

Wladimiro GALEAZZI MORA, C.P.T.

Cuando un buen amigo mío me sugirió como tema de esta plática el de los principios de contabilidad generalmente aceptados, tuve un momento de vacilación al considerar que, tratándose de cuestiones tan conocidas y de uso tan frecuente en el cotidiano ejercicio de la profesión, cualquiera cosa que agregara sería redundante y tediosa.

No dejó, sin embargo, de preocuparme el asunto recordando sobre todo las palabras de alguien que externó su juicio en el sentido de que "a muchas personas les caería como un golpe saber que dos compañías. idénticas en otros sentidos, pudieran manifestar utilidades netas con diferencias de millones de dólares, tan sólo porque siguieron diferente método de contabilidad, y que los estados financieros de ambas compañías, aún así, ostentan la opinión de un contador público titulado, indicando que los informes presentan razonablemente los resultados, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados" (1).

Tienen que ser desconcertantes estas expresiones para quienes, como los contadores, vivimos en la permanente aspiración de que los estados financieros que lleven nuestra firma muestren "la verdad y nada mas que la verdad", aún cuando, realistas ante todo, tenemos buen cuidado de curarnos en salud con aquello de la "exactitud razonable".

La posibilidad de que los resultados que presenta un contador, tras esmerado y afanoso esfuerzo por mostrar la realidad, pueden ser eventualmente no sólo cambiados, sino sustancialmente modificados por otro contador, igualmente serio, igualmente honesto, igualmente capaz, tan solo porque sigue "diferentes métodos de contabilidad", tiene que causar un natural sentimiento de incomodidad, digamos mental, entre quienes reflexionemos sobre el particular.

De pronto parece darse la razón al empresario cretino que un buen día exige a su contador un Balance que muestre, "a como dé lugar" una utilidad de tantos más cuantos miles o millones de pesos, sólo por una razón de personal conveniencia y como si el contador fuera, no un profesional que realiza su trabajo conforme a procedimientos técnicos rígidos. precisos y al mismo tiempo diáfanos. sino un prestidigitador de cuya habilidad de manos, malicia y capacidad de engaño depende el éxito de su actividad.

Es interesante, pues, repasar de vez en cuando las esencias de nuestros conocimientos; el reanudar, con espíritu curioso, un camino que a fuerza de transitado y conocido, no nos llama más la atención. Lograremos al menos que no nos ofusquen sofismas que, en el momento menos pensado, a la vuelta de cualquiera esquina, se nos presenten con el tendencioso disfraz de una aparente verdad.

Reflexionando de tal manera consideré con toda formalidad la sugestión de mi buen amigo sobre la conveniencia de charlar con ustedes en torno a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Y meditando más sobre el caso deseché definitivamente la tendencia a juzgar trivial un tema tan trascendente estimando por el contrario, muy útil el examen y el comentario aún cuando, sea parcial, aún cuando sea evidentemente indocto, sobre un asunto que afecta, por decirlo así, al espíritu mismo de nuestra profesión.

(1) MARQUIS G. EATON: "Los Estados Financieros en una Sociedad cambiante".

Mi interés aumentó de grado cuando, al tratar de allegarme información autorizada, me encontré con circunstancias que, pese a ser conocidas por todos desde hace mucho tiempo, no se han examinado, ni meditado, ni discutido, con la hondura que requieren: razón que, por supuesto. Estimuló mi interés en el asunto al grado de convencerme de la utilidad de estos comentarios y de la justificación, lo digo sin falsa modestia, del tiempo que necesariamente ustedes están distraendo para escucharme.

Entre las circunstancias que avivaron mi interés, cabe mencionar las siguientes:

- a) La evidencia de que suelen olvidarse ciertas cuestiones fundamentales, las cuales se siguen aplicando más por institución o rutina que por conocimiento vivo o presente;
- b) La oportunidad de volver a considerar cómo, a pesar de que la actividad contable es quien sabe cuántas veces centenaria, los principios de contabilidad que actualmente nos sirven de guía están aún en proceso de definición y codificación;
- c) La observación de que todos los principios que en México adoptamos han sido dictados por organismos norteamericanos, lo cual, aún reconociendo el liderazgo que en materia contable tiene la gran Nación del Norte, no deja de ser incongruente tanto con nuestra a veces exagerada suspicacia nacionalista como con la evidente diferencia de idiosincrasia y desarrollo económico con el poderoso vecino;
- d) La extrañeza de que nuestros países latinoamericanos con todo y las cuatro Conferencias Interamericanas de Contabilidad que ya se han efectuado, no hayan elaborado su propio cuerpo de doctrina y de principios ajustando a sus particulares requerimientos, la valiosa aportación doctrinaria de los Estados Unidos del Norte;
- e) La confusión, en fin, de que se llamen "principios" a cuestiones que, en rigor, no son más que convencionalismos, normas o reglas que se apartan de lo que gramatical y filosóficamente debe entenderse por "principio".

