

**LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA
(ANTES PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD
GENERALMENTE ACEPTADOS) COMO FUENTE
DEL DERECHO FISCAL**

Por Lic. César Iván Contreras López¹

SUMARIO: Introducción. I. Las Fuentes del Derecho. II. Antecedentes Históricos de la Contaduría en México. III. Normas de Información Financiera (Antes Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados) IV. Conclusiones V. Fuentes de Información

RESUMEN: El derecho tributario, mediante leyes y reglamentos se apoya de la contaduría para establecer los cálculos necesarios que le facilitará al contribuyente cumplir con su obligación de contribuir para el gasto público.

La técnica de la contabilidad está regida por las Normas de Información Financiera, (antes principios de contabilidad generalmente aceptados), no son reglas o normas de conducta obligatoria, sino son bases de una técnica como es la contabilidad, que resulta auxiliar en el manejo mismo de las empresas, es decir, como un método de valuación propio de las empresas que aporta resultados uniformes y que permite exámenes de comprobación, de seguimiento aconsejable.

Consecuentemente, las referidas NIF sí son fuentes materiales del derecho, pues son factores y elementos que pueden provocar la aparición y determinar el contenido de las normas jurídicas. Esto es así, en razón de que las NIF pueden llegar a constituir antecedentes del derecho, prefigurando su contenido y encierran en potencia las soluciones que han de adoptar las normas jurídicas fiscales.

PALABRAS CLAVE: Fuentes del Derecho Fiscal, principios de contabilidad generalmente aceptados, Normas de Información Financiera, contabilidad, contaduría.

ABSTRACT: The tax law through, laws and regulations of accounting relies to establish the necessary calculations that provide the taxpayer to fulfill its obligation to contribute to public expenditure.

The technique of accounting is governed by the Financial Reporting Standards (formerly generally accepted accounting principles) are not rules or standards of conduct required, but are the basis of a technique such as accounting, which is the same auxiliary in the

¹ Licenciado en Derecho por la Escuela Nacional de Estudios Profesionales, Campus Acatlán, de la Universidad Nacional Autónoma de México, titulado con mención honorífica, actualmente cursa la Maestría en Derecho Fiscal en la misma Universidad, Secretario de Acuerdos de la Segunda Ponencia de la Sexta Sala Regional Metropolitana del mismo Tribunal.



management of companies, that is to say, as a method of valuation of the companies that own provides consistent results and allows verification testing, monitoring advisable.

Consequently, the abovementioned FRS, if they are the right source material, since they are factors and elements that can trigger the onset and determine the content of legal norms. This is so because of the FRS, they can come to constitute a history of law, foreshadowing its contents and contain potential solutions to be adopted by the tax rules of the law.

KEY WORDS: Sources of Tax Law, Generally accepted accounting principles, Financial Reporting Standards, Accounting.

INTRODUCCIÓN

Tanto los contadores públicos como los abogados son considerados como los más capacitados para el manejo de las diversas disposiciones jurídicas en materia de impuestos.

La contaduría registra, o sea, manifiesta aquellos hechos que han ocurrido en una entidad económica.

La contaduría y el derecho, aunque parezcan diferentes se encuentran estrechamente relacionadas debido al apareamiento del hecho tributario. El derecho tributario, mediante leyes y reglamentos se apoya de la contaduría para establecer los cálculos necesarios que le facilitará al contribuyente, ya sea persona física o moral, para cumplir con su obligación de contribuir para el gasto público como lo establece nuestra Carta Magna.

En la parte tributaria, la contabilidad es un elemento de importancia para el correcto pago y cumplimiento de las obligaciones tributarias. La Constitución en su artículo 16, párrafo 11, nos indica que la contabilidad, para efectos de comprobación, aportará los libros y papeles indispensables para corroborar que se han acatado las disposiciones fiscales.

Podemos observar que existe una relación estrecha entre la contabilidad y las leyes fiscales, pero también existen diferencias entre estas dos.

La técnica de la contabilidad está regida por las Normas de Información Financiera (antes principios de contabilidad generalmente aceptados), siendo su principal fuente formal.

En cambio el Derecho tiene a la ley como la principal fuente formal.

Objetivo

Este estudio pretende ayudar a dilucidar si las Normas de Información Financiera (antes principios de contabilidad generalmente aceptados) son fuentes o no del derecho, y en caso de serlo de qué tipo de fuente se trata.

Hipótesis

A partir del 1 de enero de 2006 el término “normas de información financiera” (NIF) se utiliza en sustitución del de principios de contabilidad generalmente aceptados.

Las Normas de Información Financiera (antes principios de contabilidad generalmente aceptados) no son reglas o normas de conducta obligatoria, sino son bases de una técnica como es la contabilidad, que resulta auxiliar en el manejo mismo de las empresas, es decir, como un método de valuación propio de las empresas que aporta resultados uniformes y que permite exámenes de comprobación, de seguimiento aconsejable mas no obligatorio, tan es así que no existe normatividad alguna que prevea una sanción por la no aplicación de dichos principios.

Las Normas de Información Financiera (antes principios de contabilidad generalmente aceptados) son en realidad ajenas al derecho, sin embargo, pueden llegar a constituir sus antecedentes, prefigurando su contenido y encierran en potencia las soluciones que han de adoptar las normas jurídicas fiscales.

Por tanto dichas normas constituyen una fuente material del Derecho Fiscal.

El presente trabajo se ha integrado con los siguientes capítulos:

En el Capítulo I se estudia las fuentes del Derecho Común y Fiscal.

En el Capítulo II se hace una breve reseña de los antecedentes históricos de la contaduría en México.

En el Capítulo III se razonan de manera pormenorizada los elementos de las Normas de Información Financiera (antes principios de contabilidad generalmente aceptados).

CAPÍTULO I. LAS FUENTES DEL DERECHO

1.1.- CONCEPTO

En general se entiende por fuente del Derecho, los orígenes o causas generadoras de la norma jurídica.

Desde este punto de vista, es evidente que la fuente última o suprema del Derecho está constituida por la vida social misma: el Derecho es un producto social, en el sentido de que su existencia sólo es concebida dentro del grupo social en cuanto a las relaciones humanas exigen que la conducta de los hombres entre sí se sujete a ciertas reglas de observación obligatoria.

El concepto de fuente de Derecho tiene otro sentido más restringido:

“significa las formas en que el Derecho positivo se manifiesta, la expresión de las reglas jurídicas por medio de las cuales adquieren una determinación correcta, y en este sentido, se dice que fuente es el modo como presenta la regla de Derecho bajo el aspecto de precepto obligatorio.”²

En otro sentido, cuando se habla de fuentes del Derecho, se alude a las condiciones bajo las cuales la regla jurídica es establecida:

El concepto suele establecerse en tres sentidos diferentes:

Fuentes reales del derecho: como fuente u origen del derecho objetivo, y entonces nos referimos a los hechos sociales; es decir, a aquellos acontecimientos de la vida del grupo que revelan los datos, para elaborar el precepto de acuerdo con las exigencias de una época determinada.

