



**ENFOQUE COMPARATIVO A LOS
POSTULADOS BÁSICOS DE LA
CONTABILIDAD**

MÉXICO

Dr. Mauro Alberto Sánchez Hernández

**ENFOQUE COMPARATIVO A LOS POSTULADOS BÁSICOS DE LA
CONTABILIDAD.**

Primera edición, Octubre del 2010

Derechos Reservados ©

ISBN:

Nº Registro:



Libro electrónico

Grupo de investigación

sumed.net

de la Universidad de Málaga, España.

Dedico esta obra a:

Karla Paola,
Maureen Elizabeth y
Carlos Alberto.

A Mary

A todos mis alumnos de la Facultad de Contaduría y Administración y,
de la Escuela de Economía de la Universidad Autónoma “Benito Juárez”
de Oaxaca.

***“Que se eduque a los hijos del labrador y del barrendero
como a los del más rico hacendado”***

José María Morelos y Pavón

**“Para formar patria el secreto está en la Educación
de las masas populares”**

Abraham Castellanos Coronado

**“Un sueño no se hace realidad mágicamente.
Es el resultado de transpiración, determinación
y trabajo duro”**

Colin Powell

C O N T E N I D O

INTRODUCCIÓN

10

ABREVIATURAS	14
CUADRO QUE MUESTRA EL ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS POSTULADOS BÁSICOS	16
MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL	17
MARCO CONCEPTUAL DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA	24
MARCO CONCEPTUAL DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS	29

I. POSTULADO Y COMENTARIO: SUSTANCIA ECONÓMICA

I.1 SUSTANCIA ECONÓMICA (PBCG)	33
I.2 SUSTANCIA ECONÓMICA (POSTULADO BÁSICO DE LA NIF A-2)	33
I.3 SUSTANCIA ECONÓMICA SOBRE FORMA (CARACTERÍSTICA DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA, BOLETÍN DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD: A-1 Y ADÉNDUM)	35
I.4 COMENTARIO GENERAL AL POSTULADO DE SUSTANCIA ECONÓMICA	39

II. POSTULADO Y COMENTARIO: ENTES PÚBLICOS O ENTIDAD ECONÓMICA

II.1 ENTES PÚBLICOS (PBCG)	44
II.2 ENTIDAD ECONÓMICA (POSTULADO BÁSICO DE LA NIF A-2)	44
II.3 ENTIDAD (BOLETÍN DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD: A-1)	47
II.4 COMENTARIO GENERAL AL POSTULADO DE ENTES PUBLICOS	48

O ENTIDAD ECONÓMICA

III. POSTULADO Y COMENTARIO: EXISTENCIA PERMANENTE O NEGOCIO EN MARCHA

III.1	EXISTENCIA PERMANENTE (PBCG)	54
III.2	NEGOCIO EN MARCHA (POSTULADO BÁSICO DE LA NIF A-2)	54
III.3	NEGOCIO EN MARCHA (BOLETÍN DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD: A-1)	55
III.4	COMENTARIO GENERAL AL POSTULADO DE LA EXISTENCIA PERMANENTE O NEGOCIO EN MARCHA	56

IV. POSTULADO Y COMENTARIO: REVELACIÓN SUFICIENTE

IV.1	REVELACIÓN SUFICIENTE (PBCG)	60
IV.2	INFORMACIÓN SUFICIENTE (ASOCIADO A LA CARACTERÍSTICA CUALITATIVA DE <i>CONFIABILIDAD</i> COMO INFORMACIÓN SUFICIENTE NIF A-4)	60
IV.3	REVELACIÓN SUFICIENTE (BOLETINES DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD: A-1 Y A-5)	63
IV.4	COMENTARIO GENERAL AL POSTULADO BÁSICO DE REVELACIÓN SUFICIENTE	63

V. POSTULADO Y COMENTARIO: IMPORTANCIA RELATIVA

V.1	IMPORTANCIA RELATIVA (PBCG)	71
V.2	IMPORTANCIA RELATIVA (ASOCIADO A LA CARACTERÍSTICA CUALITATIVA DE LA <i>RELEVANCIA</i> NIF A-4)	71

V.3	IMPORTANCIA RELATIVA (BOLETINES DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD A-1 Y A-6)	76
-----	--	----

V.4	COMENTARIO GENERAL AL POSTULADO DE IMPORTANCIA RELATIVA	77
-----	---	----

VI. POSTULADO Y COMENTARIO: REGISTRO E INTEGRACIÓN PRESUPUESTARIA

VI.1	REGISTRO E INTEGRACIÓN PRESUPUESTARIA (PBCG)	81
------	--	----

VI.2	COMENTARIO AL POSTULADO BÁSICO DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL DE REGISTRO E INTEGRACIÓN PRESUPUESTARIA	82
------	--	----

VII. POSTULADO Y COMENTARIO: CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

VII.1	CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA (PBCG)	89
-------	---	----

VII.2	COMENTARIO GENERAL AL POSTULADO BÁSICO DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL DE CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA	90
-------	---	----

VIII. POSTULADO Y COMENTARIO: DEVENGO CONTABLE O DEVENGACIÓN CONTABLE

VIII.1	DEVENGO CONTABLE (PBCG)	94
--------	-------------------------	----

VIII.2	DEVENGACIÓN CONTABLE (POSTULADO BÁSICO DE LA NIF A-2)	95
VIII.3	REALIZACIÓN Y PERÍODO CONTABLE (BOLETINES DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD: A-1 Y A-3)	102
VIII.4	COMENTARIO GENERAL AL POSTULADO BÁSICO DE DEVENGO CONTABLE O DEVENGACIÓN CONTABLE	104

IX. POSTULADO Y COMENTARIO: VALUACIÓN

IX.1	VALUACIÓN (PBCG)	108
IX.2	VALUACIÓN (POSTULADO BÁSICO DE LA NIF A-2)	108
IX.3	VALOR HISTÓRICO ORIGINAL (BOLETÍN DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD: A-1)	110
IX.4	COMENTARIO GENERAL AL POSTULADO BÁSICO DE VALUACIÓN	110

X. POSTULADO Y COMENTARIO: DUALIDAD ECONÓMICA

X.1	DUALIDAD ECONÓMICA (PBCG)	115
X.2	DUALIDAD ECONÓMICA (POSTULADO BÁSICO DE LA NIF A-2)	115
X.3	DUALIDAD ECONÓMICA (BOLETÍN DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD: A-1)	117
X.4	COMENTARIO GENERAL AL POSTULADO BÁSICO DE DUALIDAD ECONÓMICA	117

XI. POSTULADO Y COMENTARIO: CONSISTENCIA

XI.1	CONSISTENCIA (PBCG)	121
XI.2	CONSISTENCIA (POSTULADO BÁSICO DE LA NIF A-2)	122
XI.3	COMPARABILIDAD (BOLETINES DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD: A-1 Y A-7)	123
XI.4	COMENTARIO GENERAL AL POSTULADO BÁSICO DE CONSISTENCIA	124
 XII. POSTULADO Y COMENTARIO: ASOCIACIÓN DE COSTOS Y GASTOS CON INGRESOS		
XII.1	ASOCIACIÓN DE COSTOS Y GASTOS CON INGRESOS (POSTULADO BÁSICO DE LA NIF A-2)	128
XII.2	COMENTARIO GENERAL AL POSTULADO DE ASOCIACIÓN DE COSTOS Y GASTOS CON INGRESOS	129
BIBLIOGRAFÍA		131

INTRODUCCIÓN

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

En la contabilidad gubernamental, se afirma que los postulados tienen como objetivo sustentar técnicamente la contabilidad gubernamental, así como organizar la efectiva sistematización que permita la obtención de información veraz, clara y concisa. Se definen como los elementos fundamentales de referencia general para uniformar los métodos, procedimientos y prácticas contables. Los entes públicos deberán aplicar los postulados básicos de forma tal que la información que proporcionen sea oportuna, confiable y comparable para la toma de decisiones.

Los Postulados Básicos de la Contabilidad (PB), son elementos fundamentales del Sistema de Contabilidad o Sistema de Información Contable (SIC), 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 económico y sustentan de manera técnica el registro de las operaciones, la síntesis de la información, la elaboración y presentación de estados financieros; basados en su razonamiento, eficiencia demostrada, respaldo en legislación especializada y aplicación de diversa normatividad, con la finalidad de uniformar los métodos, procedimientos y prácticas contables.

Estamos sabedores que los Postulados Básicos ocupan un lugar preponderante en la jerarquía de conceptos relacionada con la Estructura de las Normas de Información Financiera. Los (PB) no solo vinculan al sistema de información contable con el entorno en el que opera la entidad, sino que se presentan como los conceptos teóricos fundamentales que relacionan medios y fines, es decir, normas particulares y objetivos de la información financiera. También proporcionan un importante marco de referencia para emitir normas particulares,

dándoles significado y dotándolas de una estructura integradora de conceptos teóricos básicos; sin esta estructura, las normas particulares constituyen normas de reconocimiento contable sin sentido, razón o sustancia. Los (PB) ayudan también a explicar las razones por las cuales algunos procedimientos son apropiados y proporcionan las bases para establecer criterios para aquellas situaciones o áreas aún no exploradas por las normas particulares.

El Postulado de **sustancia económica** obliga a la captación de la esencia económica en la delimitación y operación del sistema de información contable (SIC) para que se genere la información que proporcione los elementos necesarios para una adecuada toma de decisiones; el de **importancia relativa** que debe mostrar los aspectos importantes de la entidad que fueron reconocidos contablemente por el (SIC); el de **revelación suficiente** que debe mostrar amplia y claramente a través de los estados financieros y la información financiera, la situación financiera y los resultados del ente; el de **entidad económica o entes públicos** se incorpora para determinar sus objetivos, su ámbito de acción, para delimitar e identificar al ente económico y el de **negocio en marcha o existencia permanente** para asumir su continuidad considerando que el periodo de vida del mismo es indefinido; por su parte, los postulados de **devengación contable o devengo contable, asociación de costos y gastos con ingresos, registro e integración presupuestaria, consolidación de la información financiera, valuación, dualidad económica y consistencia**, constituyen los elementos básicos para reconocer los efectos derivados de las transacciones y transformaciones internas que lleva a cabo la entidad, así como de otros eventos que la afectan económicamente.

Los Postulados Básicos de la Contabilidad Gubernamental (PBCG), no constituyen algo completamente nuevo, contienen en gran medida la esencia de lo que fueron los Principios Generales de la Contabilidad Gubernamental, emitidos por la Secretaría de Programación y Presupuesto, Subsecretaría de Evaluación, Dirección de Contabilidad Gubernamental, Principios Básicos de Contabilidad

Gubernamental, boletín pp. 4 a 9, SPP, México, enero de 1982. Esta fuente está citada en la obra de Santillana González, J.R. (1997). *Manual del Auditor*. México: Editorial ECAFSA.

Asimismo, los Postulados Básicos que se presentan en la NIF A-2, no constituyen una novedad radical, ya que recogen en buena medida los conceptos establecidos en el Boletín A-1, *Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera y su Adéndum*; así como por el Boletín A-2 *Entidad*; por el Boletín A-3 *Realización y Período Contable* y A-7 *Comparabilidad*, emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Sin embargo la lógica conceptual establecida por las NIF ha exigido adecuaciones y revisiones a los conceptos contenidos en los boletines, - en la búsqueda permanente de adecuarlos con la normatividad internacional en razón de la globalización de los mercados así como de la información financiera - , normatividad emitida por el *International Accounting Standards Board* (IASB) en relación con el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Es muy importante señalar que dichos (PB) de la NIF A-2, no fueron seleccionados en forma arbitraria, pues provienen del consenso alcanzado por las distintas corrientes teóricas desarrolladas desde hace varias décadas, así como, en un sentido amplio, de la práctica de los negocios. Sin embargo, los (PB) podrían modificarse si cambia el entorno en el que dicho sistema de información contable opera; en caso de que dichos (PB) fueran cambiados darían lugar a sistemas de información contable distintos.

La presente obra, contiene un análisis comparativo de los Postulados Básicos de la Contabilidad Gubernamental (PBCG), emitidos por el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC); en relación con los Postulados Básicos contenidos en la NIF A-2, emitidos por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF); así como con los

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP).

El objetivo fundamental es que el lector tenga una visión holística de los fundamentos o piedra angular del sistema de información contable, que le permita formarse un juicio integral de los Postulados Básicos que se aplican tanto a entes gubernamentales como a entes del mundo empresarial, en la búsqueda de su mejor aplicación para generar información financiera que sea útil para la toma de decisiones correctas en el ámbito de los entes económicos.

ABREVIATURAS

BC	Bases para Conclusiones del Marco Conceptual
CPC	Comisión de Principios de Contabilidad
CONAC	Consejo Nacional de Armonización Contable
CINIF	Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera
FASB	Financial Accounting Standards Board
IASB	Comité de Normas Internacionales de Contabilidad
IMCP	Instituto Mexicano de Contadores Públicos
IASB	International Accounting Standards Board
Ley de Contabilidad	Ley General de Contabilidad Gubernamental
MCCG	Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental
NIF	Normas de Información Financiera
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
PC	Principios de Contabilidad del IMCP
PB	Postulados Básicos
PBCG	Postulados Básicos de la Contabilidad

Gubernamental

SCG

Sistema de Contabilidad Gubernamental

SPP

Secretaría de Programación y Presupuesto

ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS POSTULADOS BÁSICOS DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL, LOS POSTULADOS BÁSICOS DE LAS NIF A – 2 Y LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADO			
POSTULADOS BÁSICOS DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL	POSTULADOS BÁSICOS NIF A-2	EQUIVALENCIA EN EL MARCO CONCEPTUAL DE LA NIF A- 1	BOLETÍN A-1
Sustancia Económica * Postulado básico	Sustancia económica * Postulado básico	* Postulado básico	Sustancia sobre forma (característica de la información contable)
Entes Públicos * Postulados básicos	Entidad económica * Postulado básico	* Postulado básico	Entidad
Existencia permanente * Postulado básico	Negocio en marcha * Postulado básico	* Postulado básico	Negocio en marcha
Devengo Contable * Postulado básico	Devengación contable * Postulado básico	Conceptos incorporados al postulado de <i>devengación contable</i>	Realización Periodo contable
Valuación * Postulado básico	Valuación * Postulado básico	Se redefine como postulado de <i>valuación</i>	Valor histórico original
Dualidad económica * Postulado básico	Dualidad económica * Postulado básico	* Postulado básico	Dualidad económica
Consistencia * Postulado básico	Consistencia * Postulado básico	* Postulado básico	Consistencia
Revelación Suficiente * Postulado básico	_____	Asociado a la característica cualitativa de confiabilidad como información suficiente (NIF A-4)	Revelación suficiente
Importancia relativa * Postulado básico	_____	Asociado a la característica cualitativa de relevancia (NIF A-4)	Importancia relativa
Consolidación de la información financiera * Postulado básico	_____	_____	_____
Registro e integración presupuestaria * Postulado básico	Asociación de costos y gastos con ingresos * Postulado básico	_____	_____

MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Antecedentes

El 31 de Diciembre de 2008 fue publicada en el Diario Oficial de la Federación la Ley General de Contabilidad Gubernamental (Ley de Contabilidad), que 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, para facilitar a los entes públicos 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 ingreso públicos.

Ahora está claro que la Ley de Contabilidad es de observancia obligatoria para los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial de la Federación, entidades federativas; 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.