Por supuesto que las reflexiones antes mencionadas me llevaron como de la mano a hacerme una serie de preguntas:

- ¿Dónde está la lista, de los principios de contabilidad generalmente aceptados?:
- ¿Dónde y por quién han sido "generalmente aceptados"?:
- ¿Bajo qué circunstancias y condiciones hay que entender que son "generalmente aceptados"?:
- ¿Es razonable que los principios derivados de la experiencia norteamericana los adoptemos, sin pasarlos antes por el tamiz de nuestra muy particular experiencia?;
- ¿Por qué nuestros organismos profesionales no se han avocados al estudio cuidadoso

- Puesto que en conferencias y en artículos diversos se ha tratado el tema, ¿por qué no se ha despertado la suficiente inquietud en asunto tan fundamental y apasionante, para que

al través de un esfuerzo coordinado, nuestro país establezca su propio cuerpo de doctrina contable?

-¿Por qué, en fin, ya que antes no se ha hecho, no aprovechamos esta oportunidad para iniciar en serio el estudio de estos problemas y, enriquecidos por la abundante y valiosa experiencia norteamericana, no nos lanzamos a la búsqueda de soluciones nuestras a los problemas básicos que el particular desarrollo de los negocios mexicanos nos plantea?

No cabe duda que la cuestión resulta interesante y que cobra mayor actualidad con la publicación del Decreto por medio del cual la Secretaría de Hacienda de nuestro país acaba de establecer la Auditoría Fiscal Federal, ya que uno de sus artículos, el octavo, hace referencia expresa a los "principios generalmente aceptados por la técnica contable".

Quiero que se entienda bien que al dejar asentado lo anterior, no pretendo, ni remotamente, insinuar que los contadores mexicanos hemos venido actuando sobre normas inoperantes; ni tampoco subestimar la doctrina contable norteamericana. Afirmar tal cosa sería una aberración; pues ¿qué duda cabe que han sido nuestros vecinos del norte los que en muchos sentidos han marcado el camino y han significado la vanguardia en el planteamiento y resolución de los problemas que atañen a la moderna contabilidad? ¿Y acaso es inconveniente aprovechar el ajeno conocimiento para evitar tropiezos y caminar con mayor seguridad por el sendero que otros más sabios o más empeñosos o más osados, nos trazaron?

Definitivamente, pues, no quieren mis palabras significar lo contrario de esa tesis, y afirmo desde luego, que entre las razones que explican el evidente adelanto que ha alcanzado en México nuestra profesión se encuentran por una parte, la eficacia de muchos que la han ejercido y enaltecido, el talento de nuestros Maestros que han sabido señalarnos caminos, así como al aprovechamiento de la experiencia norteamericana que, por razones de cercanía, nos ha llegado ininterrumpida y abundantemente.

Lo único criticable en todo ello, y es el aspecto que con sentido eminentemente constructivo quiero subrayar, es que, en ocasiones, tomamos lo ajeno como propio, sin el necesario discernimiento, sin ningún estudio que nos lleve a una adopción razonada, a una modificación juiciosa o a un rechazo inteligente.

Por otra parte he tenido que referirme a esta situación porque, a mi juicio, precisamente en lo relativo a los principios de contabilidad que hemos procedido de la manera indicada. Y esto, señores, en un aspecto tan esencial, justifica con creces nuestra detenida reflexión.

El asunto también ha despertado inquietudes en Europa, como puede advertirse en algunos de los estudios presentados ante el VII Congreso Internacional de Contabilidad celebrado en Ámsterdam a fines de 1957 y al cual concurrieron varios distinguidos contadores mexicanos.

Particularmente el Profesor Palle Hansen, de Dinamarca, en su estudio sobre la "Determinación de las Utilidades en los Negocios" demuestra la necesidad de revisar ciertos convencionalismos hasta ahora "generalmente aceptados" a fin de ajustarlos a las modernas exigencias de los negocios y de imprimir a los estados financieros un verdadero contenido económico.