Fuentes históricas del derecho: como fuente del conocimiento del derecho, particularmente del derecho antiguo y en este concepto se alude a los documentos en los cuales una legislación puede estudiarse.

Fuentes formales del derecho: las diversas maneras como el Derecho se manifiesta dentro del grupo social.

² GALINDO GARFAS, Ignacio, *Derecho Civil*, 14a. ed., México, Porrúa, 1995, p. 42.

1.2.- LAS FUENTES REALES DEL DERECHO

Designamos como fuentes reales a las causas sociales que en un momento han hecho surgir una norma jurídica, se les denomina también racionales u originarias.

Como se ve, en este sentido, el concepto fuente real del derecho es un concepto sustancial y no formal; pues por fuente real se entiende el conjunto de los fenómenos sociales que hacen brotar la regla jurídica, que dan lugar a su establecimiento, que originan su aparición.

Las fuentes reales del Derecho, son los hechos sociales, el dato experimental que el legislador encuentra y no crea. Este dato está constituido por los fenómenos sociales, por las aspiraciones de los hombres que para desarrollarse en el medio social, necesitan que sus intereses sean reconocidos y protegidos del mejor modo posible por la norma jurídica.

Así pues, las reglas del derecho están ligadas íntimamente a la vida social y se proponen realizar la armonía de la vida colectiva.

La vida en sociedad determina la existencia de las reglas de derecho; para obtener la conservación y desarrollo del individuo en toda su plenitud, como persona.

Existe otro elemento constitutivo de la fuente real y es aquel que podemos llamar el dato racional por medio del cual, la razón humana se pone en contacto con el dato experimental y lo tamiza subjetivamente a través de la noción del derecho.

La razón actúa como natural reguladora del dato de la experiencia, elevándose por encima de las contingencias o particularidades del escueto acontecer. La razón encuentra en él lo que tiene de general y abstracto y el sentido de justicia que encierra, para insertarlo dentro del orden jurídico y así coordina ese elemento contingente, en el sistema normativo que tiende a disciplinar la conducta del hombre con miras a la realización de la armonía social.

En esta manera, la razón trabajando sobre el dato experimental, crea la norma jurídica.

Las fuentes reales del derecho están constituidas por dos elementos: el uno objetivo (dato social o histórico) el otro subjetivo (la razón humana).

1.3.- LAS FUENTES FORMALES DEL DERECHO

Al lado de las fuentes reales aparecen las fuentes formales, que se refieren no a los orígenes o causas determinantes de la norma, sino a la manera como ésta se presenta.

La doctrina, reconoce que las fuentes formales directas o inmediatas del derecho, son la costumbre y la ley.

La jurisprudencia la doctrina, los principios generales del derecho y la equidad, son también fuentes formales; pero mediatas o indirectas.

1.3.1.- LA COSTUMBRE

La costumbre: El término costumbre ha sido usado en la historia del Derecho y en la doctrina, de manera confusa. Se emplea como sinónimo de derecho no escrito, en contraposición al derecho legislado. Se le ha identificado a veces con ciertos principios latentes o manifiestos en el grupo social; se emplea indistintamente la palabra para aludir a los usos.

En la actualidad se entiende generalmente por costumbre, fuente de derecho, los hábitos creados por la repetición de actos semejantes, realizados de un modo constante por el pueblo, como espontánea creación de los miembros de la comunidad social. Es el derecho nacido por natural iniciativa de la sociedad (*el jus moribus constitutum*).

Esto quiere decir que cuando un hábito se generaliza dentro de un grupo social y se le considera como una práctica jurídica, ese hecho se transforma en derecho consuetudinario. De esta manera, la práctica constante da lugar al nacimiento de una regla de conducta que a pesar de que no ha sido sancionada en forma expresa por el poder público, adquiere fuerza jurídica obligatoria. A este elemento material que consiste en la repetición constante de una cierta manera de obrar, debe agregarse la convicción de que es necesario acatar ese hábito, pues de no cumplir con él, puede ser coactivamente impuesto al obligado.³

La costumbre es la repetición de un hábito que da nacimiento al derecho no escrito, el derecho consuetudinario.

La convicción de que al acatar el hábito se cumple con una norma jurídica, de necesaria obligatoriedad, ha de recaer sobre prácticas o hábitos lícitos, justos y útiles a la comunidad.

Cuando el derecho reconoce fuerza de obligar a una determinada práctica o hábito repetido y constantemente realizado, se sirve de él, para proteger la seguridad jurídica; es decir, para garantizar aquella convicción general de que si se viola la práctica normalmente seguida, su cumplimiento será impuesto coactivamente por el Estado.

³ GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, *Introducción al estudio del Derecho*, México, Porrúa, 2006, p. 75.

1.3.2.- LA LEY

La palabra ley, aplicada a los fenómenos de la naturaleza, enuncia que en presencia de una cierta causa se producirán determinados efectos, siempre que se presente el conjunto de condiciones para que estos efectos tengan lugar. La ley natural expresa una relación necesaria entre el efecto y su causa.

Es diferente el concepto de ley desde el punto de vista jurídico. La etimología de la palabra nos indica que la voz *lex* deriva de *ligare*, aquello que liga u obliga. Sugiere también la idea de orden, de imposición, de mandato y a la vez la existencia de una autoridad investida del poder suficiente para hacer efectiva esa orden imperativamente formulada.

Como fuente de derecho la ley ha sido definida como “una regla social obligatoria establecida con carácter permanente por la autoridad pública, sancionada por la fuerza”.⁴

La ley, como fuente de derecho, se distingue de la costumbre en que en tanto ésta tiene un carácter espontáneo, la ley es un fruto reflexivo de la actividad del legislador, es decir, del Estado.

Como resultado de un proceso intelectual, la ley se manifiesta por medio de palabras escritas. La legislación en este sentido es derecho escrito, que se distingue así del derecho consuetudinario.

Propiamente, la fuente del derecho legislado no es la ley, sino la autoridad del legislador, porque en las palabras de la ley se encuentra contenida aquella voluntad. La ley expresa lo que el legislador ha querido. Sin embargo, se ha aceptado que la ley es una de las fuentes formales del Derecho.

La principal y más importante fuente formal en los países de derecho escrito.

La ley, como expresión de un mandato jurídico, debe tener:

- a) Legitimidad interna, pues quien la promulga o la impone debe tener potestad legítima, competencia.
- b) Ha de ser una orden o mandato y no simple expresión de un consejo o de una buena intención.

⁴ GALINDO GARFAS, Ignacio, Op. Cit., p. 50.

c) Provenirá de un poder soberano, lo que quiere decir que ha de tener origen en el más alto poder de gobierno.

Ha de tener por finalidad la organización de la comunidad.

