

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE QUERÉTARO

FACULTAD DE DERECHO

DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO

ESPECIALIDAD EN DERECHO FISCAL

**TESIS QUE COMO REQUISITO PARA OBTENER
EL GRADO DE
ESPECIALISTA EN DERECHO FISCAL
PRESENTA**

LORENA ARREDONDO TAGLE

NECESIDAD DE REGULAR Y COMPLEMENTAR EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LA CONTABILIDAD EN MATERIA FISCAL

DIRECTOR

M. en D. CONRADO GERARDO ARREDONDO HUERTA

Enero del 2014



Universidad Autónoma de Querétaro
 Facultad de Derecho
 División de Estudios de Posgrado

**NECESIDAD DE REGULAR Y COMPLEMENTAR
 EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LA
 CONTABILIDAD EN MATERIA FISCAL PRIVADA**

TESIS

Que como parte de los requisitos para obtener el diploma de
 Especialidad en Derecho Fiscal

Presenta:

LORENA ARREDONDO TAGLE

Dirigido por:

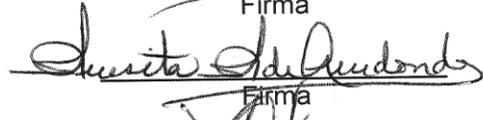
M. en D. CONRADO GERARDO ARREDONDO HUERTA

SINODALES

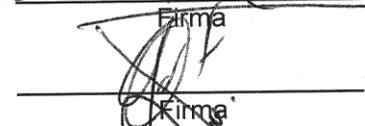
M. en D. CONRADO GERARDO ARREDONDO HUERTA
 Presidente


 Firma

M. en D. TERESITA TAGLE GARCÍA
 Secretario


 Firma

DRA. GABRIELA NIETO CASTILLO
 Vocal


 Firma

M. en D. GERARDO SERVÍN AGUILLÓN
 Suplente

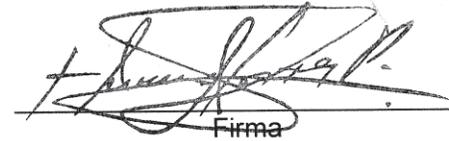

 Firma

Lic. Esp. CARLOS GARCÍA LUCERO
 Suplente


 Firma


 Firma

DRA. GABRIELA NIETO CASTILLO
 Directora de la Facultad de Derecho


 Firma

DR. IRINEO TORRES PACHECO
 Director de Investigación y Posgrado

Centro Universitario
 Santiago de Querétaro, Qro.
 Enero 2014
 México

RESUMEN

En el sector público, el marco jurídico de la información financiera es la Ley General de Contabilidad Gubernamental y las disposiciones emitidas por el Consejo Nacional de Armonización Contable, en cambio, el sector privado carece de dicha certeza jurídica dado que la información financiera debe presentarse conforme a las Normas de Información Financiera (normatividad financiera, no jurídica) y a las disposiciones contenidas en diversos ordenamientos que no son consistentes, homogéneos ni se encuentran actualizados. Por lo anterior, el presente trabajo desarrolla un análisis que deriva en la necesidad de trasladar las Normas de Información Financiera a un nivel jurídico positivo, el cual deberá otorgar flexibilidad para que las modificaciones necesarias se incorporen de manera casi inmediata a la legislación y en adición, se encuentre congruentemente vinculado con las disposiciones fiscales, proponiéndose la abrogación de todas las disposiciones jurídicas que se opongan a la misma.

(Palabras clave: contabilidad, contabilidad gubernamental, Normas de Información Financiera, Consejo Nacional de Armonización Contable.)



SECRETARÍA
ACADÉMICA

ABSTRACT

The legal framework of financial reporting standards in the public sector is the General Law of Governmental Accountancy and the standards issued by the National Council of Accounting Harmonization. However, such legal clarity doesn't exist in the private sector, because financial information must be presented in accordance with the Financial Reporting Standards in Mexico (financial, not legal regulations) and several other provisions in the internal legislations, which are not consistent, uniform nor updated. Therefore, this investigation develops an analysis that concludes in the need to relocate the Financial Reporting Standards in Mexico into a positive legal framework, which must be flexible enough to incorporate almost immediately any necessary adjustment or modification into the legislation. And must be also in accordance with fiscal provisions, proposing the abrogation of any previous disposition that may oppose or contradict it.

(Key words: legal framework, accountancy, standards, Financial Reporting Standards in Mexico, National Council of Accounting Harmonization.)



SECRETARÍA
ACADÉMICA

A mi familia, con todo mi amor, respeto y admiración.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a mis amigos y compañeros de trabajo la comprensión, apoyo y ánimos durante el tiempo de estudio de la especialidad, así como el tiempo de elaboración de la tesis.

A mis compañeros y maestros con quienes compartí el año de estudios de la especialidad, por el esfuerzo, por todo lo vivido y lo que me permitieron aprender de ellos, en todos los aspectos.

Gracias a la C.P. Ma. Gabriela Robles Ramírez por todo el apoyo brindado durante el año de estudios y los trámites de titulación; por todo lo que me has enseñado en el ámbito profesional y personal, eres un gran ejemplo de vida.

Un agradecimiento especial al M. en D. Gerardo Servín Aguillón, por los retos que me planteó y por haberme inculcado la inquietud de estudiar ésta especialidad desde la carrera, cuando tuve la fortuna de que fuera mi profesor.

Agradezco a la Dra. Gabriela Nieto Castillo y al Dr. Bernardo García Camino, por todas las facilidades y la disposición para lograr concluir con los trabajos de la tesis y titulación.

Finalmente, gracias infinitas a mi familia, la conclusión y consolidación de este trabajo de investigación fue posible gracias a su motivación, ánimo y apoyo constante; son, han sido y siempre serán mi motor de vida.

**NECESIDAD DE REGULAR Y COMPLEMENTAR EL
RÉGIMEN JURÍDICO DE LA CONTABILIDAD EN
MATERIA FISCAL
TABLA DE CONTENIDO**

A. INTRODUCCIÓN.....	1
B. PROLEGÓMENOS	10
LA CONTABILIDAD Y LA INFORMACIÓN FINANCIERA.....	10
B.1. NOTA INTRODUCTORIA.....	10
B.2. LA CONTABILIDAD	11
B.3. LA INFORMACIÓN FINANCIERA.....	12
B.4. LOS ESTADOS FINANCIEROS.....	12
B.4.1. PRINCIPALES ESTADOS FINANCIEROS Y SU IMPORTANCIA	12
1. CAPÍTULO I	16
LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS Y LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA	16
1.1. LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS	16
1.1.1. ANTECEDENTES	16
1.1.2. EMISOR DE LOS PRINCIPIOS.....	21
1.1.3. FORMA DE LOS PRINCIPIOS.....	21
1.1.4. ESTRUCTURA.....	24

1.1.5. RELACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS	25
1.2. LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA	29
1.2.1. TRANSICIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS A LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA.....	29
1.2.2. PROCEDIMIENTO DE CREACIÓN DE LAS NORMAS	30
1.2.3. ESTRUCTURA.....	34
1.2.4. RELACIÓN DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA	35
1.2.5. MARCO CONCEPTUAL.....	39
1.2.6. POSTULADOS BÁSICOS	41
1.2.7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS	43
1.2.8. ELEMENTOS BÁSICOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS	44
1.3. NOTA FINAL.....	45
2. CAPÍTULO II	47
 RÉGIMEN LEGAL ESPECIAL DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL: LA LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL	47
2.1. ANTECEDENTES.....	49
2.1.1. ANTECEDENTE REMOTO: LEY DE PRESUPUESTO, CONTABILIDAD Y GASTO PÚBLICO FEDERAL	49
2.1.2. ANTECEDENTE INMEDIATO: LEY FEDERAL DE PRESUPUESTO Y RESPONSABILIDAD HACENDARIA	51
2.2. PRINCIPIOS CONTENIDOS EN LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS	58

2.3. BREVE ANÁLISIS DE LA LEY	62
2.4. MARCO CONCEPTUAL.....	72
2.5. POSTULADOS BÁSICOS	81
2.6. RELACION DE DOCUMENTOS NORMATIVOS.....	86
2.7. NOTA FINAL.....	91
3. CAPÍTULO III	94
RÉGIMEN LEGAL E IMPORTANCIA DE LA CONTABILIDAD	94
3.1. RÉGIMEN LEGAL DE LA CONTABILIDAD.....	94
3.1.1. CÓDIGO DE COMERCIO	94
3.1.2. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y SU REGLAMENTO	98
3.1.3. ALGUNAS OTRAS LEYES QUE SE REFIEREN A LA CONTABILIDAD	107
3.2. RÉGIMEN LEGAL DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA	107
3.2.1. LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES.....	107
3.2.2. ALGUNAS OTRAS LEYES QUE SE REFIEREN A LA INFORMACIÓN FINANCIERA.....	110
3.3. IMPORTANCIA LEGAL DE LA CONTABILIDAD.....	111
3.3.1. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	111
3.3.2. LEY DE CONCURSOS MERCANTILES	112
3.3.3. LEY ADUANERA.....	113
3.4. PRESENCIA DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN ALGUNAS LEYES VIGENTES	114
3.4.1. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	114
3.4.2. LEY DEL SEGURO SOCIAL	114

3.4.3. EL CASO INTERESANTE DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	115
3.4.4. EL CASO EXCEPCIONAL DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES.....	117
3.4.5. ALGUNAS OTRAS LEYES QUE MENCIONAN A LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.....	119
3.4.6. ALGUNAS OTRAS LEYES QUE SE REFIEREN A LAS NORMAS DE INFORMACION FINANCIERA	120
3.5. COMENTARIO FINAL	121
C. CONCLUSIONES DE LA INVESTIGACIÓN.....	125
D. REFERENCIAS.....	131

ÍNDICE DE TABLAS

TABLA I

RELACIÓN DE BOLETINES Y CIRCULARES EMITIDOS POR LA COMISIÓN DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C. ASÍ COMO DE SUS FECHAS DE EMISIÓN, QUE CONSTITUYEN LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.....25

TABLA II

RELACIÓN NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA EMITIDOS POR EL CONSEJO MEXICANO DE NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, A.C., ASÍ COMO DE SUS DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS.....35

TABLA III

RELACIÓN DE DOCUMENTOS NORMATIVOS EMITIDOS POR EL CONSEJO NACIONAL DE ARMONIZACIÓN CONTABLE (CONAC)87

A. INTRODUCCIÓN

A pesar de haber estudiado la carrera de Contador Público, siempre he encontrado muy interesante el Derecho, ya que desde pequeña he tenido acercamientos y conocimiento del mismo, por lo que de manera particular, considero el Derecho Fiscal la rama del Derecho más atractiva, al mezclar y fusionar ambas disciplinas, basando en una gran medida su funcionalidad, precisamente en la contabilidad y en la certeza de la información que refleja o en las consecuencias que la falta de certeza de ella conlleva.

La contabilidad es, en términos generales, la disciplina o técnica mediante la cual las personas morales o físicas registran sus operaciones financieras, lo cual permite a grandes rasgos realizar toma de decisiones inherentes a las mismas y sirve de base para determinar sus contribuciones, por lo que es fundamental así como de gran trascendencia y relevancia en el mundo jurídico.

Tal como es enseñado a los estudiantes de contabilidad, en el que llamo “sector privado”, consistente en las personas físicas y morales que desarrollan actividades preponderantemente económicas y que no están controladas por el Estado o no reciben sus recursos económicos del presupuesto de egresos del Estado o la Federación, para generar su contabilidad les aplican diversas normas jurídicas tributarias contenidas en el Código de Comercio, en la Ley General de Sociedades Mercantiles (en caso de personas morales que revistan esta naturaleza) y de manera especial las contenidas en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. Por supuesto, estas normas serán analizadas en este trabajo.

Existe además, un amplísimo y detallado cuerpo normativo paralelo, llamado “Normas de Información Financiera” las famosas “NIF” que tienen muy

amplia, abundante y contundente presencia en nuestro medio; cuyo antecedente son los “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados” (PCGA) que desde hacía más de 30 años había venido emitiendo y actualizando la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., los cuales en el ejercicio 2006 fueron sustituidos por las mencionadas “Normas de Información Financiera” (NIF), en vigor a partir del primer día del 2007, emitidas por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), el cuál fue creado desde el año 2002 y es el organismo independiente que asume la función y la responsabilidad de la emisión de la normatividad contable en nuestro país.

Ambos documentos serán materia de análisis en esta investigación.

Es conveniente mencionar que el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF)¹ es un organismo independiente en su patrimonio y operación, constituido por entidades líderes de los sectores público y privado, con objeto² de desarrollar las “Normas de Información Financiera” (NIF) con un alto grado de transparencia, objetividad y confiabilidad, que sean de utilidad por tanto para emisores como para usuarios de la información financiera.

En el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) participan³:

- Desde su fundación en el 2002
 - Asociación de Bancos de México

¹ Se puede consultar su página web en: <http://www.cinif.org.mx/>

² NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, (2007). Fragmento tomado del PROLOGO.

³ Se puede consultar su página web en: http://www.cinif.org.mx/nosotros_funciones.htm

- Asociación Mexicana de Intermediarios Bursátiles
 - Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas
 - Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración
 - Bolsa Mexicana de Valores
 - Comisión Nacional Bancaria y de Valores
 - Comisión Nacional de Seguros y Fianzas
 - Consejo Coordinador Empresarial
 - Instituto Mexicano de Contadores Públicos
 - Secretaría de la Función Pública
 - Secretaría de Hacienda y Crédito Público
- A partir del año 2004 se agregaron
 - Asociación Mexicana de Instituciones de Seguros
 - Consejo Mexicano de Hombres de Negocios

En relación a la sustitución de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) por las Normas de Información Financiera (NIF), realizo el siguiente análisis:

- **Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)**

El término “*principio*” según el Diccionario de la Lengua Española (del latín *principium*)⁴ tiene nueve acepciones, de las cuales la quinta resulta aplicable: “*Cada una de las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde se empiezan a estudiar las ciencias o las artes.*”

⁴ DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA - REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. (2001). Voz: “Principio”.

En ese sentido, podemos entender que los “*principios de contabilidad*” son las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde se empieza a estudiar la contabilidad.

Si a eso añadimos que dichos principios son “*generalmente aceptados*”, resulta que se comparten por la generalidad de los contadores públicos (del latín *generalitas, generalitatis*: mayoría, muchedumbre o casi totalidad de los individuos u objetos que componen una clase o un todo sin determinación a persona o cosa particular)⁵ entonces la mayoría, casi la totalidad de los contadores estamos aplicándolos por lo que estamos seguros y convencidos de que actuamos en el sentido correcto.

- **Normas de Información Financiera (NIF)**

“*Norma*” (del lat. *norma*)⁶ significa regla que se debe seguir o a que se deben ajustar las conductas, tareas, actividades, etc.

Del análisis anterior derivó que la diferencia entre ambos conceptos radica en la obligatoriedad. El principio es la proposición, la base sobre la cual se desarrolla la actividad, en este caso contable, por la generalidad de los contadores mientras que la norma es una regla a seguir que obliga a los propios contadores a actuar necesariamente de determinada manera, estén de acuerdo o no, les guste o no.

Por otro lado, como veremos más adelante, la “*contabilidad*” y la “*información financiera*” no son lo mismo, aunque se encuentran íntimamente vinculadas.

⁵ Ibídem. Voz: “Generalidad”

⁶ Ibídem. Voz: “Norma”

Ahora bien, actualmente me encuentro laborando en el “sector público” o “sector gubernamental”, mismo que se integra, como lo voy a precisar más adelante, por los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial de la Federación, las entidades federativas y el Distrito Federal; los ayuntamientos de los municipios; los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal; las entidades de la administración pública paraestatal, ya sean federales, estatales o municipales y los órganos autónomos federales y estatales que reciben sus recursos económicos del presupuesto de egresos del Estado o la Federación.

Lo anterior me ha permitido ampliar mis conocimientos en la rama del Derecho Administrativo, destacando la investigación y aprendizaje sobre los procesos derivados de la implementación de las normas y postulados establecidos con motivo de la publicación de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, el 31 de diciembre de 2008, la cual deroga parte de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria del 2006.

Con motivo de la publicación de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, se creó el Consejo Nacional de Armonización Contable (“CONAC”), órgano de coordinación para la armonización de la contabilidad gubernamental que tiene por objeto la emisión de las normas contables y lineamientos para la generación de información financiera que aplicarán los entes públicos, cuyas decisiones serán adoptadas e implementadas por los dichos entes públicos con carácter obligatorio, en el ámbito de sus respectivas competencias y en el plazo que dicho organismo establezca.⁷

El Consejo Nacional de Armonización Contable (“CONAC”) se integra por:

- El Secretario de Hacienda y Crédito Público, quien presidirá el consejo;

⁷ LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL, (2008). Artículos 6 y 7.

- Los subsecretarios de Egresos, Ingresos y de Hacienda y Crédito Público, de la Secretaría de Hacienda;
- El Tesorero de la Federación;
- El titular de la unidad administrativa de la Secretaría de Hacienda responsable de la coordinación con las entidades federativas;
- Un representante de la Secretaría de la Función Pública;
- Cuatro gobernadores de las entidades federativas de los grupos a que se refiere el artículo 20, fracción III, de la Ley de Coordinación Fiscal⁸, conforme a lo siguiente:
 - Un gobernador de alguna entidad federativa integrante de los grupos uno y tres;
 - Un gobernador de alguna entidad federativa integrante de los grupos dos y cuatro;
 - Un gobernador de alguna entidad federativa integrante de los grupos cinco y siete;
 - Un gobernador de alguna entidad federativa integrante de los grupos seis y ocho;
- Dos representantes de los ayuntamientos de los municipios o de los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal elegidos por los otros miembros del consejo, quienes deberán ser servidores públicos con atribuciones en materia de contabilidad gubernamental del ayuntamiento u órgano político-administrativo que corresponda, y
- Un secretario técnico, quien tendrá derecho a voz, pero no a voto.⁹

⁸ LEY DE COORDINACION FISCAL. (1987)

⁹ LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL (2008). Artículo 8.

Derivado de lo anterior, surge en mí la inquietud de conocer y realizar un análisis respecto de la necesidad de dar fuerza y sustento jurídico a las disposiciones emitidas por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) para el ámbito que llamaré “privado”, tal como se otorgó fuerza jurídica a las disposiciones emitidas por el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), a fin de fortalecer, unificar y regularizar a la contabilidad de las entidades del “sector privado”, lo que desarrollo de la siguiente manera:

En primer término, analizo brevemente la contabilidad, la información financiera y los estados financieros, lo que efectuaré en los prolegómenos. Evidentemente este apartado rebasa los límites del Derecho y por tanto los del Derecho Fiscal, especialidad para cuya titulación elaboro este trabajo. Sin embargo, estimo que al lector que no es Contador Público, le interesa ubicarse en el contexto específico y entender en qué consiste cada uno de los términos mencionados a lo largo de esta investigación, pues aparentemente no es claro el concepto y propósito de cada uno de ellos debido a su estrecha relación, que tiende a diluir sus fronteras y por lo tanto se pueden confundir. Lo anterior justifica la inclusión de este apartado como prolegómeno y no como capítulo (y también el por qué de su brevedad y poca profundidad).

En el primer capítulo estudio y analizo la normatividad financiera y contable, es decir, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) y las Normas de Información Financiera (NIF) que, como ya quedó precisado, sustituyeron a las mencionadas en primer lugar. En este caso por exceder a las pretensiones y especialización del presente trabajo, no me referiré a aspectos técnicos contables específicos (por ejemplo cómo presentar los estados financieros, cómo valorar acciones u otros activos o pasivos, como

depreciar activos fijos, etc.), sino a los aspectos generales, estructurales y normativos.

Más adelante, estudio el régimen legal especial de la contabilidad gubernamental y al efecto examino la Ley General de Contabilidad Gubernamental así como su antecedente, la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria. Es de gran importancia en este capítulo el análisis de la forma en que se introduce en el cuerpo de la ley, otorgando fuerza y obligatoriedad a los aspectos generales, estructurales y normativos emitidos por el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC). De la misma manera no entraré en aspectos técnicos contables, sino que me referiré a los aspectos medulares. Estudio también dos documentos que estimo fundamentales en relación a esta materia: el Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental¹⁰ y los Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental.¹¹

Finalmente, el tercer capítulo tiene como propósito desarrollar el estudio del marco jurídico general actual de la contabilidad, a través de los instrumentos normativos que la regulan, esto es el Código de Comercio, la Ley General de Sociedades Mercantiles y el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, así como resaltar la importancia (a nivel legal) de la contabilidad, de la información financiera y de las Normas de Información Financiera (NIF), a efecto de resaltar su importancia. Analizo también las principales Leyes que se refieren a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) y en su caso, de las Normas de Información Financiera (NIF), además de algunas otras cuestiones legales importantes en ese sentido.

¹⁰ ACUERDO DEL CONSEJO NACIONAL DE ARMONIZACIÓN CONTABLE POR EL QUE SE EMITE EL MARCO CONCEPTUAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL, (2009).

¹¹ ACUERDO DEL CONSEJO NACIONAL DE ARMONIZACIÓN CONTABLE POR EL QUE SE EMITEN LOS POSTULADOS BÁSICOS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL, (2009).

Todo lo anterior, para concluir y justificar la necesidad de regular y complementar de manera concreta el régimen jurídico de la contabilidad en materia privada, de manera especial, para efectos de unificar los criterios contables y facilitar la creación, cumplimiento y comprensión de las normas fiscales pues considero que es importante delimitar el objeto del análisis a la comparación entre las generalidades y los beneficios que resulten de incorporar las Normas de Información Financiera (NIF) al régimen jurídico, así como de otorgar reconocimiento jurídico al Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) bajo el entendido de que los postulados y particularidades de la contabilidad del “sector privado” difieren de aquellos para el “sector público” en su naturaleza, usuarios y finalidad, lo cual no será objeto del presente trabajo.

Cabe apuntar también que rebasa los propósitos de esta investigación y a la formación de la tesista, la redacción de propuestas concretas de modificación a los instrumentos normativos pertinentes. Sólo me concreto a indicar qué debe crearse o modificarse, cómo y para qué.

Es pertinente aclarar que la presente investigación es meramente documental, basada preponderantemente en fuentes de información muy actualizadas disponibles principalmente en internet, de carácter analítica y propositiva y de naturaleza deductiva.