En tan importante tema conviene pues, iniciar desde luego su estudio con un panorama general del mismo, que es precisamente lo que me he propuesto presentar aquí.

ANTECEDENTES Y ENUNCIADOS DE LOS MAS CONOCIDOS PRINCIPIOS:

Pese a su falta de codificación y a la discutibilidad de algunas de ellas, es indudable que la existencia de estas normas, a las que seguiré llamando "principios" en atención a lo generalizado del término y a que no es el propósito de esta charla polemizar al respecto, ha permitido a los contadores tener un común denominador para el registro de las transacciones; y a los propios contadores, así como a todos aquellos que se enteran de los estados financieros y los estudian, una base firme para interpretarlos correctamente.

Si no hubiese ya un acuerdo general en aspectos tan esenciales como el lapso uniforme que deben comprender los períodos sociales; si no hubiera la necesidad que las erogaciones se apliquen a resultados precisamente en el lapso en que la empresa se beneficia con aquéllas o de que, cuando existen varias alternativas para computar una inversión se elija la menos optimista; si no hubiese en todos estos aspectos, digo, un acuerdo general, la interpretación, el análisis, el estudio de los estados financieros sería un mar de confusiones imponderable.

Cuando en 1934 el Instituto Americano de Contadores propuso una nueva forma de dictamen para los estados financieros, en la que por primera vez se menciona que dichos documentos presentan razonablemente la posición financiera de la empresa y los resultados de sus operaciones en el ejercicio, *de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados*, aplicados de una manera uniforme a la de años anteriores, se quiso decir a todo el mundo, sobre todo a quienes no son contadores, que los documentos financieros que estaban en sus manos no eran el producto del arbitrario juicio, de la audaz imaginación, del particular empeño de quien los elaboró, sino que estaban expresados en un lenguaje común al de otros contadores y al de otros negocios, de manera que su interpretación era clara y su comparación era factible.

Por supuesto que este cuerpo de principios no surgió ni se expresó en un mismo momento. Algunos de ellos nacieron conjuntamente con la propia contabilidad y otros han aparecido con el transcurso lento de los años. A partir de 1930 la expresión de tales principios, su enunciado técnico, se ha ido integrando poco a poco; pero incesantemente.

En esta labor se han distinguido dos organismos de reconocida autoridad: el Instituto Americano de Contadores y la Asociación Americana de Contabilidad.

Aún cuando en diversas obras aparecen referencias directamente relacionadas con los principios de contabilidad, generalmente se toman como fuentes de consulta, las siguientes:

El Capítulo XVII del "C.P.A. Handbook", obra cuya traducción al español y publicación en nuestro país; se ha echado a costas el Instituto Mexicano de Contadores Públicos:

El apéndice "A" del propio Capítulo XVII, constituido por el Boletín de Investigación número 43, publicado en junio de 1953, en el que fueron condensados y, en cierta forma actualizadas, las conclusiones que publicó el Instituto Americano de Contadores en la mayor parte de los boletines anteriores al mencionado número 43;

El apéndice "B" del mismo capítulo XVII, elaborado por la Asociación Americana de Contabilidad sobre "Conceptos y normas fundamentales en los estados financieros de empresas" con sus (.....) reservas y utilidades retenidas; (2) los cambios en los niveles de precios y los estados financieros; (3) activo y pasivo circulantes y (4) los principios de contabilidad y la utilidad gravable.

Las referencias anotadas se han glosado por varios contadores mexicanos en artículos y conferencias publicadas en Memorias y Revistas Nacionales, tales como los números 28 a 31 de la Revista de la Escuela de Contabilidad, Economía y Administración del Instituto Tecnológico de Monterrey; la Memoria de la II Conferencia Interamericana de Contabilidad celebrada en México en 1951; la Memoria de la I Convención Nacional de Contadores, celebrada en México en 1957 y la Memoria de la Conferencia Internacional de Contabilidad celebrada en Monterrey en 1956. Se hace igualmente una muy somera referencia a estas cuestiones en el Boletín número 3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, de diciembre de 1956. al comentar la trascendencia de los postulados básicos de la contabilidad en relación con el dictamen de los estados financieros que debe presentar el Auditor. Aquí se confirma que "la observancia de estos principios de contabilidad en la preparación de los estados financieros es un factor de importancia decisiva en la utilidad que los mismos estados pueden prestar. Solamente la observancia de esos principios hace posible que se tenga un grado de certeza razonable sobre lo que representan las descripciones, agrupaciones y cifras que forman parte de los estados financieros".