En el marco de la Ley de Contabilidad, las Entidades Federativas deberán asumir una posición estratégica en las actividades de armonización para que cada uno de sus municipios logre cumplir con los objetivos que dicha Ley ordena. Los gobiernos de las Entidades Federativas deben brindar la cooperación y asistencia necesarias a los gobiernos de sus municipios, para que éstos logren armonizar su contabilidad, con base en las decisiones que alcance el CONAC.

El 13 de julio de 2009 el Comité Consultivo hizo llegar al Secretario Técnico la opinión sobre el proyecto de Acuerdo por el que se expide el Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental.

De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Contabilidad, la contabilidad 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 y permitirá ser reconocida e interpretada por especialistas e interesados en las finanzas públicas.

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.

Los apartados que integran el MCCG son:

- I. Características del Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental
- II. Sistema de Contabilidad Gubernamental
- III. **Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental** ¹

¹Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC). *ACUERDO por el que se emiten los postulados básicos de contabilidad gubernamental*. México: Diario Oficial de la Federación. Jueves 20 de agosto de 2009.

En lo subsecuente cuando se hable de los Postulados Básicos de la Contabilidad Gubernamental (PBCG) emitidos por el CONAC, nos estaremos refiriendo a los citados en esta fuente de información.

- 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.

El órgano de coordinación para la armonización de la contabilidad gubernamental es el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), el cual tiene por objeto la emisión de las normas contables y lineamientos para la generación de información financiera que aplicarán los entes públicos, previamente formuladas y propuestas por el Secretario Técnico.

El CONAC desempeña una función única debido a que los instrumentos normativos, contables, económicos y financieros que emite deben ser implementados por los entes públicos, a través de las modificaciones, adiciones o reformas a su marco jurídico, lo cual podría consistir en la eventual modificación o expedición de leyes y disposiciones administrativas de carácter local, según sea el caso.

El CONAC está obligado en el marco de la Ley de Contabilidad, a contar con un mecanismo de seguimiento que informe el grado de avance de cumplimiento de las decisiones de dicho cuerpo colegiado. El Secretario Técnico del CONAC realizará el registro de los actos que los gobiernos de las entidades federativas, municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal ejecuten para adoptar e implementar las decisiones tomadas por el CONAC en sus respectivos ámbitos de competencia.

En el marco de la Ley de Contabilidad, las Entidades Federativas deberán asumir una posición estratégica en las actividades de armonización para que cada uno de sus municipios logre cumplir con los objetivos que dicha Ley ordena. Los gobiernos de las Entidades Federativas deben brindar la cooperación y asistencia necesarias a los gobiernos de sus municipios, para que éstos logren armonizar su contabilidad, con base en las decisiones que alcance el CONAC.

El acuerdo por el que se emiten **Los Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental**, publicado en el Diario Oficial con fecha 20 de agosto de 2009, se emite con el fin de establecer las bases para que los gobiernos: federal, de las entidades federativas y municipales, cumplan con las obligaciones que les impone el artículo cuarto transitorio de la Ley de Contabilidad, el cual señala los plazos y términos de los avances en materia de armonización contable. Lo anterior en el entendido de que los entes públicos de cada nivel de gobierno deberán realizar las acciones necesarias para cumplir con dichas obligaciones.

El acuerdo que contiene los Postulados Básicos, fue sometido a la opinión del Comité Consultivo, en cuyo seno participan representantes de entidades federativas, municipios, Auditoría Superior de la Federación, entidades estatales de Fiscalización, Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, Instituto Mexicano de Contadores Públicos y Federación Nacional de la Asociación Mexicana de Contadores Públicos.

El 13 de julio de 2009 el Comité Consultivo hizo llegar al Secretario Técnico la opinión sobre el proyecto de Acuerdo por el que se emiten los Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental.

La Ley General de Contabilidad Gubernamental en su artículo 4 fracción XXVII, señala que los Postulados Básicos son los elementos fundamentales de referencia general para uniformar los métodos, procedimientos y prácticas contables.

El órgano de coordinación para la armonización de la contabilidad gubernamental es el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), el cual tiene por objeto la emisión de las normas contables y lineamientos para la generación de información financiera que aplicarán los entes públicos, previamente formuladas y propuestas por el Secretario Técnico.

Es precisamente el CONAC, quien ha tenido a su cargo la emisión de los Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental, los cuales se comentan en la presente obra.

El Acuerdo por el que se emiten los Postulados Básicos de la Contabilidad Gubernamental, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, con fecha Jueves 20 de Agosto del año 2009, como ha quedado explicado consta de once Postulados Básicos, señalándose en el artículo Segundo del referido Acuerdo que: “**SEGUNDO.-** En cumplimiento con los artículos 7 y cuarto transitorio de la Ley de Contabilidad, los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial de la Federación y entidades federativas; las entidades y los órganos autónomos; deberán adoptar e implementar, con carácter obligatorio, el Acuerdo por el que se emiten los Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental **a más tardar el 30 de abril de 2010.** Lo anterior, a efecto de construir junto con los elementos técnicos y normativos que el CONAC deba emitir para 2009, la matriz de conversión y estar en posibilidad de cumplir con lo señalado en el cuarto transitorio de la Ley de Contabilidad, sobre la emisión de información contable y presupuestaria en forma periódica bajo las clasificaciones administrativas, económica, funcional y programática a más tardar el 31 de diciembre de 2010.”

Por lo que se refiere a los ayuntamientos, el Acuerdo en mención señala en su artículo tercero que: “**TERCERO.-** En cumplimiento con los artículos 7 y quinto transitorio de la Ley de Contabilidad, los ayuntamientos de los municipios y los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal; deberán adoptar e implementar, con carácter obligatorio, el Acuerdo por el que se expiden los Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental **a más tardar el 30 de abril del 2010.** Lo anterior, a efecto de construir junto con los elementos técnicos y normativos que el CONAC deba emitir para 2009, la matriz de conversión y estar en posibilidad de cumplir con lo señalado en el quinto transitorio de la Ley de Contabilidad”.

A su vez, el artículo QUINTO transitorio, expresa que: “Los ayuntamientos de los municipios emitirán información periódica y elaborarán sus cuentas públicas conforme a lo dispuesto en el artículo 55 de esta Ley, a más tardar, el 31 de diciembre de 2012...”. Obviamente, este artículo quinto transitorio se está refiriendo a la Ley General de Contabilidad Gubernamental.

A su vez el artículo 55 de la Ley General de Contabilidad Gubernamental remite al artículo 48 del mismo ordenamiento y éste señala la información contable y presupuestaria que deben producir los sistemas contables de los ayuntamientos de los municipios.

Respecto de la difusión de los Postulados Básicos, el Acuerdo en comento, señala: “**OCTAVO.-** En cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 7, segundo párrafo de la Ley de Contabilidad, los Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental serán publicados en el Diario Oficial de la Federación, así como en los medios oficiales de difusión de las entidades federativas, municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal.”

La norma relativa a los Postulados Básicos fue aprobada por el CONAC en la Ciudad de México, Distrito Federal, el día 13 de agosto de 2009.

En virtud de lo anteriormente expuesto y con fundamento en los artículos 6 y 9, fracción I de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, el CONAC ha emitido los Postulados Básicos a que se refiere la Ley General de Contabilidad Gubernamental, los cuales son analizados comparativamente con los Postulados Básicos que integran la NIF A – 2 emitidos por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), así como con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados considerados en los Boletines de la serie A emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP).

Los Postulados Básicos de la Contabilidad Gubernamental

Son 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 al ente público.

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

MARCO CONCEPTUAL DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA

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

El (MC) 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 (MC) se integra por una serie de normas interrelacionadas y ordenadas en forma secuencial, de proposiciones generales a proposiciones particulares, como sigue:

- a) establecimiento de postulados básicos del sistema de información contable (NIF A-2);

- b) identificación de las necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros (NIF A-3);
- c) establecimiento de las características cualitativas de los estados financieros para cumplir con sus objetivos (NIF A-4);
- d) definición de los elementos básicos de los estados financieros (NIF A-5);
- e) establecimiento de los criterios generales de reconocimiento y valuación de los elementos de los estados financieros (NIF A-6);
- f) establecimiento de los criterios generales de presentación y revelación de la información financiera contenida en los estados financieros (NIF A-7); y
- g) establecimiento de las bases para la aplicación de normas supletorias en ausencia de NIF particulares (NIF A-8).

Postulados Básicos del Sistema de Información Financiera (NIF A-2)²

De acuerdo como lo establece la NIF A – 2 en sus párrafos 4 a 7, los postulados básicos son fundamentos que rigen el ambiente en el que debe operar el sistema de información contable y:

2 Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF).(2010). Normas de Información Financiera. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C, 5ª. Edición.

En lo subsecuente cuando se hable de las NIF, nos estaremos refiriendo a las emitidas por el (CINIF).

- a) surgen como generalizaciones o abstracciones del entorno económico en el que se desenvuelve el sistema de información contable;
- b) se derivan de la experiencia, de las formas de pensamiento y políticas o criterios impuestos por la práctica de los negocios, en un sentido amplio;
- c) se aplican en congruencia con los objetivos de la información financiera y sus características cualitativas

Los postulados básicos:

- a) vinculan el sistema de información contable con el entorno en el que éste opera, permitiendo al emisor de la normatividad contable, al preparador y al usuario de la información financiera, una mejor comprensión del ambiente en el que se desenvuelve la práctica contable; y
- b) guían la acción normativa conjuntamente con el resto de los conceptos básicos que integran el marco conceptual, dado que deben emplearse como fundamento para elaborar normas particulares de información financiera.

Los postulados básicos dan pauta para explicar “en qué momento” y “como” deben reconocerse los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad, por lo que son, en consecuencia, esencia misma de las normas particulares. Aplicados en conjunto con los objetivos de los estados financieros señalados en la NIF A-3 y los

requisitos de calidad establecidos por la NIF A-4, *Características cualitativas de los estados financieros*, y con las normas restantes que comprenden la serie NIF A, los postulados contribuyen a la generación de información financiera útil para la toma de decisiones.

De acuerdo con la NIF A-1 (párrafo 22):

“El postulado que obliga a la captación 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 afectan económicamente, son los de: **devengación contable, asociación de costos y gastos con ingresos, valuación, dualidad económica y consistencia.**”

En el párrafo de Alcance de las NIF de la serie A, se precisa que las disposiciones de estas normas son aplicables para todo tipo de entidades, subrayándose en la NIF A – 3 Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros, que si bien pareciera que la norma está dirigida a entidades lucrativas, en su esencia la normatividad también es aplicable a entidades con propósitos no lucrativos...

Es coherente señalar que las NIF de la serie A, entraron en vigor para los ejercicios que se inicien a partir del 1º. de enero del 2006, comprendiendo de la NIF A – 1 a la NIF A – 8, refiriéndose al Marco Conceptual, cuya característica esencial es su decidida orientación a la satisfacción de las necesidades de los usuarios generales, insertándose de lleno en la visión de proporcionar información útil para la toma de decisiones económicas.

Desde sus inicios, la normatividad contable ha tratado de encontrar un adecuado soporte teórico para sustentar la práctica contable y para guiar conceptualmente la emisión de

normas particulares, desechando con ello planteamientos apoyados meramente en la experiencia, uso o costumbre. El Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) ha establecido como prioridad alcanzar el objetivo antes comentado, revisando los conceptos teóricos contenidos en el Marco Conceptual (MC) mexicano, para adecuarlo al entorno actual en que se rige la normatividad a nivel internacional, con el fin de alcanzar la trascendente convergencia internacional.

La importancia de las NIF radica en que estructuran la teoría contable, estableciendo los límites y condiciones de operación del sistema de información contable. Sirven de marco regulador para la emisión de los estados financieros, haciendo más eficiente el proceso de elaboración y presentación de la información financiera sobre las entidades económicas, evitando o reduciendo con ello, en lo posible, las discrepancias de criterio que pueden resultar en diferencias sustanciales en los datos que muestran los estados financieros.

Las NIF evolucionan continuamente por cambios en el entorno y surgen como respuesta a las necesidades de los usuarios de la información financiera contenida en los estados financieros y a las condiciones existentes. La globalización en el mundo de los negocios y de los mercados de capital está propiciando que la normatividad contable alrededor del mundo se armonice, teniendo como principal objetivo la generación de información financiera comparable, transparente y de alta calidad, sobre el desempeño de las entidades económicas, que sirva a los objetivos de los usuarios generales de dicha información.

La búsqueda de un soporte teórico adecuado para emitir normatividad contable, ha aumentado notablemente el contenido de los marcos conceptuales en el ámbito internacional. Uniéndose a dicha tendencia, el CINIF emprendió la tarea de actualizar los fundamentos teóricos vertidos en los Boletines de la Serie A “Principios contables básicos”, emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), atendiendo a las necesidades que la economía global ha generado en las entidades que emiten información financiera. El resultado de este esfuerzo culminó en la emisión de ocho normas conceptuales, que conforman la

nueva serie A de las Normas de Información Financiera (serie NIF A) y que integran el Marco Conceptual (MC), las cuales reemplazan a los Boletines antes mencionados.

La NIF A – 1 presenta grandes similitudes con el Boletín A – 1, Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera y su Adéndum. En esta NIF se reordenan los fundamentos teóricos existentes y se ha dado cabida a todos aquéllos nuevos conceptos que han surgido en el contexto internacional. Para la elaboración de esta NIF, así como de las normas restantes que comprenden la serie NIF A, se atendió preponderantemente a la normatividad que en materia conceptual ha emitido el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board, IASB).

MARCO CONCEPTUAL DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS ³

EL boletín A-1 “Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera”, representa el marco conceptual que sustenta al resto de los Boletines. Los boletines de la Serie A se refieren a los principios contables básicos, los de la Serie B están enfocados a principios relativos a estados financieros en general, en tanto que los de la Serie C se refieren a principios aplicables a partidas o conceptos específicos. Los boletines de la Serie D tratan problemas especiales en la determinación de resultados y, por último los de la Serie E incluyen reglas particulares para industrias especializadas. Adicionalmente se emitieron diferentes circulares aclarando e interpretando algunos temas específicos de los boletines.

³ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.2005. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados . México: Ed. IMCP

En lo subsecuente, cuando mencionemos a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, nos referiremos a los emitidos por el IMCP.

Los Principios de Contabilidad son los elementos conceptuales que soportan el ejercicio y práctica de la profesión de la contaduría pública.

La razón que apuntala la necesidad del conocimiento de la teoría de los principios de contabilidad es clara, obvia y lógica, estamos hablando de los elementos que fundamentan la profesión, los elementos que le proporcionan su carácter profesional, que la distinguen de la “teneduría de libros”, misma que, como parte de la contabilidad, se relaciona básicamente con los procedimientos; es decir, el **cómo** hacer. La contabilidad comprende estos principios como fundamentos de la aplicación de los procedimientos. Es el **por qué** y el **para qué**.⁴

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

La convergencia global

La Comisión de Principios de Contabilidad (CPC), ha manifestado que espera que la decisión tomada por el IMCP hace varios años, respecto a establecer su propio marco normativo en convergencia con las normas internacionales del IASC, y ahora del IASB, sea ratificada por el CINIF.

En la medida que el IASB vaya logrando la convergencia internacional, nuestro país estando alineado con las disposiciones de este organismo, obtendrá en forma automática la convergencia global aspirada.