B. PROLEGÓMENOS

LA CONTABILIDAD Y LA INFORMACIÓN FINANCIERA

B.1. NOTA INTRODUCTORIA

Como ya quedó expresado anteriormente, previo a desarrollar la presente investigación, analizo muy brevemente en qué consiste la contabilidad, la información financiera y los estados financieros, así como las relaciones entre los mismos.

Reitero que los temas a analizarse en este apartado rebasan evidentemente los límites del Derecho y por tanto los del Derecho Fiscal, especialidad para cuya titulación elaboro esta investigación.

Sin embargo, estimo que al lector que no es Contador Público, le interesa ubicarse en el contexto específico y entender con precisión en qué consiste cada uno de los términos mencionados a lo largo de esta investigación, pues aparentemente no es claro el concepto y propósito de cada uno de ellos, pues su estrecha e íntima relación tiende a diluir sus fronteras y es frecuente confundirlas.

Las consideraciones anteriores justifican la inclusión de este apartado, pero con naturaleza de prolegómenos y no como un capítulo (como originalmente pretendió la tesista).

Por esas mismas razones el presente apartado es breve y poco profundo, aunque cada tema puede ser materia de un capítulo, e incluso de una o varias tesis o tratados.

La bibliografía al respecto es muy amplia y abundante, pero, insisto, la inclusión de este apartado en esta investigación sólo tiene por finalidad introducir al lector no Contador Público, en particular al lector Abogado, como será mi sínodo en el examen de grado, en el entendimiento de los conceptos, utilidad e interrelaciones de la contabilidad, de la información financiera y de los estados financieros.

Precisamente en el cuerpo normativo al que me referí anteriormente, y cuyo sustento jurídico será materia del análisis medular en esta investigación, llamado Normas de Información Financiera (NIF) que tienen muy amplia, abundante y contundente presencia en el medio contable y financiero nacional, emitidas por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), se encuentran explicados los conceptos que son materia de este apartado¹².

Tomando los conceptos de la NIF A-1, denominada “Estructura de las Normas de Información Financiera”, se puede puntualizar lo siguiente:

B.2. LA CONTABILIDAD

La contabilidad es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera.

Y precisa la propia NIF que las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos.

¹² NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, (2006). Fragmentos tomados del apartado NIF A-1

B.3. LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Continúa la NIF en comentario precisando que la información financiera que emana de la contabilidad, es información:

- cuantitativa, expresada en unidades monetarias y
- descriptiva, que muestra la posición y desempeño financiero en una entidad.

E indica que el objetivo esencial de la información financiera es el de ser útil al usuario general en la toma de sus decisiones económicas.

B.4. LOS ESTADOS FINANCIEROS

La manifestación fundamental de la información financiera, son los estados financieros. Se enfocan esencialmente a proveer información que permita evaluar el desenvolvimiento de la entidad, así como en proporcionar elementos de juicio para estimar el comportamiento futuro de los flujos de efectivo, entre otros aspectos.

B.4.1. PRINCIPALES ESTADOS FINANCIEROS Y SU IMPORTANCIA

Las Profesoras investigadoras del Departamento de Contaduría y Finanzas del Instituto Tecnológico de Sonora, Dra. María Trinidad Álvarez Medina y Mtra. Blanca Rosa Ochoa Jaime¹³ informan (de acuerdo a lo establecido por la Norma de Información Financiera A-3 del 2009), cuáles son los cuatro principales estados financieros, los que son denominados Estados Financieros Básicos:

¹³ INFORMACIÓN FINANCIERA, BASE PARA EL ANÁLISIS DE ESTADOS FINANCIEROS (2009).

- Balance general, conocido como estado de situación financiera o estado de posición financiera, mismo que muestra los activos de los que dispone una entidad, los pasivos exigibles, así como el capital contable o patrimonio contable de una entidad a una fecha determinada. Lo anterior muestra la estructura financiera de la entidad, es decir los activos (los bienes de una empresa), pasivo (la parte de los bienes de la empresa que es deuda) y capital (la parte de los bienes de la empresa que es propia).
- Estado de resultados, para entidades lucrativas o estado de actividades para entidades no lucrativas, este estado financiero muestra los resultados de operación durante un periodo específico y como se determinó, presentando los ingresos, costos y gastos, así como la utilidad o pérdida neta en un periodo.
- Estado de variaciones en el capital contable, en el caso de entidades lucrativas muestra los cambios en la inversión de los propietarios.
- Estado de flujo de efectivo o, en su caso, el estado de cambios en la situación financiera, presenta información acerca de la generación y utilización de recursos por actividades de operación, inversión o financiamiento en el periodo.

De la misma forma, con mucha claridad, nos explican la utilidad de los Estados Financieros, considerando los diferentes sectores a los que van dirigidos, de la siguiente manera:

- Para los accionistas o dueños o patrocinadores, les son de utilidad para tomar decisiones de inversión o asignación de recursos a las

entidades, aportar financiamiento de capital o que realizan aportaciones, contribuciones o donaciones a la entidad, así como evaluar capacidad de crecimiento y estabilidad de la entidad y su rentabilidad, con el fin de asegurar su inversión, obtener un rendimiento y recuperar la inversión, o proporcionar servicios y lograr sus fines sociales;

- A los órganos de supervisión y vigilancia corporativos, internos o externos. Les son de utilidad para formarse un juicio de cómo se ha manejado la entidad y evaluar la gestión de la administración, a través de una evaluación global de la forma en que ésta maneja la rentabilidad, solvencia y capacidad de crecimiento de la entidad para formarse un juicio de cómo y en qué medida ha venido cumpliendo sus objetivos
- Para los administradores, les sirve para conocer de la entidad, entre otras cosas, su capacidad de crecimiento, la generación y aplicación del flujo de efectivo en actividades de operación, financiamiento e inversión, su productividad, los cambios en sus recursos y en sus obligaciones, el desempeño de la administración, su capacidad para mantener el capital contable o patrimonio contable, el potencial para continuar operando en condiciones normales, la facultad para cumplir su responsabilidad social a un nivel satisfactorio.
- A los proveedores, acreedores, empleados, les son de utilidad para tomar decisiones de otorgar crédito por parte de los proveedores y acreedores que esperan una retribución justa por la asignación de recursos o créditos. Los acreedores requieren para la toma de sus decisiones, información financiera que puedan comparar con la de otras entidades y de la misma entidad en diferentes periodos, su

interés se ubica en la evaluación de la solvencia y liquidez de la entidad, su grado de endeudamiento y la capacidad de generar flujos de efectivo suficientes para cubrir los intereses y recuperar sus inversiones o crédito;

- Finalmente, para el gobierno y contribuyentes de impuestos, les sirven para conocer la asignación de presupuestos a organismos de gobierno y privadas, y en el caso de los contribuyentes el conocer la utilización de los impuestos para evaluar la actuación y rendición de cuentas.

Sin considerar agotado el tema, pues reitero es extraordinariamente amplio, considero que los anteriores elementos son suficientes para permitir la comprensión y entendimiento de la Contabilidad, la Información Financiera y los Estados Financieros.

De esta manera, la Contabilidad es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad; la Información Financiera emana de la Contabilidad y expresa de manera cuantitativa y descriptiva, la posición y desempeño financiero en una entidad y los Estados Financieros se enfocan a proveer información que permita evaluar el desenvolvimiento de la entidad, así como en proporcionar elementos de juicio para estimar el comportamiento futuro de los flujos de efectivo, entre otros aspectos, siendo los principales: el Balance General, el Estado de Resultados, el Estado de Variaciones en el Capital Contable y el Estado de Flujo de Efectivo o el Estado de Cambios en la Situación Financiera, cuya utilidad es evidente para los accionistas o dueños, para los órganos de supervisión y vigilancia corporativos, internos o externos, para los administradores, para los proveedores, acreedores o empleados y finalmente, para el gobierno y contribuyentes de impuestos.

1. CAPÍTULO I

LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS Y LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA

En este capítulo, analizaré tanto los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) como las Normas de Información Financiera (NIF) desde un punto de vista general, pues no es materia del presente trabajo el análisis de las cuestiones técnicas contables, como se precisó desde la Introducción.

1.1. LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

Salvo en el apartado de Antecedentes, en el cual se cita bibliografía específica, en el desarrollo de este apartado, tomo como base los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.¹⁴

1.1.1. ANTECEDENTES

En la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad y la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas efectuada en Mar del Plata, Argentina, en 1965, se enunciaron 14 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) los cuales se plantearon, de manera sintética, de la siguiente manera:¹⁵

¹⁴ PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS, (2004). Fragmentos tomados de los apartados DECLARACION DE LA COMISION y PROLOGO.

¹⁵ CONTABILIDAD BÁSICA. E. Fowler (1997).
FUNDAMENTOS DE LA CONTABILIDAD. Mario Biondi y María C.T. de Zandona, E(1991)

1. Equidad

Este Principio insiste en la necesidad de asignar equidad entre los intereses opuestos que están en juego en una empresa o ente principio que debe ser una constante invariable en la contabilidad.

2. Ente

Este Principio indica que los estados financieros se refieren siempre a un "ente" determinado, donde el propietario es considerado como tercero.

En ese sentido, es necesario diferenciar el concepto de "ente" del de "persona" ya que una misma persona puede producir estados financieros de varios "entes".

3. Bienes Económicos

Este Principio establece que los estados financieros se refieren siempre a bienes económicos, es decir bienes materiales e inmateriales que posean valor monetario o económico por ser susceptibles de ser valuados en términos dinerarios.

4. Moneda Común

Este Principio indica que los estados financieros reflejan el patrimonio mediante el registro de operaciones en una moneda común a la cual deben reducirse todos sus componentes

Generalmente se utiliza como moneda de cuenta la que tiene curso legal en el país dentro del cual funciona el "ente".

5. Empresa en Marcha

Este principio se refiere a que los estados financieros pertenecen a una "empresa en marcha", considerándose que el concepto que informa el estado financiero se refiere a un "ente" actual, vigente y con proyección futura, salvo evidencia en contrario.

6. Valuación al Costo

Este Principio se refiere a que el principal criterio de valuación que se ha de reflejar en los estados financieros, se refiere al costo histórico o de adquisición.

7. Ejercicio

Este Principio, también recibe el nombre de "Período" y se traduce en que los resultados de los "entes" se miden por períodos iguales en intervalos de tiempo.

Esta medición temporal se da para satisfacer razones de administración, legales, fiscales financieras o de otro tipo.

Es una condición que los ejercicios sean de igual duración, para que los resultados de dos o mas períodos o ejercicios sean comparables entre sí.

8. Devengado

Este principio nos indica que las variaciones patrimoniales que deben considerarse para establecer el resultado económico son las que competen a un ejercicio sin entrar a considerar si se han cobrado o pagado.

9. Objetividad

Según este Principio, los cambios en los activos, pasivos y en la expresión contable del patrimonio neto, deben reconocerse formalmente en los registros contables, tan pronto como sea posible medirlos objetivamente y expresar esa medida en moneda de cuenta o común.

10. Realización

Este Principio nos indica que los resultados económicos solo deben computarse cuando sean realizados, es decir, cuando la operación que los origina queda perfeccionada desde el punto de vista legal o de acuerdo a las prácticas comerciales aplicables y se hayan ponderado fundamentalmente todos los riesgos inherentes a tal operación. Debe establecerse con carácter general que el concepto "realizado" participa del concepto devengado.

11. Prudencia

Significa este Principio que cuando se deba elegir entre dos valores por un elemento del activo, normalmente se debe optar por el más bajo. Este Principio se puede expresar también diciendo: "contabilizar todas las pérdidas cuando se conocen y las ganancias solamente cuando se hayan realizado".

12. Uniformidad

Nos refiere este Principio que cuándo se aplique un Principio para preparar los estados financieros de un determinado ente, deben ser aplicados uniformemente de un ejercicio al otro.

Sin embargo, el Principio de Uniformidad no debe conducir a mantenerse inalterable cuando no fuere aplicable o cuando las circunstancias aconsejen sean modificadas. Debe señalarse por medio de una nota aclaratoria, el efecto en los estados financieros de cualquier cambio de importancia en la aplicación de los principios generales y de las normas particulares.

13. Materialidad

Indica este Principio que al ponderar la correcta aplicación de los principios debe necesariamente actuarse con sentido práctico. Frecuentemente se presentan situaciones que no encuadran dentro de aquéllos y que, sin embargo, no presentan problemas porque el efecto que producen no distorsiona el cuadro general, aunque no existe una línea divisoria que fije los límites de lo que es y no es significativo y debe aplicarse el mejor criterio para resolver lo que corresponda en cada caso en el resultado de las operaciones.

14. Exposición

De acuerdo con este Principio los estados financieros deben contener toda la información básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación de la situación financiera y de los resultados económicos del ente a que se refieren.

1.1.2. EMISOR DE LOS PRINCIPIOS

A partir de los 14 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) emanados de la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad y de la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas antes enunciados, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. a través de su Comisión de Principios de Contabilidad, decidió emitir una serie de “Boletines”, mismos que contenían y desarrollaban detalladamente, casi con carácter normativo, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) que, tal como se indicó desde la Introducción del presente trabajo, se encontraron vigentes hasta el año 2006.

1.1.3. FORMA DE LOS PRINCIPIOS

Informaba la propia Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.¹⁶ que los organismos encargados de promulgar las normas contables en distintos países del mundo, habían adoptado diferentes estilos para emitir sus disposiciones, dependiendo del ambiente legal, cultural y político en que se han desarrollado.

Algunos se habían concentrado más en resaltar los principios generales y habían dejado espacio al juicio profesional en su aplicación.

Sin embargo, la Comisión de Principios de Contabilidad, siguiendo la línea del *International Accounting Standards Committee* (IASC) en su momento y actualmente del *International Accounting Standards Board* (IASB), tomó el criterio en cuanto al estilo de desarrollar reglas detalladas, cuyo riesgo es que si una regla no prohíbe explícitamente un tratamiento o una presentación determinada, entonces lo permite.

¹⁶ Ob. Cit.

Por lo anterior, la forma en la que la Comisión de Principios de Contabilidad integró sus boletines, estaba basada precisamente en el concepto de principios generales con reglas particulares para su aplicación; por lo que en su momento, dicha Comisión invitó al Consejo Mexicano de Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. a continuar en la misma dirección y enfoque de los principios generales.

La mecánica procedimental que adoptó la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., consistió en emitir una serie de pronunciamientos, que son producto de un largo proceso que se inició con la identificación de dudas o áreas de oportunidad en materia contable, que ameritaban la definición de una solución concreta o de una interpretación de la propia Comisión.

Después del análisis y evaluación de las distintas alternativas por parte de los miembros de la Comisión de Principios de Contabilidad, se formuló un documento con un proyecto de pronunciamiento, el cual una vez que fue aprobado por lo menos con los votos de las dos terceras partes de los integrantes de la Comisión antes mencionada, se turnó al Comité Ejecutivo Nacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., para que aprobara su divulgación.

Si el contenido del proyecto tenía el carácter normativo, se sometía a un proceso de auscultación, o consulta y revisión, entre todas las personas interesadas en la información financiera.

Todos los puntos de vista que se recogían, se analizaban y evaluaban cuidadosamente y con base en ellos, se modificaba en lo procedente el documento respectivo. La versión corregida se enviaba nuevamente al

Comité Ejecutivo Nacional junto con el voto razonado de los miembros de la Comisión que hubiesen objetado parcial o totalmente el pronunciamiento que se estaba proponiendo para que se aprobara su promulgación como una norma técnica obligatoria para los socios del Instituto Mexicano de Contadores Públicos y para las entidades que emitieran información financiera de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA).

Al documento aprobado que contenía la norma se le conoce como “boletín”; cada uno de los cuales, se numeraba y se agrupaban en “series” identificadas con letras mayúsculas, según su materia.

Si el pronunciamiento tenía el alcance de una adecuación al contenido de un boletín emitido previamente, estas adecuaciones siguen todo el proceso ya descrito para los boletines y tenían la misma naturaleza que éstos.

Sin embargo, en otros casos, el objetivo del pronunciamiento era aclarar algún punto de un boletín o dar a conocer la interpretación de la propia Comisión de Principios de Contabilidad sobre el tratamiento contable de una determinada situación.

Estos pronunciamientos seguían parte del proceso señalado de los boletines y de las adecuaciones, excepto en lo relativo a la etapa de auscultación. Su contenido no asumía la forma de una norma sino de una recomendación o aclaración. A los documentos que contenían estas opiniones o interpretaciones se les conoce como “circulares”.

1.1.4. ESTRUCTURA

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), que como ya quedó expresado, hasta el 2006 fueron instrumentos detallados y fundamentalmente normativos, se estructuraban de la siguiente manera:

- Los boletines de la Serie A (once boletines) se referían a los principios contables básicos.
- Los de la Serie B (dieciséis boletines) estaban enfocados a principios relativos a estados financieros en general.
- Los de la Serie C (quince boletines) se referían a principios aplicables a partidas o conceptos específicos.
- Los boletines de la Serie D (siete boletines) trataban problemas especiales en la determinación de resultados.
- Por último, los boletines de la Serie E (dos boletines) incluían reglas particulares para industrias especializadas.
- Adicionalmente, se emitieron cincuenta y siete circulares aclarando e interpretando algunos temas específicos de los boletines.

A lo largo del tiempo quedó demostrado que esta estructura ha sido benéfica y útil para la comunidad interesada en la información financiera, razón por la cual la Comisión de Principios de Contabilidad ha estimado conveniente que se conserve.

1.1.5. RELACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

A continuación se muestra la Tabla I, en la que se relacionan los Boletines y Circulares emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., así como sus fechas de emisión, que constituyen los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) vigentes en el 2004 (en la vigésima edición):

TABLA I

RELACIÓN DE BOLETINES Y CIRCULARES EMITIDOS POR LA COMISIÓN DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C. ASÍ COMO DE SUS FECHAS DE EMISIÓN, QUE CONSTITUYEN LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

Serie A		
Principios contables básicos		Fecha de Publicación
A-1.	Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera Addendum al Boletín A-1 Esquema de la Teoría básica de la contabilidad financiera	Ene. 1974 Ene. 1999
A-2.	Entidad	Sep. 1975
A-3.	Realización y periodo contable	Oct. 1975
A-5.	Revelación suficiente	Jul. 1974
A-6.	Importancia relativa	Oct. 1981
A-7	Comparabilidad	Feb. 1994
A-8	Aplicación supletoria de las normas internacionales de contabilidad	Ene. 1995
A-11	Definición de los conceptos básicos integrantes de los estados financieros	Oct. 1987

Serie B		
Principios relativos a estados financieros en general		
B-1.	Objetivos de los estados financieros	Oct. 1981
B-2.	Objetivos de los estados financieros de entidades con propósitos no lucrativos	Ene. 2004
B-3.	Estado de resultados	Dic. 1995
B-4.	Utilidad integral	Ago. 2000
B-5.	Información financiera por segmentos	Abr. 2003
B-7	Adquisición de negocios	May. 2004
B-8	Estados financieros consolidados y combinados y valuación de inversiones permanentes en acciones	Ene. 1992
B-9.	Información financiera a fechas intermedias	Ene. 1983
B-10.	Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera (<i>Documento integrado</i>)	Dic. 1984
B-12.	Estado de cambios en la situación financiera	Ene.1990
B-13.	Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros	Jun. 1995
B-14.	Utilidad por acción	Ene. 1997
B-15.	Transacciones en moneda extranjera y conversión de estados financieros de operaciones extranjeras	Ene. 1998
B-16.	Estados financieros de entidades con propósitos no lucrativos	Jun. 2004
Serie C		
Principios aplicables a partidas o conceptos específicos		
C-1.	Efectivo	Feb. 2000
C-2.	Instrumentos financieros	Feb. 2000
C-2.	Documento de adecuaciones al Boletín C-2	Abr. 2004
C-3.	Cuentas por cobrar	Jun. 1974
C-4.	Inventarios	Ene. 1974
C-5.	Pagos anticipados	Oct. 1981
C-6	Inmuebles, maquinaria y equipo	Jul. 1974
C-8	Activos intangibles	Ene. 2002

C-9.	Pasivo, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos (Boletín C-9 con modificaciones al 21 de agosto de 2003)	Dic. 2001
C-10.	Instrumentos financieros derivados y operaciones de cobertura	Abr. 2004
C-11.	Capital contable	Ene. 1990
C-12.	Instrumentos financieros con características de pasivo, de capital o de ambos	May. 2003
C-13.	Partes relacionadas	Abr. 1989
C-15.	Deterioro en el valor de los activos de larga duración y su disposición	Mar. 2003
Serie D		
Problemas especiales de determinación de resultados		
D-3.	Obligaciones laborales (revisado)	Ene. 2004
D-4.	Tratamiento contable del impuesto sobre la renta, del impuesto al activo y de la participación de los trabajadores en la utilidad	May. 1999
D-5.	Arrendamientos	Ene. 1991
D-7.	Contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital	Ene. 2001
Serie E		
Reglas particulares para industrias especializadas		
E-1.	Agricultura (actividades agropecuarias)	Dic. 2002
E-2.	Ingresos y contribuciones recibidas con propósitos no lucrativos, así como contribuciones otorgadas por las mismas	May. 2004
Circulares		Fecha de Publicación
Circular 22.	Tratamiento contable de los derechos y obligaciones derivados del fideicomiso de cobertura de riesgo cambiario (FICORCA)	Ago. 1983
Circular 30.	Interpretación al Boletín D-4	Mar. 1988
Circular 33.	Tratamiento contable del impuesto	

	al activo de las empresas	Abr. 1990
Circular 35.	Impuesto sobre dividendos	Jun. 1991
Circular 36.	Tratamiento contable del exceso del valor en libros para el costo de las acciones en subsidiarias	Mar. 1992
Circular 37.	Tratamiento de la nueva unidad monetaria	Oct. 1992
Circular 38.	Adquisición temporal de acciones propias	Dic. 1992
Circular 39.	Diferimiento de aplicación de los párrafos transitorios 43 y 44 del Boletín B-8 y de la Circular 36	Abr. 1993
Circular 40.	Tratamiento contable de los gastos de riesgo y colocación de acciones	Sep. 1994
Circular 41.	Criterios sobre la aplicación supletoria de las normas internacionales de contabilidad	Abr. 1995
Circular 42.	Tratamiento contable de las diferencias en cambio en los efectos de conversión para la consolidación de estados financieros de entidades extranjeras, o la aplicación del método de participación en asociadas	Abr. 1995
Circular 43.	Tratamiento contable de los efectos de la devaluación de diciembre de 1994	Mar. 1995
Circular 44.	Tratamiento contable de las unidades de inversión (UDIS)	Oct. 1995
Circular 45.	Vigencia sobre aplicación supletoria de las normas internacionales de contabilidad	Mar. 1996
Circular 49.	Normas internacionales de contabilidad de aplicación supletoria con carácter obligatorio	Jun. 1996
Circular 50.	Tasas de interés a utilizar para la valuación de las obligaciones laborales y aplicación supletoria de principios de contabilidad, relativa a las obligaciones laborales	Ene. 1997
Circular 52.	Revelación y tratamiento contable de los costos y planes asociados con la modificación de aplicaciones de computadora por el cambio al año 2000	Ago. 1998
Circular 53.	Definición de la tasa aplicable para el reconocimiento contable del impuesto sobre la renta a partir de 1999	Sep. 1999

Circular 54.	Interpretaciones al boletín D-4. Tratamiento contable del Impuesto Sobre la Renta (ISR), del Impuesto al Activo (IA) y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad (PTU)	Jul. 2000
Circular 55.	Aplicación supletoria de la NIC 40	Abr. 2001
Circular 56.	Tratamiento contable del efecto en cambio de tasas en el Impuesto Sobre la Renta y otras disposiciones que afectan la determinación del Impuesto diferido de acuerdo con el Boletín D-4, Tratamiento contable del Impuesto sobre la renta, del Impuesto al Activo y de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades	Mar. 2001
Circular 57.	Revelación suficiente derivada de la Ley de Concursos Mercantiles	Mar. 2003

1.2. LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA

Para el desarrollo de este apartado tomo como base las Normas de Información Financiera (NIF) emitidas por el Consejo Mexicano de Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A. C.¹⁷

1.2.1. TRANSICIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS A LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA

Durante más de 30 años, la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C., fue encargada de emitir la normatividad contable en nuestro país, bajo la denominación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA). En este conjunto de boletines y circulares se establecieron los fundamentos de la contabilidad

¹⁷ NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, (2007). Fragmentos tomados del PROLOGO.

financiera en los que se basó no sólo el desarrollo de normas particulares, sino también la respuesta a controversias o problemáticas derivadas de la emisión de estados financieros de las entidades económicas. Indiscutiblemente, la Comisión de Principios de Contabilidad desempeñó esta función con un alto grado de dedicación, responsabilidad y profesionalismo.