Sin pretender mencionar la totalidad de los principios hasta ahora propuestos, la mayor parte de los cuales se pueden espigar en las obras a que me referí antes, creo que en esta exposición general será oportuno hacer mención de los más conocidos para mejor orientar las reflexiones de toda índole que su conocimiento sugiere:

1).-*El negocio como una entidad independiente o principio de la unidad contable*, el cual establece la afirmación de que la empresa tiene una personalidad jurídica propia y totalmente separada y diferente de los socios y de los acreedores. Con apoyo en este

principio se establece que las utilidades o las pérdidas de una empresa son cambios operados en los activos o pasivos de la misma y no en el patrimonio de los inversionistas. Las utilidades del negocio pertenecen a los socios no desde el momento en que éstas se realizan sino hasta que se acuerda su distribución parcial o total. Este principio está reconocido también por la moderna doctrina jurídica que establece como independientes la personalidad jurídica de la empresa y la personalidad jurídica de sus integrantes.

2).-El período contable que comprende la necesidad de preparar estados financieros por períodos normalmente regulares, determinados de antemano. En nuestro medio este período es de un año y está de acuerdo con lo que sobre el particular establecen las leyes mexicanas. Esta circunstancia ha hecho observar a algunos contadores que, en rigor, este principio no es contable, sino que se trata simplemente de una exigencia de tipo legal a la cual ha tenido que adaptarse la contabilidad.

3).-*La continuidad del negocio*, que presupone que salvo evidencia en contrario, la vida de la empresa es indefinida. La trascendencia de este principio es obvia pues de no acatarlo, todos los activos tendrían que presentarse en el balance a su valor de realización debiendo desaparecer, por otro lado, todos los gastos aplicables a períodos futuros, tales como los de organización, experimentación, etc.

"Teniendo en cuenta este principio en el análisis e interpretación de estados financieros se ha puesto particular atención al estudio de las "tendencias" y a los estados de carácter dinámico, como el de pérdidas y ganancias".

4).-*La consistencia*, llamada también por algunos contadores "concordancia", que establece que tanto los principios de contabilidad como el modo de aplicarlos en un negocio, no deben diferir de los usados con anterioridad. Esta regla de la consistencia es de gran interés. Si hubiera que jerarquizar, de manera de presentar los principios en orden de importancia, tal vez este de la consistencia tendría que señalarse en primer término. En efecto, la contabilidad refleja hechos y convencionalismos en los que existe más o menos un acuerdo unánime, pero también refleja apreciaciones personales de quienes la manejan, como cuando se tienen que establecer reservas complementarias, fijar vidas probables, elegir períodos de aplicación de gastos a resultados, etc.

Estas apreciaciones pueden variar y tales modificaciones pueden reflejarse de manera más o menos sensible en los resultados obtenidos y en la situación que se hace figurar en el balance.

La falta exagerada de observancia de este principio es lo que puede motivar que se obtengan resultados diferentes según el punto de vista que se adoptó para obtenerlos, dando ocasión a que se considere al Contador susceptible de realizar determinados malabarismos numéricos.

Por supuesto que el principio de la consistencia no implica necesariamente que para su justa observancia tenga que ser aplicado invariablemente durante toda la vida del negocio. De ninguna manera. El negocio es una entidad en pleno desarrollo y, por otro

lado, el transcurso del tiempo puede modificar circunstancias que obliguen a revisar los procedimientos contables en vigor. El contador siempre debe estar dispuesto a mejorar sus procedimientos ajustándolos a la realidad que vive la empresa; pero, en caso de algún cambio, debe mencionarse expresamente enfatizando la consecuencia que en la contabilidad y los estados financieros produjo dicho cambio. Es oportuno hacer nuevamente referencia al Boletín número 3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en el que a propósito de la consistencia se indica que “siendo, como es, un requisito de conveniencia, puede ceder su lugar a razones de mayor importancia. La aplicación indiscriminada del requisito de consistencia vendría a constituir una barrera infranqueable para el progreso general de la contabilidad y para el progreso particular de los sistemas y procedimientos de contabilidad dentro de cada empresa. No debe el requisito de consistencia detener las posibilidades de progreso auténtico”.

