conservadurismo es práctico desde el punto de vista de la solución de un problema optando por la decisión menos optimista, sin embargo, aunque práctico no puede decirse que sea razonable, pues lo más prudente sería estudiar esa situación especial para darle solución correcta y lo más justa posible.

El segundo requisito establecido es que debe producir resultados justos y equitativos. Por lo que respecta a este requisito no es llenado por el conservadurismo, pues el ser conservador no significa siempre que sea justo.

Su aplicación sólo da lugar a resultados conservadores y no apegados a la realidad para que adquieran el carácter de justos y equitativos.

Los resultados obtenidos por la aplicación del conservadurismo, no se puede decir que sean imparciales ya que a veces resultan desfavorables o favorables para los interesados sobre todo en el caso de las sociedades. El primer caso, se presenta en los primeros períodos de vida de la empresa, la cual aplica el conservadurismo y da lugar a excesivos cargos a la utilidad, que podría traer como resultado una baja en el valor de las acciones en el mercado, situación que sería

perjudicial para aquellos accionistas que pretendieran vender sus acciones. En los períodos posteriores los resultados serían mayores puesto que los cargos hechos a la utilidad serían menores, pues muchos inclusive desaparecerían por haberse aplicado a períodos anteriores, y esto podría traer como resultado el aumento del valor de las acciones.

El conservadurismo tal como debe entenderse y como se trata de aplicar, es decir, mantener una cosa o cuidar de su permanencia es muy relativo porque en algunos casos su empleo no consigue los fines que el conservadurismo persigue, como por ejemplo, lo que respecta a la valuación de los inventarios el conservadurismo establece que se valúen a precio de costo o mercado el que sea más bajo, suponiendo que el de costo lo sea, se valorarán a este precio siguiendo la teoría conservadora, por lo tanto los inventarios quedarán valuados a un precio menor que el real y en nuestro medio donde la moneda sufre continuas fluctuaciones casi siempre hacia la baja, los precios tienden a subir, lo que da como resultado que el precio de venta de estos artículos sube y si se fija el precio más bajo para su valuación la utilidad lógicamente será mayor a la realmente obtenida y por lo tanto se le restringen a la empresa sus medios para la reposición posterior de sus inventarios, en este caso no se está obrando conservadoramente sino por el contrario no se está cubriendo al capital de la empresa.

El mismo caso se presenta en lo que respecta a la conservación del activo fijo a su costo de adquisición, en el caso de fluctuaciones monetarias hace que se apliquen al costo cantidades menores a las que realmente deberían, lo cual da lugar a una utilidad mayor, lo que hace más difícil posteriormente la reposición de estos activos.

Con lo anterior se puede observar que los resultados obtenidos por la aplicación del conservadurismo no son justos, ni equitativos, por lo que no debe considerársele como un principio.

Además de lo expuesto, citaremos un párrafo muy significativo por lo que se refiere a los resultados que produce el conservadurismo de el C. P. Octavio Gómez H. que dice:

"El conservatismo contable es un postulado muy relativo ya que indudablemente produce, ha producido y seguirá originando un desequilibrio notable en el público al obrar conservadoramente para un sector y anticonservadoramente para otro".

El tercer requisito, es el de ser susceptible de aplicación general. La aplicación general del conservadurismo es relativa, pues está sujeto a criterio porque en algunos casos será utilizado al presentarse la duda, en otros se estudiará más a fondo el problema y puede no aplicarse, lo cual no conserva tan firme esta situación de uso general.

El cuarto requisito es el de poderse aplicar uniforme y consistentemente. Este requisito no es llenado por el conservadurismo pues como dije antes al hablar del requisito anterior, está sujeto a criterio, lo cual rompe con su aplicación semejante y durable durante la vida de la empresa.

3.—Estados y situaciones especiales que lo rompen.

El conservadurismo se rompe en la elaboración del estado de realización y liquidación, estado de situación y la revaluación. En el primer caso porque el estado de realización y liquidación presenta los bienes de la empresa a su valor de realización, mientras que el conservadurismo establece que los inventarios se presenten a su valor de costo o mercado el que sea más bajo, los activos a su costo original al igual que las inversiones en empresas subsidiarias.

El estado de situación rompe el conservadurismo al presentar los valores últimos de mercado, situación que está en contra como se vio en el estado de realización y liquidación.

La revaluación rompe el conservadurismo porque al contrario de este implica el volver a valuar los bienes de una empresa y no conservarlos a su valor de adquisición como lo establece el conservadurismo.

CONCLUSIONES

1.—La acepción más apegada a lo que son los fundamentos sobre los que se basa la contabilidad es la de “Principios contables”.

2.—Una vez establecidos los principios contables sobre bases sólidas el término “Generalmente aceptados” debe suprimirse.