⁴ Romero López, Álvaro Javier. *Principios de Contabilidad*. México: Ed. McGRAW-HILL

En seguida, se describen uno a uno los Postulados Básicos, siguiendo el orden en que fueron publicados por el CONAC los Postulados Básicos de la Contabilidad Gubernamental (PBCG), así como los comentarios correspondientes a cada uno de dichos Postulados, ya sean de la Contabilidad Gubernamental o los correspondientes a las Normas de Información Financiera (NIF) que aplica el mundo empresarial privado en México, para elaborar su Información Financiera.

POSTULADO Y COMENTARIO: SUSTANCIA ECONÓMICA

I.1 SUSTANCIA ECONÓMICA (PBCG)

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).

Explicación del postulado básico

- a) El SCG estará estructurado de tal manera que permita 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).
- b) Al reflejar la situación económica contable de las transacciones, se genera la información que proporciona los elementos necesarios para una adecuada toma de decisiones.

I.2 SUSTANCIA ECONÓMICA (POSTULADO BÁSICO DE LA NIF A-2)

La sustancia económica debe prevalecer en la delimitación y operación del sistema de información contable, así como en el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad.

Explicación del postulado básico

La sustancia económica debe prevalecer

El sistema de información contable debe ser delimitado en forma tal que pueda ser capaz de captar la esencia económica del ente emisor de información financiera.

El reflejo de la sustancia económica debe prevalecer en el reconocimiento contable con el fin de incorporar los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad, de acuerdo con su realidad económica y no sólo en atención a su forma jurídica, cuando una y otra no coincidan. Debe otorgarse, en consecuencia, prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal.

Ello es debido a que la forma legal de una operación puede tener una apariencia diferente al auténtico fondo económico de la misma y, en consecuencia, no reflejar adecuadamente su incidencia en la situación económico-financiera. Por ende, las formalidades jurídicas deben analizarse en un contexto adecuado, a la luz de la sustancia económica, a fin de que no la tergiversen y con ello distorsionen el reconocimiento contable.

Un ejemplo de la aplicación de este postulado, se tiene cuando una entidad económica vende un activo a un tercero de tal manera que la documentación generada en la operación indica que la propiedad le ha sido transferida; sin embargo, pueden existir simultáneamente acuerdos entre las partes que aseguren a la entidad el continuar disfrutando de los beneficios económicos del activo en cuestión; en tales circunstancias, el hecho de presentar información sobre la

existencia de una venta sólo con un enfoque jurídico, podría no representar adecuadamente la transacción efectuada.

I.3 SUSTANCIA ECONÓMICA SOBRE FORMA **(CARACTERÍSTICA DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA. BOLETIN DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD: A-I Y ADÉNDUM)**

Las características fundamentales de la información financiera son tres:

Utilidad

Confiabilidad

Provisionalidad

Cada una de estas características debe cumplir con una serie de elementos o requisitos para ser válida y realizar su función dentro de la información financiera en su conjunto; estas características no son excluyentes, por el contrario, deben ser cumplidas todas ellas en todos los casos, en la medida de las posibilidades, dentro de lo que los contadores llaman “razonablemente correcto”.

Confiabilidad

De conformidad con el párrafo 19 del Boletín A-1, la **confiabilidad** es la característica de la información contable por la que el usuario la acepta y utiliza para tomar decisiones basándose en ella. Esta no es una cualidad inherente a la información, es adjudicada por el usuario y refleja la relación entre él y la información.

Lo que equivale a decir que la información no es confiable por sí misma, sino que esta confianza es adjudicada por el usuario y refleja la relación existente entre él y la información. Sin lugar a dudas, esta característica representa el papel y objetivo más importante de la contabilidad, ya que la información suministrada debe estar “razonablemente libre de errores y desviaciones, y debe representar fielmente lo que pretende revelar. Los estados financieros contables deben basarse en acontecimientos reales y verificables y además presentarse de una manera libre de desviaciones”

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

Esto se entiende fácilmente si pensamos que la información financiera emanada de la contabilidad y como producto humano que es, normalmente no es aceptada sin antes haber pasado por un tamiz en el que se le haya hecho una serie de “pruebas” que garanticen al usuario su veracidad y otros atributos que espera encontrar en ella.

Estabilidad

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

que sea de efectos importantes debe ser dado a conocer para evitar errores a los usuarios de la información.

Objetividad-imparcialidad

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

Verificable

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

Adéndum al Boletín A – 1:

Al respecto, el párrafo 22A del Adéndum al Boletín A – 1, señala que: “La información financiera para ser confiable debe presentarse objetivamente y no encontrarse sesgada para beneficio de grupos o sectores que puedan perseguir intereses particulares diferentes a los objetivos propios de la contabilidad. Los estados financieros estarán libres de sesgos (imparcialidad), si en la presentación

de la información no se influencia la toma de decisiones o el juicio a fin de lograr un resultado predeterminado.”

Sustancia económica sobre forma

En el mismo documento de Adéndum al Boletín A – 1, en el párrafo 22B, respecto de las características cualitativas, se habla de la confiabilidad de la información financiera en lo relativo a considerar la ***sustancia económica preferentemente sobre la formalidad jurídica***, expresándose que:

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

Por ejemplo, la emisión de obligaciones convertibles forzosamente en acciones puede significar en su forma, por la documentación legal que representa, un pasivo para la empresa; sin embargo, la esencia económica de la transacción puede representar un aumento en el capital de la empresa.

Otro ejemplo sería el caso de la venta a través de documentación en donde se da la transmisión legal de la propiedad de un activo y en donde pueden existir acuerdos que aseguren que la empresa en cuestión continuará disfrutando de los beneficios económicos de tal activo. En tales circunstancias, el registro de una venta podría no representar verazmente la supuesta transacción.

I.4 COMENTARIO GENERAL AL POSTULADO DE SUSTANCIA ECONÓMICA

En materia de Contabilidad Gubernamental, así como en tratándose de los Postulados que contempla la NIF A – 2, **Sustancia Económica** está considerada como un Postulado Básico; en cambio hablando de los Principios de Contabilidad este concepto se consideró como una característica de la información contable.

El Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), consigna a la **Confiability** como una característica cualitativa de los Estados Financieros, teniendo esta a su vez características asociadas, siendo una de ellas la de *sustancia sobre forma*.

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros, cuyo documento que lo contiene fue aprobado por el Consejo del IASC en abril de 1989, para su publicación en julio del mismo año, contiene en su párrafo 35 el texto que en seguida se comenta, bajo el título: ***El fondo sobre la forma***.

“35. Si la información sirve para representar fielmente las transacciones y demás sucesos que se pretenden reflejar, es necesario que éstos se contabilicen y presenten de acuerdo con su fondo y realidad económica, y no solamente según su forma legal. El fondo económico de las transacciones y demás sucesos no siempre es consistente con lo que aparenta su forma legal o trama externa. Por ejemplo una empresa puede vender un activo a un tercero de tal manera que la documentación aportada de a entender que la propiedad ha pasado a este tercero. Sin embargo, pueden existir simultáneamente acuerdos que aseguren a la empresa el

continuar disfrutando de los beneficios económicos incorporados al activo en cuestión. En tales circunstancias, presentar información sobre la existencia de una venta, podría no representar fielmente la transacción efectuada (en el caso de que verdaderamente haya habido tal transacción).

Debe otorgarse prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal.

El sistema de información contable debe estar delimitado en forma tal que pueda ser capaz de captar la esencia económica del ente emisor de información financiera.

La Sustancia Económica es el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente al ente, para generar información que proporcione los elementos necesarios para una adecuada toma de decisiones.

Podemos formularnos una pregunta ¿cuál es la razón por la que se registran las operaciones en la contabilidad?, la respuesta concreta y directa es “porque se han realizado, porque se han efectuado”.

Los entes públicos o privados, realizan una serie de transacciones, estas operaciones a la contabilidad le interesa registrarlas, es decir asignarle valores expresados en unidades monetarias, en nuestro caso pesos mexicanos. Esta información es procesada normalmente de manera electrónica y transformada en información financiera, que se presenta en los Estados Financieros a los usuarios de la misma, con el objeto de que les sea útil para tomar decisiones.

¿Qué se debe hacer si la entidad efectuó una transacción u operación?. La respuesta es clara: debe registrarse.

Las operaciones y eventos que forman parte de la **Sustancia Económica** que la contabilidad cuantifica, son:

- a) Cuando la entidad ha efectuado transacciones con otros entes económicos. Es el caso de las operaciones que la entidad realiza con otras entidades físicas o morales; es decir, se refiere al caso de las transacciones que la empresa efectúa hacia afuera, con otros entes con los que convive e intercambia bienes y servicios.

Ejemplos de este tipo de transacciones: compra de mercancías a los proveedores; venta de mercancías a los clientes; cuando se realiza algún traslado de dominio; cuando se adquieren activos a través de un contrato de arrendamiento; el pago de gastos por servicios de energía eléctrica, teléfonos, honorarios de contadores, honorarios de auditores; obtención de créditos bancarios; importaciones; exportaciones; etc.

- b) Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes. Se registrarán todas operaciones realizadas en el seno de la entidad, es decir las que ocurran internamente.

Ejemplos de este tipo de operaciones son: el registro de las depreciaciones; las amortizaciones; la transformación de materia prima en producción en proceso; la transformación de producción en proceso en producción terminada; el registro del consumo de papelería por parte de empleados de la entidad; la conversión de pasivo en capital o viceversa; etc.

c) Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios; es importante resaltar que estos eventos, en la mayoría de los casos, son debidos a decisiones ajenas a la entidad o a causas externas, cuyo efecto no es tampoco provocado por la empresa.

Ejemplos de este tipo de situaciones, se pueden mencionar: la devaluación de la moneda; la revaluación de la moneda; el cierre de una frontera; una huelga en la entidad; huelgas generales que afectan a la entidad en el sector energético, en el sector telefónico, en el sector transportes; la quiebra o suspensión de pagos decretada para un cliente de la entidad; sismos, inundaciones, huracanes, heladas, así como diversos fenómenos naturales que afectan a la entidad; etc.

Es prudente aclarar que, para que los eventos señalados en los incisos a) b) y c), puedan ser incorporados a la contabilidad, deben reunir dos requisitos:

1. Que sean identificables
2. Que sean cuantificables

Luego entonces todas las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que sean identificables y cuantificables para la entidad, deben tener un reconocimiento contable.

POSTULADO Y COMENTARIO: ENTES PÚBLICOS O ENTIDAD ECONÓMICA

II.1 ENTES PÚBLICOS

(PBCG)

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.

Explicación del postulado básico

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.

II.2 ENTIDAD ECONÓMICA (POSTULADO BÁSICO DE LA NIF A – 2)

La **entidad económica** es aquella **unidad identificable** que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros (**conjunto integrado de actividades económicas y recursos**), conducidos y administrados por un **único centro de control** que toma decisiones encaminadas al cumplimiento de los **finés específicos** para los que fue creada; la **personalidad de la entidad económica** es independiente de la de sus accionistas, propietarios o patrocinadores.

Explicación del postulado básico

Unidad identificable

Una entidad que persigue fines económicos particulares y que es independiente de otras entidades es una unidad identificable cuando:

- a) existe un conjunto de recursos disponibles, con estructura y operación propios, encaminados al cumplimiento de fines específicos; y
- b) se asocia con un único centro de control que toma decisiones con respecto al logro de fines específicos.

La entidad económica no coincide necesariamente con la entidad jurídica. Esta última es aquella con personalidad jurídica propia, sujeta a derechos y obligaciones de conformidad con lo establecido en las leyes, pudiendo ser una persona física o moral.

Para la emisión de información financiera, la entidad económica debe prevalecer sobre los componentes individuales, que en su caso, la integran.

El postulado de entidad económica permite delimitar las operaciones que debe captar el sistema de información contable.

Conjunto integrado de actividades económicas y recursos

Las actividades económicas de la entidad combinadas con sus recursos, determinan el valor económico de la misma, independientemente del valor individual de dichos elementos. El conjunto integrado puede estar conformado por los activos tangibles e intangibles, el capital de trabajo, el capital intelectual y la fuerza de trabajo, el conocimiento del negocio, los contratos que aseguren la obtención de recursos y la generación de beneficios económicos, y los procesos gerenciales estratégicos, operacionales y de administración de recursos, entre otros.

Único centro de control

Control es el poder que tiene un órgano centralizado tomador de decisiones para gobernar las políticas de operación y financieras de los recursos y fuentes de una entidad económica, a fin de obtener un beneficio. La entidad económica puede ser un sujeto jurídicamente independiente o un conjunto de ellos, siempre y cuando éstos se encuentren controlados bajo un único centro de decisiones.

Cumplimiento de fines específicos

En atención a su **finalidad** existen dos tipos de entidades económicas:

- a) entidad lucrativa** – cuando su principal propósito es resarcir y retribuir a los inversionistas su inversión, a través de reembolsos o rendimientos.

- b) entidad con propósitos no lucrativos** – cuando su objetivo es la consecución de los fines para los cuales fue creada, principalmente de

beneficio social, sin que se busque resarcir económicamente las contribuciones a sus patrocinadores.

II.3 ENTIDAD **(BOLETÍN DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD: A – I)**

La actividad económica es realizada por entidades identificables, las que constituyen combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad.

A la contabilidad le interesa identificar la entidad que persigue fines económicos particulares y que es independiente de otras entidades. Se utilizan para identificar una entidad dos criterios:

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

(2) centro de decisiones independiente con respecto al logro de fines específicos, es decir, a la satisfacción de una necesidad social. Por tanto, la personalidad de un negocio es independiente de la de sus accionistas o propietarios y en sus estados financieros sólo deben incluirse los bienes, valores, derechos y obligaciones de este ente económico independiente. La entidad puede ser una persona física, una persona moral o una combinación de varias de ellas.

II.4 COMENTARIO GENERAL AL POSTULADO DE ENTES PÚBLICOS O ENTIDAD ECONÓMICA

Se entiende por entidad o ente a aquello que tiene ser, es decir, aquello que existe, por lo que la contabilidad trata de conocer al sujeto que existiendo o teniendo una existencia, requiere de información financiera, en virtud de que realiza actividades económicas.

Para identificar una entidad, se emplean dos criterios:

1. Conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social con estructura y operación propios.
2. Centro de decisiones independientes con respecto al logro de fines específicos, es decir, a la satisfacción de una necesidad social.

Obsérvese que ambos criterios corresponden al concepto de empresa.

Se entiende por *Empresa* la combinación de recursos humanos, técnicos, materiales, naturales, financieros y capital, cuyo objetivo natural y principal es la prestación de servicios a la comunidad, a la obtención de lucro (ganancias), coordinada por una autoridad encargada de tomar decisiones acertadas para el logro de los objetivos preestablecidos.

Ambos criterios corresponden al concepto de empresa.

Desde el punto de vista jurídico, la *persona* es un sujeto de derechos y obligaciones; en otras palabras, todo ente susceptible de adquirir derechos o contraer obligaciones.

Las personas tanto físicas como morales tienen una serie de atributos o características:

Los atributos de las personas físicas son:

- Capacidad
- Nombre
- Domicilio
- Estado Civil
- Patrimonio
- Nacionalidad

Los atributos de las personas morales son:

- Capacidad
- Nombre, razón o denominación social
- Domicilio
- Estado político o nacionalidad
- Patrimonio

El artículo 22 del Código Civil para el Distrito Federal, comenta acerca de la capacidad jurídica de las Personas Físicas: “La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la Ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente Código”.