Por las consideraciones anteriores, el principio de la consistencia se enuncia más o menos como sigue: “Mientras las prácticas contables adoptadas por una empresa, no violen los principios de contabilidad y las bases de aplicación sean razonables de acuerdo con las circunstancias, deberá procurarse no llevar a cabo ningún cambio en este sentido: en caso de que se hiciere, deberá mencionarse este hecho en los estados financieros, así como las consecuencias y reflejos que dicho cambio tuvo en los mismos, particularmente en los resultados del negocio”.

5).- *Principio del costo.* Ante el problema de con qué valor registrar en libros los bienes adquiridos que no fuesen numerario ni derechos a cargo de terceras personas, existían las alternativas de hacerlo al precio que habían costado, así se hubiese pagado en efectivo o mediante la entrega de otros bienes; o registrarlo a un precio diferente al anterior, fuese inferior o superior, por las cualidades que se apreciaban en el bien adquirido: Sin embargo, teniendo en cuenta que la contabilidad es el instrumento esencial para el control del patrimonio de la empresa y de las operaciones realizadas, se estableció que la mejor forma para registrar esas operaciones era la de hacerlo al costo por ser un dato objetivo y fácil de comprobar, formulándose entonces el principio correspondiente como sigue: “La causación de gastos y la adquisición de activos, que no correspondan a los grupos de efectivos o derechos, debe contabilizarse de acuerdo con la disminución de activo o aumento de pasivo o capital que provoque”.

6).- *Principio Conservador.* – Ha sido siempre preocupación de la contabilidad la de llegar a expresar las utilidades verdaderamente realizadas, evitando en lo posible la distribución de rendimientos que no se hayan efectivamente ganado. De esta preocupación deriva el principio conservador que se expresa diciendo que “las utilidades se registran cuando se realizan y las pérdidas cuando se conocen”, o en otra forma: “En los casos en que para un mismo problema se tengan soluciones alternativas, se deberá elegir la que menos optimismo refleje”. Por demás está decir que una inmoderada aplicación de este principio puede resultar tan funesta o equivocada como su total ignorancia, ya que podría llevar al establecimiento de reservas ocultas y al falseamiento de los resultados del negocio. Es precisamente en cuestiones de esta naturaleza en las que se impone el

establecimiento de normas que orienten el criterio de los contadores ante los casos prácticos que puedan presentarse.

7).- *Las partidas de poca importancia.*- Según este principio, las partidas de poca importancia no deben sujetarse necesariamente a lo dictado por los otros principios de contabilidad. Es clara la posición práctica en que en este aspecto se coloca la doctrina contable ya que no es lógico ser igualmente rigorista con partidas muy significativas que con aquellas que no lo son. El problema aquí estriba en establecer lo que debe entenderse por “partidas de poca importancia”, pues aún cuando evidentemente tendrán que relacionarse con la magnitud de la empresa, el criterio de cada contador será el que finalmente resuelva la cuestión.

8).- *El principio monetario.*- Es en normas como ésta en las que se aprecia con mayor evidencia la necesidad que existe de que ciertos principios formulados por los contadores norteamericanos sean examinados y adaptados como convenga por los contadores mexicanos. El principio a que ahora me refiero establece que, puesto que la contabilidad supone una medida unitaria estable, deben ignorarse las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda que se use como símbolo contable.

La relativa estabilidad que la moneda de los Estados Unidos del Norte ha mantenido en los últimos años, ha propiciado el establecimiento del principio a que acabo de referirme. El mismo Carman G. Blough en sus “Suposiciones básicas” para el establecimiento de los principios incluidos en el Capítulo XVII del C.P.A. Handbook, así lo reconoce. Pero no es el mismo caso de México ni de ninguno de los países latinoamericanos en los que las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda y las sensibles fluctuaciones del tipo de cambio tienen que obligar a revisar la validez del principio monetario que comentamos.

9).- *El principio de la realización de los ingresos.*- De acuerdo con este principio, se considera que el ingreso íntegro originado por una venta surge en el momento en que ésta se realiza.

El Instituto Americano de Contadores expone que “la entrega de la mercancía vendida bajo contrato, normalmente se considera como el momento de registrar la utilidad o pérdida proveniente de la venta..... porque en circunstancias normales de esa transacción resulta una transferencia de propiedad y el ingreso se puede determinar objetivamente, con suficiente exactitud”.