A partir del 1º de junio de 2004, es el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, el organismo independiente que asume la función y la responsabilidad de la emisión de la normatividad contable en México, con la finalidad principal de lograr, por una parte, la armonización de las normas locales utilizadas por los diversos sectores de nuestra economía y por la otra, convergir al máximo posible, con las Normas Internacionales de Información Financiera (*IFRS*, por sus siglas en inglés *-International Financial Reporting Standards-*) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*IASB -International Accounting Standard Board-*).¹⁸

El CINIF es un organismo independiente en su patrimonio y operación, constituido en el año 2002 por entidades líderes de los sectores público y privado, con objeto de desarrollar las Normas de Información Financiera (NIF) con un alto grado de transparencia, objetividad y confiabilidad, que sean de utilidad tanto para emisores como para usuarios de la información financiera.

1.2.2. PROCEDIMIENTO DE CREACIÓN DE LAS NORMAS

Para lograr lo anterior, se conformó un Consejo Emisor del Consejo Mexicano de Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C., al que se han integrado investigadores de tiempo completo

¹⁸ ERNST & YOUNG / COMENTARIOS/ (2006)

provenientes de diferentes campos de experiencia y competencia profesional, resaltando su independencia de criterio, objetividad e integridad, quienes trabajan junto con reconocidos profesionistas y académicos voluntarios, a fin de lograr puntos de vista plurales e independientes. Asimismo, el proceso de emisión de normatividad está en todo momento bajo la observancia de cualquier interesado, al publicarse en la página electrónica del Consejo Mexicano de Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C., el inventario de proyectos, los avances a dichos proyectos, las normas en proceso de auscultación, las respuestas recibidas en este proceso y, finalmente, los documentos denominados “Bases para Conclusiones”, que dan respuesta a los comentarios recibidos durante la auscultación.

El Consejo Mexicano de Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. es el encargado directo de desarrollar dicha normatividad. Para lograrlo, lleva a cabo procesos de investigación y auscultación entre la comunidad financiera y de negocios, y otros sectores interesados, dando como resultado, la emisión de documentos llamados Normas de Información Financiera (NIF).

Adicionalmente, existen ciertos criterios interpretativos denominados “Interpretaciones a las Normas de Información Financiera” (INIF), y un par de aclaraciones y guías de implementación de las Normas de Información Financiera (NIF) denominadas “Orientaciones a las Normas de Información Financiera” (ONIF).

El procedimiento de creación de las Normas de Información Financiera (NIF) es parecido al antes analizado de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA): los pronunciamientos del Consejo Mexicano de Investigación y Desarrollo de Normas de Información

Financiera, A.C. son producto de un largo proceso que se inicia con la identificación de dudas o áreas de oportunidad en materia de información financiera que ameritan la exposición de una solución concreta o de una interpretación por parte del Consejo Mexicano de Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. Después del análisis y evaluación de las distintas alternativas por parte de los miembros del Consejo Emisor del Consejo Mexicano de Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C., se formula un documento como un borrador para discusión, el cual una vez que ha sido aprobado por los votos de al menos las dos terceras partes de los miembros del Consejo, se envía al Comité Técnico Consultivo del Consejo Mexicano de Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. para que realice recomendaciones o valide la normatividad propuesta para su divulgación.

Si el contenido del proyecto tiene el carácter de norma, se somete, durante un periodo suficientemente amplio, a un proceso de auscultación entre todas las personas interesadas en la información financiera. Todos los puntos de vista que se recogen, se analizan y evalúan cuidadosamente y con base en ellos se modifica en lo procedente el documento respectivo, el cual nuevamente debe ser aprobado por los votos de al menos las dos terceras partes de los miembros del Consejo Emisor del Consejo Mexicano de Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. La versión aprobada se envía nuevamente al Comité Técnico Consultivo junto con un análisis de los puntos observados durante la auscultación más el sustento técnico por el cual fueron aceptadas o rechazadas las sugerencias o modificaciones propuestas durante ese proceso; además, en caso de proceder, debe enviarse el voto razonado de miembros del Consejo Emisor que hubiese objetado parcial o totalmente el pronunciamiento que se está proponiendo como definitivo para que se apruebe su publicación como una norma técnica obligatoria para las entidades que emitan información

financiera de acuerdo con Normas de Información Financiera (NIF). Al documento aprobado que contiene la norma se le conoce como “NIF”.

El pronunciamiento puede tener el alcance de una adecuación al contenido de una Norma de Información Financiera emitida previamente. Estas adecuaciones siguen todo el proceso ya descrito para las Normas de Información Financiera (NIF) y tienen la misma naturaleza que éstas. En otros casos, el objetivo del pronunciamiento es aclarar algún punto de una Norma de Información Financiera o dar a conocer la interpretación del Consejo Emisor sobre el tratamiento contable de una determinada situación. Estos pronunciamientos siguen parte del proceso señalado de las Normas de Información Financiera (NIF) y de sus adecuaciones, excepto en lo relativo a la etapa de auscultación, salvo que ello implique proporcionar guías sobre nuevos problemas detectados en la información financiera que no estén tratados específicamente en las Normas de Información Financiera (NIF), o bien sobre aquellos problemas sobre los que se hayan desarrollado, o que se desarrollen, tratamientos poco satisfactorios o contradictorios. Su contenido no asume la forma de una norma sino de una recomendación o aclaración. A los documentos que contienen estas opiniones o interpretaciones se les conoce como “INIF” y en caso de ser orientaciones, reciben el nombre de Orientaciones a las Normas de Información Financiera “ONIF”.

Las normas contables son dinámicas y se van adaptando a los cambios experimentados en el entorno bajo el cual desarrollan su actividad las entidades. Esto es, algunas normas se modifican, otras se eliminan o bien simple y sencillamente surge la necesidad de emitir nuevas disposiciones. Esto hace necesario que con cierta periodicidad se publiquen ediciones nuevas debidamente actualizadas de este libro. Es importante señalar que la utilización de las NIF incrementa la calidad de la información financiera

contenida en los estados financieros, asegurando así, su mayor aceptación, no sólo a nivel nacional, sino también internacional.

1.2.3. ESTRUCTURA

Las Normas de Información Financiera (NIF), presentan la siguiente estructura general:

- La Serie NIF A se refiere al Marco Conceptual con nueve normas.
- La Serie NIF B trata las Normas aplicables a los estados financieros en su conjunto con cuatro normas y dos subcapítulos: Información financiera por segmentos, con dos normas e Información financiera a fechas intermedias, con cinco normas.
- La Serie NIF C, referente a Normas aplicables a conceptos específicos de los estados financieros, con 4 normas y 4 subcapítulos: Inventarios, Pagos anticipados, Propiedades, Planta y equipo, con ocho normas y Obligaciones asociadas con el retiro de propiedades, planta y equipo.
- La Serie NIF D relativa las Normas aplicables a problemas de determinación de resultados, con seis normas.
- La Serie NIF E relacionada con las Normas aplicables a las actividades especializadas de distintos sectores, con dos normas.

Adicionalmente a las normas anteriores, el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C. ha emitido los siguientes instrumentos complementarios:

- Dos Circulares.
- Dieciséis Interpretaciones a las Normas de Información Financiera “INIF”.
- Dos Orientaciones a las Normas de Información Financiera “ONIF”.

1.2.4. RELACIÓN DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA

A continuación se muestra la Tabla II en la que se relacionan las Normas de Información Financiera (NIF) emitidas por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C., así como de sus disposiciones complementarias.

TABLA II

RELACIÓN NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA EMITIDOS POR EL CONSEJO MEXICANO DE NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, A.C., ASÍ COMO DE SUS DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS

Serie NIF A	
Marco Conceptual	NIF/Boletín
Estructura de las Normas de Información Financiera	A-1
Postulados básicos	A-2
Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros	A-3
Características cualitativas de los estados financieros	A-4
Elementos básicos de los estados financieros	A-5
Reconocimiento y valuación	A-6

Presentación y revelación	A-7
Supletoriedad	A-8
Bases para conclusiones del Marco Conceptual	BC
<u>Serie NIF B</u>	
Normas aplicables a los estados financieros en su conjunto	NIF/Boletín
Cambios contables y correcciones de errores	B-1
Estado de flujos de efectivo	B-2
Estado de resultados	B-3
Utilidad integral	B-4
Información financiera por segmentos	B-5
Adquisiciones de negocios	B-7
Estados financieros consolidados o combinados	B-8
Información financiera a fechas intermedias	B-9
Efectos de la inflación	B-10
Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros	B-13
Utilidad por acción	B-14
Conversión de monedas extranjeras	B-15
Estados financieros de entidades con propósitos no lucrativos	B-16
<u>Serie NIF C</u>	
Normas aplicables a conceptos específicos de los estados financieros	NIF/Boletín
Efectivo y equivalentes de efectivo	C-1
Instrumentos financieros	C-2
Documentos de adecuaciones al Boletín C-2	C-2
Cuentas por cobrar	C-3
Inventarios	C-4
Pagos anticipados	C-5
Propiedades, plantas y equipo	C-6
Inversiones en asociadas y otras inversiones permanentes	C-7

Activos intangibles	C-8
Pasivo, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos	C-9
Instrumentos financieros derivados y operaciones de cobertura	C-10
Capital contable	C-11
Instrumentos financieros con características de pasivo, de capital o de ambos	C-12
Partes relacionadas	C-13
Deterioro en el valor de los activos de larga duración y su disposición	C-15
Obligaciones asociadas con el retiro de propiedades, planta y equipo	C-18
<u>Serie NIF D</u>	
Normas aplicables a problemas de determinación de resultados	NIF/Boletín
Beneficios a los empleados	D-3
Impuestos a la utilidad	D-4
Arrendamientos	D-5
Capitalización del resultado integral de financiamiento	D-6
Contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital	D-7
Pagos basados en acciones	D-8
<u>Serie NIF E</u>	
Normas aplicables a las actividades especializadas de distintos sectores	NIF/Boletín
Agricultura	E-1
Donativos recibidos u otorgados por entidades con propósitos no lucrativos	E-2
<u>Circulares</u>	Número
Adquisición temporal de acciones propias	38
Tratamiento contable de los gastos de registro y colocación de acciones	40
Tratamiento contables de las Unidades de Inversión (UDIS)	44
Aplicación supletoria de la NIC 40	55
Revelación suficiente derivada de la Ley de Concursos Mercantiles	57

<u>Interpretaciones a las Normas de Información Financiera</u>	Número
Aplicación inicial de las NIF	INIF 3
Reconocimiento de la contraprestación adicional pactada al inicio del instrumento financiero derivado para ajustarlo a su valor razonable	INIF 5
Oportunidad en la designación formal de cobertura	INIF 6
Aplicación de la utilidad o pérdida integral generada por una cobertura de flujo de efectivo sobre una transacción pronosticada de compra de un activo no financiero	INIF 7
Efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Única	INIF 8
Presentación de estados financieros comparativos por la entrada en vigor de la NIF B-10	INIF 9
Designación de instrumentos financieros como cobertura de una posición neta	INIF 10
Reciclaje de la utilidad integral reconocida, cuando se suspende la contabilidad de cobertura de flujos de efectivo	INIF 11
Instrumentos financieros derivados contratados por distribuidores de gas en beneficio de sus clientes	INIF 12
Reconocimiento del ajuste de la posición primaria cubierta al suspender la contabilidad de cobertura de valor razonable	INIF 13
Contratos de construcción, venta y prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles	INIF 14
Estados financieros cuya moneda de informe es igual a la de registro, pero diferente a la funcional	INIF 15
Transferencia de categoría de instrumentos financieros primarios con fines de negociación	INIF 16
Contratos de concesión de servicios	INIF 17
Reconocimiento de los efectos de la Reforma fiscal 2010 en los impuestos a la utilidad	INIF 18
Cambio derivado de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera	INIF 19
<u>Orientaciones a las Normas de Información Financiera</u>	Número
Presentación o revelación de la utilidad o pérdida de operación	ONIF 1
Recopilación de normas de presentación y de revelación sobre instrumentos financieros	ONIF 2

1.2.5. MARCO CONCEPTUAL

En este y los siguientes apartados, presento un resumen esquemático de los principales elementos y características generales de las Normas de Información Financiera (NIF).

Aclaro que no me refiero en este trabajo a normas específicas referentes a los detalles de la contabilidad o de la información financiera o de los estados financieros, ya que rebasa a los objetivos de este trabajo el puntualizar tales aspectos. Sólo me he de referir a elementos y características generales.

El Marco Conceptual de las Normas de Información Financiera (NIF), es un sistema coherente de objetivos y fundamentos interrelacionados, agrupados en un orden lógico deductivo, destinados a servir como sustento racional para el desarrollo de las Normas de Información Financiera (NIF) y como referencia en la solución de los problemas que surgen en la práctica contable.

El Marco Conceptual sirve al usuario general de la información financiera al:

- a) Permitir un mayor entendimiento acerca de la naturaleza, función y limitaciones de la información financiera.
- b) Dar sustento teórico para la emisión de las NIF particulares, evitando con ello, la emisión de normas arbitrarias que no sean consistentes entre sí.
- c) Constituir un marco de referencia para aclarar o sustentar tratamientos contables.

- d) Proporcionar una terminología y un punto de referencia común entre los usuarios generales de la información financiera, promoviendo una mejor comunicación entre ellos.

El Marco Conceptual se integra de una serie de normas interrelacionadas y ordenadas en forma secuencial, de proposiciones generales a proposiciones particulares, como sigue:

- a) Establecimiento de los postulados básicos del sistema de información contable;
- b) Identificación de las necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros;
- c) Establecimiento de las características cualitativas de los estados financieros para cumplir con sus objetivos ;
- d) Definición de los elementos básicos de los estados financieros;
- e) Establecimiento de los criterios generales de reconocimientos y valuación de los elementos de los estados financieros;
- f) Establecimientos de los criterios generales de presentación y revelación de la información financiera contenida en los estados financieros;
- g) Establecimiento de las bases para la aplicación de normas supletorias en ausencia de NIF particulares.

1.2.6. POSTULADOS BÁSICOS

Los postulados básicos son fundamentos que configuran el sistema de información contable y rigen el ambiente bajo el cual debe operar dicho sistema.

Por lo tanto, tienen influencia en todas las fases que comprenden, dicho sistema contable; esto es, inciden en la identificación, análisis, interpretación, capacitación, procesamiento y, finalmente, en el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y de otros eventos, que lleva a cabo o que afectan económicamente a una entidad.

El postulado que obliga a la capacitación de la esencia económica en la delimitación y operación del sistema de información contable, es el de *sustancia económica*. El postulado que identifica y delimita al ente, es el de *entidad económica* y el que asume su continuidad es el de *negocio en marcha*. Los postulados que establecen las bases para el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas que lleva a cabo una entidad y otros eventos, que la afecten económicamente, son los de: *devengación contable, asociación de costos y gastos con ingresos, valuación, dualidad económica y consistencia*.

La definición de los postulados básicos del sistema de información contable se refiere a las necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros.

Los objetivos de los estados financieros se derivan principalmente de las necesidades del usuario general, las cuales dependen significativamente de la naturaleza de las actividades de la entidad y de la relación que dicho usuario tenga con ésta.

Los estados financieros deben permitir al usuario general evaluar:

- a) El comportamiento económico-financiero de la entidad, su estabilidad y vulnerabilidad; así como, su efectividad y eficiencia en el cumplimiento de sus objetivos; y
- b) La capacidad de la entidad para mantener y optimizar sus recursos, obtener financiamientos adecuados, retribuir a sus fuentes de financiamientos adecuados, retribuir a sus fuentes de financiamiento y, en consecuencia, determinar la viabilidad de la entidad como negocio en marcha.

Los estados financieros básicos que responden a las necesidades comunes del usuario general, son:

- a) El balance general, también llamado estado de situación financiera o estado de posición financiera;
- b) El estado de resultados, para entidades lucrativas o, en su caso, estados de actividades, para entidades con propósitos no lucrativos.
- c) El estado y variaciones en el capital contable, en el caso de entidades lucrativas; y
- d) El estado de flujo de efectivo o en su caso, el estado de cambios en la situación financiera.

1.2.7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

La información financiera contenida en los estados financieros debe reunir determinadas características cualitativas con la finalidad de ser útil para la toma de decisiones de los usuarios generales.

La utilidad como característica fundamental de los estados financieros, es la cualidad de adecuarse a las necesidades comunes del usuario general y constituye el punto de partida para derivar las características cualitativas restantes, las cuales se clasifican en:

- a) Características primarias, y
- b) Características secundarias.

Las características cualitativas primarias de los estados financieros, y las secundarias relacionadas a éstas, son:

- a) La *confiabilidad*, a la que se encuentran asociadas como características secundarias: la *veracidad*, la *representatividad*, la *objetividad*, la *verificabilidad* y la *información suficiente*.
- b) La *relevancia*, a la que se encuentran asociadas como características secundarias: la *posibilidad de predicción y confirmación*, así como la *importancia relativa*.
- c) La *comprensibilidad* y
- d) La *comparabilidad*.

En la práctica es necesario encontrar un equilibrio entre las características mencionadas para satisfacer en forma adecuada las necesidades de los usuarios generales y con ello, cumplir con los objetivos de los estados financieros.

1.2.8. ELEMENTOS BÁSICOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Los elementos básicos de los estados financieros son:

- a) Los activos, los pasivos y el capital contable de las entidades lucrativas; y los activos, los pasivos y el patrimonio contable, de las entidades con propósitos no lucrativos. Dichos elementos se presentan en el balance general.
- b) Los ingresos, costos y gastos y la utilidad o pérdida neta, los cuales se presentan en el estado de resultados y el cambio neto en el patrimonio, mismo que se presenta en el estado de actividades de las entidades con propósitos no lucrativos:
- c) Los movimientos de propietarios, la creación de reservas y la utilidad o pérdida integral, los cuales se presentan en el estado de variaciones en el capital contable de la entidades lucrativas; y
- d) El origen y la aplicación de recursos, los cuales se presentan en el estado de flujo de efectivo o, en su caso, en el estado de cambios en la situación financiera, tanto por las entidades lucrativas como por las que tienen propósitos no lucrativos.

1.3. NOTA FINAL

Una vez desarrollado este capítulo, cabe destacar las siguientes consideraciones:

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) en México derivaron de los 14 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) emanados de la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad y de la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, es decir, se tomaron como base los criterios internacionales para el desarrollo de la normatividad financiera y contable en nuestro país.

Ahora bien, una de las principales finalidades de la transición de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) a las Normas de Información Financiera (NIF), era apegarse en la mayor medida posible a las Normas Internacionales de Información Financiera, evidenciando nuevamente la influencia internacional en la normatividad financiera y contable en México.

Resulta evidente la gran importancia respecto a que la normatividad en materia contable y financiera de nuestro país sea homogénea y alineada con la internacional, ya que vivimos en un entorno globalizado en el que muchas de las corporaciones internacionales tienen empresas filiales en diversos países, se realizan operaciones, reportes intercompañías e incluso, en ocasiones, se cotiza en la bolsa de valores extranjera; no obstante, nos encontramos en un país sujeto a un marco jurídico el cual debe comprender también a la normatividad financiera y contable.

De lo antes expresado puede afirmarse que tanto las Normas de Información Financiera (NIF), que actualmente constituyen los lineamientos de

observancia general en materia contable, así como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) -su antecedente-, se basan en principios normativos internacionales, no así en las leyes mexicanas, por tanto, jurídicamente carecen de sustento en nuestro sistema pero a pesar de ello, se constituyen en una verdadera normatividad obligatoria, aplicada y aceptada por todos los contadores e incluso por algunas leyes, aunque no emanen de ella, como se precisará a lo largo del presente trabajo.