Así también, el artículo 23 del citado ordenamiento, señala acerca de los requisitos para tener capacidad jurídica, lo siguiente: “La minoría de edad, el estado de interdicción y demás incapacidades establecidas por la ley, son restricciones a la personalidad jurídica que no deben menoscabar la dignidad de la persona ni atentar contra la dignidad de la familia; pero los incapaces pueden ejercitar sus derechos o contraer obligaciones por medio de sus representantes”

Asimismo, el artículo 25 de la norma comentada, señala quienes son las personas morales:

“Artículo 25. Son personas morales:

- I. La Nación, los Estados y los Municipios;
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;
- III. Las sociedades civiles o mercantiles;

- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;
- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley;
- VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.

Es relevante lo que señala el artículo 27 de éste Código, respecto de la representación de las personas morales: “Artículo 27. Las personas morales obran y se obligan por medio de los órganos que las representan sea por disposición de la ley o conforme a las disposiciones relativas de sus escrituras constitutivas y de sus estatutos”

Respecto de cómo se rigen las personas morales, el artículo 28 de la disposición en comento expresa: “Artículo 28. Las personas morales se regirán por las leyes correspondientes, por su escritura constitutiva y por sus estatutos”

La personalidad de los Entes Públicos es establecida por su marco normativo, el cual le asigna atribuciones para asumir derechos y contraer obligaciones. Los Entes Públicos existen por disposición de la Ley. Por lo tanto tales derechos, obligaciones, patrimonio, ingresos, costos, gastos y resultados, así como sus modificaciones, deben ser reconocidos por su sistema contable considerando que su existencia es permanente.

A la contabilidad le interesa conocer, identificar y delimitar entidades independientes, cada una con personalidad jurídica propia y ajena a las demás.

La relación de las entidades y su personalidad con la contabilidad, se puede explicar en el sentido de que cada entidad tiene sus propios atributos y personalidad, la cual es *distinta* de otras entidades, por lo que al *identificarse* plenamente una entidad, a partir de ese momento es *sujeto*, ya sea por necesidad o por obligación, de hacer uso de la técnica contable.

**POSTULADO Y COMENTARIO: EXISTENCIA
PERMANENTE O NEGOCIO EN MARCHA**

III.1 EXISTENCIA PERMANENTE (PBCG)

La actividad del ente público se establece por tiempo indefinido, salvo disposición legal en la que se especifique lo contrario.

Explicación del postulado básico

El sistema contable del ente público se establece considerando que el periodo de vida del mismo es indefinido.

III.2 NEGOCIO EN MARCHA (POSTULADO BÁSICO DE LA NIF A – 2)

Postulado básico

La entidad económica se presume en ***existencia permanente***, dentro de un horizonte de tiempo limitado, salvo prueba en contrario, por lo que las cifras en el sistema de información contable, representan valores sistemáticamente obtenidos, con base en las NIF. En tanto prevalezcan dichas condiciones, no deben determinarse valores estimados provenientes de la disposición o liquidación del conjunto de los activos netos de la entidad.

Explicación del postulado básico

Se asume que la marcha de la actividad de la entidad económica continuará previsiblemente en el futuro. Al evaluar si la presunción de negocio en marcha resulta apropiada, la administración tendrá en cuenta toda la información que esté

disponible para el futuro, que deberá cubrir al menos, pero no limitarse a, los doce meses siguientes a partir de la fecha del balance general. El grado de detalle de las consideraciones dependerá de los hechos que se presenten en cada caso. Cuando la entidad tenga una historial de rentabilidad, así como facilidades de acceso a fuentes de recursos financieros, puede concluirse que la base de negocio en marcha es adecuada, sin hacer un análisis detallado. En otros casos, puede ser necesario que la administración, para satisfacerse de que esa base es adecuada, considere una amplia gama de factores relacionados con la rentabilidad actual y esperada, la programación de pagos de la deuda, y las fuentes potenciales de recursos para reemplazar a las actuales fuentes de financiamiento.

En una situación típica, la ausencia de mención expresa de negocio en marcha en la información financiera, implica que se asume la continuidad de la entidad. Cuando ello no es así, es decir, en situaciones atípicas en las que deba considerarse un horizonte temporal limitado (por ejemplo, a causa de la disolución, suspensión de actividades, quiebra o liquidación), dicha información debe sujetarse a los criterios establecidos por las NIF que en caso dado le sean aplicables.

III.3 NEGOCIO EN MARCHA (BOLETIN DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD: A – I)

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

III.4 COMENTARIO GENERAL AL POSTULADO DE EXISTENCIA PERMANENTE O NEGOCIO EN MARCHA

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros, cuyo documento que lo contiene fue aprobado por el Consejo del IASC en abril de 1989, para su publicación en julio del mismo año, contiene en su párrafo 23 el texto que en seguida se comenta, considerando dos *hipótesis fundamentales* en la vida de los entes, una de estas hipótesis es la de *devengo* y la otra es la de *empresa en funcionamiento*.

“23. Los estados financieros se preparan normalmente sobre la base de que la empresa está en funcionamiento y continuará sus actividades de explotación dentro del futuro previsible. Por lo tanto, se asume que la empresa no tiene intención ni necesidad de liquidar o reducir significativamente sus actividades. Si tal intención o necesidad existiera, los estados financieros habrían de prepararse sobre una base diferente y, si así fuera, se revelará información sobre la base utilizada.”

El IMCP dice que la vida de la entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario, por lo que las cifras de sus estados financieros representan valores históricos o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos.

Esto justifica el hecho de que los empresarios inviertan cantidades fuertes de dinero, con la idea de que la empresa tiene una larga vida por delante (es un negocio en marcha) y en el transcurso de la misma recuperarán la inversión que efectuaron, además de que obtendrán un beneficio económico representado por las utilidades.

Por ello, al presentar los estados financieros de una entidad, no importa que arroje como resultado pérdidas en ese periodo contable, todos los bienes o recursos de la entidad se valorarán a precio de costo, valores históricos o sus modificaciones, no implica que la empresa haya quebrado sino, por el contrario, el pensamiento es que, “la entidad es un negocio en marcha y tenemos tiempo para reponer y superar la situación actual”

Sólo son aceptables en los estados financieros los valores estimados de liquidación, cuando la entidad efectivamente se encuentre en esa perspectiva y esto debe especificarse claramente en notas o anexos a los Estados financieros.

La NIF A – 7 Presentación y Revelación, en los párrafos 43 y 44 comenta con relación al postulado de **Negocio en marcha** lo siguiente:

Al preparar los estados financieros la administración de la entidad debe evaluar la capacidad de ésta para continuar como un negocio en marcha. Los estados financieros deben prepararse sobre la base del negocio en marcha a menos de que la administración tenga la intención de liquidar la entidad o de suspender permanentemente sus actividades productivas y comerciales y no exista otra alternativa realista para que el negocio continúe en marcha.

Cuando al hacer su evaluación la administración determina que existe incertidumbre importante relativa a eventos o condiciones que puedan dar lugar a dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, tales como insuficiencia en el capital contable

y/o en el capital de trabajo, pérdidas de operación recurrentes, flujos negativos de operación, incumplimiento con términos de contratos de préstamo, etc.; esas incertidumbres y los planes de acción con los que la entidad espera superarlas, deben revelarse. Si los estados financieros no se preparan sobre la base del negocio en marcha, este hecho debe revelarse; asimismo, debe revelarse la base sobre la que se prepararon los estados financieros y las razones por las cuales la entidad no se considera como un negocio en marcha.

POSTULADO Y COMENTARIO: REVELACIÓN SUFICIENTE

IV.1 REVELACIÓN SUFICIENTE (PBCG)

Los estados y la información financiera deben mostrar amplia y claramente la situación financiera y los resultados del ente público.

Explicación del postulado básico

- a) Como información financiera se considera la contable y presupuestaria y se presentará en 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.
- b) Los estados financieros y presupuestarios con sus notas forman una unidad inseparable, por tanto, deben presentarse conjuntamente en todos los casos para una adecuada evaluación cuantitativa cumpliendo con las características de objetividad, verificabilidad y representatividad.

IV.2 INFORMACIÓN SUFICIENTE (ASOCIADO A LA CARACTERÍSTICA CUALITATIVA DE CONFIABILIDAD COMO INFORMACIÓN SUFICIENTE NIF A – 4)

Conforme lo establece la NIF A – 1, Estructura de las Normas de Información Financiera:

“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 la información financiera son la **confiabilidad**, la **relevancia**, la **comprensibilidad** y la **comparabilidad**; existen otras características secundarias, que se consideran asociadas con las dos primeras.

Las características cualitativas secundarias orientadas a la **confiabilidad** son la veracidad, la representatividad, la objetividad, la verificabilidad y la **información suficiente**.

Las características cualitativas secundarias orientadas a la **relevancia** son la posibilidad de predicción y confirmación, así como, **la importancia relativa**.

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 la información financiera.

Confiabilidad

La información financiera posee esta cualidad cuando su contenido es congruente con las transacciones, transformaciones internas y eventos sucedidos, y el usuario general la utiliza para tomar decisiones basándose en ella.

Información suficiente

Para satisfacer las necesidades comunes del usuario general, el sistema de información contable debe incluir todas las operaciones que afectaron económicamente a la entidad y expresarse en los estados financieros en forma clara y comprensible; adicionalmente, dentro de los límites de la importancia relativa, debe aplicarse un criterio de identificación y selección para destacar algunos conceptos al momento de ser informados en los estados financieros.

Esta característica se refiere a la incorporación en los estados financieros y sus notas, de información financiera que ejerce influencia en la toma de decisiones y que es necesaria para evaluar la situación financiera, los resultados de operación y sus cambios, cuidando que la cantidad de información no vaya en detrimento de su utilidad y pueda dar lugar a que los aspectos importantes pasen inadvertidos para el usuario general.

La suficiencia de la información debe determinarse en relación con las necesidades comunes que los usuarios generales demandan de ésta. Por lo tanto, la información financiera debe contener suficientes elementos de juicio y material básico para que las decisiones de los usuarios generales estén adecuadamente sustentadas.

La NIF A – 7, *Presentación y revelación*, amplía los requerimientos de revelación para ayudar a los usuarios generales al mejor entendimiento de la información.

IV.3 REVELACIÓN SUFICIENTE (BOLETINES DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD: A – I y A - 5)

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

IV.4 COMENTARIO GENERAL AL POSTULADO BÁSICO DE REVELACIÓN SUFICIENTE

Hablando de los Postulados Básicos de la Contabilidad Gubernamental (PBCG), se mantiene la denominación de Revelación Suficiente para este Postulado; sin embargo, para el caso de las NIF, deja de considerarse un Postulado para ser considerada una característica cualitativa secundaria orientada a la Confiabilidad y cuya denominación se decide cambiar de “revelación suficiente” a “información suficiente”.

Sin embargo, el párrafo 40 del documento del CONAC denominado Acuerdo por el que se emite el Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental (MCCG), contradictoriamente expresa que la *información suficiente* es una característica de la información, cuando es más bien un *Postulado Básico* de la contabilidad; transcribimos aquí dicho párrafo tal como fue publicado: “Para que la información cumpla tales objetivos, es indispensable que tenga las siguientes características: utilidad, confiabilidad, relevancia,

comprensibilidad y comparabilidad; así como otros atributos, asociados a cada una de ellas, como son: oportunidad, veracidad, representatividad, objetividad, verificabilidad, *información suficiente*, posibilidad de predicción e importancia relativa.”

De igual forma, el párrafo 54 del documento citado en el punto que antecede, señala respecto de la Información Suficiente como característica asociada, lo siguiente: La información financiera tendrá que incluir elementos suficientes para mostrar los aspectos significativos (de la transacción y del ente público), lo cual implica un proceso de identificación y selección de los conceptos que habrán de incluirse, y la forma en que los mismos deben ser reconocidos.

De acuerdo como se menciona en los párrafos BC36 y BC37 de las Bases para Conclusiones del Marco Conceptual, algunos comentarios se mostraron en desacuerdo con el contenido de la denominación de la característica de “revelación suficiente”, nombrada así por el Boletín A – 5, Revelación Suficiente, y ahora denominada “información suficiente” en la NIF A – 4, ya que se considera que el primer concepto es de uso general en la profesión.

El CINIF considera que el cambio de denominación es de acuerdo en apego a la normatividad internacional, dado que información suficiente engloba no sólo la revelación, sino también, la presentación, en los estados financieros y sus notas, de toda aquella información útil para la toma de decisiones económicas.

El producto del trabajo profesional del Licenciado en Contaduría Pública o Contador Público, es la información financiera que se presenta a los usuarios en la forma de estados financieros.

La presentación de la información financiera es una responsabilidad de la administración de la entidad, la cual dinamiza la presencia de los factores de la producción mediante el establecimiento de sistemas de organización administrativa y de control interno e información, necesarios para la toma de decisiones.

La información proporcionada debe reunir los requisitos de utilidad y confiabilidad, por lo que para lograr este objetivo: “Los estados y la información financiera deben mostrar amplia y claramente la situación financiera y los resultados del ente público”

Esta información, entre otras cosas, debe ser relevante e importante, procurando que la cantidad no vaya en detrimento de la calidad y suceda que aspectos importantes pasen desapercibidos para el usuario.

Cuando se habla de **revelación suficiente**, entre otras cosas se quiere decir que debemos evitar en lo posible la presentación de datos cuyo significado sea confuso o contrario a lo que se desea expresar; no incluir demasiada información, que lejos de aclarar, enturbia, pero por otra parte, se deben resaltar aquellos datos o acontecimientos cuya significación es de vital importancia para la gerencia, y por supuesto que todos los conceptos que integren los estados financieros deben estar correctamente valuados y presentados.

La NIF A-7 relativa a Presentación y Revelación, que tiene por objeto establecer las normas generales aplicables a la presentación y revelación de la información financiera contenida en los estados financieros y sus notas, en lo relativo específicamente a la **Revelación** establece en su párrafo 38:

“La NIF A-1 establece la siguiente definición de revelación:

Es la acción de divulgar en estados financieros y sus notas, toda aquella información que amplíe el origen y significación de los elementos que se presentan en dichos estados, proporcionando información acerca de las políticas contables, así como del entorno en el que se desenvuelve la entidad.”

Las políticas contables son los criterios de aplicación de las normas particulares, que la administración de una entidad considera como los más apropiados en sus circunstancias para presentar razonablemente la información contenida en los estados financieros básicos.

El párrafo 42 de la NIF A-7 señala expresamente: “Ejemplos de revelaciones, entre otros, que normalmente deben hacer las entidades con respecto a la aplicación de normas particulares incluyen las relativas a: las bases para el reconocimiento de los efectos de la inflación, las bases de consolidación, los métodos de depreciación, la valuación de inventarios, la valuación y amortización de activos intangibles, las bases de valuación de los instrumentos financieros, las estimaciones para cuentas incobrables y de inventarios de lento movimiento y obsoletos, el deterioro de activos de larga duración, los impuestos diferidos, los arrendamientos, la conversión de moneda extranjera, las garantías de productos, las obligaciones laborales y el reconocimiento de ingresos.”

Otras revelaciones

La propia NIF A-7, Presentación y Revelación, de los párrafos 45 a 58, señala otras revelaciones importantes que deben hacerse con relación a la información financiera.

Si uno o más estados financieros básicos se omiten, debe mencionarse en las notas explicativas cuáles son los estados financieros omitidos y expresar claramente la falta de cumplimiento con las Normas de Información Financiera.

Cuando una entidad no presente estados financieros comparativos por ser su primer período de operaciones, ese hecho debe revelarse.