Ya se deja ver por lo anterior cierto conflicto con lo establecido por el principio conservador y cierta incongruencia con operaciones de venta que, aún cuando hechas “bajo contrato” como dice el Instituto Americano de Contadores, se realizan bajo determinadas condiciones, como la reserva de dominio, por ejemplo.

10.- *Principio del Pasivo.*- El enunciado de este principio, es el siguiente: “Cualquier diferencia entre la cantidad por pagar en el momento de liquidar una deuda y el efectivo o su equivalente recibido al incurrir en ella, debe acumularse o amortizarse sistemáticamente durante el período en el cual la obligación esté pendiente. Cuando se (.....) la cantidad de

activo desembolsado y el monto de la obligación tal y como está reflejada entonces en las cuentas, es ingreso o gasto del período de liquidación”. En relación con este principio se hace además la advertencia de que “las condiciones que permiten el descargo de una obligación con una cantidad notoriamente menor que la reflejada en las cuentas, pueden ser indicios de pérdidas o contingencias no reconocidas previamente”.

Así por ejemplo, una emisión de obligaciones colocada en el mercado con un determinado descuento, implica que este descuento se lleve a resultados proporcionalmente durante la vigencia del pasivo representado por dichas obligaciones y no precisamente en el período en que las obligaciones se colocan.

11).- *Principio para la presentación de Estados Financieros.*- Si las normas contables han de merecer aceptación, los estados financieros a los cuales van incorporados han de proporcionar una buena información para la formulación de juicios. Estos juicios, hechos en un ambiente económico sujeto a cambios importantes, deben tener apego consistente a las normas. Los cambios en la política contable deben limitarse a aquéllos que conduzcan a normas mejoradas.

REGLAS PARA LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS EXPUESTOS:

Las dificultades que la práctica mostró para la justa interpretación: y aplicación de algunos de los principios expuestos, ha obligado a los propios organismos profesionales norteamericanos a establecer REGLAS que les darán soluciones, y las cuales determinan cómo se aplicarán los principios para resolver problemas concretos.

De esta manera existen reglas que indican cómo se contabilizará y valorizará la adquisición y la existencia de inventarios del activo circulante: reglas para el registro de la adquisición y aplicación a los resultados de los bienes de activo fijo, etc.

La naturaleza e interés de tales reglas considero que quedan aclarados con el ejemplo relativo a las que recomienda la Asociación Americana de Contabilidad respecto a la formulación de los estados financieros. Al efecto se establecen las siguientes normas para la presentación de estados financieros:

1°. El activo debe clasificarse de tal manera que facilite tanto la contabilización de acuerdo con su objeto, como la preparación o interpretación de los estados financieros:

2°. Cuando se emplea una cuenta separada (v. gr., una reserva para depreciación) para mostrar la parte del costo de una partida del activo aplicado a los gastos, la cuenta debe deducirse de la correlativa del activo en el balance:

3°. No deben compensarse partidas del activo con partidas del pasivo a menos que (.....)

4°. En el balance debe manifestarse el método empleado para la valuación del inventario;

5°. Al referirse a una obligación a largo plazo, debe hacerse referencia al importe del vencimiento parcial a corto plazo y a las demás características importantes de la obligación;

6°. Las condiciones que limitan la disposición de las utilidades por aplicar, serán expuestas de preferencia por medio de comentarios entre paréntesis o anotaciones al pie. Una reserva exigida por ley o contrato, debe crearse con cargo a las utilidades por aplicar y reintegrarse a éstas sin disminución, cuando haya cesado su objeto. La determinación de la utilidad o del importe de las utilidades netas traspasadas a las utilidades por aplicar no deberá afectarse con la creación o disposición de tales reservas;

7°. El desembolso hecho por una empresa para adquirir sus propias acciones, deberá tratarse como una reducción del capital pagado;

8°. Cuando los valores del activo que no representan costos aplicables a períodos futuros, se apoyan en una evidencia objetiva y substancial y son materialmente más altos que el costo aplicable a períodos futuros, pueden resultar esenciales para interpretar la posición económica de la empresa. Una información así, adecuadamente descrita en cuanto a naturaleza y procedencia, podrá ser mostrada entre paréntesis, por medio de anotaciones al pie, o con un anexo complementario;