De estas características de la ley deriva, en última instancia, su fuerza de obligar, su calidad de acto de imperio.

La ley no debe ser elaborada para regular casos específicos concretos y determinados, ni debe ser aplicable solamente a ciertas y determinadas personas con exclusión de cualesquiera otras. De allí deriva que el precepto legal ha de ser enunciado en forma general, es decir impersonal; ha de ser además enunciado en forma abstracta, es decir, objetiva.

La ley debe ser general, en cuanto sus disposiciones son aplicables a un número indeterminado de personas; es decir, a todos aquellos que se encuentran en la situación prevista en la ley, como el supuesto considerado que condiciona su aplicación.

La ley debe ser abstracta, porque el mandato contenido en la norma es aplicable en todos los casos en que se realicen los supuestos previstos en la hipótesis contenida en la norma. La generalidad implica indeterminación subjetiva, la abstracción implica indeterminación objetiva. Todas las disposiciones del poder soberano que presenten estas características son leyes en sentido material.

La ley además debe ser de observancia obligatoria. Esta obligatoriedad puede llegar a la imposición coactiva (por medio de la fuerza) a quienes no acaten voluntariamente sus mandatos.

Para ser efectivo el acatamiento de la ley, en caso de la violación de lo que ella dispone, se produce el efecto de aplicación de la sanción prevista, a quien no ha obedecido la orden o mandato en ella contenido.

1.3.3.- LA JURISPRUDENCIA

Por jurisprudencia se entendió en el Derecho romano, la ciencia del Derecho (jurisprudentia)⁵

El vocablo, hoy en día se aplica al contenido de las decisiones de los tribunales, pronunciadas en igual sentido, al resolver cuestiones semejantes. A estas decisiones se atribuye en ciertos casos, una determinada autoridad o fuerza obligatoria.

⁵ GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, Op. Cit., p. 82.

Es decir la jurisprudencia es el conjunto de principios y doctrinas, contenidos en las decisiones de los tribunales. Debemos agregar, que esas decisiones pronunciadas en sentido uniforme para que constituyan jurisprudencia necesitan ser pronunciadas en forma constante y reiterada.

En un régimen político de división de poderes, como es el caso de nuestro país, la función principal del órgano jurisdiccional es aplicar el derecho y no crearlo a través de la interpretación, y por lo tanto, la actividad judicial se encuentra sometida al mandato contenido en aquella regla jurídica y política que limita la función y la competencia de los órganos del Estado y que circunscribe los poderes de los órganos judiciales dentro de ciertos límites claramente establecidos.

La función de la jurisprudencia como fuente de derecho se manifiesta cuando de manera excepcional se presenta al juzgador casos absolutamente no previstos en el texto de la ley ni susceptibles de hallar solución por medio de la interpretación propiamente dicha, pues ante el imperativo de pronunciar una sentencia que ponga fin al litigio, el juez deberá encontrar la norma no escrita que preste fundamento jurídico a su sentencia.

En la práctica, las sentencias de los tribunales desempeñan un papel orientador muy útil, y así la interpretación judicial de la ley, en forma indirecta, influye en la vida y desarrollo del derecho positivo.

1.3.4.- LA DOCTRINA

Está constituida por los trabajos de investigación, sistematización e interpretación que llevan a cabo los jurisconsultos en sus obras.

La historia del derecho nos enseña que frente a la regla jurídica, la mente humana ha elaborado opiniones e ideas, construcciones jurídicas que han sido expuestas en las obras de los estudiosos del derecho, cuando tratan de conocer el alcance de las normas dictadas o establecidas en la ley escrita o de la costumbre y también con la finalidad de señalar los errores en que ha incurrido el legislador al prescribir una determinada conducta, a fin de orientar nuevas soluciones para lo futuro.

En el Derecho romano surge en cierta forma con los “*reponsa prudentium*”. Con la promulgación de la Ley de Citas se otorgó fuerza de ley a ciertos dictámenes emitidos por jurisconsultos romanos autorizados por dicha ley.

A partir del siglo XII la escuela de los glosadores constituye un cuerpo de doctrina, haciendo glosas marginales al “*Corpus Juris Civile*”.

En el siglo XIV la escuela de los post-glosadores, por medio de su actividad, creó un derecho nuevo diferente al de los romanos clásicos, a quienes se pretendió interpretar.

En el Renacimiento el pensamiento jurídico europeo fijó su atención en las fuentes romanas, con la recopilación del derecho consuetudinario en Francia, los juristas hacían simples comentarios a las costumbres jurídicas establecidas. Al promulgarse el Código de Napoleón, surge la escuela de la exégesis, que se caracteriza por el culto excesivo a los textos legales.

A fines del siglo XIX aparece la Escuela Científica, que se aparta de ese culto exagerado a los textos legales, creando verdaderos métodos científicos para la investigación en el Derecho.

1.3.5.- LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO

Los principios generales son fuente de derecho para colmar las llamadas lagunas de la ley. A ellos debe recurrir el juzgador únicamente en el caso de que la ley sea omisa, es decir, cuando faltando el texto aplicable no sea posible resolver la controversia mediante los métodos de interpretación.

De lo dicho, se deduce que junto al derecho legislado, al lado de la costumbre, existen otras normas que no emanan de la autoridad del Estado, ni de las prácticas consuetudinarias obligatorias, pero que es posible descubrir, porque sirven de fundamento racional a las leyes mismas.

En nuestros días, diversas teorías han sido elaboradas para determinar el contenido de esos principios jurídicos fundamentales e informadores, que unifican y dan coherencia a los textos legislativos.

Algunos autores niegan la existencia de esos principios; otros los identifican con las normas del derecho natural; hay tratadistas que se refieren a ellos, como expresión de la idea de justicia, de lo justo y de lo equitativo; otros consideran que se trata de los principios más generales de la ciencia del derecho, es decir, de la doctrina, y finalmente una corriente del pensamiento sostiene que los principios generales del derecho son normas jurídicas independientes del derecho legislado, que se alcanzan por la progresiva abstracción de las distintas normas, hasta llegar a los presupuestos necesarios de todo el ordenamiento jurídico.

Quienes niegan la existencia de los principios generales del derecho sostienen que, a falta de ley, el juez es libre para crear la norma jurídica aplicable partiendo de la base de que esos principios no pueden ser conocidos a través de un proceso lógico de abstracción y generalización.

Hay quienes afirman que los principios generales del derecho no son sino el derecho natural, que se identifica con la idea de justicia y parten de la base de que el fundamento racional de las leyes escritas se encuentran en la validez intrínseca del precepto, de modo que los principios generales que informan la legislación coinciden con el derecho natural.

Reputados tratadistas sostienen que los principios generales del derecho no son otra cosa que las reglas o aforismos jurídicos que se han ido formando desde el Derecho romano hasta nuestros días y que sirven de guía al intérprete y sirvieron de fundamento a los redactores de la ley para formular los preceptos legislativos.