En adición, considero que en la medida en que una normatividad financiera y contable dinámica y actualizada se incluya en la legislación, será posible evitar fraudes y desfalcos, así como fiscalizar mejor a los contribuyentes.

Finalmente, el motivo esencial de este trabajo es analizar la necesidad de que tanto la legislación de nuestro país contemple a las Normas de Información Financiera (NIF), otorgándoles mayor fuerza, aplicabilidad y homogeneidad, como que éstas se circunscriban a las leyes mexicanas.

2. CAPÍTULO II

RÉGIMEN LEGAL ESPECIAL DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL: LA LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Como he venido expresando, en México el régimen legal de la Contabilidad “privada” y de la Contabilidad “gubernamental” han seguido caminos muy diferentes.

Corresponde ahora el análisis del régimen legal de la contabilidad “gubernamental”, esto es, la que se aplica a las entidades del Estado, a las que están controladas por el propio Estado o a las que reciben sus recursos económicos del presupuesto de egresos de la Federación, la cual presenta actualmente una robusta y completa regulación y que en la presente investigación servirá de antecedente y base para comparar el marco normativo respecto a la contabilidad del sector “privado”.

Es importante mencionar que el marco jurídico de la contabilidad gubernamental y la manera en que se estructura, considerado como referencia comparativa el de la contabilidad del sector privado en el presente trabajo, es conceptual, principalmente y para objeto de esta investigación, en cuanto a su finalidad y destinatarios.

1. La finalidad de la contabilidad, en general, es producir sistemática y estructuradamente, información financiera respecto a las operaciones que afectan económicamente a una entidad pública o privada, sin embargo:

- La contabilidad del sector privado tiene el objeto de ser útil en la toma de sus decisiones económicas, es decir, evaluar el desenvolvimiento

de la entidad, así como proporcionar elementos de juicio para estimar el comportamiento futuro de los flujos de efectivo, entre otros.¹⁹

- La contabilidad gubernamental se aplica para facilitar el registro y la fiscalización de los activos, pasivos, ingresos y gastos y, en general, contribuir a medir la eficacia, economía y eficiencia del gasto e ingresos públicos y la administración de la deuda pública, así mismo, coadyuvar a la toma de decisiones, transparencia y programación con base en los resultados, la evaluación y la rendición de cuentas.²⁰

2. Los destinatarios de la información generada por la contabilidad difieren como se explica a continuación:

- Los destinatarios de la contabilidad del sector privado son los interesados en la misma, por ejemplo: los socios o accionistas, proveedores, clientes, empleados, el fisco, etc.
- Los principales destinatarios de la contabilidad gubernamental son los ciudadanos y los entes fiscalizadores, con la finalidad de promover el ejercicio de transparencia y rendición de cuentas.

El instrumento jurídico vigente y aplicable a la contabilidad gubernamental es la Ley General de Contabilidad Gubernamental, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2008, a la que me referiré en este Capítulo.

¹⁹ NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, (2007) Fragmento tomado del NIF A-1

²⁰ LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL, Artículos 2 y 19. (2008)

2.1. ANTECEDENTES

2.1.1. ANTECEDENTE REMOTO: LEY DE PRESUPUESTO, CONTABILIDAD Y GASTO PÚBLICO FEDERAL

Como antecedente remoto de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, encontramos a la vieja Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1976²¹, la cual fue abrogada al emitirse la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, el día 30 de marzo del 2006.

La Ley en análisis, en escasos seis artículos regulaba, en su capítulo IV, De la contabilidad, lo referente a la materia que nos ocupa.

Sin embargo, por su importancia como antecedente, para los fines de la presente investigación, a continuación la analizaré brevemente.

Para comenzar, la ley en comento prevenía en su artículo 39 que cada entidad llevará su propia contabilidad, la cual incluirá las cuentas para registrar tanto los activos, pasivos, capital o patrimonio, ingresos, costos y gastos, como las asignaciones, compromisos y ejercicios correspondientes a los programas y partidas de su propio presupuesto.

Los catálogos de cuentas que utilizarían el Poder Legislativo, el Poder Judicial, la Presidencia de la República, las secretarías de Estado, los departamentos administrativos, la Procuraduría General de la República y el Departamento del Distrito Federal eran emitidos por la entonces Secretaría de Programación y Presupuesto y los de los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal mayoritaria y los fideicomisos en los

²¹ LEY DE PRESUPUESTO, CONTABILIDAD Y GASTO PUBLICO FEDERAL, (1976).

que el fideicomitente sea el Gobierno Federal o el Departamento del Distrito Federal eran autorizados expresamente por dicha Secretaría.

En su artículo 40, determinaba que la contabilidad de las entidades se llevaría con base acumulativa para determinar costos y facilitar la formulación, ejercicio y evaluación de los presupuestos y sus programas con objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución y que los sistemas de contabilidad debían diseñarse y operarse en forma que facilitaran la fiscalización de los activos, pasivos, ingresos, costos, gastos, avances en la ejecución de programas y en general de manera que permitieran medir la eficacia y eficiencia del gasto público federal.

En su artículo 42, la Ley en estudio refería que la Secretaría de Programación y Presupuesto debía girar las instrucciones sobre la forma y términos en que las entidades deban llevar sus registros auxiliares y contabilidad y, en su caso, rendirle sus informes y cuentas para fines de contabilización y consolidación. Asimismo, examinaría periódicamente el funcionamiento del sistema y los procedimientos de contabilidad de cada entidad y podría autorizar su modificación o simplificación.

De su parte, el artículo 43 indicaba que los estados financieros y demás información financiera, presupuestal y contable que emanara de las contabilidades de las entidades comprendidas en el Presupuesto de Egresos de la Federación serían consolidados por la Secretaría de Programación y Presupuesto, la que sería responsable de formular la Cuenta anual de la Hacienda Pública Federal y someterla a la consideración del Presidente de la República para su presentación en los términos del párrafo sexto de la fracción IV del artículo 74 Constitucional.

Los órganos competentes de las Cámaras de Diputados y de Senadores del Congreso de la Unión, así como de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, remitirían oportunamente los estados e información a que se refiere el párrafo anterior, al Presidente de la República, para que éste ordenara su incorporación a la Cuenta anual de la Hacienda Pública Federal.

Finalmente, el artículo 44 determina que en las dependencias del Ejecutivo Federal, en el Departamento del Distrito Federal y en las entidades de la administración pública paraestatal se establecerían órganos de auditoría interna, que dependerían del titular respectivo y cumplirían los programas mínimos que fijara la Secretaría de Programación y Presupuesto.

2.1.2. ANTECEDENTE INMEDIATO: LEY FEDERAL DE PRESUPUESTO Y RESPONSABILIDAD HACENDARIA

El antecedente inmediato de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, tema medular de este Capítulo, es la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria²² la cual regulaba, en su Título Quinto, lo referente a la Contabilidad Gubernamental, de manera específica en tres capítulos, que son:

- CAPÍTULO I. De la Valuación del Patrimonio del Estado (Artículos 86 a 92)
- CAPÍTULO II. De los Catálogos de Cuentas y del Registro Contable de las Operaciones (Artículos 93 a 102)
- CAPÍTULO III. De la Formulación de Estados Financieros (Artículos 103 a 105)

²² LEY FEDERAL DE PRESUPUESTO Y RESPONSABILIDAD HACENDARIA, (2006)

Considero importante mencionar que todos los artículos que componen el Título Quinto de esta Ley fueron derogados al emitirse la Ley General de Contabilidad Gubernamental, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 31 de diciembre del 2008.

Sin embargo, por su importancia para los fines específicos de la presente investigación, también los analizaré.

En el Capítulo I, De la Valuación del Patrimonio del Estado, indicaba esta ley en el artículo 86, que la contabilidad gubernamental se llevaría con base acumulativa. Para ello, los sistemas de contabilidad debían diseñarse y operarse en forma que facilitaran el registro y la fiscalización de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos, y contribuyeran a medir los avances en la ejecución de programas y proyectos y, en general, que permitieran medir la eficacia, economía y eficiencia del gasto público federal, los ingresos, la administración de la deuda incluyendo las obligaciones contingentes y el patrimonio del Estado.

Por su parte el artículo 87 expresaba que en materia de gasto, la contabilidad gubernamental debe facilitar la determinación de los gastos y costos históricos; el seguimiento y fiscalización del Presupuesto de Egresos, y proporcionar elementos para la evaluación de los presupuestos y los programas con base en los objetivos, metas y unidades responsables, con un sistema de indicadores, complementario a la información contable, que facilite la medición del impacto del gasto público en el bienestar de la población. La base acumulativa implica el registro de las operaciones devengadas, por lo que la contabilización de las transacciones se debería realizar conforme a la fecha en que éstas creaban valor económico o

modificaban el patrimonio o su composición, independientemente de la de su pago, por ejemplo, el momento en que un gasto se comprometía (fecha de firma del contrato) en lugar de la fecha en que se paga.

En el artículo 88 nos mencionaba que el sistema de contabilidad gubernamental sería definido, desarrollado y supervisado, atendiendo las aportaciones técnicas de la Auditoría y de la Función Pública, por la instancia que determinara la Secretaría y comprendería el conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos que permitían registrar, procesar, evaluar e informar sobre las transacciones relativas a la situación financiera de los ejecutores de gasto e ingreso públicos y los que afectarían el patrimonio público, comprendería la captación y el registro de las operaciones financieras, presupuestarias y de consecución de metas, a efecto de suministrar información que coadyuvara a la toma de decisiones, la transparencia, la evaluación de las actividades efectuadas y la rendición de cuentas. Correspondía a la Secretaría operar dicho sistema y emitir disposiciones específicas al respecto, tomando en cuenta las disposiciones que para efectos de fiscalización y auditorías emitía la Auditoría.

Por su parte el artículo 89 nos indicaba que la contabilidad de las operaciones debería estar respaldada por los documentos comprobatorios y justificativos originales.

Los Poderes Legislativo y Judicial y los entes autónomos convendrían con la Secretaría la manera de uniformar la contabilidad de las operaciones efectuadas por los mismos.

El artículo 91 hacía alusión que el registro de las operaciones y la preparación de informes financieros, debería llevarse a cabo de acuerdo con los principios de contabilidad gubernamental generales y específicos, así

como conforme a las disposiciones que emitían la Auditoría, la Secretaría y la Función Pública, en el ámbito de sus respectivas competencias.

Por lo que respecta al artículo 92, nos indicaba que los estados financieros y demás información financiera, presupuestaria y contable que emanara de las contabilidades de los ejecutores de gasto, serían consolidados por la Secretaría, la que sería responsable de formular la Cuenta Pública y someterla a la consideración del titular del Ejecutivo Federal, para su presentación en los términos de la fracción IV del artículo 74 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En su Capítulo II (De los Catálogos de Cuentas y del Registro Contable de las Operaciones) determinaba en su artículo 93, que cada ejecutor de gasto reportaría sus operaciones a la contabilidad, la cual incluiría las cuentas para registrar tanto los activos, pasivos, capital o patrimonio, cuentas de orden, ingresos, costos, inversiones y gastos, así como las asignaciones, compromisos y ejercicios correspondientes a los programas y cuentas de gasto de su propio presupuesto.

La contabilidad permitiría llevar un registro histórico detallado de las operaciones financieras y presupuestarias.

Por un lado el artículo 94 nos mencionaba al respecto que la Secretaría establecería la forma y términos en que se debían llevar los registros auxiliares y contabilidad y, en su caso, la rendición de informes y cuentas para fines de contabilización y consolidación. Asimismo, examinaría periódicamente el funcionamiento del sistema y los procedimientos de contabilidad y podría autorizar su modificación o simplificación.

Por otro lado el artículo 95 hacía alusión de que la Secretaría emitiría las disposiciones generales para integrar los catálogos de cuentas a que deberían ajustarse las dependencias y entidades para un registro uniforme de sus operaciones financieras y presupuestarias, los cuales se enviarían a la Auditoría para su opinión.

Los Poderes Legislativo y Judicial y los entes autónomos, por conducto de sus respectivas unidades de administración, convendrían con la Secretaría la manera de aplicar lo dispuesto en el presente artículo.

Por su parte el artículo 96 expresaba que la Secretaría emitiría el catálogo de cuentas de la Administración Pública Federal Centralizada. Asimismo, las entidades deberían enviar sus catálogos de cuentas correspondientes para su autorización en los términos que establecía el Reglamento. Dichos catálogos deberían enviarse a la Auditoría para su opinión.

Por lo que respecta al Artículo 98, decía literalmente que las dependencias y entidades contabilizarían las operaciones financieras y presupuestarias en sus libros o sistemas de registro principales de contabilidad, conforme a las disposiciones que emitía la Secretaría.

Los Poderes Legislativo y Judicial y los entes autónomos, por conducto de sus respectivas unidades de administración, convendrían con la Secretaría la manera de aplicar lo dispuesto en el artículo en comento.

El artículo 99 de la Ley que estamos analizando indicaba que la contabilidad debería contener registros auxiliares que mostraran los avances presupuestarios y financieros, con objeto de facilitar la evaluación en el ejercicio de gasto público, así como permitir el control y conocimiento individual de los distintos saldos de cada cuenta de balance.

Por su parte el artículo 100 expresaba que los ejecutores de gasto estarían obligados a conservar en su poder y a disposición de la Auditoría, por los plazos que al respecto se establecían en las disposiciones generales aplicables, los libros, registros auxiliares e información correspondiente, así como los documentos justificativos y comprobatorios de sus operaciones financieras. En el caso de las dependencias y entidades, la documentación citada debería estar también a disposición de la Secretaría.

En su artículo 101 mencionaba que el registro presupuestario de las operaciones de las dependencias y entidades se efectuaría en las cuentas que para tal efecto establecía la Secretaría, las cuales reflejarían, entre otros, los siguientes momentos contables: presupuesto aprobado, modificado, comprometido, devengado, ejercido y pagado.

Ahora bien el artículo 102 señalaba que para el registro de las operaciones correspondientes a los proyectos de infraestructura productiva de largo plazo contemplados en el artículo 32 de la Ley en estudio, las entidades deberían presentar tanto en la etapa de programación y presupuesto como en su reporte para la Cuenta Pública, el estado de cuenta relativo a cada una de ellos, así como de los pasivos directos y contingentes que al efecto se hubieran contraído, los ingresos que hubieran generado a la fecha y la proyección de sus pagos e ingresos hasta su total terminación.

El Capítulo III que trata de la Formulación de Estados Financieros, indicaba, en el artículo 103 que las dependencias formularían los siguientes reportes financieros: hoja de trabajo o balanza, análisis de cuentas de erario, estado del ejercicio del presupuesto, analítico de ingresos y análisis de la deuda, y los estados financieros que en su caso establecieran las normas correspondientes.

Las entidades elaborarían los siguientes estados financieros: balance general, estado de resultados, estado de origen y aplicación de recursos y flujo de efectivo.

Lo anterior, para su integración a la Cuenta Pública y al Informe de Avance de Gestión Financiera y a otros documentos especiales que determinara la Secretaría o la Auditoría Superior de la Federación, en el ámbito de sus competencias.

Por otro lado el artículo 104 indicaba que la Secretaría, atendiendo las normas aplicables en la materia, emitiría las disposiciones que las dependencias y entidades deberían observar para la conservación, custodia y autorización de baja del Archivo Contable Gubernamental, así como para obtener la autorización del uso del Sistema de Registro Contable.

El artículo 105 de la Ley en estudio, nos señalaba que las dependencias y entidades remitirían anualmente, para efectos de autorización, sus libros o sistemas de registro principales de contabilidad, registrando permanentemente su inventario físico en el libro de inventarios y al cierre de cada ejercicio, éste debería coincidir con los registros en las cuentas de activo correspondientes.

Como ya quedó expresado, los artículos anteriormente analizados fueron derogados al emitirse la Ley General de Contabilidad Gubernamental, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 31 de diciembre del 2008.

Como se desprende del análisis realizado en los párrafos anteriores, la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria establecía muchas generalidades de la contabilidad gubernamental así como el tipo y forma de

los registros, pero dejaba las particularidades a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a las entidades descentralizadas, quienes tenían cierta libertad, por ejemplo, para crear sus catálogos contables, determinando las cuentas que se utilizaban y los momentos en que se afectaban.

Ahora bien, esta ley fue de naturaleza federal, aplicable a los recursos federales, incluso aquellos transferidos a las entidades federativas; por lo que, al realizarse transferencias presupuestarias, las entidades federativas debían contabilizar los recursos en apego a la ley en estudio, no obstante, cada entidad federativa tenía su propia normatividad contable, algo semejante a lo que ocurre con las empresas en el sector privado, en especial aquellas que cotizan en bolsa de valores, como será analizado en el próximo capítulo.

Dicha dualidad resultaba muy complicada en el trabajo que desempeñó como auditor gubernamental, pues no existía congruencia ni uniformidad en los registros contables federales y estatales que permitieran uniformar los criterios o la documentación solicitada para realizar las auditorías. En adición, representaba un reto, por ejemplo, al auditar un fideicomiso o programa que tuviera recursos federales y estatales.

2.2. PRINCIPIOS CONTENIDOS EN LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

De la lectura minuciosa de la Exposición de Motivos de la Ley General de Contabilidad Gubernamental²³, se pueden extraer los principios que dan origen a la referida Ley; los más trascendentes para efectos de la presente investigación, mismos que presento en forma esquemática, son los siguientes:

²³ EXPOSICION DE MOTIVOS DE LA LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL (2008)

- Se propone que la contabilidad gubernamental sea un instrumento clave, permanente y recurrente en la toma de decisiones, por lo que se somete a consideración de esa soberanía un sistema de contabilidad que cuenta con las siguientes características técnicas:
 - Establece los criterios y las líneas generales para el registro contable de las operaciones financieras, así como para la emisión de información contable y de Cuenta Pública para los tres órdenes de gobierno.
 - Propone un marco normativo claro en su enfoque y dirección, pero flexible para incorporar reglas, instrumentos y criterios actualizados como lo exige la dinámica de la gestión pública.
 - Asume como premisa básica el registro y la valuación del patrimonio del Estado.
 - Implica la adopción de un modelo contable promotor de mejores prácticas nacionales e internacionales, para lo cual considera, entre otros elementos, el devengado contable como base para el registro y tratamiento valorativo de los hechos económico-financieros; el reconocimiento de los activos, pasivos, ingresos y gastos públicos; el patrimonio del estado; y la aplicación de postulados básicos de contabilidad gubernamental.
 - En materia de Cuenta Pública establece la información mínima que debe integrar el documento, y que la información presupuestaria y programática que forme parte del mismo,

deberá relacionarse en lo conducente con los objetivos y prioridades de la Planeación Nacional y Estatal.

- Prevé que las Cuentas Públicas de la federación, los estados, los municipios y el Distrito Federal incluyan los resultados de la evaluación del desempeño, de conformidad con lo estipulado en las Leyes de Coordinación Fiscal y Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.
- Se busca que los entes públicos de los órdenes de gobierno dispongan de una contabilidad armónica que refleje los activos, pasivos, ingresos y gastos. Asimismo, se precisa el contenido de la Cuenta Pública a efecto de que el Poder Legislativo de cada orden de gobierno cuente con mejores elementos para fiscalizar el gasto público y dar seguimiento a los registros contables del gasto.
- Se establecen los criterios generales para la contabilidad gubernamental y la emisión de información financiera de los tres órdenes de gobierno, a efecto de lograr su adecuada armonización.
- Se propone que el Sistema de Contabilidad Gubernamental sea la herramienta esencial de apoyo para la toma de decisiones sobre las finanzas públicas. Dicho sistema refleja la aplicación de los principios y normas contables generales y específicas bajo los estándares nacionales e internacionales vigentes.
- Se busca que la información contable mantenga estricta congruencia con la información presupuestaria. Con esta característica, los sistemas contables podrán emitir, en tiempo real, estados financieros, de ejecución presupuestaria y otra información que coadyuve a la

toma de decisiones, a la transparencia, a la programación con base en resultados, a la evaluación y a la rendición de cuentas.

- Se prevé que los sistemas contables permitan los registros con base acumulativa para la integración de la información financiera, así como un registro y control de los inventarios de los bienes muebles e inmuebles de los entes públicos.
- Se precisa que esta Ley tomará como base un marco conceptual que constituye la referencia para el registro, valuación, presentación y revelación de la información financiera, el cual contendrá postulados básicos. Dichos postulados serán el sustento técnico de la contabilidad gubernamental para uniformar los métodos, procedimientos y prácticas contables, así como para organizar la efectiva sistematización que permita la obtención de información clara, concisa, oportuna y veraz.
- Se prevé la creación del Consejo Nacional de Armonización Contable, el cual contará con un Secretario Técnico que será la instancia que formulará los proyectos de los diversos instrumentos que emita el Consejo. Adicionalmente, se contempla la existencia de un Comité Consultivo que tenga la facultad de opinar los proyectos que se someterán a aprobación del Consejo, el cual se integra por representantes de la federación, las entidades federativas y los municipios, es decir, refleja las perspectivas de los tres órdenes de gobierno.
- Se establece una implementación progresiva de las obligaciones que adquieren los entes públicos en el marco de la ley que se propone.

Dicha progresividad se ve reflejada en las disposiciones transitorias del decreto por el que se expide la ley.

2.3. BREVE ANÁLISIS DE LA LEY

La Ley General de Contabilidad Gubernamental²⁴ regula detalladamente y de manera integral, la materia de nuestro estudio, esto es, la contabilidad gubernamental, en base a la siguiente estructura:

TÍTULO PRIMERO

Objeto y Definiciones de la Ley

CAPÍTULO ÚNICO

Disposiciones Generales

TÍTULO SEGUNDO

De la Rectoría de la Armonización Contable

CAPÍTULO I

Del Consejo Nacional de Armonización Contable

CAPÍTULO II

Del Secretario Técnico

CAPÍTULO III

Del Comité Consultivo

CAPÍTULO IV

Del Procedimiento para la Emisión de Disposiciones y para el Seguimiento de su Cumplimiento

TÍTULO TERCERO

De la Contabilidad Gubernamental

CAPÍTULO I

Del Sistema de Contabilidad Gubernamental

CAPÍTULO II

²⁴ LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL, (2008).