9°. Los resultados de un período contable deben presentarse en un estado que contenga y exponga todos los ingresos y los gastos (incluyendo pérdidas) propios aplicables a dicho período;

10°. Los datos de pérdidas y ganancias deben presentarse de manera que muestren con consistencia y detalle las peculiaridades de los ingresos y los gastos correspondientes a las operaciones del período en curso, determinados lo más exacto posible en el momento de preparar el estado, así como cualesquiera otros conceptos de ingresos o gastos no relacionados con las operaciones del período en presencia;

11°. El estado de pérdidas y ganancias debe mostrar el importe del costo aplicado a los gastos por concepto de cualquier disminución del inventario o de su costo recuperable;

12.o. El efecto en relación con el impuesto sobre la renta de un concepto excepcional de ingreso o de gasto, debe manifestarse expresamente siempre que dicho efecto sea importante. De igual modo deben ponerse al descubierto las consecuencias de importancia en relación con los impuestos que resulten de las diferencias entre (...) arroje la contabilidad y los gravables. Tales aclaraciones no deberán hacerse por medio del ajuste a la "provisión para impuestos" reportada en el estado pues este título sólo debe emplearse para los impuestos reales pagados o estimados por pagar;

13°. Cualquier cambio en el capital pagado y en las utilidades por aplicar como el que puede resultar de la emisión, adquisición, conversión o canje de acciones de capital y de

dividendos de acciones, debe ponerse al descubierto en los estados financieros del período en el cual ocurre el cambio; y

14°. El balance no debe contener ninguna sección especial para las reservas. Cada reserva debe ser identificada como (a) una subdivisión de las utilidades por aplicar; (b) una cuenta de valuación de activo o de pasivo, o (c) un pasivo y colocando cada reserva en el lugar apropiado del balance.

LIMITACIONES DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD:

Al considerar cada uno de los principios mencionados con el ánimo de aplicarlos al medio mexicano, caeremos en la cuenta de que, en primer lugar, no es una enumeración limitativa, pues por una parte ya indiqué al principio que ni siguiera en los Estados Unidos del Norte, que yo sepa, se ha realizado una codificación exhaustiva de tales principios y por otra parte, es indudable que podrán agregarse todos los que las circunstancias particulares requieran; por ejemplo, desconozco que existan normas específicas que traten de los numerosos problemas que presenta la consolidación de estados financieros; en segundo lugar, se aprecia la conveniencia de jerarquizar y clasificar los principios, (naturalmente una vez realizado un esfuerzo tan amplio como sea posible de compilación de los mismos, ya que es indudable que ni todos los principios son de aplicación general ni todos tienen la misma importancia); en tercer lugar, existen algunos principios que pueden aplicarse de diferente manera, es decir que ofrecen alternativas para su aplicación, como sucede por ejemplo con el principio del costo en el que hay las posibilidades de aplicar el “costo o mercado”, “precios medios”, “primeras entradas, primeras salidas”, “últimas entradas, primeras salidas”, etc. Y, en cuarto lugar, que hay principios como el monetario, que deben adaptarse específicamente al medio mexicano en el que la realidad impone exigencias diferentes a las de los Estados Unidos del Norte.

La existencia de procedimientos alternativos igualmente aceptables motiva los problemas que se confrontan al tratar de precisar cuál es la verdadera utilidad contable en un negocio, y por consiguiente es hacia ese aspecto a donde deben tender las investigaciones que en México debemos realizar. Considero oportuno insistir en la conveniencia de que cuanto antes de realice un examen cuidadoso de los principios de contabilidad para ajustarlos al medio específico nuestro. Esto es indispensable ya que dichos principios se encuentran estrechamente ligados a dos factores importantes:

1°. La aplicación de la contabilidad en el amplio mundo económico, sujeto a una continua evolución; y

2°. La viabilidad de la aplicación de estos principios en la práctica.

Como se ha asegurado “en ocasiones acontece que el postulado que ayer fue sólido y razonable, hoy puede resultar inadecuado; ésto acarrea la necesidad de crear otro “ad-hoc” para las nuevas circunstancias”.

Pero en nuestro país ¿quién va a establecer esos postulados “ad-hoc”? ¿Quién va a jerarquizarlos y a indicar las alternativas que la aplicación de cada uno permite?.