3.—Establecidos firmemente los “principios contables” debe tenderse a suprimir la frase usada por el C. P., al emitir su dictamen, de que “se observó la aplicación consistente de los principios de contabilidad”.

4.—Los preceptos legales no deben intervenir para la elaboración de los principios contables, porque los fines del fisco tienden sólo a salvaguardar sus intereses y no al establecimiento de bases sólidas para la superación de la profesión.

5.—Los requisitos para que una práctica adquiriera el carácter de principio son:

- a) Debe ser razonable y práctica en su aplicación.
- b) Debe producir resultados justos y equitativos.
- c) Debe ser de aplicación general.
- d) Debe ser susceptible de poderse aplicar uniforme y consistentemente.

6.—La consistencia, que algunos autores consideran como un principio, no debe ser tratada como tal sino como un requisito que deben llenar los principios.

7.—Los principios son bases de aplicación general y son aplicables mediante reglas a casos concretos.

8.—Pueden ser considerados como principios contables inherentes a la contabilidad:

- a) La entidad económica.
- b) La (medida monetaria) valuación.
- c) El período contable.

9.—El costo puede ser considerado como la aplicación del principio contable de valuación, la cual se enuncia como sigue: "El costo incurrido que no corresponda a efectivos o derechos debe contabilizarse de acuerdo con la disminución de activo o aumento de pasivo o capital que provoque", agregando que estos movimientos deben estar representados en moneda, resultaría la regla de aplicación de dicho principio.

10.—La continuidad aunque reúne los requisitos que se han establecido como necesarios para adquirir el carácter de principio, no debe considerarse como tal por estar contenido en el principio del período contable y en el costo.

11.—El conservadurismo no debe ser considerado como un principio contable porque no llena los requisitos que se han establecido como necesarios para serlo.

12.—La aplicación de los principios contables tratados, surte sus efectos en los estados financieros normales y por lo que respecta a los estados especiales, la aplicación de los mismos varía.

BIBLIOGRAFIA

C. P. A. Handbook.

Revistas "Finanzas y Contabilidad".

Revistas "The Journal of Accountancy".

Revistas "Contabilidad Administración". E.N.C.A.

Revistas del Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey.

Conferencia Sustentada en 1959 por Wladimiro Galeazzi Mora, C. P.

Ley de Sociedades Mercantiles.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley General del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Diccionario de la Lengua Española.

Apuntes del maestro Ricardo Mora Montes, C. P.

El Control Interno de los Negocios de Joaquín Gómez M., C. P.

Contabilidad General de M. Anzures, C. P.

I N D I C E

	Pág.
INTRODUCCION	9
CAPITULO I	
NECESIDAD DE LA APLICACION DE LOS PRINCIPIOS CONTABLES A LOS ESTADOS FINANCIEROS	
a) Control adecuado del negocio. b) Garantía para decisiones de: 1.—Gerentes. 2.—Accionistas. 3.—Terceros. c) Como base de una sólida información y determinación de utilidades para efectos fiscales. d) Comparación de los estados financieros con los de ejercicios anteriores y con los de otras empresas	15
CAPITULO II	
PRINCIPIOS CONTABLES	
a) Breve análisis del término "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" y de otros usados por diversos autores. b) Requisitos de una práctica para llegar a ser principio. c) Distinción entre principios y reglas para su aplicación	25
CAPITULO III	
PRINCIPIOS INHERENTES A LA CONTABILIDAD	
a) Principio de la Entidad Económica: 1.—Breves comentarios sobre su significado. 2.—Su relación con los requisitos necesarios para ser principio. 3.—Estados especiales que lo rompen. 4.—Regla para su aplicación. b) Principios de (la Medida Monetaria) Valuación. 1.—Breves comentarios sobre su significado. 2.—Su relación con los requisitos necesarios para ser principio. 3.—Reglas para su aplicación. c) Principio del Período Contable. 1.—Breves comentarios sobre su significado. 2.—Su relación con los requisitos necesarios para ser principio. 3.—Estados especiales que lo rompen. 4.—Regla para su aplicación	39

CAPTULO IV

EL COSTO

	Pág.
1.—Breves comentarios sobre su significado. 2.—Su relación con los requisitos necesarios para ser principio. 3.—Estados y situaciones especiales que lo rompen. 4.—Regla para su aplicación	57

CAPTULO V

CONTINUIDAD DEL NEGOCIO

1.—Breves comentarios sobre su significado. 2.—Su relación con los requisitos necesarios para ser principio. 3.—Estados y situaciones especiales que lo rompen. 4.—Reglas para su aplicación	65
--	----

CAPTULO VI

CONSERVADURISMO

1.—Breves comentarios sobre su significado. 2.—Su relación con los requisitos necesarios para ser principio. 3.—Estados y situaciones especiales que lo rompen	73
CONCLUSIONES	77
BIBLIOGRAFIA	79