Del Registro Patrimonial

CAPÍTULO III

Del Registro Contable de las Operaciones

TÍTULO CUARTO

De la Información Financiera Gubernamental y la Cuenta Pública

CAPÍTULO I

De la Información Financiera Gubernamental

CAPÍTULO II

Del Contenido de la Cuenta Pública

TÍTULO QUINTO

De la Transparencia y Difusión de la Información Financiera

CAPÍTULO I

Disposiciones Generales

CAPÍTULO II

De la Información Financiera Relativa a la Elaboración de las Iniciativas de Ley de Ingresos y los Proyectos de Presupuesto de Egresos

CAPÍTULO III

De la Información Financiera Relativa a la Aprobación de las Leyes de Ingresos y de los Presupuestos de Egresos

CAPÍTULO IV

De la Información Relativa al Ejercicio Presupuestario

CAPÍTULO V

De la Información Financiera Relativa a la Evaluación y Rendición de Cuentas

TÍTULO SEXTO

De las Sanciones

CAPÍTULO ÚNICO

EL TÍTULO PRIMERO, referente al Objeto y Definiciones de la Ley, en un CAPÍTULO ÚNICO referente a Disposiciones Generales, previene lo siguiente:

El artículo 1 dice que la presente Ley es de orden público y tiene como objeto establecer los criterios generales que regirán la contabilidad gubernamental y la emisión de información financiera de los entes públicos, con el fin de lograr su adecuada armonización.

La presente Ley es de observancia obligatoria para los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial de la Federación, los estados y el Distrito Federal; los ayuntamientos de los municipios; los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal; las entidades de la administración pública paraestatal, ya sean federales, estatales o municipales y los órganos autónomos federales y estatales, es decir, se armoniza la contabilidad, los sistemas y la información que deberán generar todos los órdenes de gobierno y para todas las entidades que reciben recursos públicos.

A efecto de lograr lo anterior, la ley establece que los gobiernos estatales deberán coordinarse con los municipales para que éstos armonicen su contabilidad con base en las disposiciones de esta Ley.

Como ya había sido previamente analizado, el artículo 2 determina que los entes públicos aplicarán la contabilidad gubernamental para facilitar el registro y la fiscalización de los activos, pasivos, ingresos y gastos y, en general, contribuir a medir la eficacia, economía y eficiencia del gasto e ingresos públicos, la administración de la deuda pública, incluyendo las obligaciones contingentes y el patrimonio del Estado.

El artículo 3 indica que la contabilidad gubernamental determinará la valuación del patrimonio del Estado y su expresión en los estados financieros.

El artículo 5 prescribe que a falta de disposición expresa en esta Ley, se aplicará supletoriamente la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (antecedente de la misma).

En todo caso, la interpretación privilegiará los principios constitucionales relativos a la transparencia y máxima publicidad de la información financiera.

Resulta muy importante para efectos del presente trabajo, el análisis de su Título Segundo denominado De la Rectoría de la Armonización Contable, que en su Capítulo I, Del Consejo Nacional de Armonización Contable, indica lo siguiente:

El artículo 6 indica que el Consejo es el órgano de coordinación para la armonización de la contabilidad gubernamental y tiene por objeto la emisión de las normas contables y lineamientos para la generación de información financiera que aplicarán los entes públicos.

El artículo 7 expone que los entes públicos adoptarán e implementarán, con carácter obligatorio, en el ámbito de sus respectivas competencias, las decisiones que tome el Consejo, de conformidad con las facultades que le son otorgadas en el artículo 9 de la Ley, dentro de los plazos que éste establezca.

Los gobiernos federal y de las entidades federativas publicarán en el Diario Oficial de la Federación y en los medios oficiales escritos y electrónicos de difusión locales, respectivamente, las normas que apruebe el Consejo y, con

base en éstas, las demás disposiciones que sean necesarias para dar cumplimiento a lo previsto en esta Ley.

Es decir, cobra gran importancia que en la propia Ley se le otorga al Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) la facultad de emitir las normas, los lineamientos y, sobre todo, que éstos tienen carácter de obligatorio y público a través de la publicación de éstas en el Diario Oficial de la Federación y los Periódicos Oficiales locales.

El artículo 8 indica la forma en que el Consejo se integra. Cabe resaltar que se encuentran representantes de la Secretaría de Hacienda, de la Secretaría de la Función Pública, de los estados y de los municipios, por lo que es multidisciplinario e incluyente.

El artículo 9 otorga, entre otras, las siguientes facultades al Consejo:

- El marco conceptual, los postulados básicos, el plan de cuentas, los elementos mínimos que deben contener los manuales de contabilidad gubernamental, así como las normas contables y de emisión de información financiera, generales y específicas, que hayan sido formuladas y propuestas por el secretario técnico.
- Emitir los requerimientos de información adicionales y los convertidores de las cuentas contables y complementarias, para la generación de información necesaria, en materia de finanzas públicas, para el sistema de cuentas nacionales y otros requerimientos de información de organismos internacionales de los que México es miembro.
- Emitir lineamientos para el establecimiento de un sistema de costos.

- Emitir el marco metodológico para llevar a cabo la integración y análisis de los componentes de las finanzas públicas a partir de los registros contables y el proceso presupuestario, considerando los principales indicadores sobre la postura fiscal y los elementos de las clasificaciones de los ingresos y gastos.
- Analizar y, en su caso, aprobar las disposiciones para el registro contable de los esquemas de deuda pública u otros pasivos que contraten u operen los entes públicos.
- Determinar las características de los sistemas que se aplicarán de forma simplificada por los municipios con menos de veinticinco mil habitantes.
- Realizar ajustes a los plazos para la armonización progresiva del sistema.
- Determinar los plazos para que la Federación, las entidades federativas y los municipios adopten las decisiones que emita el Consejo.

Asimismo, otros artículos de la ley en estudio, como son los artículos 10, 11, 14 y 15 establecen detalladamente la frecuencia en que el Consejo deberá sesionar y las formalidades de las convocatorias, las facultades de su Secretario Técnico, el procedimiento para la emisión de disposiciones y la elaboración y publicación del plan anual de trabajo, respectivamente.

Ahora bien, en los artículos 12 y 13 se prescribe la creación de un Comité Consultivo, integrado por autoridades y reconocidas asociaciones no

contempladas en el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), como son: la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, a que se refiere la Ley de Coordinación Fiscal, la Auditoría Superior de la Federación, representantes de los municipios, representantes de las entidades locales de fiscalización y representantes del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, entre otros.

El Comité Consultivo, tiene las funciones de proponer al secretario técnico la creación o modificación de normas contables y de emisión de información financiera, emitir opinión sobre las mismas y aquellas relativas al registro y valuación del patrimonio, proponer y apoyar las acciones necesarias para la capacitación de los usuarios de la contabilidad gubernamental.

Las funciones de opinión, proposición y emisión de observaciones otorgadas al Comité Consultivo, dada su integración por entidades o asociaciones “independientes” o “externas” pero expertas y vinculadas con el sector, otorgan certeza respecto a la eficiencia y funcionalidad de las normas y disposiciones que emita el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC).

A continuación, en su Título Tercero, que se refiere a la Contabilidad Gubernamental y que es el capítulo medular de la Ley en estudio para efectos de la presente investigación, regula, lo siguiente:

Los artículos 16 y 18 establecen que el sistema al que deberán sujetarse los entes públicos:

- Registrará de manera armónica, delimitada y específica las operaciones presupuestarias y contables derivadas de la gestión pública, así como otros flujos económicos.

- Generará estados financieros, confiables, oportunos, comprensibles, periódicos y comparables, los cuales serán expresados en términos monetarios.
- Estará conformado por el conjunto de registros, procedimientos, criterios e informes, estructurados sobre la base de principios técnicos comunes destinados a captar, valorar, registrar, clasificar, informar e interpretar, las transacciones, transformaciones y eventos que, derivados de la actividad económica, modifican la situación patrimonial del gobierno y de las finanzas públicas.

Por su parte, el artículo 17 establece que cada ente público será responsable de su contabilidad, de la operación del sistema; así como del cumplimiento de lo dispuesto por esta Ley y las decisiones que emita el Consejo.

En lo relativo a la normatividad emitida por el Consejo, el artículo 19 determina que los entes públicos deberán asegurarse que, entre otros, el sistema:

- Refleje la aplicación de los principios, normas contables generales y específicas e instrumentos que establezca el Consejo.
- Facilite el reconocimiento de las operaciones de ingresos, gastos, activos, pasivos y patrimoniales de los entes públicos.
- Integre en forma automática el ejercicio presupuestario con la operación contable, a partir de la utilización del gasto devengado.

- Genere, en tiempo real, estados financieros, de ejecución presupuestaria y otra información que coadyuve a la toma de decisiones, a la transparencia, a la programación con base en resultados, a la evaluación y a la rendición de cuentas.

Los artículos 20 y 21 establecen que los entes públicos deberán contar con manuales de contabilidad y que ésta se basará en un marco conceptual que representa los conceptos fundamentales para la elaboración de normas, la contabilización, valuación y presentación de la información financiera confiable y comparable para satisfacer las necesidades de los usuarios.

El artículo 22 estipula que los postulados básicos tienen como objetivo sustentar técnicamente la contabilidad gubernamental, así como organizar la efectiva sistematización que permita la obtención de información veraz, clara y concisa.

Finalmente, en su artículo 33 expresa que la contabilidad gubernamental deberá permitir la expresión fiable de las transacciones en los estados financieros y considerar las mejores prácticas contables nacionales e internacionales en apoyo a las tareas de planeación financiera, control de recursos, análisis y fiscalización.

De los párrafos analizados, resulta importante para los efectos de esta investigación, resaltar los siguientes conceptos: la propia ley indica que los registros contables deberán realizarse en base a principios técnicos comunes establecidos por el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), se generarán estados financieros comparables y periódicos y que se sujetarán a mejores prácticas contables nacionales e internacionales, lo cual le otorga a la normatividad contable la flexibilidad necesaria para ser

constantemente actualizada sin necesidad de realizar burocráticas y en muchas ocasiones, complejas e incompletas reformas legales.

En los artículos siguientes, la ley especifica ciertos criterios de naturaleza técnica, que exceden la materia de estudio del presente trabajo, no obstante es importante para el mismo, destacar lo siguiente: la ley establece, delimita y determina criterios técnicos que el legislador considera necesarios o mínimos, tales como: que los registros deberán efectuarse en forma automática, los momentos de registro de las cuentas presupuestarias, los registros auxiliares, los estados financieros y presupuestarios que cada ente económico deberá generar, etc., pero a su vez, es lo suficientemente flexible para permitir al Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) organismo facultado para ello, lo siguiente: la libertad de actualización, de permeabilidad de la normatividad internacional, la profundización en materia técnica, la decisión de los criterios operativos que se deberán seguir, por ejemplo: al establecer los catálogos de cuentas homogéneos para todas las entidades.

Los artículos finales de la ley no serán materia de estudio del presente trabajo, toda vez que profundizan en temas de rendición de cuentas y transparencia, precisando el contenido de la Cuenta Pública, así como de la difusión de la información, lo cual resulta irrelevante para la comparación entre el reciente marco jurídico de la contabilidad gubernamental y el casi inexistente marco jurídico de la contabilidad privada.

También es importante mencionar que en los artículos transitorios de la Ley General de Contabilidad Gubernamental se establecen los plazos en los que el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) deberá emitir la normatividad que le compete y los plazos en que los entes deberán

implementarla, siendo paulatino y permitiendo el adecuado estudio, análisis, transición e implementación de los documentos normativos.

2.4. MARCO CONCEPTUAL

Con fecha 20 de agosto del año 2009, el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) en uso de sus facultades y cumplimiento a los plazos que le fueron otorgados, publicó en el Diario Oficial de la Federación el Acuerdo por el que se emite el Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental²⁵.

El Marco Conceptual de la Contabilidad Gubernamental (MCCG), representa los conceptos fundamentales para la elaboración de normas, la contabilización, valuación y presentación de la información financiera confiable y comparable para satisfacer las necesidades de los usuarios y permitirá ser reconocida e interpretada por especialistas e interesados en las finanzas públicas, mismo que por su importancia para efectos de la presente investigación, se analiza a continuación.

El Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental (MCCG), es la base del Sistema de Contabilidad Gubernamental (SCG) para los entes públicos, constituyéndose en el referente teórico que define, delimita, interrelaciona e integra de forma lógico-deductiva sus objetivos y fundamentos. Además, establece los criterios necesarios para el desarrollo de normas, valuación, contabilización, obtención y presentación de información contable y presupuestaria, en forma clara, oportuna, confiable y comparable, para satisfacer las necesidades de los usuarios, para lo cual se divide en los siguientes apartados:

²⁵ ACUERDO DEL CONSEJO NACIONAL DE ARMONIZACION CONTABLE POR EL QUE SE EMITE EL MARCO CONCEPTUAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL, (2009)

- I. Características del Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental;
- II. Sistema de Contabilidad Gubernamental;
- III. Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental;
- IV. Necesidades de información financiera de los usuarios;
- V. Cualidades de la información financiera a producir;
- VI. Estados Presupuestarios, Financieros y Económicos a producir y sus objetivos;
- VII. Definición de la estructura básica y principales elementos de los estados financieros a elaborar.

Al respecto y para efectos de la presente investigación, únicamente se analizarán los numerales I y II anteriores, toda vez que el numeral III correspondiente los Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental, se analizará más adelante en este mismo capítulo y el resto corresponde a información muy técnica y especializada que excede las pretensiones de esta investigación.

Respecto al numeral I, que se refiere a las Características del Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental, se determinan dos vertientes, a saber:

- A) Objetivos, que son los siguientes:

- Establecer los atributos esenciales para desarrollar la normatividad contable gubernamental;
- Referenciar la aplicación del registro en las operaciones y transacciones susceptibles de ser valoradas y cuantificadas;
- Proporcionar los conceptos imprescindibles que rigen a la contabilidad gubernamental, identificando de manera precisa las bases que la sustentan;
- Armonizar la generación y presentación de la información financiera, necesaria para rendir cuentas de forma veraz y oportuna, interpretar y evaluar el comportamiento de la gestión pública, sustentar la toma de decisiones; y apoyar en las tareas de fiscalización.

B) Ámbitos de aplicación.

- Legal:

El Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental es aplicable para todos los entes públicos que se desarrollan en un entorno jurídico que regula su naturaleza, objetivos y operación, desde su creación hasta su extinción. Este entorno les otorga facultades y establece límites para el desarrollo de sus funciones, por estar sujeto al principio de legalidad.

La contabilidad gubernamental en su valoración, registros e información resultante, y en cualquier aspecto relacionado con el sistema, debe ser congruente y mostrar que se han observado las disposiciones legales que le sean aplicables en toda transacción realizada por el ente público, exponiendo plenamente el efecto de dichas transacciones o modificaciones internas en

su posición financiera y en los resultados. El Sistema de Contabilidad Gubernamental deberá permitir la presentación de la posición financiera y los resultados de operación en forma razonable.

- Institucional:

La rendición de cuentas y la transparencia son dos componentes fundamentales para un gobierno, quien debe realizar las tareas necesarias para dar cuenta de sus acciones, mostrar su funcionamiento y someterse a la evaluación de los ciudadanos.

En el Sistema de Contabilidad Gubernamental se conjugan una diversidad de instituciones que interactúan entre sí para brindar certeza, seguridad y validez en el logro eficaz y eficiente de los objetivos para los que fueron creados, apegado a las estrategias de desarrollo, transparencia, legalidad y obtención de resultados.

Por tanto, como muestra de la interrelación institucional, se puede citar que contempla desde el emisor de la norma, el responsable del registro y quien presenta la información, hasta el revisor de la razonabilidad de ésta; representadas dichas funciones por las autoridades o servidores públicos involucrados.

El Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental se sustenta en la Ley de Contabilidad, que otorga al Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) la atribución de ser el órgano de coordinación para la armonización de la contabilidad gubernamental, teniendo por objeto la emisión de las normas contables y lineamientos para la generación de información financiera que aplicarán los entes públicos.

La supletoriedad al Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental y la normatividad que de éste se derive, será:

a) La Normatividad emitida por las unidades administrativas o instancias competentes en materia de Contabilidad Gubernamental;

b) Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (International Public Sector Accounting Standards Board, International Federation Accounting Committee);

c) Las Normas de Información Financiera del Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF).

Los entes públicos deberán informar, antes de su aplicación, al secretario técnico del CONAC, a efecto de que se analice, se proponga y, en su oportunidad, se emita la normatividad correspondiente.

A continuación se analiza el numeral II del Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental, respecto al Sistema de Contabilidad Gubernamental, que estará conformado por el conjunto de registros, procedimientos, criterios e informes, estructurados sobre la base de principios técnicos comunes destinados a captar, valorar, registrar, clasificar, extinguir, informar e interpretar, las transacciones, transformaciones y eventos que, derivados de la actividad económica, modifican la situación económica, financiera y patrimonial del ente público.

Así mismo, a partir de un marco constitucional y una base legal se crean, normas técnicas y prácticas administrativas que las singularizan, tales como las que regulan el proceso presupuestario o el sistema de control fiscal, y el

propio tratamiento específico que sus transacciones reciben en las cuentas nacionales.

En el Sistema de Contabilidad Gubernamental, existe una participación activa interinstitucional, entre otros de:

- a) El órgano de coordinación para la armonización de la Contabilidad Gubernamental, que es el CONAC;
- b) El Comité Consultivo, quien propondrá al secretario técnico la creación o modificación de normas contables y de emisión de información financiera, dando, además, opinión sobre las mismas, entre otras;
- c) Las unidades administrativas o instancias competentes en materia de contabilidad gubernamental de los entes públicos;
- d) Los entes públicos y sus representantes legales, responsables del registro, preparación, emisión y presentación de la información.

Lo anterior, a través de la información financiera, estructurada en diferentes tipos de informes que cumplen con la normatividad y lineamientos, sustentada en el registro y conservación de la contabilidad en sistemas informáticos.

Los objetivos del Sistema de Contabilidad Gubernamental son los siguientes:

- a) Facilitar la toma de decisiones con información veraz, oportuna y confiable, tendientes a optimizar el manejo de los recursos;

- b) Emitir, integrar y/o consolidar los estados financieros, así como producir reportes de todas las operaciones de la Administración Pública;
- c) Permitir la adopción de políticas para el manejo eficiente del gasto, orientado al cumplimiento de los fines y objetivos del ente público;
- d) Registrar de manera automática, armónica, delimitada, específica y en tiempo real las operaciones contables y presupuestarias propiciando, con ello, el registro único, simultáneo y homogéneo;
- e) Atender requerimientos de información de los usuarios en general sobre las finanzas públicas;
- f) Facilitar el reconocimiento, registro, seguimiento, evaluación y fiscalización de las operaciones de ingresos, gastos, activos, pasivos y patrimoniales de los entes públicos, así como su extinción;
- g) Dar soporte técnico-documental a los registros financieros para su seguimiento, evaluación y fiscalización;
- h) Permitir una efectiva transparencia en la rendición de cuentas.

Finalmente, el contexto legal, técnico y conceptual, sobre el que se construye el Sistema de Contabilidad Gubernamental determina las características de diseño y operación, entre las que se destacan las siguientes:

- a) Ser único, uniforme e integrador;
- b) Integrar en forma automática la operación contable con el ejercicio presupuestario;

- c) Efectuar los registros considerando la base acumulativa (devengado) de las transacciones;
- d) Registrar de manera automática y, por única vez, en los momentos contables correspondientes;
- e) Efectuar la interrelación automática los clasificadores presupuestarios, la lista de cuentas y el catálogo de bienes;
- f) Efectuar en las cuentas contables, el registro de las etapas del presupuesto de los entes públicos, de acuerdo con lo siguiente:
- En lo relativo al gasto, debe registrar los momentos contables: aprobado, modificado, comprometido, devengado, ejercido y pagado.
 - En lo relativo al ingreso, debe registrar los momentos contables: estimado, modificado, devengado y recaudado.
- g) Facilitar el registro y control de los inventarios de bienes muebles e inmuebles de los entes públicos;
- h) Generar, en tiempo real, estados financieros, de ejecución presupuestaria y otra información que coadyuve a la toma de decisiones, transparencia, programación con base en resultados, evaluación y rendición de cuentas;
- i) Estar estructurado de forma tal que permita su compatibilización con la información sobre producción física que generan las mismas áreas que originan la información contable y presupuestaria, permitiendo el establecimiento de relaciones de insumo-producto y la aplicación de

indicadores de evaluación del desempeño y determinación de costos de la producción pública;

j) Estar diseñado de forma tal que permita su procesamiento y generación de estados financieros mediante el uso de las tecnologías de la información;

k) Respaldo con la documentación original que compruebe y justifique los registros que se efectúen, el registro de las operaciones contables y presupuestarias.

Del análisis al Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental, y en relación a la presente investigación, es muy importante resaltar los siguientes conceptos, que serán de gran utilidad en la comparación respecto al marco jurídico de la contabilidad en el sector privado y por tanto para las conclusiones de este trabajo:

- Sus objetivos son establecer atributos esenciales para desarrollar normatividad contable, proporcionando conceptos imprescindibles que rigen a la contabilidad gubernamental, a fin de armonizar la generación y presentación de la información financiera.
- Tiene ámbito de aplicabilidad legal, pues se desarrolla en un entorno jurídico que regula su naturaleza, objetivos y operación desde su creación hasta su extinción y exige sea congruente a fin de comprobar que se han observado las disposiciones legales aplicables en toda transacción realizada.
- Tiene ámbito de aplicabilidad institucional, pues la ley determina la convergencia de una gran diversidad de instituciones que interactúan para brindar certeza, seguridad y validez en el logro eficaz y eficiente

de los objetivos para los que fueron creados; desde el emisor de la norma, el responsable del registro y quien presenta la información, hasta el revisor de la razonabilidad de ésta.

- Son supletorias al Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental y la normatividad que de éste se derive, de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) y de las Normas de Información Financiera (NIF).
- El Sistema de Contabilidad Gubernamental está estructurado sobre la base de principios técnicos comunes fundamentados a partir de un marco constitucional y una base legal; así mismo, para su creación existe participación interinstitucional.
- Los principales objetivos del Sistema de Contabilidad Gubernamental son: facilitar la toma de decisiones, adoptar las políticas para el manejo eficiente del gasto, registrar de manera automática, armónica, delimitada, específica y en tiempo real las operaciones contables propiciando, con ello, el registro único, simultáneo y homogéneo con el fin de facilitar el reconocimiento, registro, seguimiento, evaluación y fiscalización de las operaciones.
- Las principales características del diseño y operación del Sistema de Contabilidad Gubernamental es ser único, uniforme e integrador.