Si la información explicativa, relativa a cambios en la presentación de estados financieros y sus notas, correspondientes a períodos anteriores, continúa siendo relevante en el período actual, dicha información debe seguir revelándose.

Si se ajustan retrospectivamente o se reclasifican algunos elementos de los estados financieros de periodos anteriores, debe revelarse, cuando sea relevante.

Cuando sea impráctico ajustar retrospectivamente o reclasificar estados financieros comparativos, debe revelarse.

Cuando los estados financieros se presenten por un periodo distinto al ciclo normal de operaciones de la entidad o éste no coincida con un año calendario, debe revelarse tanto el periodo que cubren los estados financieros, como las razones para utilizar un periodo distinto al ciclo normal de operaciones.

Cuando la fecha o periodo contable a que se refieren los estados financieros se modifique por cambios en el ciclo normal de operaciones, debe revelarse este hecho, así como el que los importes de los estados financieros y las notas de los diferentes periodos que se presentan, pudieran no ser totalmente comparables.

En caso de que existan eventos posteriores que afecten sustancialmente la información financiera, entre la fecha a que se refieren los estados financieros y en la que éstos son emitidos, estos eventos deben revelarse suficiente y adecuadamente.

En las notas a los estados financieros debe manifestarse explícitamente el cumplimiento cabal con las Normas de Información Financiera para lograr una presentación razonable. En caso contrario debe revelarse este hecho.

La aplicación de políticas contables impropias o inadecuadas no se rectifica con la revelación de las políticas utilizadas ni mediante notas explicativas a los estados financieros.

Una entidad debe revelar los supuestos clave utilizados en la determinación de estimaciones contables que implican incertidumbre con un riesgo relevante.

Debe revelarse el nombre de la entidad controladora directa y, en su caso, el de la controladora del último nivel de consolidación.

Una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y sus principales actividades, debe revelarse.

La fecha autorizada para la emisión de los estados financieros y el(los) nombre(s) de(los) funcionario(s) u órgano(s) de la administración que autorizaron su emisión, deben revelarse.

La presente lista de revelaciones que deben hacerse al generar la información financiera, no es limitativa sino más bien es enunciativa.

POSTULADO Y COMENTARIO: IMPORTANCIA RELATIVA

V.1 IMPORTANCIA RELATIVA

(PBCG)

La información debe mostrar los aspectos importantes de la entidad que fueron reconocidos contablemente.

Explicación del postulado básico

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.

V.2 IMPORTANCIA RELATIVA (ASOCIADO A LA CARACTERÍSTICA CUALITATIVA DE LA *RELEVANCIA* NIF A – 4)

La NIF A – 4, relativa a las Características Cualitativas de los Estados Financieros, y específicamente en lo relativo a la característica de la importancia relativa expresa:

Conforme lo establece la NIF A – 1, Estructura de las Normas de Información Financiera:

“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 la información financiera son la **confiabilidad**, la **relevancia**, la **comprensibilidad** y la **comparabilidad**; existen otras características secundarias, que se consideran asociadas con las dos primeras.

Las características cualitativas secundarias orientadas a la **confiabilidad** son la **veracidad**, la **representatividad**, la **objetividad**, la **verificabilidad** y la **información suficiente**.

Las características cualitativas secundarias orientadas a la **relevancia** son la **posibilidad de predicción** y **confirmación**, así como, la **importancia relativa**.

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 la información financiera.

Importancia relativa

La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad que fueron reconocidos contablemente. La información tiene importancia relativa si existe el riesgo de que su omisión o presentación errónea afecte la percepción de los usuarios generales en relación con su toma de

decisiones. Por consiguiente, existe poca importancia relativa en aquellas circunstancias en las que los sucesos son triviales.

La importancia relativa de una determinada información no sólo depende de su cuantía, sino también de las circunstancias alrededor de ella; en estos casos, se requiere del juicio profesional para evaluar cada situación particular.

La importancia relativa tiene una extensa gama de posibilidades de interpretación, según sean las circunstancias particulares en las que se toma la decisión de reconocer una partida en los estados financieros. Por lo anterior, no es posible definir con exactitud en las NIF los parámetros de su aplicación, con mayor razón si se considera la existencia de las siguientes limitaciones de orden práctico:

- a) es difícil establecer una línea general que delimite los hechos que tienen importancia y los que no la tienen;
- b) no es posible establecer parámetros aplicables para todas las entidades en todas las circunstancias;
- c) los efectos económicos derivados de una operación no siempre se pueden determinar;
- d) existen situaciones que no pueden expresarse en cifras monetarias en un momento dado, pero que en el transcurso del tiempo podrían tener un impacto significativo en la información que muestran los estados financieros; y
- e) los factores que determinan la significación de un hecho económico en cierto momento, pueden cambiar considerablemente en el futuro, otorgándole una mayor o menor importancia relativa.

La importancia relativa no depende exclusivamente del importe de una partida, sino también, de la posibilidad de que ésta influya en la interpretación de los usuarios generales de la información financiera, considerando todas las circunstancias. Ello implica que la consideración de la importancia relativa debe regirse por el ejercicio del juicio profesional ante las circunstancias que inciden en cada situación concreta y no por cuantificaciones preestablecidas. Por esta razón, la importancia relativa no depende del establecimiento de parámetros, umbrales o reglas precisas, pues el juicio profesional constituye la mejor base para decidir sobre la significación de los hechos que tienen lugar en el curso normal de las operaciones de la entidad.

La evaluación de la importancia relativa debe hacerse en el marco de las características cualitativas y tomando en cuenta su efecto en la información financiera. A continuación se proporcionan algunas orientaciones para determinar la importancia relativa de un evento o partida, en atención a aspectos cuantitativos y cualitativos.

En atención a aspectos cuantitativos o monto de la partida

Aparentemente es posible definir la importancia relativa de una partida en un contexto general atendiendo simplemente a su monto. Sin embargo, es necesario tomar en cuenta que una misma partida puede ser significativa en el contexto de una entidad pequeña y no serlo en una entidad de gran magnitud.

Tomando en cuenta lo anterior, resulta fundamental seleccionar las bases adecuadas para llevar a cabo las evaluaciones correspondientes. Al respecto, las siguientes orientaciones pueden contribuir a definir tales criterios:

- a) la proporción que guarda una partida en los estados financieros en conjunto o bien en el total del rubro del que forma parte o debería formar parte;
- b) la proporción que guarda una partida con otras partidas relacionadas;
- c) la proporción que guarda una partida con el monto correspondiente a años anteriores y el que se estima representará en años futuros;
- d) considerar el efecto en los estados financieros de todas aquellas partidas que individualmente no representan una proporción sustancial, pero sí en su conjunto; y
- e) existen partidas que conforme a la NIF A – 7 deben presentarse por separado, o bien en forma compensada. La evaluación de la importancia relativa en estos casos debe hacerse considerando las partidas en forma separada o compensada, según sea el caso, para evitar errores de apreciación.

En atención a aspectos cualitativos

En ocasiones, la importancia relativa de cierta información debe evaluarse en términos cualitativos atendiendo a la importancia de un determinado hecho o de una transacción concreta, así como a su naturaleza misma, ya que un importe de escasa cuantía puede ser poco significativo cuando se origina de una situación o de una transacción habitual, pero el mismo importe puede cobrar importancia relativa cuando proviene de una situación anormal o inusual.

Debe tomarse en cuenta si una operación:

- a) se refiere a una situación de carácter no usual;
- b) influye sensiblemente en la determinación de los resultados del ejercicio;
- c) está sujeto a un hecho futuro o condición;
- d) no afecta por el momento, pero en el futuro pudiera afectar;
- e) su presentación obedece a leyes, reglamentos, disposiciones oficiales o contractuales;
- f) corresponde a operaciones con partes relacionadas; o
- g) es trascendente debido a su naturaleza, independientemente de su monto.

V.3 IMPORTANCIA RELATIVA (BOLETINES DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD: A – I y A - 6)

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

V.4 COMENTARIO GENERAL AL POSTULADO DE IMPORTANCIA RELATIVA

El Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), en su acuerdo en el que publica los Postulados Básicos, reconoce como Postulado Básico a la Importancia Relativa; en cambio el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), en el documento Bases para Conclusiones del Marco Conceptual, ratifica la decisión de considerar a la “información suficiente” y a la “importancia relativa” como características cualitativas y no como postulados básicos.

Sin embargo, el párrafo 40 del documento del CONAC denominado Acuerdo por el que se emite el Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental (MCCG), contradictoriamente expresa que la *importancia relativa* es una característica de la información, cuando es más bien un *Postulado Básico* de la contabilidad; transcribimos aquí dicho párrafo tal como fue publicado: “Para que la información cumpla tales objetivos, es indispensable que tenga las siguientes características: utilidad, confiabilidad, relevancia, comprensibilidad y comparabilidad; así como otros atributos, asociados a cada una de ellas, como son: oportunidad, veracidad, representatividad, objetividad, verificabilidad, información suficiente, posibilidad de predicción e *importancia relativa*.”

En la auscultación se recibieron comentarios respecto a la decisión de considerar a la información suficiente y a la importancia relativa como características cualitativas, en lugar de considerarlas como postulados básicos. El CINIF ratifica su posición al considerar que dichos conceptos afectan la elaboración de la información financiera contenida en los estados financieros y sus notas, más que la configuración y delimitación del sistema de información contable, criterio empleado para establecer los postulados

básicos de la NIF A – 2. Tal como lo precisa esta última norma, el sistema de información contable debe incluir todas las operaciones que afectan económicamente a la entidad.

La NIF A-4, por su parte, establece la inclusión en los estados financieros y sus notas, de toda aquella información necesaria para la toma de decisiones, lo cual implica una selección e identificación de lo que se considera significativo mostrar en dichos estados, tras analizar las necesidades de los usuarios generales.

El concepto de *importancia relativa* no debe confundirse con los de *revelación suficiente y relevancia de la información*; el concepto de *revelación suficiente* se refiere fundamentalmente al grado de detalle con que se manifiesta la información, con el fin de evitar que se desvirtúe su interpretación (informar con el detalle necesario); el concepto de *relevancia de la información* se aplica a la cualidad de seleccionar adecuadamente los elementos que mejor permitan al usuario general captar el significado de la información, conforme a sus propios fines particulares (informar lo relevante para el usuario).

La *importancia relativa* guarda una estrecha relación con los demás postulados de contabilidad, pues abarca tanto los aspectos referentes a los datos que entran al sistema de información contable, como los relativos a la información resultante del proceso, equilibrando el detalle y la multiplicidad de los datos que van aparejados con el requisito fundamental de utilidad de la información.

La importancia relativa de las partidas se determina en función a su efecto en la información financiera, en atención a su monto y naturaleza. En consecuencia, toda información financiera que tenga significación debe ser tomada en cuenta en el proceso de registro, pues de no hacerlo no se lograrían cabalmente los objetivos que se pretenden con la presentación de la información.

El juicio personal debidamente fundado y el sentido común producto de la madurez y capacidad profesional del Contador Público o Licenciado en Contaduría Pública, serán la mejor base para decidir sobre la significación de los hechos que tengan lugar en el curso de las operaciones que lleven a cabo las empresas.

**POSTULADO BÁSICO Y COMENTARIO:
REGISTRO E INTEGRACIÓN PRESUPUESTARIA**

VI.1 REGISTRO E INTEGRACIÓN PRESUPUESTARIA (PBCG)

La información presupuestaria de los entes públicos se integra en la contabilidad en los mismos términos que se presentan en la ley de Ingresos y en el Decreto de Presupuesto de Egresos, de acuerdo a la naturaleza económica que le corresponda.

El registro presupuestario del ingreso y del egreso en los entes públicos se debe reflejar en la contabilidad, considerando sus efectos patrimoniales y su vinculación con las etapas presupuestarias correspondientes.

Explicación del postulado básico

- a) El Sistema de Contabilidad Gubernamental (SCG) debe considerar cuentas de orden, 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;
- b) El SCG debe identificar la vinculación entre las cuentas de orden y las de balance o resultados;
- c) La contabilización de los presupuestos debe seguir la metodología y registros equilibrados o igualados, representando las etapas presupuestarias de las transacciones a través de cuentas de orden del ingreso y del egreso; así como su efecto en la posición financiera y en los resultados;

- d) El SCG debe permitir identificar de forma individual y agregada el registro de las operaciones en las cuentas de orden, de balance y de resultados correspondientes; así como generar registros a diferentes niveles de agrupación;
- e) La clasificación de los egresos presupuestarios será al menos la siguiente: administrativa, conforme al Decreto de Presupuesto de Egresos, que es la que permite identificar quien gasta; funcional y programática, que indica para qué se gasta; y económica y por objeto del gasto que identifica en qué se gasta.
- f) La integración presupuestaria se realizará sumando la información presupuestaria de entes independientes para presentar un solo informe.

VI.2 COMENTARIO GENERAL AL POSTULADO BÁSICO DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL DE REGISTRO E INTEGRACIÓN PRESUPUESTARIA

El Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) con fecha 13 de agosto del año 2009, aprobó en la Ciudad de México, la Norma relativa al *Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental*, a que hace referencia la Ley General de Contabilidad Gubernamental, mencionándose en la referida norma en el punto VI. ESTADOS PRESUPUESTARIOS, FINANCIEROS Y ECONÓMICOS A PRODUCIR Y SUS OBJETIVOS, señalando expresamente que la elaboración y presentación de estados financieros, así como otros informes, atienden a requerimientos de los usuarios dentro del marco jurídico que les aplica.

La integración de dichos estados se llevará a cabo con los datos y cifras generadas por el ente público, de acuerdo a sus facultades y características particulares.

De conformidad con lo que expresa el párrafo 69 del documento del CONAC, denominado: Acuerdo por el que se emite el Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental, el sistema contable permitirá la generación periódica de los estados y la información financiera que a continuación se detalla:

- a) Información contable;
- b) *Información presupuestaria*;
- c) Información programática;
- d) Información complementaria para generar las cuentas nacionales y atender otros requerimientos provenientes de organismos internacionales de los que México forma parte.

b) Información presupuestaria:

i. Estado Analítico de Ingresos

Comparación del total de ingresos estimados y los realmente obtenidos durante un ejercicio, conforme a su clasificación en la Ley de Ingresos y al Clasificador de Ingresos.

ii. Estado Analítico del Ejercicio del Presupuesto de

Egresos

Refleja el comportamiento del presupuesto original autorizado por la H. Cámara de Diputados Federal o los congresos locales y la asamblea legislativa del Distrito Federal, las modificaciones autorizadas durante el ejercicio, y el ejercicio del presupuesto pagado y pendiente de pago por cada uno de los entes públicos.

De este estado se desprende la siguiente clasificación:

❖ Administrativa

Se muestran los gastos de cada una de las unidades administrativas de los entes públicos. Se define al administrador o responsable directo de los recursos.

❖ Económica y por objeto del gasto

Económica.- Gasto público de acuerdo a su naturaleza económica, dividiéndola en corriente o de capital; de conformidad con los insumos o factores de producción que adquieran los entes públicos para su funcionamiento.

Objeto de gasto.- Clasificación económica ordenada, homogénea y coherente del gasto que permite identificar los bienes y servicios que el ente público demanda para desarrollar sus acciones, agrupándolas en capítulos, conceptos y partidas. Identifica los diversos bienes y servicios que las distintas dependencias y entidades públicas necesitan adquirir para

funcionar, tales como servicios personales, arrendamientos de edificios, adquisición de escritorios, tinta, papel y demás materiales necesarios para la operación, adquisición de bienes inmuebles, pago de intereses, etcétera.