Ahora bien, los principios generales del derecho son aquellos conceptos fundamentales que pueden ser conocidos mediante inducciones sucesivas, coordinando las normas o preceptos que regulan una institución jurídica hasta llegar, objetivamente, por abstracción, a encontrar esos conceptos o ideas centrales que presiden y dan vida y sentido a cada institución.

Porque las normas contenidas en la ley forman un sistema coordinado mediante el cual se explican y se complementan recíprocamente. Un caso determinado da lugar a relaciones jurídicas que encuentran su fundamento en un precepto o conjunto de preceptos legales, los que a su vez forman parte de una institución de derecho, de acuerdo con un sistema informador del cuerpo legislativo considerado en su totalidad. Del conocimiento del sistema en su conjunto, se desprenden los principios generales del derecho que lo informan y de los cuales puede partir el intérprete, una vez conocidos, para resolver un caso particular no previsto, ni semejante a otros, considerados en preceptos de la propia ley.

Desde este punto de vista, los principios generales del derecho que sirven de base a todo un sistema legislativo desempeñan una doble función a la vez interpretativa e integradora.

Como un medio de interpretación nos ayudan a conocer la ratio legis; es decir, la razón de ser del precepto, su valor intrínseco.

Como fuente de derecho, no sólo nos revelan la fuerza ordenadora de las disposiciones jurídicas, sino que son el más firme y seguro apoyo para resolver los casos no previstos en la ley, en concordancia y en armonía con el conjunto de disposiciones que integran la ley misma o un cuerpo de leyes o códigos.

En el primer aspecto, los principios generales del derecho nos permiten resolver las posibles contradicciones que existen entre los textos legales.

No son consecuencia de las disposiciones legales, sino que constituyen la base en que éstas se apoyan. Determinan el ámbito de lo jurídico y de lo extrajurídico, precisan cuáles son las fuentes jurídicas, los orígenes históricos, sociológicos, económicos, morales, etc. y nos indican la finalidad del precepto.

Sirven también los principios generales para orientar la labor interpretativa, indicándonos cuál es la fórmula de interpretación que se debe elegir y nos hace advertir la flexibilidad o rigidez de las disposiciones.

1.4.- FUENTES FORMALES DEL DERECHO FISCAL EN MÉXICO

Dentro de las fuentes formales del Derecho Fiscal mexicano, debemos mencionar:

- a) La Constitución
- b) La Ley
- c) El Decreto – Ley y el Decreto – Delegado
- d) El Reglamento Administrativo
- e) La Circular Administrativa
- f) La Jurisprudencia
- g) Los Tratados Internacionales

1.4.1.- La Constitución

El fundamento de nuestro orden jurídico fiscal se encuentra plasmado en la Constitución Política, todas las normas que lo componen emanan de nuestra Carta Magna y es necesario que se ajusten en sus principios para poder alcanzar validez.

“La Constitución es la Fuente por excelencia del Derecho, en cuanto determina la estructura del Estado, la forma del gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad

jurídica y determinados problemas básicos de una comunidad, elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos”.⁶

El artículo 31 Constitucional se encarga de establecer las contribuciones obligatorias a los mexicanos, por lo que se puede decir que de ahí nacen las obligaciones incluidas en las demás leyes.

“Son obligaciones de los mexicanos: (...)

“IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

1.4.2.- La ley

La ley es la norma jurídica emanada del poder público facultado para ello (por regla general el Poder Legislativo) y constituye la fuente formal más importante del Derecho Fiscal, ya que toda relación tributaria debe estar prevista y reglamentada por una norma.

El citado artículo constitucional delega el establecimiento de las contribuciones a las leyes, debiendo éstas respetar los Principios Constitucionales mencionados.

Carrasco Iriarte nos dice que esta fuente “se integra por el conjunto de normas jurídicas de carácter general emitidas por el Poder Legislativo que crea situaciones generales y abstractas. No se deberá pagar tributo si no se encuentra establecido en la misma ley. Esto se conoce como Principio de Legalidad”.⁷

1.4.3.- El Decreto - Ley y el Decreto - Delegado

“Nuestra Constitución recoge la posibilidad de que el Poder Ejecutivo emita disposiciones que tengan igual jerarquía que las expedidas por el Poder Legislativo, que inclusive, puedan reformar o derogar a estas últimas, y que la doctrina denomina Decreto- Ley y Decreto- Delegado, comprendidos en los artículos 29 y 131 constitucionales respectivamente”.⁸

⁶ SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Administrativo*, 19ª edición, Porrúa, México, 1999, p. 194.

⁷ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal*, Tomo I, Themis, México, 2001, p. 9.

⁸ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, México, 2000, p. 41.

El Decreto Ley representa una excepción al principio de división de los poderes, pues en este caso es el Poder Ejecutivo el que se encuentra facultado directamente por la Constitución para emitir decretos con fuerza de ley que pueden crear o incluso modificar ordenamientos. Esto sin necesidad de una delegación del Congreso.

El Decreto Delegado consiste en la transmisión al Ejecutivo de las facultades inherentes al Congreso de la Unión por autorización propia del mismo. Claro ejemplo de tal decreto se encuentra codificado en el artículo 131, 2º párrafo de la Constitución:

“(…) El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.”

1.4.4.- El reglamento administrativo

El reglamento es un ordenamiento expedido por el Poder Ejecutivo obedeciendo el cumplimiento del artículo 89, fracción I Constitucional.

Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

“I.- Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia; (...).”

A pesar de que originalmente el objetivo del reglamento era ser un instrumento de aclaración y aplicación de la ley, actualmente representa una fuente importante del Derecho Fiscal, pues en él, nuestro legislador al expedir la ley fiscal reserva el alcance de los principios contenidos en la ley para hacer práctica su aplicación.

Gabino Fraga, citado por Cárdenas Elizondo, observa que “la facultad reglamentaria se justifica, por la necesidad de aligerar la tarea del Poder Legislativo, relevándolo de la necesidad de desarrollar y completar en detalle las leyes para facilitar su mejor ejecución, y por otra parte, porque el Ejecutivo se encuentra en las mejores condiciones para desarrollar los preceptos de la ley (...)”.⁹

⁹ CÁRDENAS ELIZONDO, FRANCISCO, *Introducción al estudio del Derecho Fiscal*, tercera edición, México, Porrúa, 1998, p. 98.

1.4.5 La circular administrativa

Se puede considerar a las circulares como una derivación del reglamento; de igual manera, tienen carácter administrativo sin embargo, éstas no son competencia única del Presidente, sino también facultad de los funcionarios superiores de la administración pública. En algunas ocasiones las disposiciones son de carácter interno de la dependencia del Poder Ejecutivo, en otras especifican la interpretación que da a la ley quien las emite, es decir, no incluyen normas, sino simplemente la publicación de la interpretación que hace la autoridad de la norma.