2. 5. POSTULADOS BÁSICOS

El Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), publicó en el Diario Oficial de la Federación, en la misma fecha que el Marco Conceptual

de la Contabilidad Gubernamental, el Acuerdo por el que se emiten los Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental²⁶.

Es importante mencionar, tal como se indicó en el apartado inmediato anterior, que los Postulados Básicos de la Contabilidad Gubernamental forman parte del Marco Conceptual de la Contabilidad Gubernamental, específicamente el Capítulo III, en cuyo documento son enumerados y superficialmente explicados.

Ahora bien, en el acuerdo examinado en el presente apartado, los referidos Postulados Básicos son desarrollados y explicados con mucho mayor detalle, por lo que, debido a su importancia para los efectos de la presente investigación, me permito analizarlos en los párrafos siguientes.

Los Postulados Básicos de la Contabilidad Gubernamental se definen como los elementos fundamentales que configuran el Sistema de Contabilidad Gubernamental (SCG), teniendo incidencia en la identificación, el análisis, la interpretación, la captación, el procesamiento y el reconocimiento de las transformaciones, transacciones y otros eventos que afectan el ente público.

En otras palabras, sustentan de manera técnica el registro de las operaciones, la elaboración y presentación de estados financieros; basados en su razonamiento, eficiencia demostrada, respaldo en legislación especializada y aplicación de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, con la finalidad de uniformar los métodos, procedimientos y prácticas contables.

²⁶ ACUERDO DEL CONSEJO NACIONAL DE ARMONIZACIÓN CONTABLE POR EL QUE SE EMITEN LOS POSTULADOS BÁSICOS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL, (2009).

A continuación se presentan y explican los Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental:

1) SUSTANCIA ECONÓMICA

Es el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente al ente público y delimitan la operación del Sistema de Contabilidad Gubernamental (SCG), mismo que estará estructurado para permitir la captación de la esencia económica en la delimitación y operación del ente público, apegándose a la normatividad emitida por el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC).

2) ENTES PÚBLICOS

Son los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial de la Federación y de las entidades federativas; los entes autónomos de la Federación y de las entidades federativas; los ayuntamientos de los municipios; los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal; y las entidades de la administración pública paraestatal, ya sean federales, estatales o municipales.

El ente público es establecido por un marco normativo específico, el cual determina sus objetivos, su ámbito de acción y sus limitaciones; con atribuciones para asumir derechos y contraer obligaciones.

3) EXISTENCIA PERMANENTE

La actividad del ente público, y por ende su sistema contable, se establecen por tiempo indefinido, salvo disposición legal en la que se especifique lo contrario.

4) REVELACIÓN SUFICIENTE

Los estados y la información financiera deben mostrar amplia y claramente la situación financiera (contable y presupuestaria) y los resultados del ente público, a través de estados financieros, reportes e informes, acompañándose, en su caso, de las notas explicativas y de la información necesaria que sea representativa de la situación del ente público a una fecha establecida.

5) IMPORTANCIA RELATIVA

La información debe mostrar los aspectos importantes de la entidad que fueron reconocidos contablemente, bajo el entendido de que la información financiera tiene importancia relativa si existe el riesgo de que su omisión o presentación errónea afecte la percepción de los usuarios en relación con la rendición de cuentas, la fiscalización y la toma de decisiones.

6) REGISTRO E INTEGRACIÓN PRESUPUESTARIA

El Sistema de Contabilidad Gubernamental (SCG) debe considerar cuentas para el registro del ingreso y el egreso, a fin de proporcionar información presupuestaria que permita evaluar los resultados obtenidos respecto de los presupuestos autorizados en la Ley de Ingresos y en el Decreto del Presupuesto Egresos.

7) CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Los estados financieros de los entes públicos deberán presentar de manera consolidada la situación financiera, los resultados de operación, el flujo de efectivo o los cambios en la situación financiera y las variaciones a la Hacienda Pública, como si se tratara de un solo ente público.

8) DEVENGO CONTABLE

Los registros contables de los entes públicos se llevarán con base acumulativa, y en base a devengado.

Debe entenderse por devengado (o realizado) el ingreso derivado de contribuciones y participaciones cuando exista jurídicamente el derecho de cobro y los gastos, desde el momento que se formalizan las transacciones, mediante la recepción de los servicios o bienes a satisfacción, independientemente de la fecha de pago.

9) VALUACIÓN

Todos los eventos que afecten económicamente al ente público deben ser cuantificados en términos monetarios y se registrarán al costo histórico o al valor económico más objetivo registrándose en moneda nacional.

10) DUALIDAD ECONÓMICA

El ente público debe reconocer en la contabilidad, la representación de las transacciones y algún otro evento que afecte su situación financiera, su composición por los recursos asignados para el logro de sus fines y por sus fuentes, conforme a los derechos y obligaciones.

11) CONSISTENCIA

Ante la existencia de operaciones similares en un ente público, debe corresponder un mismo tratamiento contable, el cual debe permanecer a través del tiempo, en tanto no cambie la esencia económica de las operaciones, los cuales deberán ser acordes a las disposiciones de la Ley General de Contabilidad Gubernamental.

Los Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental resultan un poco más técnicos en materia contable que el resto de los documentos analizados en este capítulo, no obstante, son de gran importancia en materia del estudio dado que se asemejan a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) analizados en el Capítulo I de este trabajo y por ende, resulta interesante comparar la forma en que el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) emite los documentos técnicos, siempre respetando la jerarquía superior de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, pero complementándola en la parte técnica, medular y operativa de su competencia.

2.6. RELACION DE DOCUMENTOS NORMATIVOS

Dado que la presente investigación se circunscribe a la normatividad aplicable a la contabilidad, rebasa los objetivos de la presente investigación el análisis de las normas concretas que deberán aplicarse específicamente a la misma, en este caso a la Contabilidad Gubernamental, de la misma manera que no fueron analizados ni los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. ni las

Normas de Información Financiera (NIF) emitidas por el Consejo Mexicano de Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C.

Por tanto, en la tabla III que a continuación se presenta, se muestra únicamente a manera de referencia, la relación de los diversos Documentos Normativos emitidos por el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC)²⁷.

TABLA III

RELACIÓN DE DOCUMENTOS NORMATIVOS EMITIDOS POR EL CONSEJO NACIONAL DE ARMONIZACIÓN CONTABLE (CONAC)

Normatividad CONAC
Acuerdo por el que se determina la norma de información financiera para precisar los alcances del Acuerdo 1 aprobado por el Consejo Nacional de Armonización Contable, en reunión del 3 de mayo de 2013 y publicado el 16 de mayo de 2013.
Acuerdo por el que se aprueba que el Presidente y el Secretario Técnico del CONAC, conjunta o separadamente, celebren los convenios necesarios, con autoridades estatales, consejos estatales de armonización contable, entidades de fiscalización locales, la Asociación Nacional de Organismos de Fiscalización Superior y Control Gubernamental A. C., la Comisión Permanente de Contralores Estados-Federación, la Secretaría de la Función Pública, la Auditoría Superior de la Federación, entre otros, a fin de coadyuvar en el cumplimiento de la Ley General de Contabilidad Gubernamental y los Acuerdos emitidos por el Consejo Nacional de Armonización Contable.
Acuerdo por el que se emite la clasificación programática (Tipología general).
Acuerdo por el que se determina la norma para establecer la estructura del formato de la relación de bienes que componen el patrimonio del ente público.

²⁷ Disponibles todos ellos, de manera íntegra, en la Sección "NORMATIVIDAD" de la página del Consejo Nacional de Armonización Contable, "CONAC": <http://www.conac.gob.mx/consejo.html> y confrontable, cada uno de ellos, con su publicación en el Diario Oficial de la Federación, en <http://dof.gob.mx/>

Acuerdo por el que se emite el Manual de Contabilidad Gubernamental del Sistema Simplificado Básico (SSB) para los Municipios con Menos de Cinco Mil Habitantes.
Acuerdo por el que se emite el Manual de Contabilidad Gubernamental del Sistema Simplificado General (SSG) para los Municipios con población de entre cinco mil a veinticinco mil habitantes.
Acuerdo por el que se modifica el acuerdo del 27 de febrero de 2013 sobre los Términos y condiciones para la distribución del fondo previsto en el Presupuesto de Egresos de la Federación 2013, para el otorgamiento de subsidios a las entidades federativas y a los municipios para la capacitación y profesionalización, así como para la modernización de tecnologías de la información y comunicaciones.
Acuerdo que reforma las normas y metodología para la determinación de los momentos contables de los ingresos.
Acuerdo que reforma las Principales Reglas de Registro y Valoración del Patrimonio (Elementos Generales) publicado el 27 de diciembre de 2010.
Lineamientos para la construcción y diseño de indicadores de desempeño mediante la Metodología de Marco Lógico.
Norma para armonizar la presentación de la información adicional a la iniciativa de la Ley de Ingresos.
Norma para armonizar la presentación de la información adicional del Proyecto del Presupuesto de Egresos.
Norma para la difusión a la ciudadanía de la Ley de Ingresos y del Presupuesto de Egresos.
Norma para establecer la estructura del Calendario de Ingresos base mensual.
Norma para establecer la estructura del Calendario del Presupuesto de Egresos base mensual.
Norma para establecer la estructura de información de montos pagados por ayudas y subsidios.
Norma para establecer la estructura de información del formato de programas con recursos federales por orden de gobierno.
Norma para establecer la estructura de información de la relación de las cuentas bancarias productivas específicas que se presentan en la cuenta pública, en las cuales se depositen los recursos federales transferidos.

<p>Norma para establecer la estructura de la información que las entidades federativas deberán presentar relativa a las aportaciones federales en materia de salud y los formatos de presentación.</p>
<p>Norma para establecer la estructura de información del formato de aplicación de recursos del Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios y de las Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal (FORTAMUN).</p>
<p>Normas y modelo de estructura de información relativa a los Fondos de Ayuda Federal para la Seguridad Pública.</p>
<p>Norma para establecer la estructura de los formatos de información de obligaciones pagadas o garantizadas con fondos federales.</p>
<p>Normas para establecer la estructura de información del formato del ejercicio y destino de gasto federalizado y reintegros.</p>
<p>Norma para establecer la estructura de la información que las entidades federativas deberán presentar respecto a las aportaciones federales de los fondos de Aportaciones para la Educación Básica y Normal y de Aportaciones para la Educación.</p>
<p>Norma para establecer el formato para la difusión de los resultados de las evaluaciones de los recursos federales ministrados a las entidades federativas.</p>
<p>Términos y condiciones para la distribución del fondo previsto en el Presupuesto de Egresos de la Federación 2013, para el otorgamiento de subsidios a las entidades federativas y a los municipios para la capacitación y profesionalización, así como para la modernización de tecnologías de la información y comunicaciones.</p>
<p>Clasificador por Fuentes de Financiamiento.</p>
<p>LINEAMIENTOS que deberán observar los entes públicos para registrar en las cuentas de activo los fideicomisos sin estructura orgánica y contratos análogos, incluyendo mandatos.</p>
<p>MEJORAS a los documentos aprobados por el Consejo Nacional de Armonización Contable.</p>
<p>PLAN de Cuentas que formará parte del Manual de Contabilidad Gubernamental Simplificado para los Municipios con Menos de 25 Mil Habitantes.</p>
<p>Parámetros de Estimación de Vida Útil.</p>

Lineamientos para la Elaboración del Catálogo de Bienes Inmuebles que Permita la Interrelación Automática con el Clasificador por Objeto del Gasto y la Lista de Cuentas.
Lineamientos para el Registro Auxiliar Sujeto a Inventario de Bienes Arqueológicos, Artísticos e Históricos Bajo Custodia de los Entes Públicos.
Metodología que permita hacer comparables las cifras presupuestales de los últimos seis ejercicios fiscales del ámbito federal
Reglas Específicas del Registro y Valoración del Patrimonio
Lineamientos Generales del Sistema de Contabilidad Gubernamental Simplificado para los Municipios con Menos de Veinticinco Mil Habitantes
Lineamientos dirigidos a asegurar que el Sistema de Contabilidad Gubernamental facilite el Registro y Control de los Inventarios de los Bienes Muebles e Inmuebles de los Entes Públicos.
Lineamientos para la elaboración del Catálogo de Bienes que permita la interrelación automática con el Clasificador por Objeto del Gasto y la Lista de Cuentas.
Lineamientos Mínimos relativos al Diseño e Integración del Registro en los Libros Diario, Mayor e Inventarios y Balances (Registro Electrónico)
Clasificación Económica de los Ingresos, de los Gastos y del Financiamiento de los Entes Públicos
Clasificación Administrativa
Marco Metodológico Sobre la Forma y Términos en que Deberá Orientarse el Desarrollo del Análisis de los Componentes de las Finanzas Públicas con Relación a los Objetivos y Prioridades que, en la Materia, establezca la Planeación del Desarrollo, para su Integración en la Cuenta Pública
Clasificación Funcional del Gasto (Finalidad, Función y Subfunción)
Principales Reglas de Registro y Valoración del Patrimonio (Elementos Generales)
Manual de Contabilidad Gubernamental
Adecuaciones al Clasificador por Objeto de Gasto
Clasificación Funcional del Gasto

Clasificador por Tipo de Gasto
Clasificador por Objeto del Gasto (Capítulo, Concepto y Partida Genérica)
Normas y Metodología para la Emisión de Información Financiera y Estructura de los Estados Financieros Básicos del Ente Público y Características de sus Notas
Lineamientos sobre los Indicadores para Medir los Avances Físicos y Financieros relacionados con los Recursos Públicos Federales
Normas y Metodología para la Determinación de los Momentos Contables de los Ingresos
Plan de Cuentas
Clasificador por Rubros de Ingresos
Clasificador por Objeto del Gasto
Normas y Metodología para la Determinación de los Momentos Contables de los Egresos
Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental
Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental

2.7. NOTA FINAL

Como puede apreciarse en el desarrollo de los antecedentes de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, anteriormente no se le daba tanta importancia jurídica a la parte técnica y operativa de la contabilidad gubernamental, la cual se regulaba escasamente en seis artículos en la vieja Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, de 1976.

Posteriormente, la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, publicada en el Diario Oficial de la Federación en 2006, incluyó un título, integrado por tres capítulos y veinte artículos, regulando la

contabilidad gubernamental, evidenciando el desarrollo, crecimiento e importancia que comenzaba a otorgarse a homogeneizar los principios, catálogos, registros e información financiera derivada de la misma. De lo que destaca que esta Ley únicamente tenía ámbito de aplicación respecto de los recursos federales, quedando fuera de la misma la contabilidad gubernamental de las entidades federativas y municipios (respecto de sus recursos propios).

En congruencia con las tendencias internacionales, en un periodo de tiempo muy corto, considerando los tiempos de la actualización legislativa en nuestro país, el 31 de diciembre de 2008 se publicó la Ley General de Contabilidad Gubernamental, que revolucionó el marco jurídico de la contabilidad gubernamental en muchos sentidos, destacando los siguientes:

- La Ley indica que los registros contables deberán realizarse en base a principios técnicos comunes establecidos por el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC).
- Se crea el Comité Consultivo, integrado por entidades del sector público y asociaciones del sector privado, que son independientes al Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) pero expertas en la materia y vinculadas con el sector, otorgándole funciones de opinión, proposición y emisión de observaciones, lo cual fortalece la normatividad emitida.
- Se generarán estados financieros comparables y periódicos y que se sujetarán a mejores prácticas contables nacionales e internacionales.

Por todo lo anterior, las disposiciones de la Ley General de Contabilidad Gubernamental le otorgan a la normatividad contable la obligatoriedad y la flexibilidad necesaria para ser constantemente actualizada sin necesidad de realizar burocráticas y en muchas ocasiones, complejas e incompletas reformas legales, lo que lamentablemente no sucede en la contabilidad del sector privado.

En cuanto a los documentos normativos inicialmente emitidos por el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), destaca el Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental y los Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental, que incluyen marcos de referencia muy semejantes a los esquemas normativos de las Normas de Información Financiera (NIF), pero las primeras con un sólido sustento jurídico.

3. CAPÍTULO III

RÉGIMEN LEGAL E IMPORTANCIA DE LA CONTABILIDAD

3.1. RÉGIMEN LEGAL DE LA CONTABILIDAD

En este último capítulo me referiré a las normas legales que rigen a la contabilidad en lo que llamé el “sector privado”, consistente en las personas físicas y morales que desarrollan actividades preponderantemente económicas y que no están controladas por el Estado o no reciben sus recursos económicos del presupuesto de egresos del Estado o la Federación.

En los anteriores apartados elaboré un análisis de las normas jurídicas (leyes y un reglamento) que regulan a la contabilidad, para posteriormente conocer a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) y a las Normas de Información Financiera (NIF) y verificar de qué manera se adecuan al marco legal o por el contrario, si este debe ser considerado ajeno, inaplicable u obsoleto.

3.1.1. CÓDIGO DE COMERCIO

El Código de Comercio²⁸ en su Título Segundo, referente a las Obligaciones Comunes a todos los que Profesan el Comercio, en específico, la fracción III de su artículo 16, ordena que todos los comerciantes, por el hecho de serlo, están obligados a mantener un *sistema de contabilidad* conforme al artículo 33 del propio Código.

²⁸ CÓDIGO DE COMERCIO, (1889).

En el Capítulo III del Título mencionado, denominado “De la Contabilidad Mercantil”, se encuentra el referido artículo 33, que obliga al comerciante a llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado. Este sistema podrá llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor se acomoden a las características particulares del negocio, pero en todo caso deberá satisfacer los siguientes requisitos mínimos:

A) Permitirá identificar las operaciones individuales y sus características, así como conectar dichas operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas.

B) Permitirá seguir la huella desde las operaciones individuales a las acumulaciones que den como resultado las cifras finales de las cuentas y viceversa;

C) Permitirá la preparación de los estados que se incluyan en la información financiera del negocio;

D) Permitirá conectar y seguir la huella entre las cifras de dichos estados, las acumulaciones de las cuentas y las operaciones individuales;

E) Incluirá los sistemas de control y verificación internos necesarios para impedir la omisión del registro de operaciones, para asegurar la corrección del registro contable y para asegurar la corrección de las cifras resultantes.

En los artículos subsecuentes (34 a 46), el Código de Comercio establece algunas otras reglas aplicables a la contabilidad, aunque para efectos de esta investigación, sólo interesan los artículos 34 a 38, el 41 y el 46, ya que de los demás, algunos están derogados (39 y 40) y el resto se refieren a cuestiones

muy accesorias y por tanto ajenas a la presente investigación, como son las facultades de los tribunales para ordenar la exhibición de la contabilidad.

De esa manera, el artículo 34 dispone que cualquiera que sea el sistema de registro que se emplee, se deberán llevar debidamente encuadernados, empastados y foliados el libro mayor y, en el caso de las personas morales, el libro o los libros de actas. La encuadernación de estos libros podrá hacerse a posteriori, dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio; sin perjuicio de los requisitos especiales que establezcan las leyes y reglamentos fiscales para los registros y documentos que tengan relación con las obligaciones fiscales del comerciante.

El artículo 35 establece que en el libro mayor se deberán anotar, como mínimo y por lo menos una vez al mes, los nombres o designaciones de las cuentas de la contabilidad, su saldo al final del período de registro inmediato anterior, el total de movimientos de cargo o crédito a cada cuenta en el período y su saldo final. Podrán llevarse mayores particulares por oficinas, segmentos de actividad o cualquier otra clasificación, pero en todos los casos deberá existir un mayor general en que se concentren todas las operaciones de la entidad.

El artículo 36 indica que en el libro o los libros de actas se harán constar todos los acuerdos relativos a la marcha del negocio que tomen las asambleas o juntas de socios, y en su caso, los consejos de administración, aunque estrictamente los libros de actas no son libros contables; sin embargo las actas de asamblea son la documentación soporte de los registros contables de movimientos en el capital contable y/o social.

El artículo 37 determina que todos los registros a que se refiere este capítulo deberán llevarse en castellano, aunque el comerciante sea extranjero. En

caso de no cumplirse este requisito el comerciante incurrirá en una multa no menor a \$25,000.00 pesos, que no excederá del cinco por ciento de su capital y las autoridades correspondientes podrán ordenar que se haga la traducción al castellano por medio de perito traductor debidamente reconocido, siendo por cuenta del comerciante todos los costos originados por dicha traducción.

El artículo 38 establece que el comerciante deberá conservar, debidamente archivados, los comprobantes originales de sus operaciones, de tal manera que puedan relacionarse con dichas operaciones y con el registro que de ellas se haga, y deberá conservarlos por un plazo mínimo de diez años.

Continuando con los libros de actas, el artículo 41 ordena que en dicho libro, que deberá llevar cada sociedad, cuando se trate de juntas generales, se expresará: la fecha respectiva, los asistentes a ellas, los números de acciones que cada uno represente, el número de votos de que pueden hacer uso, los acuerdos que se tomen, los que se consignarán a la letra; y cuando las votaciones no sean económicas, los votos emitidos, cuidando además de consignar todo lo que conduzca al perfecto conocimiento de lo acordado. Cuando el acta se refiera a junta del consejo de administración, solo se expresará: la fecha, nombre de los asistentes y relación de los acuerdos aprobados. Estas actas serán autorizadas con las firmas de las personas a quienes los estatutos confieran esta facultad.

Finalmente, el artículo 46 establece que todo comerciante está obligado a conservar los libros, registros y documentos de su negocio por un plazo mínimo de diez años. Los herederos de un comerciante tienen la misma obligación.

3.1.2. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y SU REGLAMENTO

Tanto el Código Fiscal de la Federación como su Reglamento se refieren ampliamente a la Contabilidad, como lo veremos a continuación.

3.1.2.1. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El Código Fiscal de la Federación²⁹ en su artículo 28 menciona que las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el Reglamento de este Código, las que deberán reunir los requisitos que establezca dicho Reglamento.

II. Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán, efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.

III. Llevarán la contabilidad en su domicilio fiscal. Los contribuyentes podrán procesar a través de medios electrónicos, datos e información de su contabilidad en lugar distinto a su domicilio fiscal, sin que por ello se considere que se lleva la contabilidad fuera del domicilio mencionado.

IV. Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permita identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos

²⁹ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, (1981).

inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios. Dentro del concepto se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros.

V. Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos y mantenerlos en todo momento en operación. Dichos controles formarán parte de la contabilidad del contribuyente. Para tales efectos, el control volumétrico deberá llevarse con los equipos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Continúa mencionando el artículo en estudio que cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mantengan en su poder la contabilidad de la persona por un plazo mayor de un mes, ésta deberá continuar llevando su contabilidad cumpliendo con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código.

Y dispone en el párrafo siguiente, que quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aún cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.

Continúa el referido ordenamiento en el párrafo siguiente, que en los casos en que las disposiciones fiscales hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, así como por los comprobantes fiscales o documentación

comprobatoria de ingresos y deducciones y, en su caso, las máquinas registradoras de comprobación fiscal, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos.

Finalmente, dispone el artículo en comento que cuando en la contabilidad se plasmen datos en idioma distinto al español o los valores se consignent en moneda extranjera, las autoridades fiscales podrán solicitar su traducción y que se proporcione el tipo de cambio utilizado, según sea el caso.

Es importante mencionar, dentro del marco de referencia, que el artículo 52 del referido ordenamiento indica que se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, siempre que se reúnan los requisitos enunciados en el referido artículo, que en lo general indican que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos en los términos del Reglamento del Código y que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del reiterado Reglamento y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos, que las vigentes son las Normas de Auditoría para Atestiguar Revisión y otros servicios relacionados (que son adoptadas de las normas internacionales a partir de 2012).

3.1.2.2. REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Por otro lado, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación³⁰ en el Título II (Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes), Capítulo IV (De la Contabilidad), precisa o detalla la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el Código Fiscal de la Federación, en los términos siguientes:

Determina el artículo 29 del Reglamento en análisis que para los efectos del artículo 28, fracción I del Código Fiscal de la Federación, los sistemas y registros contables deberán llevarse por los contribuyentes mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro o procesamiento que mejor convenga a las características particulares de su actividad, pero en todo caso deberán satisfacer como mínimo los requisitos que permitan:

I. Identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquéllos puedan identificarse con las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo las actividades liberadas de pago por las disposiciones aplicables;

II. Identificar las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión y el importe de la deducción anual;

III. Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas;

IV. Formular los estados de posición financiera;

³⁰ REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, (2009).

V. Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación;

VI. Contar con la documentación e información de los registros de todas las operaciones, actos o actividades y garantizar que se asienten correctamente, mediante los sistemas de control y verificación internos necesarios;

VII. Identificar las contribuciones que se deben cancelar o devolver, en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos o bonificaciones que se otorguen conforme a las disposiciones fiscales;

VIII. Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales y de subsidios, y

IX. Identificar los bienes distinguiendo, entre los adquiridos o producidos, los correspondientes a materias primas y productos terminados o semiterminados, los enajenados, así como los destinados a donación o, en su caso, destrucción.

Tratándose de donativos en bienes que reciban las donatarias autorizadas de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, además de cumplir con los requisitos a que se refieren las fracciones anteriores, deberán llevar un control de dichos bienes, que les permita identificar a los donantes, los bienes recibidos por éstas, los bienes entregados a sus beneficiarios y, en su caso, los bienes destruidos que no hubiesen sido entregados a sus beneficiarios. Asimismo, deberán llevar un control de las cuotas de recuperación que obtengan por los bienes recibidos en donación.

El contribuyente deberá registrar en su contabilidad la destrucción o donación de las mercancías o bienes en el ejercicio en el que se efectúen.

Lo dispuesto en este Capítulo se aplicará sin perjuicio de que los contribuyentes lleven otros registros a que les obliguen las disposiciones fiscales y no los libera de la obligación de contar con los controles o libros que establezcan las leyes u otros reglamentos.

Precisa el artículo 30 del Reglamento en estudio que para los efectos del mismo artículo 28, fracción I del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán llevar su contabilidad usando indistintamente o de manera combinada el sistema de registro manual, mecánico o electrónico, siempre que se cumpla con los requisitos que para cada caso se establecen en este Reglamento.

Cuando se adopte el sistema de registro manual o mecánico, el contribuyente deberá llevar cuando menos los libros diario y mayor; tratándose del sistema de registro electrónico llevará como mínimo el libro mayor.

Cabe aclarar, para los lectores no contadores, que los libros diario y mayor son dos instrumentos de registro de las transacciones de los entes económicos, a saber: en el libro diario se registran de forma cronológica y en el libro mayor, se agrupan dichas transacciones de acuerdo a la cuenta afectada.

Aclara el artículo 31 que para los efectos del artículo anterior, los contribuyentes que adopten el sistema de registro manual, deberán llevar sus libros diario, mayor y los que estén obligados a llevar por otras disposiciones fiscales, debidamente encuadernados, empastados y foliados.

Cuando el contribuyente adopte los sistemas de registro mecánico o electrónico, las fojas que se destinen a formar los libros diario y mayor, podrán encuadernarse, empastarse y foliarse consecutivamente dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio, debiendo contener dichos libros el nombre, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes. Los contribuyentes podrán optar por grabar dicha información en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general que al efecto emita.

Expresa el artículo 32 que para los efectos de este Capítulo, en el libro diario, el contribuyente deberá anotar en forma descriptiva todas sus operaciones, actos o actividades siguiendo el orden cronológico en que éstos se efectúen, indicando el movimiento de cargo o abono que a cada una corresponda.

En el libro mayor deberán anotarse los nombres de las cuentas de la contabilidad, su saldo al final del periodo de registro inmediato anterior, el total del movimiento de cargo o abono a cada cuenta en el periodo y su saldo final.

Podrán llevarse libros diario y mayor por establecimientos o dependencias, por tipos de actividad o por cualquier otra clasificación, pero en todos los casos deberán existir los libros diario y mayor general en los que se concentren todas las operaciones del contribuyente.

Indica el artículo 34 que para los efectos de los artículos 28, fracción I y 30-A, primer párrafo del Código, cuando el contribuyente adopte el sistema de registro electrónico, deberá conservar y almacenar como parte integrante de su contabilidad toda la documentación relativa al diseño del sistema y los

diagramas del mismo, poniendo a disposición de las autoridades fiscales el equipo y sus operadores para que las auxilien cuando éstas ejerzan sus facultades de comprobación y, en su caso, deberá cumplir con las normas oficiales mexicanas correspondientes vinculadas con la generación y conservación de documentos electrónicos.

De su parte, el artículo 35 expresa que cuando se haga referencia a contabilidad simplificada, se entenderá que ésta comprende un libro foliado de ingresos, de egresos y de registro de inversiones y deducciones, que adicionalmente permita identificar las operaciones bancarias y financieras de los contribuyentes. Dicho libro deberá satisfacer como mínimo los requisitos previstos en el artículo 29, fracciones I y II de este Reglamento.

El artículo 36 ordena que para los efectos de este Capítulo, cuando los libros o demás registros de contabilidad del contribuyente se inutilicen parcialmente, los mismos deberán conservarse hasta en tanto no se extingan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales respecto de las operaciones, actos o actividades consignados en dichos libros o registros y deberán reponerse los asientos ilegibles del último ejercicio pudiendo realizarlos por concentración.

Tratándose de destrucción o inutilización total, pérdida o robo de los libros, registros o colecciones de hojas foliadas de la contabilidad del contribuyente, éste deberá asentar en los nuevos libros o en los registros de contabilidad de que se trate, los asientos relativos al ejercicio en el que sucedió la inutilización, destrucción, pérdida o robo, pudiéndose realizar por concentración.

El asiento de los nuevos registros a que se refiere el párrafo anterior, no exime de las responsabilidades administrativas o penales que deriven de los actos u omisiones relacionados con la destrucción de la contabilidad.

En las situaciones a que se refieren los párrafos anteriores el contribuyente deberá conservar, en su caso, el documento público en el que consten los hechos ocurridos hasta en tanto no se extingan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

El artículo 37 del Reglamento en análisis, previene que para los efectos del artículo 28, segundo párrafo del Código, cuando las autoridades fiscales mantengan en su poder uno o más libros de contabilidad por un plazo mayor de un mes, el contribuyente deberá asentar las operaciones pendientes de registro y las subsecuentes en el nuevo o nuevos libros que correspondan. Cuando la autoridad devuelva los libros después de que los nuevos hayan sido utilizados, el contribuyente ya no hará asientos en los libros devueltos.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a los contribuyentes que utilicen los sistemas de registro mecánico o electrónico, los cuales podrán continuar efectuando sus registros sin esperar a que transcurra el plazo a que se refiere el primer párrafo de este artículo.

Finalmente, el artículo 38 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación expresa que para los efectos del artículo 28, fracción III del Código, el contribuyente que se encuentre en suspensión de actividades deberá conservar su contabilidad en el último domicilio que tenga manifestado en el Registro Federal de Contribuyentes y, si con posterioridad el contribuyente desocupa el domicilio consignado ante el referido Registro, deberá presentar el aviso de cambio de domicilio fiscal, en el cual deberá conservar su

contabilidad de conformidad con los plazos que establece el artículo 30 del Código.

3.1.3. ALGUNAS OTRAS LEYES QUE SE REFIEREN A LA CONTABILIDAD

Excede a las pretensiones y objetivos de este trabajo el análisis detallado y particular de cada norma legal que se refiere a la contabilidad; sin embargo, a efecto de reforzar lo que constituye la parte conclusiva de esta investigación, es pertinente mencionar que en una búsqueda de referencias al término “contabilidad”, dentro del marco legal federal, encuentro el siguiente resultado:

- 87 documentos con 599 instancias.

Lo cual significa que en 87 Leyes Federales aparece 599 veces la palabra “contabilidad”³¹

3.2. RÉGIMEN LEGAL DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

El régimen legal de la información financiera lo encontramos también dispersa en varias leyes:

3.2.1. LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES

La Ley General de Sociedades Mercantiles³² en la Sección Quinta del Capítulo V, referente a la Sociedad Anónima, se refiere a la Información Financiera.

³¹ LEYES FEDERALES DE MEXICO, (Actualizadas al 12 de junio del 2013).

Esta Ley es una Ley especial, aplicable sólo a Sociedades Mercantiles y no a todas las demás entidades económicas, y además la Sección que contiene los artículos que se habrán de analizar, se ubica en el Capítulo de las Sociedades Anónimas.

Por tanto estas normas sólo se aplican a una fracción muy importante aunque limitada de las entidades económicas del “sector privado”; por tanto, estimo muy conveniente estudiarlas dado el importante número de sociedades anónimas que existen, siendo hoy en día probablemente la más importante forma de sociedad.

El artículo 172 dice que las sociedades anónimas, bajo la responsabilidad de sus administradores, presentarán a la Asamblea de Accionistas, anualmente, un informe que incluya por lo menos:

A) Un informe de los administradores sobre la marcha de la sociedad en el ejercicio, así como sobre las políticas seguidas por los administradores y, en su caso, sobre los principales proyectos existentes.

B) Un informe en que declaren y expliquen las principales políticas y criterios contables y de información seguidos en la preparación de la información financiera.

C) Un estado que muestre la situación financiera de la sociedad a la fecha de cierre del ejercicio.

D) Un estado que muestre, debidamente explicados y clasificados, los resultados de la sociedad durante el ejercicio.

³² LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES, (1934).

E) Un estado que muestre los cambios en la situación financiera durante el ejercicio.

F) Un estado que muestre los cambios en las partidas que integran el patrimonio social, acaecidos durante el ejercicio.

G) Las notas que sean necesarias para completar o aclarar la información que suministren los estados anteriores.

A la información anterior se agregará el informe de los comisarios a que se refiere la fracción IV del artículo 166.

Por su parte, el artículo 173 reitera y precisa que el informe del que habla el enunciado general del artículo anterior, incluido el informe de los comisarios, deberá quedar terminado y ponerse a disposición de los accionistas por lo menos quince días antes de la fecha de la asamblea que haya de discutirlo. Los accionistas tendrán derecho a que se les entregue una copia del informe correspondiente.

Por otro lado el artículo 176 establece que la falta de presentación oportuna del informe a que se refiere el enunciado general del artículo 172, será motivo para que la Asamblea General de Accionistas acuerde la remoción del Administrador o Consejo de Administración, o de los Comisarios, sin perjuicio de que se les exijan las responsabilidades en que respectivamente hubieren incurrido.

Ahora bien el artículo 177 a la letra dice que quince días después de la fecha en que la asamblea general de accionistas haya aprobado el informe a que se refiere el enunciado general del artículo 172, deberán mandarse publicar

los estados financieros incluidos en el mismo, juntamente con sus notas y el dictamen del comisario, en el periódico oficial de la entidad en donde tenga su domicilio la sociedad, o, si se trata de sociedades que tengan oficinas o dependencias en varias entidades, en el Diario Oficial de la Federación. Se depositará copia autorizada del mismo en el Registro Público de Comercio. Si se hubiere formulado en término alguna oposición contra la aprobación del balance por la Asamblea General de Accionistas, se hará la publicación y depósito con la anotación relativa al nombre de los opositores y el número de acciones que representen.

3.2.2. ALGUNAS OTRAS LEYES QUE SE REFIEREN A LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Nuevamente, reitero que excede a las pretensiones y objetivos de este trabajo el análisis detallado y particular de cada norma legal que se refiere a la información financiera; sin embargo, a efecto de reforzar lo que constituye la parte conclusiva de esta investigación, me dí también a la tarea de efectuar una búsqueda de referencias del término “información financiera” dentro del marco legal federal, y encuentro el siguiente resultado:

- 29 documentos con 105 instancias.

Lo cual significa que en 29 Leyes Federales aparecen 105 veces el término “información financiera”³³

³³ LEYES FEDERALES DE MEXICO. (Actualizadas al 12 de junio del 2013)

3.3. IMPORTANCIA LEGAL DE LA CONTABILIDAD

En este apartado, pretendo puntualizar algunos aspectos en relación a la importancia de la contabilidad desde el punto de vista legal del Derecho Positivo en México.

Dice el refrán popular que “para muestra, un botón”. Presento a continuación tres muestras:

3.3.1. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El artículo 83 del antes estudiado Código Fiscal de la Federación³⁴ determina que son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, el no llevar contabilidad o alguno de los libros o registros que ordena el propio artículo.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 108 inciso d) se entiende como calificado y en consecuencia, se incrementará en un 50% la pena del delito de defraudación fiscal, cuando el delito se origine por no llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

Así, la ausencia de la contabilidad, además de ser infracción y generar en consecuencia, una multa, incrementa en un 50% la pena del delito de defraudación fiscal.

³⁴ Ver supra, Apartado “A” inciso “b”

3.3.2. LEY DE CONCURSOS MERCANTILES

Determina el artículo 271 de la Ley de Concursos Mercantiles³⁵ que el comerciante declarado en concurso mercantil, será sancionado con pena de uno a nueve años de prisión por cualquier acto o conducta dolosa que cause o agrave el incumplimiento generalizado en el pago de sus obligaciones y que se presumirá, salvo prueba en contrario, que el comerciante ha causado o agravado dolosamente el incumplimiento generalizado en el pago de sus obligaciones cuando lleve su contabilidad en forma que no permita conocer su verdadera situación financiera; o la altere, falsifique o destruya.

Adicionalmente, dispone en su artículo 272 que el comerciante contra el cual se siga un procedimiento de concurso mercantil será sancionado con pena de uno a tres años de prisión cuando requerido por el juez del concurso mercantil, no ponga su contabilidad, dentro del plazo que para ello el juez concursal le hubiere concedido, a disposición de la persona que el juez designe.

De nueva cuenta, la ausencia de contabilidad tiene graves consecuencias legales: en este caso, se estima en caso de concurso mercantil, dicha ausencia como agravamiento del incumplimiento generalizado de las obligaciones y será sancionado con pena de uno a nueve años de prisión, además de que también se sanciona el no poner a disposición dicha contabilidad.

³⁵ LEY DE CONCURSOS MERCANTILES, (2000).

3.3.3. LEY ADUANERA

El artículo 78-A fracción I de la Ley Aduanera³⁶, determina que la autoridad aduanera podrá rechazar el valor declarado por el importador y determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, entre otros casos, cuando el importador no lleve contabilidad o se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones de comercio exterior.

Por otro lado, el artículo 114-B indica que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar la inscripción en el registro de empresas transportistas de mercancías extranjeras en tránsito por territorio nacional, entre otros supuestos, si cuando con motivo del ejercicio de facultades de comprobación la autoridad aduanera detecte que la empresa transportista no lleva contabilidad o registro de sus operaciones de comercio exterior.

Al igual que en los dos casos anteriores, en éste también se pueden apreciar las consecuencias legales de la ausencia de contabilidad.

Reitero lo expresado, en el sentido de que rebasa los objetivos de la presente investigación el análisis exhaustivo de estas normas e incluso de otras referentes a los temas en estudio, aunque ratifican y refuerzan lo que sí es materia de esta investigación.

³⁶ LEY ADUANERA, (1995)

3.4. PRESENCIA DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN ALGUNAS LEYES VIGENTES

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) y en una sola ocasión las Normas de Información Financiera (NIF), han permeado a la legislación vigente.

3.4.1. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Aunque ya me referí al Código Fiscal de la Federación anteriormente al analizar el régimen jurídico de la Contabilidad³⁷, en este apartado es pertinente volverlo a mencionar pues se refiere en particular, al tema que nos ocupa:

En su artículo 60 fracción II hace una referencia a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) al referirse a que el porcentaje de utilidad bruta se determinará dividiendo dicha utilidad bruta entre el costo que determine o se le determine al contribuyente. Para los efectos de lo previsto por esta fracción, el costo se determinará según los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA).

3.4.2. LEY DEL SEGURO SOCIAL

La Ley del Seguro Social³⁸, en relación al tema que nos ocupa, determina en su artículo 273 parte final, que en todos los casos, la estimación sobre riesgos y pasivos laborales y de cualquier otro tipo, se formulará con estricto

³⁷ Ver supra, Apartado "A" inciso "b"

³⁸ LEY DEL SEGURO SOCIAL, (1995).

apego a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) por la profesión contable organizada en México.

3.4.3. EL CASO INTERESANTE DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La Ley del Impuesto sobre la Renta³⁹ determina en uno de sus artículos, la aplicabilidad de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) y de la Normas de Información Financiera (NIF):

En su artículo 9^o-A, que cuando los inventarios no se actualicen conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) o Normas de Información Financiera (NIF), éstos se deberán actualizar conforme a alguna de las siguientes opciones:

- a) Valuando el inventario final conforme al precio de la última compra efectuada en el ejercicio por el que se calcula el valor del activo.
- b) Valuando el inventario final conforme al valor de reposición. El valor de reposición será el precio en que incurriría el contribuyente al adquirir o producir artículos iguales a los que integran su inventario, en la fecha de terminación del ejercicio de que se trate.

En su artículo 32 fracción XXVI, que los contribuyentes que no apliquen Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) en la determinación de su capital contable, considerarán como capital contable, el capital integrado.

³⁹ LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, (2002).

En el segundo párrafo de su artículo 89, que el capital contable deberá actualizarse conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), cuando la persona utilice dichos principios para integrar su contabilidad; en el caso contrario, el capital contable deberá actualizarse conforme a las reglas de carácter general que para el efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

En su artículo 91 fracción III inciso b), que el costo se calculará según los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA).

En el artículo 216, que los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA).

El artículo 216-B fracción II inciso a) apartado 1, que los inventarios, tratándose de empresas maquiladoras, serán valuados conforme a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) en los Estados Unidos de América o los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) internacionalmente cuando el propietario de los bienes resida en un país distinto a los Estados Unidos de América; sin embargo, más adelante, en el inciso b) apartado 3 indica que no deberán considerarse los efectos de inflación determinados en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) y en el apartado 5 del mismo inciso que no deberán considerarse los gastos extraordinarios o no recurrentes de la operación conforme a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA).

3.4.4. EL CASO EXCEPCIONAL DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES

Más curioso y complejo para el propósito de este trabajo, resulta el texto de la Ley del Mercado de Valores⁴⁰ pues determina en reiteradas ocasiones que los Principios de Contabilidad a que se sujetarán los actos previstos y regulados por esta Ley, serán los que reconozca o determine la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, como se puede apreciar en las siguientes previsiones:

Artículo 28 fracción III inciso h), que el consejo de administración de las Sociedades Anónimas Bursátiles deberá ocuparse, entre otros asuntos, de las políticas contables de la sociedad, ajustándose a los principios de contabilidad reconocidos o expedidos por la Comisión mediante disposiciones de carácter general.

El artículo 85 referente a las personas morales que pretendan obtener la inscripción de sus valores en el Registro Nacional de Valores, deberán acompañar a su solicitud, entre otros documentos, de acuerdo a la Fracción III los estados financieros anuales dictaminados de la persona moral, o bien, en razón de la naturaleza de esta última, la información de su situación financiera y resultados de operación, elaborados, en cualquier caso, conforme a principios de contabilidad emitidos o reconocidos por la Comisión y el artículo 87 que el dictamen de los auditores también debe estar apegado a las normas y procedimientos de auditoría aprobados por la Comisión.

El artículo 104 ratifica que los estados financieros de las emisoras de valores registrados, deberán elaborarse conforme a principios de contabilidad emitidos o reconocidos por la Comisión.

⁴⁰ LEY DEL MERCADO DE VALORES, (2005).

El artículo 347 determina que las personas que proporcionen servicios de auditoría externa responderán por los daños y perjuicios que ocasionen a la emisora que los contrate cuando intencionalmente, en el dictamen u opinión, entre otras cuestiones, sugieran, acepten, propicien o propongan que una determinada transacción se registre en contravención de los principios de contabilidad emitidos o reconocidos por la Comisión.

Finalmente, el artículo 392 sanciona a las emisoras que omitan elaborar sus estados financieros conforme a principios de contabilidad emitidos o reconocidos por la Comisión.

Sin embargo, curiosamente, las Disposiciones de Carácter General Aplicables a las Emisoras de Valores y a Otros Participantes del Mercado de Valores⁴¹ determinan en su artículo 78 que:

- Los estados financieros deberán ser elaborados de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera “International Financial Reporting Standards (IFRS)” que emita el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad “International Accounting Standards Board (IASB)”, así como dictaminados por auditor externo cuando así corresponda.
- La auditoría y las revisiones del auditor externo, así como los dictámenes, opiniones o informes correspondientes que se presenten en términos de las presentes disposiciones, deberán ser realizados con base en las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Trabajos para Atestiguar y Servicios

⁴¹ DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL APLICABLES A LAS EMISORAS DE VALORES Y A OTROS PARTICIPANTES DEL MERCADO DE VALORES, (2003).