❖ Funcional – programática

Funcional.- Su finalidad es mostrar la distribución de los recursos públicos, con base en las actividades sustantivas que realizan los entes públicos en los ámbitos social, económico y de gobierno.

Programática.- Conjunto de reportes cuantitativos y cualitativos que permiten dar seguimiento e informan sobre el cumplimiento de las metas físicas y presupuestarias de los indicadores de cada una de las categorías programáticas autorizadas en el Presupuesto de Egresos, a fin de explicar el destino del gasto y precisar la eficacia en el logro de los objetivos establecidos.

iii. Endeudamiento

Es la diferencia entre el monto de la colocación y la amortización de la deuda pública.

iv. Intereses de la Deuda

Recursos destinados a cubrir el pago de intereses derivados de los diversos créditos o financiamientos autorizados o ratificados por el H. Congreso de la Unión o congresos locales y asamblea legislativa del Distrito Federal, colocados en instituciones nacionales o extranjeras, privadas y mixtas de

crédito, pagaderos en el interior o exterior del país, tanto en moneda nacional como extranjera.

v. Flujo de fondos que resuma todas las operaciones y los indicadores de la postura fiscal.

Lo que se puede afirmar, es que corresponde al sistema contable el registro e integración presupuestaria de los ingresos y egresos comprendidos en la ley de ingresos y presupuesto de egresos del ente, así como su vinculación con el avance físico financiero de los proyectos programados.

Es de importancia toral que exista un sistema de registro contable, aun cuando este sea en cuentas de orden, que mida y proporcione información veraz y oportuna, acerca de la ejecución presupuestaria, con la finalidad de evaluar los resultados obtenidos respecto de los objetivos previstos al iniciar el ejercicio fiscal.

También es sumamente importante que el sistema contable del ente incluya, la verificación del presupuesto ejercido y la disponibilidad de recursos por cada concepto de gastos, antes de contraer compromisos que impliquen nuevas responsabilidades.

Es relevante señalar también, que el Sistema de Contabilidad Gubernamental (SCG), señala entre las características de diseño y operación del mismo, una que destaca por su importancia y relevancia, misma que se cita en el párrafo 21 del documento: Acuerdo por el que se emite el Marco Conceptual de la Contabilidad Gubernamental (MCCG):

“b. Integrar en forma automática la operación contable con el ejercicio presupuestario”.

Lo anterior implica un mayor y eficaz control del ejercicio presupuestario y su consiguiente reconocimiento en la contabilidad.

Es oportuno comentar que la NIF A – 2 y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el Boletín A – 1, no reconocen al *Registro e Integración Presupuestaria* como Postulado Básico, por lo que este comentario se circunscribe únicamente a la Contabilidad Gubernamental.

**POSTULADO Y COMENTARIO: CONSOLIDACIÓN DE LA
INFORMACIÓN FINANCIERA**

VII.1 CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA (PBCG)

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.

Explicación del postulado básico

- a) Para los entes públicos la consolidación se lleva a cabo sumando aritméticamente la información patrimonial que se genera de la contabilidad del ente público, en los sistemas de registro que conforman el Sistema de Contabilidad Gubernamental (SCG), considerando los efectos de eliminación de aquellas operaciones que dupliquen su efecto.

- b) Corresponde a la instancia normativa a nivel federal, entidades federativas o municipal, respectivamente, determinar la consolidación de las cuentas, así como de la información de los entes públicos y órganos sujetos a ésta, de acuerdo con los lineamientos que dicte el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC).

VII.2 COMENTARIO GENERAL AL POSTULADO BÁSICO

DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL DE CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

El Acuerdo por el que se emite el Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental (MCCG) señala en el párrafo 20, punto B) Objetivos del Sistema de Contabilidad Gubernamental (SCG), que el mismo debe tener la capacidad de:

“b) Emitir, integrar y/o consolidar los estados financieros, así como producir reportes de todas las operaciones de la Administración Pública”.

De igual forma el punto C) Características del SCG, párrafo 21, señala que el contexto legal, técnico y conceptual, sobre el que se constituye el SCG de los entes públicos, determina las características de diseño y operación, entre las que se destacan, las siguientes:

“ a) Ser único, uniforme e integrador”

Es también de tomarse en consideración lo que expresa el MCCG en el punto VI. Estados Presupuestarios, Financieros y Económicos a producir y sus objetivos; el cual expresa en el párrafo 69, lo siguiente:

El sistema contable permitirá la generación periódica de los estados y la información financiera que a continuación se detalla:

a) Información contable;

- b) Información presupuestaria;
- c) Información programática;
- d) *Información complementaria para generar las cuentas nacionales y atender otros requerimientos provenientes de organismos internacionales de los que México forma parte.*

Respecto de este último inciso, los párrafos 104 a 106 del multicitado documento señalan:

“Tiene por finalidad proporcionar una descripción global y en detalle de las actividades económicas que se desarrollan en un país, así como de la interacción entre los agentes que intervienen en las mismas.

Consolida las operaciones económicas financieras que realizan todos los agentes económicos residentes en un país (Gobierno general, empresas y hogares) en un período determinado y expone los resultados de las principales variables macroeconómicas.

La Contabilidad Gubernamental debe contribuir a las Cuentas Nacionales elaborando la información que requiere entre sistemas para mostrar las cuentas del Gobierno general y del sector público (Gobierno general más empresas públicas).”

Cuando se integren informes financieros independientes en uno solo, deben eliminarse las transacciones efectuadas entre las distintas unidades o entes, que dupliquen su efecto.

En la integración de la información se reúnen los datos y cifras de las unidades o entes, tal como aparecerían si constituyeran una sola unidad económica.

De conformidad con la NIF B – 8, en el párrafo 3 inciso h), se define lo que son los estados financieros consolidados- son aquellos estados financieros que presentan la situación financiera, los resultados, las variaciones en el capital contable y los flujos de efectivo, en forma consolidada de una entidad económica conformada por la entidad controladora y sus subsidiarias.

En este punto estaremos muy atentos con los lineamientos que dicte el CONAC, para normar la consolidación de la Información Financiera.

Es coherente comentar que la NIF A – 2 y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el Boletín A – 1, no reconocen a la *Consolidación de la Información Financiera* como Postulado Básico, por lo que este comentario se circunscribe únicamente a la Contabilidad Gubernamental.

**POSTULADO BÁSICO Y COMENTARIO:
DEVENGO CONTABLE O DEVENGACIÓN CONTABLE**

**VIII.1 DEVENGO CONTABLE
(PBCG)**

Los registros contables de los entes públicos se llevarán con base acumulativa. El ingreso devengado, es el momento contable que se realiza cuando existe jurídicamente el derecho de cobro de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y otros ingresos por parte de los entes públicos. El gasto devengado, es el momento contable que refleja el reconocimiento de una obligación de pago a favor de terceros por la recepción de conformidad de bienes, servicios y obra pública contratados; así como de las obligaciones que derivan de tratados, leyes, decretos, resoluciones y sentencias definitivas.

Explicación del postulado básico

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

Periodo Contable

- a) La vida del ente público se divide en periodos uniformes de un año calendario, para efectos de conocer en forma periódica la situación financiera a través del registro de sus operaciones y rendición de cuentas;
- b) En lo que se refiere a la contabilidad gubernamental, el periodo relativo es de un año calendario, que comprende a partir del 1 de enero hasta el 31 de

diciembre, y está directamente relacionado con la ejecución de la Ley de Ingresos y el ejercicio del presupuesto de egresos;

- c) La necesidad de conocer los resultados de las operaciones y la situación financiera del ente público, hace indispensable dividir la vida continua del mismo en periodos uniformes permitiendo su comparabilidad;
- d) En caso de que algún ente público inicie sus operaciones en el transcurso del año, el primer ejercicio contable abarcará a partir del inicio de éstas y hasta el 31 de diciembre; tratándose de entes públicos que dejen de existir durante el ejercicio, concluirán sus operaciones en esta fecha, e incluirán los resultados obtenidos en la cuenta pública anual correspondiente;
- e) Para efectos de evaluación y seguimiento de la gestión financiera, así como de la emisión de estados financieros para fines específicos se podrán presentar informes contables por períodos distintos, sin que esto signifique la ejecución de un cierre.

VIII.2 DEVENGACIÓN CONTABLE (POSTULADO BÁSICO DE LA NIF A – 2)

Postulado básico

Los efectos derivados de las **transacciones** que lleva a cabo una entidad económica con otras entidades, de las **transformaciones internas** y de **otros eventos**, que la han afectado económicamente, deben reconocerse contablemente en su totalidad, en el **momento en el que ocurren**,

independientemente de la fecha en que se consideren **realizados** para fines contables.

Explicación del postulado básico

Transacciones

Una transacción es un tipo particular de evento en el que media la transferencia de un beneficio económico entre dos o más entidades. La transacción puede ser *recíproca* cuando cada entidad recibe y transfiere recursos económicos, o *no recíproca*, cuando sólo una de las entidades recibe recursos económicos y otra transfiere dichos recursos; por ejemplo, en el caso de donaciones o contribuciones otorgadas o recibidas.

Las transacciones se reconocen contablemente cuando en un acuerdo de voluntades se adquiere un derecho por una de las partes involucrada en dicha transacción y surge una obligación para la otra parte involucrada, independientemente de cuando se realicen. Por ejemplo, cuando se ha entregado o recibido la mercancía, ya sea en el lugar de destino o en el de embarque, según se haya pactado; cuando se ha otorgado o recibido el servicio; cuando se han efectuado traslaciones de dominio o adquisiciones de activos a través de un contrato de arrendamiento financiero, entre otros.

Transformaciones internas

Las transformaciones internas son cambios en la estructura financiera de la entidad, a consecuencia de decisiones internas, los cuales le ocasionan efectos económicos que modifican sus recursos o sus fuentes.

Las transformaciones internas se reconocen contablemente en el momento en que modifican la estructura de sus recursos y sus fuentes. Por ejemplo, la transformación de materia prima en producción en proceso y de ese estado en producto terminado, o el abandono de una planta o de una porción de la misma, entre otros.

Otros eventos

Los eventos son sucesos de consecuencia que afectan económicamente a la entidad misma, los cuales son ajenos a las decisiones de la administración de la entidad y están parcial o totalmente fuera de su control. Los eventos que se derivan de la interacción entre una entidad y su medio ambiente se denominan eventos *externos*, en tanto que los eventos que ocurren dentro de la entidad y que están fuera de su control se denominan eventos *internos*.

Ejemplos de situaciones que quedan comprendidas como eventos, son: las fluctuaciones en el valor de una moneda extranjera; los cambios en el poder adquisitivo de la moneda; los efectos de una huelga general, una inundación o un terremoto; el cierre de la frontera para un artículo que se importaba; la quiebra o suspensión de pagos decretados para un cliente de la entidad; los cambios que tiene el mercado a consecuencia de las mejoras tecnológicas de los competidores; la modificación a las tasas impositivas, la falla mecánica de un bien o la baja de valor de un bien inservible, obsoleto o dañado entre otros.

Dada la necesidad de reconocer contablemente ese tipo de eventos, estos se consideran devengados cuando se conocen, considerando para tal efecto su

naturaleza y la posibilidad de ser cuantificados razonablemente en términos monetarios. Sin embargo, no es factible establecer normas en detalle acerca de cuándo un evento se debe reconocer contablemente, debido a su variedad y a que es difícil o casi imposible anticipar específicamente cuándo ocurrirá el evento o las situaciones que lo causaron.

En su totalidad

El sistema de información contable debe incorporar, sin excepción, todos los efectos de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad. Esto permite reunir un conocimiento suficiente y cabal de los hechos acaecidos en una entidad, que posteriormente servirán de base para informar sus aspectos relevantes en los estados financieros.

Una vez que todos los efectos han sido incorporados al sistema de información contable, la elaboración de información financiera como un producto derivado de dicho sistema, debe atender al cumplimiento de los objetivos de los estados financieros establecidos por la NIF A-3, así como a los requisitos de calidad contenidos en la NIF A-4.

Momento en el que ocurren

La contabilidad sobre una base de devengación (también llamada, “contabilidad sobre una base acumulada”, o “contabilidad sobre una base de acumulación”) no sólo capta transacciones, transformaciones internas y eventos pasados que representaron cobros o pagos de efectivo, sino también, obligaciones de pago en el futuro y recursos que representan efectivo a cobrar en el futuro. Las normas particulares determinan cuándo y bajo qué circunstancias serán objeto de reconocimiento contable.

Realización

Realización se refiere al momento en el que se materializa el cobro o el pago de la partida en cuestión, lo cual normalmente sucede al recibir o pagar efectivo o su equivalente, o bien, al intercambiar dicha partida por derechos u obligaciones; por ejemplo, cuando el cobro o pago de la partida se realiza con un activo fijo. Aun cuando no se haya materializado dicho cobro o pago, la partida en cuestión se considera *devengada* cuando ocurre, en tanto que se considera *realizada* para fines contables, cuando es cobrada o pagada, esto es, cuando se convierte en una entrada o salida de efectivo u otros recursos. Dado lo anterior, el momento de la devengación contable de una partida, no coincide necesariamente con su momento de realización.

Periodo contable

Los efectos derivados de las transacciones y transformaciones internas que lleva a cabo una entidad, así como de otros eventos, que la afectan económicamente, deben identificarse con un periodo convencionalmente determinado (periodo contable), a fin de conocer en forma periódica la situación financiera y el resultado de las operaciones de la entidad.

La necesidad de circunscribir la información financiera a una fecha o a un periodo determinado nace de las exigencias del ambiente de negocios, el cual requiere de evaluaciones periódicas del desempeño económico de las entidades, dado que los usuarios de la información financiera no pueden esperar hasta el término de la vida de la entidad para conocerlo.

El concepto de *periodo contable* asume que la actividad económica de la entidad, la cual tiene una existencia continua, puede ser dividida en periodos

convencionales, los cuales varían en extensión, para presentar la situación financiera, los resultados de operación, los cambios en el capital o patrimonio contable y los cambios en su situación financiera, incluyendo operaciones, que si bien no han concluido totalmente, ya han afectado económicamente a la entidad.

Para este fin, se establece que el periodo contable sea equivalente a un ciclo normal de operaciones de la entidad, cuando éste sea igual o mayor a un año; cuando el ciclo sea menor a un año o no pueda identificarse, debe considerarse como periodo contable el ejercicio social de la entidad. El ciclo normal de operaciones de una entidad es el tiempo comprendido entre la adquisición de activos para su procesamiento y la realización de los mismos derivada de su enajenación.

La necesidad de efectuar cortes convencionales en la vida de la entidad facilita, entre otras cosas, que:

- a) se delimite la información financiera reconociendo en el periodo que corresponde, las operaciones que se han devengado aun cuando se vayan a realizar en períodos contables futuros;
- b) se refleje oportunamente y se asocien en el periodo en el que ocurren las operaciones que lleva a cabo una entidad susceptibles de ser cuantificadas;
- c) se tomen decisiones económicas sobre los aspectos financieros de la entidad, así como sobre su continuidad;
- d) se muestren en forma separada en el balance general, los activos y pasivos de acuerdo con su disponibilidad o exigibilidad, respectivamente; y
- e) se elaboren estimaciones y provisiones contables, que aun cuando se tengan incertidumbres en cuanto a su monto, periodicidad y destinatario, se tienen que reconocer contablemente por considerarse devengadas.