Cárdenas Elizondo comenta al respecto “La existencia de este tipo de resoluciones generales de las autoridades fiscales se encuentra por demás justificada, ya que constituyen un instrumento jurídico idóneo para detallar o aclarar la muy frecuente complejidad de las leyes y reglamentos fiscales, sin embargo, también han servido para que la autoridad fiscal vaya más allá de lo que la ley determina, pretendiendo modificar o alterar las disposiciones del Poder Legislativo”.¹⁰

Fernández Martínez nos comenta “Las circulares se definen como las disposiciones expedidas por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, en las que se dan instrucciones a los inferiores sobre el régimen interno de las oficinas, su funcionamiento con relación al público, o para aclarar a los inferiores el sentido de las disposiciones legales ya existentes. Son la opinión de los superiores jerárquicos y una consecuencia del reglamento”.¹¹

1.4.6.- La jurisprudencia

Definida por García Máynez como “el conjunto de principios y doctrinas contenidos en las decisiones de los tribunales”,¹² podemos entender que es la interpretación que llevan a cabo los tribunales competentes con motivo de la resolución de los asuntos sometidos a su jurisdicción, sosteniendo el mismo criterio en cierto número de casos.

En nuestro sistema jurídico, la jurisprudencia puede ser creada solamente por:

- a) La Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- b) Los Tribunales Colegiados de Circuito.

¹⁰ Idem. p. 104.

¹¹ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, México, MacGraw-Hill. 1998, p. 30.

¹² GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, Op. Cit., p. 68.

c) El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

d) Los Tribunales administrativos de los estados y del Distrito Federal.

Artículo 193 de la Ley de Amparo:

“La jurisprudencia que establezca cada uno de los Tribunales Colegiados de Circuito es obligatoria para los Tribunales Unitarios, los Juzgados de Distrito, los Tribunales Militares y Judiciales del fuero común de los Estados y del Distrito Federal, y los tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.”

Las resoluciones de los Tribunales Colegiados de Circuito constituyen jurisprudencia siempre que lo resuelto en ellas se sustente en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, y que hayan sido aprobadas por unanimidad de votos de los magistrados que integran cada tribunal colegiado.

En términos del artículo 193 de la Ley de Amparo las jurisprudencias establecidas por los Tribunales Colegiados de Circuito, son obligatorias para las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, aun cuando éste sea un órgano ajeno al Poder Judicial. La jurisprudencia que establece este Tribunal la dicta su Sala Superior con la aprobación del Pleno de tres precedentes ininterrumpidos en el mismo sentido o de cinco tratándose de las Secciones de la Sala y únicamente es obligatoria para las Salas del Tribunal.

Existe controversia respecto a si únicamente los órganos jurisdiccionales se encuentran obligados a obedecer las jurisprudencias o también tienen carácter obligatoria hacia la autoridad administrativa.

Al respecto Cárdenas Elizondo nos comenta:

“... la respuesta en el estado actual de las leyes debe ser negativa, pues la producción de normas jurídicas derivada de la jurisprudencia sólo es obligatoria para los tribunales encargados de aplicar la ley”.¹³

Sin embargo, se observan opiniones encontradas, pues podemos hallar en la misma Jurisprudencia:

¹³ CÁRDENAS ELIZONDO, FRANCISCO, Op. Cit., p. 121.

“JURISPRUDENCIA, ES OBLIGATORIA PARA LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS EN ACATAMIENTO AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DIMANA DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.- Si bien los artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo que determinan la obligatoriedad de la jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia funcionando en Pleno o en Salas y cada uno de los Tribunales Colegiados de Circuito, se refieren de manera genérica a órganos jurisdiccionales sin hacer mención a las autoridades administrativas, éstas también quedan obligadas a observarla y aplicarla, lo cual se deduce del enlace armónico con que se debe entender el texto del artículo 16, primer párrafo de la Constitución Federal y el séptimo párrafo del artículo 94 de la misma Codificación Suprema; ello porque, por un lado, la jurisprudencia no es otra cosa sino la interpretación reiterada y obligatoria de la ley, es decir, se trata de la misma norma definida en sus alcances a través de un procedimiento que desentraña su razón y finalidad; y por el otro, que de conformidad con el Principio de Legalidad que consagra la primera de las disposiciones constitucionales citadas, las autoridades están obligadas a fundar y motivar en mandamiento escrito todo acto de molestia, o sea que deberán expresar con precisión el precepto legal aplicable al caso, así como las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del mismo. Por tanto, conjugando ambos enunciados, obvio es que para cumplir cabalmente con esta obligación constitucional, toda autoridad deberá no solamente aplicar la ley al caso concreto, sino hacerlo del modo que ésta ha sido interpretada con fuerza obligatoria por los órganos constitucional y legalmente facultados para ello. En conclusión, todas las autoridades, incluyendo las administrativas, para cumplir cabalmente con el Principio de Legalidad emanado del artículo 16 constitucional, han de regir sus actos con base en la norma observando necesariamente el sentido que la interpretación de la misma ha sido fijada por la jurisprudencia.”¹⁴

Emilio Margain Manautou opina que “la jurisprudencia tiene gran importancia como fuente formal en nuestra legislación impositiva, ya que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen a nuestras leyes fiscales, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos. (...) el estudio de las sentencias o resoluciones que en materia fiscal expiden nuestros tribunales, muchas veces nos explican el porqué de las reformas a las leyes tributarias”.¹⁵

¹⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, noviembre de 1998, p. 12.

¹⁵ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Op. Cit., p. 42.

1.4.7. Los Tratados Internacionales

Son los acuerdos de voluntades celebrados entre dos o más Estados para la creación, modificación o extinción de consecuencias jurídicas. Se encuentran contemplados en el artículo 133 de nuestro máximo ordenamiento donde se les brinda carácter de Ley Suprema.

Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.

En nuestro país, la mayoría de los tratados internacionales celebrados en materia financiera tienen como objeto principal el evitar la doble tributación y la creación de organismos financieros internacionales.

CAPÍTULO II. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA CONTADURÍA EN MÉXICO

La información debe permitir tomar decisiones, revelar la realidad financiera en la que se encuentra una negociación, llevar un orden cronológico sobre los movimientos realizados en el transcurso del tiempo, permitir la comparabilidad de información y finalmente toda ésta deberá ser clara, es decir, que sea entendible la información que se está proporcionando. La técnica que nos brinda esta información es la contaduría. La contaduría permite tener una imagen monetaria sobre los cambios económicos que sufre una entidad.

Esta técnica proporciona información útil para la toma de decisiones y el análisis del uso de los recursos de una negociación para la obtención de ingresos. Además proporciona información sobre la eficiencia que tiene la negociación en la realización de su actividad. El autor Meigs, Williams nos menciona que la contabilidad de una empresa refleja diferentes aspectos importantes sobre la entidad como:

Históricos: Son los registros cronológicos de la actividad de la empresa, en los cuales podemos observar cómo se ha ido desempeñando la empresa durante el transcurso de los años, es aquí donde encontramos el Estado de Situación Financiera o Balance General. La información histórica nos sirve para evaluar la capacidad de la organización de seguir proporcionando servicios y también nos muestra la liquidez y flexibilidad financiera. Con los datos históricos podemos comprender la situación actual de la organización, así como también podemos analizar cuáles son los recursos con los que cuenta la empresa para su actividad futura.