La respuesta no puede ser más que la de que son los organismos que agrupan a los contadores públicos mexicanos los encargados de confrontar y resolver tales cuestiones, aunque contando por supuesto, con la adhesión decidida de las empresas mismas. Esto último, la adhesión de las empresas a los principios contables, implica una gran tarea de divulgación que nuestras corporaciones profesionales tienen que echarse auestas.

Por lo demás, tenemos que reconocerlo, en México no se ha creado el mecanismo adecuado para vigilar el desarrollo contable del país, palpar sus requerimientos y dictar oportunamente las soluciones de los problemas que de tales requerimientos se deriven.

Nuestros organismos profesionales deben integrar cuanto antes grupos permanentes de investigación que se avoquen al estudio de los problemas de la profesión, empezando por el examen de todos esos “principios de contabilidad generalmente aceptados” a los que con tanto desenfado hacemos continua referencia en nuestros dictámenes, y prosiguiendo con todos los demás problemas que convenga estudiar.

En el caso particular al que se refiere esta plática considero que una vez compilados los principios que ya existen, así como las reglas de aplicación que para muchos de ellos se han propuesto, deben jerarquizarse, clasificarse, estudiar su adaptabilidad al medio mexicano, proyectar las modificaciones que convengan, darlas a conocer y comentarlas en revistas, conferencias y mesas redondas, y aprovechar las sucesivas Convenciones Nacionales de Contadores para obtener el consenso de quienes ejercemos en el país la muy noble profesión de Contador.

La tarea es enorme y no creo que debemos esperar conclusiones totales inmediatas. En los Estados Unidos del Norte ha tomado más de 25 años la elaboración de los principios que conocemos y ya hemos visto cómo aún faltan algunos; como muchos son poco claros; como no hay aún acuerdo unánime respecto de sus formas de aplicación; etc.

Pero precisamente por larga, y por que atañe al espíritu mismo de la profesión, debe emprenderse cuanto antes la tarea.

Nuestra profesión cuyo cincuentenario en México acabamos de celebrar hace dos años, ha alcanzado un grado de madurez que exige que se planteen y estudien los problemas contables del país, bajo un enfoque eminentemente nacional y que seamos los contadores mexicanos quienes busquemos las soluciones más propias, fundándonos, no sólo en experiencias y recomendaciones ajenas, siempre valiosas como ya antes quedó dicho, pero no suficientes.

Debemos tener a la vista al buscar dichas soluciones, el desarrollo industrial del país; nuestros particulares problemas sociológicos; la manera de ser del mexicano; la inestabilidad de nuestra moneda; las peculiaridades de nuestra legislación; etc.

Aquí en México, no se conocen aún los grandes "trusts" y consorcios industriales; aquí no existen aún las grandes, auténticas, sociedades anónimas que agrupan los recursos de muchos millares de pequeños inversionistas; aquí importamos y, consiguientemente pagamos en moneda extranjera, la mayor parte de nuestros equipos industriales; aquí tenemos una moneda debilitada no sólo por el mundial fenómeno de la pérdida del valor adquisitivo, sino por sucesivas y muy sensibles devaluaciones ante el cambio exterior; aquí frecuentemente se opera con equipos anticuados y obsoletos; aquí hay un número considerable de empresarios improvisados que todavía no sabe, o no quiere, dar a la callada y agobiante labor contable la importancia que efectivamente tiene; aquí los créditos se otorgan, frecuentemente, a intereses excesivos e injustos; aquí los procedimientos de vigilancia y control interno deben extremarse por la tendencia de nuestros operarios, explicable por lo demás, a complementar de cualquiera manera la retribución frecuentemente insuficiente que se les otorga; aquí, en fin, vivimos en México, en un país con características malas o buenas, pero que son propias y que deben ser consideradas por quienquiera que desee hacer algo a su favor.

Sobre este particular, soy un convencido de lo que un distinguido Maestro mío ha venido sosteniendo en el sentido de que, así como hay una literatura mexicana, una pintura mexicana, una arquitectura mexicana, debemos luchar por estructurar una doctrina contable con matices y peculiaridades propias: Una escuela contable mexicana.

Ojalá que esta charla lleve, como ha sido mi propósito, un mensaje de inquietud hacia problemas esenciales, a los contadores de mi Patria y una sugerencia constructiva, que sea benévolamente recogida por quienes tienen en sus manos la dirección de nuestros organismos profesionales.

México, D.F., a 19 de junio de 1959.