La elaboración de estimaciones y provisiones contables es una parte esencial del proceso de elaboración de la información financiera para reconocer aquellas transacciones, transformaciones internas y otros eventos, cuyos efectos no están totalmente concluidos a la fecha de los estados financieros, lo cual le otorga a parte de la información financiera un carácter provisional. Su determinación requiere del empleo del juicio profesional y deben basarse en la información disponible que tenga la entidad en ese momento; asimismo, deben ser revisadas si cambian las circunstancias en las que se basó su determinación.

Al término de la vida entera de la entidad, la utilidad neta o el cambio neto en el patrimonio de la misma es equivalente al neto del efectivo ingresado y egresado, con exclusión de las aportaciones, distribuciones y reembolsos de capital a sus propietarios en el caso de entidades lucrativas.

La devengación contable en cada periodo contable advierte tres situaciones:

- a) reconocimiento de activos y pasivos en espera de que se devenguen sus ingresos, costos o gastos relativos para su adecuado enfrentamiento en resultados;
- b) reconocimiento en resultados de ingresos y gastos (costos) devengados, aun cuando no se hayan cobrado o pagado (realizado) todavía; y
- c) reconocimiento de entradas y salidas de efectivo con su reconocimiento directo en resultados.

VIII.3 REALIZACIÓN Y PERÍODO CONTABLE (BOLETINES DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD: A – 1 y A – 3)

El fundamento del principio de **realización** es fijar un punto de partida acerca del “por qué” debe considerarse que la entidad ha efectuado una transacción sujeta a medición; a este respecto en el boletín A – 1 se expone lo siguiente:

“La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan. Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica, se consideran por ella realizados:

- a) cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos,
- b) cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes, o
- c) cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse en términos monetarios”.

La cuantificación de un cambio en la situación financiera y/o en el resultado de operación de la entidad, debe *identificarse con la época a que pertenece (periodo contable)*, en este sentido el boletín A – 1 establece lo siguiente:

“La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en períodos

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

se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen”.

Desde el punto de vista de **periodo contable** el artificio de realizar cortes convencionales en la vida de la entidad, implica entre otras cosas:

- a) Que se delimite la información financiera en cuanto a su fecha o periodo, datos que deben destacarse en la misma.
- b) Mostrar separadamente en el balance general las cuentas por cobrar y por pagar a corto y largo plazo, cuando sea práctico y significativo.
- c) La separación en el estado de resultados de partidas extraordinarias, así como los ajustes a los resultados de períodos contables anteriores.
- d) La aplicación de un adecuado “corte de operaciones” en relación a ingresos, egresos, producción, pasivos, etc., tanto al inicio como al final del periodo contable, a fin de que se muestren correcta y completamente las transacciones realizadas.

VIII.4 COMENTARIO GENERAL AL POSTULADO BÁSICO DE DEVENGO CONTABLE O DEVENGACIÓN CONTABLE

Los Principios de Contabilidad de Realización y Periodo Contable, han sido sustituidos o retomados en la Contabilidad Gubernamental por el Postulado Básico de Devengo Contable y por el Postulado Básico de Devengación Contable consignado en la NIF A – 2, por lo que estos ya no existen con tal denominación como postulados básicos.

El Postulado Básico de Devengo Contable, expresa que los registros contables de los entes públicos se llevarán con base acumulativa, como ha quedado dicho la contabilidad sobre una base de devengación, también es llamada “contabilidad sobre una base acumulada” o “contabilidad sobre una base de acumulación”, esta es una contabilidad que no solo capta transacciones, transformaciones internas y eventos pasados que representaron cobros o pagos de efectivo, sino también, obligaciones de pago en el futuro y recursos que representan efectivo a cobrar en el futuro. Las normas particulares determinan cuándo y bajo qué circunstancias serán objeto de reconocimiento contable.

Este postulado precisa con toda claridad lo que debe entenderse por Ingreso Devengado, señalando que es el momento contable que se realiza cuando existe jurídicamente el derecho de cobro y, el Gasto Devengado, es el momento contable que refleja el reconocimiento de una obligación de pago a favor de terceros, independientemente de la fecha de pago.

La Ley General de Contabilidad Gubernamental, que tiene como objeto establecer los criterios generales que regirán la Contabilidad Gubernamental, expresa respecto de los registros contables con base acumulativa que deberán llevar los entes públicos, en su Art. 34, lo siguiente:

Artículo 34.- Los registros contables de los entes públicos se llevarán con base acumulativa. La contabilización de las transacciones de gasto se hará conforme a la fecha de su realización, independientemente de la de su pago, y la del ingreso se registrará cuando exista jurídicamente el derecho de cobro.

Comentario al ART. 34 de la LGCG.

Se conoce como base acumulativa: la base contable en que los ingresos se asignan al periodo contable en que se ganan, independientemente de que se reciba o no el efectivo; según este criterio, los gastos en que se incurre para ganar los ingresos se deducen de dichos ingresos, sin importar si el efecto fue desembolsado o no para su pago.

Base de registro acumulativa. También conocida como “criterio de devengo”. Mediante su utilización es posible proporcionar a los usuarios de la información los valores totales de los recursos financieros, activos físicos o de capital y pasivos financieros, incluyendo las provisiones; así mismo, se presentan todos los costos y gastos relacionados con los riesgos reportados, incluyendo las depreciaciones. En esta base de registro se fundamenta la contabilidad patrimonial.

Registro Contable de las Operaciones:

- ❖ Se llevarán con base acumulativa
- ❖ La contabilización del gasto se hará conforme a la fecha de su realización, independientemente de la de su pago,

- ❖ La del ingreso cuando exista jurídicamente el derecho de cobro.

- ❖ La contabilidad deberá contener registros auxiliares que muestren los avances presupuestarios y contables, que permitan realizar el seguimiento y evaluar el ejercicio del gasto público y la captación del ingreso, así como el análisis de los saldos contenidos en sus estados financieros

El Acuerdo por el que se emite el Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental por parte del CONAC, señala en el párrafo 21 relativo a las Características Sistema de Contabilidad Gubernamental (SCG), lo siguiente: El contexto legal, técnico y conceptual, sobre el que se construye el SCG de los entes públicos, determina las características de diseño y operación, entre las que destacan las siguientes:

- c) Efectuar los registros considerando la base acumulativa (devengado) de las transacciones.

Lo anteriormente expuesto, hace énfasis en la base acumulativa como característica sustantiva del Sistema de Contabilidad Gubernamental.

POSTULADO BÁSICO Y COMENTARIO: VALUACIÓN

IX.1 VALUACIÓN (PBCG)

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.

Explicación del Postulado Básico

- a) El costo histórico de las operaciones corresponde al monto erogado para su adquisición conforme a la documentación contable original justificativa y comprobatoria, o bien a su valor estimado o de avalúo en caso de ser producto de una donación, expropiación, adjudicación o dación en pago;
- b) La información reflejada en los estados financieros deberá ser revaluada aplicando los métodos y lineamientos que para tal efecto emita el CONAC.

IX.2 VALUACIÓN (POSTULADO BÁSICO DE LA NIF A – 2)

Postulado básico

Los efectos financieros derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad, deben *cuantificarse en términos monetarios*, atendiendo a los atributos del elemento a ser valuado, con el fin de captar el *valor económico más objetivo* de los activos netos.

Explicación del postulado básico

Cuantificación en términos monetarios

La unidad monetaria es el común denominador de la actividad económica y constituye una base adecuada para la cuantificación y análisis de los efectos

derivados de las operaciones de una entidad. Las cifras cuantificadas en términos monetarios permiten comunicar información sobre las actividades económicas que desarrolla una entidad y por ende, sirven de base para la toma de decisiones por parte de los usuarios generales de la información financiera.

Valor económico más objetivo

En un reconocimiento inicial, el valor económico más objetivo es el valor original de intercambio al momento en que se devengan los efectos económicos de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, o una estimación razonable que se haga de éste. En el reconocimiento posterior, dicho valor puede modificarse o ajustarse, en atención a lo establecido por las normas particulares, en caso de que se cambien las características o la naturaleza del elemento a ser valuado; esto es, en función a sus atributos, así como, de acuerdo a los eventos y circunstancias particulares que los hayan afectado desde su última valuación. El valor original de intercambio representa el costo o recurso histórico inicial de un activo o pasivo, o en su caso, la estimación del beneficio o sacrificio económico futuro de un activo o pasivo.

Una descripción más detallada de las bases de valuación se encuentra en la NIF A – 6, *Reconocimiento y valuación*.

IX.3 VALOR HISTÓRICO ORIGINAL (BOLETÍN DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD:A – I)

Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren

realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación de este principio; sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

IX.4 COMENTARIO GENERAL AL POSTULADO BÁSICO DE VALUACIÓN

De acuerdo a lo que expresa el C.P. Álvaro Javier Romero López, en su obra denominada Principios de Contabilidad, en los estudios que se han hecho de los antecedentes históricos de la contabilidad, se señala que para poder establecer un sistema de registro, era necesario entre otras cosas, el uso de los números y el de un instrumento de medición o asignación de valor en el intercambio de bienes y servicios, es decir, *la moneda*; también fray Luca Pacioli estableció que las empresas debían convertir las monedas extranjeras a moneda veneciana, lo cual equivale a decir que se le daba un lugar predominante al uso de la moneda como base de los registros contables.

El uso de un instrumento que permita asignar valor a los recursos de las entidades, a sus obligaciones y capital, así como a las transacciones que realice, es de vital importancia, este instrumento es la moneda.

Este concepto descansa en dos ideas fundamentales:

1. El dinero es el denominador común de toda actividad económica. Pues ningún otro instrumento es tan sencillo, adaptable y universal.
2. Las fluctuaciones en el valor de la moneda pueden ser razonablemente ignoradas, sin que este hecho ocasione una disparidad significativa o de importancia en los estados financieros.

Este segundo punto es aplicable en países con bajo índice inflacionario, ya que en el momento de presentarse o existir una inflación significativa, el significado de las cifras que representan monedas de diferente valor, por pertenecer a diferentes tiempos, puede llegar a distorsionar la imagen de la empresa.

Al concepto de asignar valor, se le denominó valor histórico original, actualmente se le denomina valuación.

Cuando se hablaba de valor histórico original con la aplicación de los Principios de Contabilidad, y actualmente hablamos de valuación con el Postulado Básico de la Contabilidad Gubernamental y de la NIF A – 2, comúnmente se acostumbra expresarlo en términos de precio de costo, costo histórico o simplemente costo.

Tenemos entonces que el costo es el precio de intercambio de los bienes y servicios en la fecha de su adquisición. Puede conceptuarse como el sacrificio económico, expresado en unidades monetarias, necesario para obtener un recurso (activo) específico o un grupo de recursos.

De conformidad con lo expresado por la NIF A – 6 Reconocimiento y Valuación en su párrafo 33: “...la valuación consiste en la cuantificación monetaria de los efectos de las operaciones que se reconocen como activos,

pasivos y capital contable o patrimonio contable en el sistema de información contable de una entidad. *Los conceptos de valuación (técnicas y métodos)* varían en complejidad, dependiendo del tipo de las múltiples operaciones que afectaron a una entidad económica y del grado de dificultad que implique el obtener la información cuantitativa para su valoración. Los diferentes conceptos de valuación, deben atender a los atributos de las partidas; así como, al cumplimiento de las características cualitativas de los estados financieros.”

Asimismo, la referida NIF A – 6, en su párrafo 35 expresa: “Para la valuación de las operaciones de una entidad en particular existen dos clases de valores:

- a) **Valores de entrada** -son los que sirven de base para la incorporación o posible incorporación de una partida a los estados financieros, los cuales se obtienen por la adquisición, reposición o reemplazo de un activo o por incurrir en un pasivo; estos valores se encuentran en los mercados de entrada; y
- b) **Valores de salida** -son los que sirven de base para realizar una partida en los estados financieros, los cuales se obtienen por la disposición o uso de un activo o por la liquidación de un pasivo; estos valores se encuentran en los mercados de salida.”

La misma NIF A – 6 refiere en su párrafo 37, lo siguiente: “Ocho conceptos de costo de valuación básicos son habitualmente usados en la práctica: *costo de adquisición, costo de reposición, costo de reemplazo, recurso histórico, valor de realización, valor de liquidación, valor presente y valor razonable*. Dichos conceptos de valuación básicos están clasificados en valores de entrada y de salida. El valor razonable se advierte en ambos grupos de valores.”

Por su similitud con lo que señala el párrafo precedente de la NIF A – 6, es importante destacar lo que señala el marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros aprobado por el Consejo del International Accounting Standards Board (IASB) en abril de 1989, para su publicación en julio del mismo año, en el tema denominado: “La valoración de los elementos que integran los estados financieros”, en el punto 99 se expresa que la valoración es el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y contabilizan los elementos de los estados financieros para su inclusión en el balance y la cuenta de resultados. Para realizarla es necesario la selección de un método particular de valoración. A su vez, en el punto número 100 se manifiesta que en los estados financieros se emplean diferentes bases de valoración, con diferentes grados y en distintas combinaciones entre ellas. Tales bases y métodos son los siguientes: *a) coste histórico, b) coste corriente, c) valor realizable (o de liquidación), d) valor actual.*

El punto 100 del documento en comentario, destaca que la base o método de valoración más comúnmente utilizado por las empresas, al preparar sus estados financieros, es el coste histórico, y éste se combina generalmente con otras bases de valoración.

POSTULADO BÁSICO Y COMENTARIO: DUALIDAD ECONÓMICA

X.1 DUALIDAD ECONÓMICA (PBCG)

El ente público debe reconocer en la contabilidad, la representación de las transacciones y algún otro evento que afecta 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.

Explicación del Postulado Básico

- a) Los activos representan recursos que fueron asignados y capitalizados por el ente público, en tanto que los pasivos y el patrimonio representan los financiamientos y los activos netos, respectivamente;
- b) Las fuentes de los recursos están reconocidas dentro de los conceptos de la Ley de Ingresos.

X.2 DUALIDAD ECONÓMICA (POSTULADO BÁSICO DE LA NIF A – 2)

Postulado básico

La estructura financiera de una entidad económica está constituida por los recursos de los que dispone para la consecución de sus fines y por las fuentes para obtener dichos recursos, ya sean propias o ajenas.

Explicación del postulado básico

Estructura financiera

La representación contable dual de la entidad es fundamental para una adecuada comprensión de su estructura y de su posición en relación con otras entidades; es por eso que en los estados financieros se incorporan partidas que constituyen

representaciones de los recursos económicos de la entidad, por un lado, y de las fuentes de dichos recursos, por el otro.

Los activos representan recursos económicos con los que cuenta la entidad, en tanto que los pasivos y el capital contable o patrimonio contable representan participaciones en la obtención de dichos recursos, a una fecha. Los distintos elementos en los estados financieros reflejan los efectos de las transacciones y transformaciones internas que lleva a cabo una entidad económica, así como de otros eventos, que la afectan económicamente; dichos efectos ocasionan cambios en su estructura en distintos intervalos o periodos de tiempo.

Todas las entidades procesan sus recursos para generar más valor económico y finalmente convertirlos en efectivo. La esencia de un activo o recurso es precisamente su capacidad para generar beneficios económicos futuros para la entidad. Por otro lado, las fuentes de dichos recursos, están constituidas por elementos tanto de pasivo como de capital contable o patrimonio contable. La esencia de un pasivo es un deber o requerimiento que representa el sacrificio de beneficios económicos en el futuro derivados de operaciones ocurridas en el pasado, lo cual se manifiesta cuando la entidad transfiere activos o proporciona servicios, para satisfacer la obligación en que ha incurrido o que le ha sido impuesta. En adición, el capital contable o patrimonio contable representan el valor contable de los activos netos (activos menos pasivos) con que cuenta la entidad.