Financieros: Analiza los recursos económicos para poder hacer frente a los diferentes compromisos de la empresa. Esto es, observar con cuánto dinero cuenta la empresa, el poder ver qué tan pronto podemos hacer frente a nuestras obligaciones, los diferentes plazos que tenemos para hacer el pago a nuestros proveedores o acreedores, etc. La herramienta que nos ayuda a analizar este aspecto es el Estado de Flujo de Efectivo. El aspecto financiero de una empresa es importante puesto que nos proporciona información relevante sobre los recibos y pagos de efectivo de una organización durante un periodo.

Fiscales: Muestra la afectación que tienen las diferentes disposiciones fiscales en la entidad, y permite el cálculo para el pago de impuestos. El estado que nos ayuda a determinar nuestra obligación fiscal es el Estado de Resultados. Todas las organizaciones tienen la obligación de pagar impuestos, y las entidades deben calcular este pago en base a los ingresos obtenidos en un periodo determinado y deberán enterar este cálculo a la federación como está estipulado en las leyes, por lo tanto es importante cuidar este aspecto al igual que los demás antes mencionados.¹⁶

Para poder llevar adecuadamente los registros económicos de una empresa y para proporcionar información entendible y útil para los diferentes usuarios para la toma de decisiones la contabilidad cuenta con principios contables que sirven de guías para realizar un adecuado reporte sobre los movimientos económicos de la entidad. Hoy en día, la contabilidad es una herramienta importante para la prosperidad de una entidad así como para poder tener un adecuado control sobre todos los acontecimientos que suceden.

Para poder entender la importancia de la contabilidad, debemos remontarnos un poco a la historia de la contaduría, con el fin de explicar el porqué de la importancia de esta técnica en la sociedad.

2.1.- INICIOS DE LAS ACTIVIDADES CONTABLES

Con base en la historia del hombre podemos observar que debido a su evolución en sus relaciones humanas ha necesitado registrar aspectos cuantitativos sobre su patrimonio para poder llevar un adecuado control del mismo.

En la edad antigua el hombre satisfacía sus necesidades de supervivencia por medio de la naturaleza. Con el paso de los años, se especializó y empezó a intercambiar lo que él hacía por otro bien que le fuera necesario y es aquí donde empieza su actividad econó-

¹⁶ MEIGS F. ROBERT, Williams, *Contabilidad, La base para decisiones gerenciales*, MacGraw-Hill. México. 2000 p. 75.

mica; al observar que mediante diferentes cambios de mercancía podía tener diferentes satisfactores. El hombre empezó a tener más cosas que controlar por lo tanto no nada más necesitaba de la memoria sino que tenía que empezar de alguna manera a llevar un control sobre qué iba obteniendo y sobre lo que iba cambiando y fue cuando empieza a llevar registros sobre sus posesiones.

Durante la edad media la iglesia católica obtiene una gran fuerza, debido al gran aumento en su patrimonio, llevaba cuenta de sus operaciones económicas realizadas en los monasterios.

El autor Rigoberto Cordero nos hace referencia que:

“Los testimonios más significativos contables se inicia en el siglo X año de 1157 con Ansaldus Boilardus, notario genovés que repartió los beneficios que arrojó una asociación comercial con base en el saldo de la cuenta de Ingresos y Egresos”.¹⁷

En la Edad Moderna es cuando se impulsa con mayor fuerza el uso de la contabilidad gracias a la imprenta y los números arábigos. De los personajes más importantes que destacan en esta época fue Fray Luca Paccioli el cual aporta la teoría de la partida doble.

La contaduría surge debido a tres aspectos muy importantes:

Primero: El hombre empieza a vivir en sociedad

Segundo: El desarrollo de su actividad comercial y

Tercero: La búsqueda de un método numérico general capaz de proporcionar información necesaria.¹⁸

Con base en esto podemos inferir que para el hombre ha sido necesario llevar un control sobre sus actos comerciales para así poder tomar las adecuadas decisiones sobre el cómo manejar sus recursos. El intercambio con otras personas para abastecerse de los recursos necesarios para vivir llevó a las personas a tener una manera de controlar todos los cambios que realizaba, registrando todo lo que salía o entraba y es así como tenemos la aparición de la contabilidad como la necesidad de las personas por el surgimiento de la vida comercial.

¹⁷ UNAM, *La Contaduría Pública: Estudio de su Génesis y de su evolución hasta nuestros días*, UNAM, México. 2000. p. 135.

¹⁸ Idem. p. 150.

2.2.- INICIOS DE ACTIVIDADES CONTABLES EN MÉXICO

El pueblo Olmeca, considerado cultura madre, utilizaba un sistema numérico complejo, el cual se considera que le proporcionó a los Mayas un gran desarrollo matemático así como también sirvió para la escritura.

“Los sistemas contables mayas hasta ahora alcanzan su mayor expresión en los cómputos calendáricos, cuyo dominio estaba en manos de la clase sacerdotal. Los hallazgos arqueológicos comprueban la aplicación de su aritmética a registros contables de índole comercial interna e interregional”.¹⁹

Los aztecas manejaron cifras numéricas para su vida civil o religiosa. Fueron el último grupo en llegar al Valle de México no obstante alcanzó a ser un pueblo poderoso y muy bien organizado. La expansión de este pueblo lo llevó a tener una administración de sus recursos que fuera capaz de poder controlar de manera efectiva sus intercambios (trueques) con los demás pueblos vecinos.

El desarrollo comercial de los Aztecas los llevaron a tener un registro y control de sus negocios y es así, cuando empiezan a desarrollar de una forma particular la actividad contable, la cual debido a la actividad comercial llega a tomar gran importancia para la organización y la administración. La organización administrativa de los Aztecas fue algo compleja ya que dependía de personas como: los recaudadores o calpixques que se valían de la ayuda de los tlacuilos para registrar los tributos recolectados. Arriba de estos, se encontraba el cihuacoatl, el cual funcionaba como representante administrativo del jefe mayor o tlatoani. Estas personas representaban la administración del jefe mayor, pero paralelamente también los comerciantes llevaban un registro de su patrimonio, los cuales a la vez necesitaban también personas que los auxiliaran en el control de su negocio.

Fue con los Aztecas donde comenzó con viva fuerza el comercio en México. En esta época empezaron a surgir los tianguis que eran mercados donde se encontraban diversos productos de diferente calidad. La contabilidad Azteca no sólo se aplicó a actividades mercantiles también abarcó campos como el cómputo calendárico-religioso, la cuantificación de tierras propias y tributarias, el registro de nóminas de trabajadores de diferentes ocupaciones, especie de contratos entre vencedores y vencidos y otros muchos más.