Relacionados “International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements” emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento “International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)” de la Federación Internacional de Contadores “International Federation of Accountants (IFAC)”.

3.4.5. ALGUNAS OTRAS LEYES QUE MENCIONAN A LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

Varias leyes especiales hacen referencia en su articulado a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA).

A continuación presento, sin hacer un análisis específico de cada una de ellas, pues rebasa los objetivos de la presente investigación, aunque sí ratifican su objetivo y pretensión, como se verá más adelante; algunos ejemplos:

- Ley del Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica (artículo 51 fracción II).
- Ley de Fondos de Aseguramiento Agropecuario y Rural (artículo 38).
- Ley Orgánica de Sociedad Hipotecaria Federal (artículo 23).
- Ley que Crea el Fideicomiso que Administrará el Fondo para el Fortalecimiento de Sociedades y Cooperativas de Ahorro y Préstamo y de Apoyo a sus Ahorradores (artículo 2 fracción X).

- Ley Federal de Fomento a las Actividades Realizadas por Organizaciones de la Sociedad Civil (artículo 7 fracción III).
- Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (artículo 214 fracción XIX).

3.4.6. ALGUNAS OTRAS LEYES QUE SE REFIEREN A LAS NORMAS DE INFORMACION FINANCIERA

Algunas otras leyes especiales empiezan a hacer referencia en algunas de sus disposiciones, de manera muy tangencial, a las Normas de Información Financiera.

A continuación presento, sin tampoco hacer un análisis específico de cada una de ellas, pues rebasa los objetivos de la presente investigación, aunque insisto que sí ratifican su objetivo y pretensión, como se verá más adelante; algunos ejemplos:

- Ley Federal de Derechos, hasta en 4 ocasiones, refiriéndose a hidrocarburos.
- Ley de Petróleos Mexicanos, en 2 ocasiones, referentes al apego de la Contabilidad de Petróleos Mexicanos a dichas Normas
- Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en una ocasión, indicando que las entidades del sector financiero deben sujetarse para determinar su margen de intermediación financiera.

3.5. COMENTARIO FINAL

Como se ha podido apreciar a lo largo de este capítulo, y se puede ratificar al efectuar una somera revisión al marco jurídico federal, son múltiples las referencias que diversas leyes hacen a la contabilidad (599 en 87 leyes federales), a la información financiera (105 en 29 leyes federales), a los estados financieros (371 en 59 leyes federales), e incluso a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) (en 8 leyes federales) y a las Normas de Información Financiera (NIF) (en 4 leyes federales)⁴².

Y sin embargo, como también se ha podido apreciar, es muy deficiente y escasa la regulación legal de las materias en estudio, siendo la menos incompleta de dichas regulaciones, la de la sociedad anónima que se sujeta al Código Fiscal de la Federación, al Código de Comercio y a la Ley General de Sociedades Mercantiles.

No obstante, aún en este, el mejor de los casos, los contadores y auditores de la empresa carecen de un instrumento jurídico normativo que les permita desarrollar su labor, es decir, su actuar no se encuentra regulado en los aspectos técnicos por el Código Fiscal de la Federación, ni su Reglamento y mucho menos el Código de Comercio, sino por las Normas de Información Financiera (NIF).

Y como también lo mencioné, a las Sociedades Anónimas Bursátiles, esto es, las que cotizan en bolsa, les son aplicables otras Normas Internacionales emitidas en el extranjero denominadas “Normas Internacionales de Información Financiera”: “International Financial Reporting Standards (IFRS)” que emite el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad: “International Accounting Standards Board (IASB)”; así mismo, para efectos

⁴² LEYES FEDERALES DE MEXICO, (Actualizadas al 12 de junio del 2013)

de la auditoría de dichos estados financieros, las “Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Trabajos para Atestiguar y Servicios Relacionados”: “International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements” emitidas por el “Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento”: “International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)” de la “Federación Internacional de Contadores”: “International Federation of Accountants (IFAC)”.

Derivado del análisis anterior, me parece interesante enfatizar que la legislación mexicana, como suele ocurrir, no es revisada adecuadamente al ser actualizada o modificada y van quedando “parches” o “inconsistencias en la misma”; como es el caso que nos ocupa.

Resulta incongruente que existen leyes, destacando algunas de gran relevancia en materia fiscal, como son la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el Código Fiscal de la Federación y la Ley Aduanera, que aún hacen referencia a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), normatividad obsoleta hace prácticamente 7 años en materia contable, lo cual imposibilita su cumplimiento y revisión, pues resultaría poco práctico y realista pretender que se realicen cálculos adicionales en base a éstos, para cumplir ciertas disposiciones de las referidas leyes en materia fiscal si la información financiera y estados financieros de las empresas se preparan con base en las Normas de Información Financiera (NIF).

No obstante, existen en total 187 leyes federales que refieren a la contabilidad, a la información financiera, a los estados financieros, a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) o a las Normas de Información Financiera (NIF), por lo que sí es una materia de gran importancia y relevancia dentro del marco jurídico mexicano; de ahí mi

inquietud respecto a la cantidad de conceptos y falta de congruencia y coherencia entre las diversas leyes que regulan la materia contable.

En adición a todo lo antes mencionado, considero que es verdaderamente complejo poder dar cumplimiento a tal cantidad de disposiciones jurídicas relativas a la contabilidad, establecidas en tantas leyes, aunado a las disposiciones de las Normas de Información Financiera (NIF), sin dejar fuera el cumplimiento de las disposiciones de carácter fiscal.

En relación a lo anterior, cabe resaltar que para dar cumplimiento a las leyes fiscales en la práctica, es necesario realizar una conciliación de los resultados financieros (utilidad o pérdida financiera) con los resultados fiscales (utilidad o pérdida fiscal), toda vez que las leyes fiscales pueden considerar algunos ingresos como no acumulables y algunos gastos como no deducibles, o viceversa. Algunos ejemplos de estas partidas son:

- Depreciación contable, según las Normas de Información Financiera (NIF) y depreciación fiscal, según se determina en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Ingreso o deducción fiscal por concepto de “ajuste anual por inflación” (acumulable o deducible, según sea el caso), siendo que actualmente según las Normas de Información Financiera (NIF) nos encontramos en ejercicios no inflacionarios por lo que no se realizan ajustes financieros relativos a la inflación.
- Costo de ventas fiscal y costo de ventas determinado según las Normas de Información Financiera (NIF).

Es decir, existen diversos cálculos que deben realizarse para conciliar ambos resultados, siendo que provienen de la misma contabilidad, de las mismas operaciones y movimientos de una empresa. En la práctica, dependiendo la complejidad de las empresas, lo anterior puede resultar en llevar tal cantidad de registros adicionales que tal situación se asemeja a realizar una doble contabilidad, pero ésta es requerida por las discrepancias que existen entre las leyes y las normas financieras.

Siendo la contabilidad y la información financiera generada por ésta, de gran relevancia en el ámbito fiscal, resulta necesario en un estado de Derecho, como es el nuestro, trasladar las Normas de Información Financiera (NIF) a un nivel jurídico positivo, con la finalidad de “armonizar jurídicamente” la técnica contable en el marco legal.

C. CONCLUSIONES DE LA INVESTIGACIÓN

El objetivo de la presente investigación es demostrar la necesidad de regular y complementar el régimen jurídico de la contabilidad en materia fiscal privada, a través de un análisis de la normatividad en materia contable privada, que actualmente no se encuentra incluida de forma integral en el marco jurídico nacional, en comparación con el marco jurídico actual que reviste a la contabilidad gubernamental.

El tema es de gran importancia en materia del Derecho Fiscal, lo cual justifica su elección, toda vez que la contabilidad es en esencia, la técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera. Ahora bien, es precisamente esa información financiera (debidamente generada, registrada y soportada) la cual permite en el ámbito fiscal del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, principalmente, determinar las contribuciones.

Durante el desarrollo del presente trabajo se analizó la normatividad en materia contable, partiendo de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) como antecedentes, hasta el cuerpo normativo vigente: las Normas de Información Financiera (NIF), para lo cual se explicaron las principales razones para su modificación y actualización, siendo los de mayor relevancia para efectos del presente trabajo: la armonización de las normas locales utilizadas por los diversos sectores de nuestra economía y por la otra, acoplarse al máximo posible, con las Normas Internacionales de Información Financiera.

La alineación de la normatividad en materia contable y financiera en nuestro país con la internacional, resulta de gran importancia ya que nos

encontramos en un entorno globalizado en el que muchas de las corporaciones internacionales tienen empresas filiales en diversos países, se realizan operaciones, reportes intercompañías e incluso, en ocasiones, se cotiza en la bolsa de valores extranjera; no obstante, nos encontramos en un país sujeto a un marco jurídico el cual debe comprender también a la normatividad financiera y contable.

En el segundo capítulo, como marco de referencia, se examinó la normatividad de la contabilidad gubernamental, siendo relevante el análisis detallado de la evolución histórica de la legislación en dicha materia, que cobró importancia en los últimos años.

El 31 de diciembre de 2008 se publicó la Ley General de Contabilidad Gubernamental, que revolucionó el marco jurídico de la contabilidad gubernamental en muchos sentidos, destacando los siguientes:

- Se crea el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), que es el órgano de coordinación para la armonización de la contabilidad gubernamental y tiene por objeto la emisión de las normas contables y lineamientos para la generación de información financiera que aplicarán los entes públicos, cuyas decisiones serán adoptadas e implementadas por los entes públicos con carácter obligatorio, en el ámbito de sus respectivas competencias y en el plazo que dicho organismo establezca.
- La Ley indica que los registros contables deberán realizarse en base a principios técnicos comunes establecidos por el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC).

- Se crea el Comité Consultivo, integrado por entidades del sector público y asociaciones del sector privado, que son independientes al Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) pero expertas en la materia y vinculadas con el sector, otorgándole funciones de opinión, proposición y emisión de observaciones, lo cual fortalece la normatividad emitida.
- Se generarán estados financieros comparables y periódicos y que se sujetarán a mejores prácticas contables nacionales e internacionales.

Es decir, las disposiciones de la Ley General de Contabilidad Gubernamental le otorgan a la normatividad contable en materia gubernamental la obligatoriedad y la flexibilidad necesaria para ser constantemente actualizada sin necesidad de realizar burocráticas y en muchas ocasiones, complejas e incompletas reformas legales, lo que lamentablemente no sucede en la contabilidad del sector privado.

Por su parte, en el tercer capítulo, se estudió el régimen legal actual de la contabilidad en materia privada, resultando que existe gran cantidad de leyes que hacen referencia a la contabilidad (599 en 87 leyes federales), a la información financiera (105 en 29 leyes federales), a los estados financieros (371 en 59 leyes federales), e incluso a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) (en 8 leyes federales) y a las Normas de Información Financiera (NIF) (en 4 leyes federales).

Resulta incongruente que existen leyes, destacando algunas de gran relevancia en materia fiscal, como son la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el

Código Fiscal de la Federación y la Ley Aduanera, que aún hacen referencia a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), normatividad obsoleta hace prácticamente 7 años en materia contable, lo cual imposibilita su cumplimiento y revisión, pues resultaría poco práctico y realista pretender que se realicen cálculos adicionales en base a éstos, para cumplir ciertas disposiciones de las referidas leyes en materia fiscal si la información financiera y estados financieros de las empresas se preparan con base en las Normas de Información Financiera (NIF).

De lo que se desprenden las siguientes ideas principales, de igual relevancia para las conclusiones del presente trabajo:

- No existe una ley única que regule a la contabilidad del sector privado, como ocurre en el sector gubernamental estudiado en el Capítulo II del presente trabajo, es decir, la legislación mexicana relativa a la contabilidad del sector privado se encuentra dispersa, desordenada y desactualizada.
- Como ocurre frecuentemente, la legislación mexicana no es revisada adecuadamente al ser actualizada o modificada, dando como resultado que no exista congruencia y consistencia en el marco jurídico global o total que rige a la contabilidad en el sector privado.
- Resulta verdaderamente complicado para las empresas del sector privado, dar cumplimiento a tal cantidad de disposiciones jurídicas relativas a la contabilidad, establecidas en tantas leyes, aunado a las disposiciones de las Normas de Información Financiera (NIF) obligatorias para los contadores en la generación y tratamiento de la información financiera, sin dejar fuera el cumplimiento de las disposiciones de carácter fiscal.

Como ejemplo de lo anterior, se refieren los diversos cálculos que se deben realizar para conciliar los resultados financieros y fiscales, siendo que provienen de la misma contabilidad, de las mismas operaciones y movimientos de una empresa.

Ahora bien, siendo la contabilidad y la información financiera generada por ésta, de gran relevancia en el ámbito fiscal, resulta necesario en un estado de Derecho, como es el nuestro, trasladar las Normas de Información Financiera (NIF) a un nivel jurídico positivo, con la finalidad de “armonizar jurídicamente” la técnica contable del sector privado en el marco legal.

Es importante resaltar que tanto las Normas de Información Financiera (NIF), que actualmente constituyen los lineamientos de observancia general en materia contable, así como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) -su antecedente-, se basan en principios normativos internacionales, no así en las leyes mexicanas, por tanto, jurídicamente carecen de sustento en nuestro sistema pero a pesar de ello, se constituyen en una verdadera normatividad obligatoria, aplicada y aceptada por todos los contadores e incluso por algunas leyes, aunque no emanen de ellas.

Por lo anteriormente expuesto, como propuesta de la tesista respecto al tema de la presente investigación, se concluye lo siguiente:

1. Como marco de referencia, resulta muy interesante, actual y aplicable la manera en que se legisló sobre la contabilidad gubernamental, por lo que es menester realizar una iniciativa de ley de contabilidad privada, en la que se incorporen las Normas de Información Financiera (NIF) de una manera integral, congruente y actualizada.

2. La nueva ley deberá dar fuerza jurídica al Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, estableciendo su integración así como la obligatoriedad a las disposiciones, interpretaciones y orientaciones emitidas por dicho órgano, con el fin de otorgar flexibilidad para que las modificaciones, cambios y reestructura de las Normas de Información Financiera (NIF) derivadas de los cambios en materia internacional y cualquier otro necesario, se incorporen de manera casi inmediata a la legislación.
3. Es muy importante mencionar que la nueva Ley deberá encontrarse congruentemente vinculada con las disposiciones fiscales y, contemplar la abrogación de todas las disposiciones jurídicas que se opongan a la misma.

Lo anterior, ya que en la medida en que una normatividad financiera y contable dinámica y actualizada se incluya en la legislación, será posible evitar fraudes y desfalcos, así como fiscalizar mejor a los contribuyentes.

D. REFERENCIAS

El detalle de las referencias y fuentes de información, se presenta por Apartado o Capítulo, tomando en cuenta el orden en el que se cita para que sea más sencilla su ubicación.

A. INTRODUCCIÓN

CONSEJO MEXICANO DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DE NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, A.C.

<http://www.cinif.org.mx/>

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, Consejo Mexicano de Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. Primera Edición. 2007.

DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA - REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. (2001) Versión electrónica de la Vigésima segunda edición

- Voz: "Principio",

- Voz: "Generalidad",

- Voz: "Norma"

Recuperado de <http://lema.rae.es/drae/>

LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL. Artículos 6 y 7.

Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2008.

(actualizada al 12 de junio del 2013)

Recuperado de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LGCG.pdf>

LEY DE COORDINACIÓN FISCAL. Publicada en el Diario Oficial de la

Federación el 27 de diciembre de 1978. (actualizada al 12 de junio del

2013)

Recuperado de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/31.pdf>

ACUERDO DEL CONSEJO NACIONAL DE ARMONIZACIÓN CONTABLE

POR EL QUE SE EMITE EL MARCO CONCEPTUAL DE CONTABILIDAD

GUBERNAMENTAL. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20

de agosto del 2009 (actualizada al 12 de junio del 2013).

Recuperado de

http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5106087&fecha=20/08/2009

ACUERDO DEL CONSEJO NACIONAL DE ARMONIZACIÓN CONTABLE POR EL QUE SE EMITEN LOS POSTULADOS BÁSICOS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de agosto del 2009.

Recuperado de

http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5106088&fecha=20/08/2009

B. PROLEGÓMENOS

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, Consejo Mexicano de Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. México. Primera Edición. 2007. Los fragmentos tomados de los apartados Fragmento tomado del NIF A-1

INFORMACIÓN FINANCIERA, BASE PARA EL ANÁLISIS DE ESTADOS FINANCIEROS. Dra. María Trinidad Álvarez Medina y Mtra. Blanca Rosa Ochoa Jaime.

Disponible y recuperada en

http://www.itson.mx/publicaciones/pacioli/Documents/no66/18a-INFORMACIÓN_financiera_base_para_el_analisis_de_estados_financieros.pdf

1. CAPÍTULO I

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. México. Vigésima Edición. 2004. Los fragmentos tomados de los apartados DECLARACIÓN DE LA COMISIÓN y PRÓLOGO.

CONTABILIDAD BÁSICA. Fowler Newton, Ed. Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1977.

Recuperado de

http://loginbp.untrefvirtual.edu.ar/archivos/repositorio//1250/1377/html/archivos/doc/Fowler_Newton-Contabilidad_basica-cap-1-y-2.pdf

FUNDAMENTOS DE LA CONTABILIDAD. Mario Biondi y María C.T. de Zandona, Ed. Macchi, Cuarta Edición actualizada, Buenos Aires, 1991. Recuperado de <http://www.cosaslibres.com/search/pdf/fundamentos-de-contabilidad-biondi-y-zandona>

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, Consejo Mexicano de Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. México. Primera Edición. 2007. Fragmentos tomados del PRÓLOGO.

ERNST & YOUNG / COMENTARIOS

NIF en sustitución de PCGA a partir de 2006

http://www.eyboletin.com.mx/comentarios/BFComentario060825_1.pdf

2. CAPÍTULO II

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, Consejo Mexicano de Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. México. Primera Edición. 2007. Fragmentos tomados de la NIF A-1

LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre del 2008. (actualizada al 12 de junio del 2013).

Recuperado de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LGCG.pdf>

LEY DE PRESUPUESTO, CONTABILIDAD Y GASTO PUBLICO FEDERTAL. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1976. (actualizada al 12 de junio del 2013)

Recuperado de:

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/LPCGPF_abro.pdf

LEY FEDERAL DE PRESUPUESTO Y RESPONSABILIDAD HACENDARIA. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de marzo de 2006. (actualizada al 12 de junio del 2013)

Recuperado de

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lfprh/LFPRH_orig_30mar06.pdf

EXPOSICION DE MOTIVOS DE LA LEY GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL.

Documento recuperable en formato PDF en

<http://www.indetec.gob.mx/estatal/SistemasContables/IniciativaLey/1-Iniciativa%20Ley%20General%20C%20G.pdf>

Y recuperable en formato Word en

<http://www.conac.gob.mx/consejo.html>

ACUERDO DEL CONSEJO NACIONAL DE ARMONIZACIÓN CONTABLE POR EL QUE SE EMITE EL MARCO CONCEPTUAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de agosto del 2009.

Recuperado de

http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5106087&fecha=20/08/2009

ACUERDO DEL CONSEJO NACIONAL DE ARMONIZACIÓN CONTABLE POR EL QUE SE EMITEN LOS POSTULADOS BÁSICOS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de agosto del 2009.

Recuperado de

http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5106088&fecha=20/08/2009

CONSEJO MEXICANO DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DE NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, A.C. Tabla tomada de la sección NORMATIVIDAD.

Recuperado de <http://www.cinif.org.mx/>

3. CAPÍTULO III

CÓDIGO DE COMERCIO. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de octubre de 1889. (actualizada al 12 de junio del 2013)

Recuperado de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/3.doc>

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. (actualizada al 12 de junio del 2013)

Recuperado de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8.pdf>

REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el o publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009. (actualizada al 12 de junio del 2013)

Recuperado de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_CFF.pdf

LEYES FEDERALES DE MEXICO. Actualizadas al 12 de junio del 2013. LEYFED Versión 2.0

CD descargable desde la página

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/legiscd.htm>

LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de agosto de 1934. (actualizada al 12 de junio del 2013)

Recuperado de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/144.doc>

LEY DE CONCURSOS MERCANTILES. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de mayo de 2000. (actualizada al 12 de junio del 2013)

Recuperado de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/29.pdf>

LEY ADUANERA. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995. (actualizada al 12 de junio del 2013)

Recuperado de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/12.pdf>

LEY DEL SEGURO SOCIAL. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de diciembre de 1995. (actualizada al 12 de junio del 2013)

Recuperado de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/92.pdf>

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002. (actualizada al 12 de junio del 2013)

Recuperado de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/82.pdf>

LEY DEL MERCADO DE VALORES. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2005.

Recuperado de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LMV.pdf>

DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL APLICABLES A LAS EMISORAS DE VALORES Y A OTROS PARTICIPANTES DEL MERCADO DE VALORES Publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 19 de marzo de 2003.

Disponibles en: <http://www.cnbv.gob.mx/Paginas/Normatividad.aspx>

RELACION DE PÁGINAS WEB CITADAS:

CONSEJO MEXICANO DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DE NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, A.C

<http://www.cinif.org.mx/>

CONSEJO NACIONAL DE ARMONIZACIÓN CONTABLE

<http://www.conac.gob.mx/>

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN

<http://dof.gob.mx/>

ERNST & YOUNG / BOLETINES DE COMENTARIOS

<http://www.eyboletin.com.mx/>

LEYES FEDERALES DE MEXICO. Actualizadas al 12 de junio del 2013.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C.

<http://imcp.org.mx/>

INSTITUTO PARA EL DESARROLLO TÉCNICO DE LAS HACIENDAS PÚBLICAS

<http://www.indetec.gob.mx/>

INSTITUTO TECNOLÓGICO DE SONORA. DEPARTAMENTO DE
CONTADURÍA Y FINANZAS

<http://www.itson.mx/>

LEYFED Versión 2.0

CD descargable desde la página

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/legiscd.htm>

UNTREF Virtual: Universidad Nacional de Tres de Febrero. Argentina

http://loginbp.untrefvirtual.edu.ar/acceso.cgi?id_curso=