La descripción y características esenciales de los elementos básicos que conforman los estados financieros se establecen en la NIF A – 5, *Elementos básicos de los estados financieros*.

X.3 DUALIDAD ECONÓMICA (BOLETIN DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD: A – I)

Esta dualidad se constituye de:

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

La doble dimensión de la representación contable de la entidad es fundamental para una adecuada comprensión de su estructura y relación con otras entidades. El hecho de que los sistemas modernos de registro aparentan eliminar la necesidad aritmética de mantener la igualdad de cargos y abonos, no afecta al aspecto dual del ente económico, considerado en su conjunto.

X.4 COMENTARIO GENERAL AL POSTULADO BÁSICO DE DUALIDAD ECONÓMICA

La dualidad económica es, sin lugar a dudas, uno de los aspectos más relevantes de la contabilidad financiera, toda vez que hace referencia a los recursos de que disponen los entes económicos y a las fuentes de donde provienen, lo cual nos ubica ante dos conceptos vitales para la adecuada comprensión de la situación financiera de las entidades: por un lado el origen y por otro la aplicación de recursos, mismos que son elementos que dan vida a dos estados financieros, el estado de posición financiera o balance general y el estado de origen y aplicación de recursos.

La dualidad económica se conforma de:

- 1. Los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines y,**

2. Las fuentes de dichos recursos que, a su vez, son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen, considerados en su conjunto.

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

A los recursos con que las entidades realizan sus actividades de negocios los conocemos y denominamos como **activo**.

Las fuentes de estos recursos pueden ser de dos tipos: fuentes externas y fuentes internas.

A las fuentes externas, que corresponden a los entes económicos que han entregado bienes o recursos a la entidad (activos) a cambio de un pago, los definimos como **pasivo**.

Y a las fuentes internas, integradas por los propietarios, dueños, socios y accionistas de la entidad, que igualmente han entregado bienes o recursos (activos) a la misma, a cambio de una ganancia o utilidad, o la prestación de un servicio público, los conocemos como **capital contable o patrimonio contable**, en el caso de los entes gubernamentales.

Lo que es importante entender y tener en cuenta, es que la dualidad de la entidad siempre se mantiene, de manera análoga a los principios o leyes, como el que señala que toda causa tiene un efecto, o que a toda acción corresponde una reacción, nos encontramos ante una ecuación o igualdad matemática, podemos comprender sin lugar a dudas que cada vez que un recurso ingrese a la empresa, éste debe proceder de una fuente ya sea interna o externa. Dicho en otras palabras, cada vez que aumenten los recursos (activos), se experimentará indudablemente un aumento en las fuentes de dichos recursos, ya sean externas (pasivos) o internas (capital o patrimonio).

La fórmula original de activo es igual a pasivo más capital, la cual nos da la pauta para comprender los conceptos de origen y aplicación de recursos, toda vez que se trata de una igualdad, y cada vez que uno de los miembros de la ecuación aumente, el otro lo hará inmediatamente y por el mismo importe; en el caso de que uno de los miembros de la ecuación disminuya, el otro también reconocerá ese efecto de disminución por el mismo importe.

Por lo cual puede concluirse que cada vez que se presenten aumentos de pasivo o capital o disminuciones en el activo estaremos ante fuentes u orígenes de recursos. De igual forma, cada vez que se presenten disminuciones de pasivo o capital o aumentos en el activo estaremos ante aplicaciones de recursos.

Es importante visualizar que no se debe confundir el Postulado de la Dualidad Económica con la teoría de la Partida Doble y las reglas del cargo y del abono. En la Partida Doble y en los cargos y abonos se presentan aumentos y disminuciones en los propios conceptos de Activo, Pasivo y Capital, manteniendo la Partida Doble, pero sin afectar la Dualidad Económica en su conjunto; podemos decir que todas las operaciones que afectan la Dualidad Económica las registraremos mediante cargos y abonos respetando la Partida Doble, pero no todas las operaciones de Partida Doble forzosamente afectan la Dualidad Económica.

POSTULADO BÁSICO Y COMENTARIO: CONSISTENCIA

XI.1 CONSISTENCIA (PBCG)

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.

Explicación del postulado básico

- a) Las políticas, métodos de cuantificación, procedimientos contables y ordenamientos normativos, deberán ser acordes para cumplir con lo dispuesto en la Ley de Contabilidad, con la finalidad de reflejar de una mejor forma, la sustancia económica de las operaciones realizadas por el ente público, debiendo aplicarse de manera uniforme a lo largo del tiempo;
- b) Cuando por la emisión de una nueva norma, cambie el procedimiento de cuantificación, las políticas contables, los procedimientos de registro y la presentación de la información financiera que afecte la comparabilidad de la información, se deberá revelar claramente en los estados financieros, el motivo, justificación y efecto;
- c) Los estados financieros correspondientes a cada ejercicio seguirán los mismos criterios y métodos de valuación utilizados en ejercicios precedentes, salvo cambios en el modelo contable de aplicación general;
- d) La observancia de este postulado no imposibilita el cambio en la aplicación de reglas, lineamientos, métodos de cuantificación y procedimientos contables; sólo se exige, que cuando se efectúe una modificación que afecte la comparabilidad de la información, se deberá revelar claramente en

los estados financieros: su motivo, justificación y efecto, con el fin de fortalecer la utilidad de la información. También, obliga al ente público a mostrar su situación financiera y resultados aplicando bases técnicas y jurídicas consistentes, que permitan la comparación con ella misma sobre la información de otros períodos y conocer su posición relativa con otros entes económicos similares.

XI.2 CONSISTENCIA **(POSTULADO BÁSICO DE LA NIF A – 2)**

Postulado básico

Ante la existencia de operaciones similares en una entidad, debe corresponder un *mismo tratamiento contable*, el cual debe permanecer a través del tiempo, en tanto no cambie la esencia económica de las operaciones.

Explicación del postulado básico

Mismo tratamiento contable

Algunas normas particulares establecen tratamientos contables alternos, debiendo seleccionar el que mejor refleje la sustancia económica de la operación. El tratamiento seleccionado debe permanecer a lo largo del tiempo.

La consistencia propicia la generación de información financiera comparable dado que sin ella, no habría posibilidad de conocer si los cambios en los valores contables se deben a los efectos económicos reales, o tan sólo a cambios en los tratamientos contables. Por lo tanto, la consistencia coadyuva a la comparabilidad de la información financiera en una misma entidad en diferentes períodos contables y en comparación con otras entidades.

Sin embargo, la necesidad de comparabilidad no debe ser un freno a la evolución y mejoramiento de la calidad de la información financiera generada por el sistema contable. Si las circunstancias o los hechos cambian y los criterios o procedimientos utilizados generan información que se aleja de los requisitos de calidad esperados, dichos criterios o procedimientos deben modificarse o

sustituirse de manera justificada por otros, con el fin de fortalecer la utilidad en la información financiera.

Cualquier cambio contable que afecte la comparabilidad debe sujetarse a lo dispuesto por las NIF particulares.

XI.3 COMPARABILIDAD **(BOLETINES DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD: A-1 y A-7)**

Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evolución y, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa.

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

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

XI.4 COMENTARIO GENERAL AL POSTULADO BÁSICO DE CONSISTENCIA

Este Postulado Básico, hace énfasis a la importancia de mantener y utilizar técnicas, métodos y procedimientos de registro que permanezcan en el tiempo; no obstante, el propio Postulado reconoce la necesidad del cambio en la aplicación de reglas, lineamientos, métodos de cuantificación y

procedimientos contables; sólo se exige, que cuando se efectúe una modificación que afecte la comparabilidad de la información, se deberá revelar claramente en los estados financieros: su motivo, justificación y efecto, con el fin de fortalecer la utilidad de la información.

Consecuentemente y bajo circunstancias especiales, la sustitución de una regla particular no sólo es recomendable, sino necesaria, aún a costa de la integridad del Postulado de Consistencia.

El Acuerdo por el que se emite el Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental (MCCG) por parte del Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), establece en el punto V. CUALIDADES DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA A PRODUCIR, que: Las características cualitativas son los atributos y requisitos indispensables que debe reunir la información contable y presupuestaria en el ámbito gubernamental; mismos que se observan en la elaboración de los estados financieros. Establecen una guía para seleccionar los métodos contables, determinar la información a revelar en dichos estados, atender a los objetivos de proporcionar información útil para sustentar la toma de decisiones; así como facilitar el seguimiento, control, evaluación, rendición de cuentas y fiscalización de los recursos públicos por parte de los órganos facultados por ley para efectuar dichas tareas.

Una *característica primaria* que debe reunir la información financiera contenida en los estados financieros es la *comparabilidad*, señalando que: Es la cualidad que tiene la información financiera para permitir su comparación a lo largo del tiempo. La información se formulará con criterios afines de identificación, valuación, registro y presentación, con normas de observancia general, que permitan la posibilidad de comparar la situación financiera, los resultados alcanzados y el cumplimiento de las disposiciones legales del ente público en diferentes períodos o con otros entes públicos

similares, con la finalidad de facilitar a los órganos facultados el análisis, evaluación y fiscalización de la gestión y una adecuada rendición de cuentas.

Por su parte la NIF A – 4, relativa a las Características Cualitativas de los Estados Financieros, expresa que: Para que la información financiera sea comparable debe permitir a los usuarios generales identificar y analizar las diferencias y similitudes con la información de la misma entidad y con la de otras entidades, a lo largo del tiempo.

La emisión de información financiera debe estar apegada a las NIF, dado que esto favorece sustancialmente su comparabilidad, al generar estados financieros uniformes en cuanto a estructura, terminología y criterios de reconocimiento.

Asimismo, la aplicación del postulado básico de consistencia coadyuva a la obtención de información financiera comparable; en tanto que el comparativo que se realiza entre información preparada con diferentes criterios o métodos contables, pierde su validez. De acuerdo con la NIF A – 2, Postulados básicos, la consistencia implica:

“Ante la existencia de operaciones similares en una entidad, debe corresponder un mismo tratamiento contable, el cual debe permanecer a través del tiempo, en tanto no cambie la esencia económica de las operaciones.”

Una vez adoptado un determinado tratamiento contable, éste debe mantenerse en el tiempo, en tanto no se altere la naturaleza de la operación o evento o, en su caso, las bases que motivaron su elección. Sin embargo, si procede un cambio justificado que afecte la comparabilidad de la

información financiera, debe cumplirse para este efecto con lo dispuesto por las Normas de Información Financiera particulares.

POSTULADO BÁSICO Y COMENTARIO: ASOCIACIÓN DE COSTOS Y GASTOS CON INGRESOS

XII.1 ASOCIACIÓN DE COSTOS Y GASTOS CON INGRESOS (POSTULADO BÁSICO DE LA NIF A – 2)

Postulado básico

Los costos y gastos de una entidad deben identificarse con el ingreso que generen en el mismo periodo, independientemente de la fecha en que se realicen.

Explicación del postulado básico

Identificarse con el ingreso que generen

El postulado de *asociación de costos y gastos con ingresos* es el fundamento del reconocimiento de una partida en el estado de resultados; esto es, los ingresos deben reconocerse en el periodo contable en el que se *devenguen*, identificando los costos y gastos (esfuerzos acumulados) que se *incurrieron* o *consumieron* en el proceso de generación de dichos ingresos.

La asociación de costos y gastos con los ingresos se lleva a cabo:

- a) identificando los costos y gastos que se erogaron para beneficiar directamente la generación de ingresos del periodo. En su caso deben efectuarse estimaciones o provisiones; y

- b) distribuyendo, en forma sistemática y racional, los costos y gastos que están relacionados con la generación de ingresos en distintos periodos contables.

Los costos y gastos del periodo contable cuyos beneficios económicos futuros no pueden identificarse o cuantificarse razonablemente deben reconocerse directamente en los resultados del periodo.

Los costos y gastos que se reconocen en los resultados del periodo actual incluyen:

- a) los que se incurren para generar los ingresos del periodo;

- b) aquéllos cuyos beneficios económicos, actuales o futuros, no pueden identificarse o cuantificarse razonablemente (por ejemplo, los gastos de investigación); y
- c) los que se derivan de un activo reconocido en el balance general en periodos anteriores y que contribuyen a la generación de beneficios económicos en el periodo actual (por ejemplo, la depreciación de un activo fijo).

XII.2 COMENTARIO GENERAL AL POSTULADO DE ASOCIACIÓN DE COSTOS Y GASTOS CON INGRESOS

Este postulado como tal, es decir con esta particular denominación, únicamente existe como postulado de las NIF, señalado como Postulado Básico en la NIF A – 2.

Por lo que se refiere a los Postulados Básicos de la Contabilidad Gubernamental (PBCG), el equivalente del postulado en comento, es el de Devengo Contable, toda vez que éste, incorpora el concepto de Período Contable, considerándose como lo expresa textualmente el párrafo 21 inciso b) del Acuerdo por el que se emiten los Postulados Básicos de la Contabilidad Gubernamental (PBCG), que: “... el período relativo es de un año calendario, que comprende a partir del 1 de enero hasta el 31 de diciembre, y está directamente relacionado con la ejecución de la Ley de Ingresos y el ejercicio del presupuesto de egresos;”

Lo anteriormente expresado, permite la asociación de los costos y gastos con los ingresos del período, para efectos de toma de decisiones en materia

de planeación financiera, para efectos de integración de la cuenta pública, para efectos de rendición de cuentas y también para efectos de fiscalización.

BIBLIOGRAFÍA

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. *Ley General de Contabilidad Gubernamental.* México: Diario Oficial de la Federación 31 de Diciembre de 2008.

Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC). *ACUERDO por el que se emiten los postulados básicos de contabilidad gubernamental.* México: Diario Oficial de la Federación. Jueves 20 de agosto de 2009.

Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC). (2009). *ACUERDO por el que se emite el marco conceptual de contabilidad gubernamental.* México: www.conac.gob.mx

Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF).(2010). *Normas de Información Financiera.* México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C, 5ª. Edición.

Consultoría y Capacitación, S.C. (2010). *Marco Conceptual serie NIF-A, Estructura de las Normas de Información Financiera.* www.gvaweb.com

Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). (1989). *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros.* [Ernest & Young.](http://Ernest&Young.com)

Delgado Bolaños & Asociados. (2008). *Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad y de Información Financiera (NIC-NIIF).* [Aul@Facil normas internacionales de contabilidad.](http://Aul@Facilnormasinternacionalesdecontabilidad.com)

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (2005). *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.* México: Ed. IMCP.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (2009). *Armonización Contable Gubernamental desde el Punto de vista de la Contaduría Pública*. México: http://www.imcp.org.mx/spip.php?page=imprimir&id_article=105

Normas Internacionales de Contabilidad. (2010). [Aul@Facil normas internacionales de contabilidad.](#)

Romero López, Álvaro Javier. *Principios de Contabilidad*. México: Ed. McGRAW-HILL.

Sánchez Hernández, Mauro Alberto. (2009). *Ley General de Contabilidad Gubernamental comentada*. Grupo de Investigación Eumed.net de la Universidad de Málaga, España. <http://www.eumed.net/cursecon/libreria/>

Santillana González, J.R. (1997). *Manual del Auditor*. México: Editorial ECAFSA