Con base en esto, nos podemos dar cuenta qué tan compleja era la administración desde tiempos atrás, y por ello las antiguas culturas necesitaban de una herramienta manejada

¹⁹ Idem, p. 167.

por gente especializada que les ayudara a llevar un control sobre todos sus actos de comercio y de recaudación de tributos.

2.3. INICIOS DE LA CONTADURÍA EN MÉXICO

Los datos contables más antiguos en América se encuentran en los años de 1531 a 1543, en los cuales podemos encontrar la división entre los ingresos y los egresos. Estos registros aunque incompletos se encuentran en la tesorería de la Real Hacienda y son los que asientan el hecho del origen de la contabilidad en México. Durante el inicio de la contaduría y a falta de una técnica específica en la elaboración de los registros, los contadores se guiaban por su propio criterio, manteniendo el orden de registrar primero los ingresos y consecuentemente los gastos apoyados con pruebas que justificaban las transacciones.²⁰

La consumación de la Independencia en 1821 abre una puerta económica para México de una manera lenta. Los trastornos económicos que sufría México causaron que la actividad contable no se desarrollara y se mantuviera atrasada con respecto a los demás países en el ámbito internacional. No obstante, aunque México pasaba por una etapa de estabilidad, se debe reconocer que el país estaba preocupado por establecer un control estricto de sus finanzas públicas con ayuda de sistemas de registros contables.

En 1855 gracias a la constitución de una comisión de contabilidad, se elabora un proyecto el cual pretende establecer las condiciones que regirían la disciplina y la implementación de la partida doble.

Durante el gobierno de Porfirio Díaz, México empieza a superar la crisis económica que venía arrastrando desde tiempo atrás y es cuando empieza a igualarse con los demás países como Estados Unidos en el campo de la contabilidad.

Fue en 1845 cuando se abrió la primera institución para la enseñanza de la contaduría en la capital de la República, la cual cerraría el año siguiente. Después de nueve años se volvieron a instalar los estudios contables y se fundó la Escuela Especial de Comercio.

Durante el siglo XIX México se preparó para entrar tanto oficial, académica y profesionalmente en el área contable. Debido a que la economía del país iba creciendo, la escuela tuvo un gran incremento de estudiantes preocupados por iniciar la profesión de contador público. En México se reconoce simbólicamente el nacimiento de la profesión de contador público al titularse el primer alumno en esta disciplina: Diez Barroso.²¹

²⁰ Idem. p. 169.

²¹ Idem.

Para el año de 1917 se funda el primer grupo organizado de contadores en México:

“La Asociación de Contadores Públicos Titulados” la cual el 6 de octubre de 1923 cambia de nombre a “Instituto de Contadores Públicos Titulados de México” y finalmente en 1955 transforma su nombre como actualmente se le conoce a “Instituto Mexicano de Contadores Públicos”, los cuales tenían como uno de sus objetivos principales el de proponer bases de ética para la profesión así como también principios que normaran esta disciplina.

Con el paso de los años, la profesión ha aumentado su actividad. Ésta requiere de estudios y habilidades, con el propósito de poder hacer frente a las diferentes complicaciones que se le presentan. Esto ha originado que los contadores se especialicen en diferentes áreas como la de auditoría externa, auditoría interna, fiscal, costos, etc.

La contaduría se ha convertido en un servicio necesario en la vida económica de las personas con el fin de llevar a cabo un análisis de datos numéricos para aportar soluciones, llevando el control y haciendo entendible todas las transacciones económicas que se realizan. Todo esto para demostrar los resultados que tiene una entidad y demostrar la transparencia real de negocios.

2.4. FINES DE LA CONTABILIDAD

Los propósitos fundamentales de la contabilidad son los siguientes:

1. Establecer un control riguroso sobre cada uno de los recursos y las obligaciones del negocio.
2. Registrar, en forma clara y precisa, todas las operaciones efectuadas por la empresa durante el ejercicio fiscal.
3. Proporcionar, en cualquier momento, una imagen clara y verídica de la situación financiera que guarda el negocio.
4. Prever con bastante anticipación el futuro de la empresa.
5. Servir como comprobante y fuente de información, ante terceras personas, de todos aquellos actos de carácter jurídico en que la contabilidad puede tener fuerza probatoria conforme a lo establecido por la ley.

CAPÍTULO III. NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA (ANTES PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS)

3.1.- ORIGEN

La elaboración de los principios contables era trabajo de un comité especial. La elaboración de principios generales surgió debido a que los reportes que se realizaban eran variables y reportaban diferentes métodos de registros. Por lo tanto el comité sugirió que se formularan principios generales que pudieran adoptar las diferentes entidades económicas.

Los principios contables tenían como propósito el de crear una estructura contable estandarizada que fuera útil para la clasificación de los movimientos económicos, para el mejoramiento de la información contable y para que fueran entendibles los informes financieros para el público en general. Cada principio contable surgió de la experiencia y la razón.

Fueron guías generales para registrar la actividad de la empresa. Una vez aceptados estos principios y demostrando que eran útiles, se convirtieron en principios de contabilidad generalmente aceptados.

En el caso de México, los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados fueron elaborados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., a través de la Comisión de Principio de Contabilidad, con el propósito de contar con normas que guíen a los profesionistas de la contaduría para la adecuada realización de su actividad y así el contador cuenta con normas generales para el tratamiento de los movimientos económicos que realiza una entidad, con estas normas se pretende minimizar las diferencias que puedan existir en la realización de la información financiera.

3.2.- PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Los principios de contabilidad constituyen conceptos fundamentales que establecen bases adecuadas para:

I. Identificar y delimitar a las entidades económicas, las cuales, por medio de la celebración de operaciones generan información financiera.

II. Valuar las operaciones.

III. Presentar la información financiera.

Dichos principios, pronunciados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, con base en el consenso de su membresía, son los siguientes:

Entidad

La actividad económica es realizada por entidades identificadas, 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:

- a) Conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social con estructura y operación propios, y
- b) 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.

Realización

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 cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

Periodo Contable

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 período 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 pague

Valor Histórico Original

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.

Negocio en Marcha

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.

Dualidad Económica

Esta dualidad se constituye de:

- a) Los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines y,
- b) 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.

Revelación Suficiente

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.

Importancia Relativa

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 multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

Consistencia

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 que sea advertido 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.

Como se observa, los tres primeros principios -Entidad, Realización y Periodo Contable- identifican y delimitan a la entidad económica.

Los tres siguientes, - Valor histórico original, Negocio en marcha y Dualidad económica- establecen bases para la valuación de las transacciones celebradas por las entidades.

El principio de Revelación suficiente, regula la presentación de información financiera.

Finalmente, los dos últimos principios, importancia relativa y consistencia- representan requisitos generales aplicables a la contabilidad en su conjunto.

Además, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados estaban compuestos por diferentes boletines clasificados, que son:

- Serie A Principios contables básicos
- Serie B Principios relativos a estados financieros en general
- Serie C Principios aplicables a partidas o conceptos específicos
- Serie D Problemas especiales de determinación de resultados.

Cada serie consta de boletines que describen las guías sobre diferentes conceptos que el contador toma en cuenta para la realización de la información financiera. Los boletines definen el alcance del mismo, muestra las definiciones para cada concepto y nos da las reglas de presentación y valuación.

3.3.- MARCO CONCEPTUAL, DESARROLLO Y EVOLUCIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS A LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA

Para entender lo que antes eran los principios de contabilidad y ahora las normas de información financiera, es pertinente recordar que la contabilidad tuvo su origen en el propósito de satisfacer las necesidades de control y de información.

Por ello, el desarrollo y la evolución de los principios y normas siguen esa misma directriz. Dichos pronunciamientos también han sido elaborados por teóricos y profesionales de la contaduría, pero no siempre han surgido de postulados o propuestas teóricas, sino que se han empleado, desarrollado y aceptado en primera instancia en la práctica y de ahí han sido trasladados a la doctrina o reglamentación contable.

De lo anterior se desprende que existen dos elementos relacionados para obtener la estructura básica de la contabilidad financiera: la teoría y la práctica.

Teoría contable. La elaboración de los principios de contabilidad y las normas de información financiera en su aspecto teórico parte de un proceso como el siguiente:

Abstracción —> Supuestos —>Deducción —> Conclusiones

En este proceso, lo primero que efectúa el teórico es tomar los acontecimientos del mundo de los negocios y, con base en una serie de abstracciones, plantea ciertos supuestos, que son juzgados a la luz del método deductivo para obtener deducciones, las que finalmente permitirán arribar a una conclusión de lo que “debería ser la contabilidad” o, dicho de otra forma, proponen lo que “deberían hacer los contadores”.

Práctica contable. El desarrollo de la práctica parte de un proceso diferente, que puede ser el siguiente:

Problemas —Procedimientos -Inducción —Generalizaciones

En este proceso, los contadores en su vida práctica se enfrentan a distintos tipos de problemas (algunos de ellos nuevos o que no han sido tratados por la teoría, pero que de igual manera deben ser resueltos). Ante este reto, los contadores diseñan procedimientos adecuados para resolver tales problemas que, al presentarse de nuevo y volverse a satisfacer de igual forma, hacen que la solución propuesta tome el carácter de procedimiento, el cual se difunde entre otros contadores y empresas. En ese momento y con base en la lógica establecida por el método inductivo, se pueden obtener generalizaciones de la práctica contable. Desde este punto de vista decimos que la contabilidad práctica es “lo que hacen los contadores”.

Sabemos que una cosa es lo deseable y otra, lo posible. En otras palabras, el mundo “ideal” no -existe, por lo que ni la teoría ni la práctica contables, por sí solas, podrán resolver los problemas que se plantean a la contabilidad. Ello hace necesario que estos enfoques teórico-prácticos, se conjuguen un mejor desarrollo de nuestra actividad profesional.

Esta interacción de la teoría y la práctica contables permite un adecuado equilibrio entre el desarrollo de los principios de contabilidad y las normas de información financiera y en el pensamiento contable, toda vez que ambos casos han sido basados en el sentido común y son aplicables al mundo de los negocios.

Podemos decir que la evolución y desarrollo de la teoría contable ha proporcionado tres instrumentos de gran ayuda para formular los principios de contabilidad y las normas de información financiera:

1. Un marco de referencia conceptual que permite organizar y coordinar las ideas (teoría) y la práctica contables, con miras al logro de un entendimiento más sencillo (que no simple) de la doctrina contable.
2. Un conjunto de criterios que permiten evaluar la aplicación coherente de tales conceptos teóricos en la vida práctica.
3. Las bases y lineamientos para resolver nuevos problemas y retos a los que se enfrente la profesión en el futuro.

En este sentido, la profesión organizada tanto en México como en el mundo no ha permanecido ajena a este proceso, como demostramos a continuación.

Uno de los cambios más relevantes ocurridos en México fue que a partir del 1 de junio de 2004, la emisión de los principios de contabilidad deja de ser responsabilidad del

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., a través de la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC), función que se traslada al Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), el cual tiene los siguientes objetivos:

Desarrollar normas de información financiera transparentes, objetivas y confiables relacionadas con el desempeño de las entidades económicas y gubernamentales, que sean útiles a los emisores y usuarios de la información financiera.

Llevar a cabo los procesos de investigación, auscultación, emisión y difusión de las normas de información financiera que den como resultado información financiera comparable y transparente a nivel internacional.

Lograr la convergencia de las normas locales de contabilidad con normas de información financiera aceptadas globalmente.²²

3.3.1.- Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee, IASC)

Es un organismo independiente, perteneciente al sector privado, fundado en 1973 y reestructurado en 2001 con el nombre de Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board, IASB).

Su propósito es promover la convergencia de los principios contables que usan las empresas y otras organizaciones de todo el mundo, en su información financiera.

Los objetivos del IASB son:

- a) Desarrollar, para el interés público, conjunto de normas generales de contabilidad de elevada calidad, comprensibles y aplicables, que permitan exigir una alta calidad, transparencia y comparabilidad dentro de la información contenida en los estados financieros y otra información a suministrar, que ayude a los participantes en los mercados financieros mundiales, así como a otros usuarios, en la toma de decisiones económicas.
- b) Promover el uso y la aplicación rigurosa de dichas normas.
- c) Conseguir la convergencia entre las normas contables del ámbito nacional y las normas internacionales de contabilidad hacia soluciones de elevada calidad técnica.

²² ROMERO LÓPEZ, Álvaro Javier, *Principios de Contabilidad*, tercera edición, Mac Graw-Hill. México, 2006. p. 120.

La estructura de las normas de información financiera constituye la primera fase para establecer un soporte teórico estructurado de manera lógica y deductiva que tiene como finalidad proporcionar un sustento racional a la emisión de las Normas de Información Financiera, toda vez que en sus primeros intentos, el desarrollo de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados se apoyaba en casos específicos o en generalizaciones de lo que los contadores hacían.

En la actualidad, su elaboración sigue una metodología eminentemente deductiva, tal como se construye una teoría contable, dado que las Normas de Información Financiera constituyen por sí mismas el esquema teórico bajo el cual la contabilidad financiera opera.

La importancia de las Normas de Información Financiera radican en que:

Sistematizan y estructuran las teorías contables

Establecen los límites y condiciones de operación de la contabilidad.

Sirven de marco regulador para la emisión de estados financieros.

Hacen más eficiente el proceso de elaboración y presentación de la información financiera.

Evitan o reducen la discrepancia de criterios que pueden generar diferencias sustanciales en la información.²³

Las Normas de Información Financiera A-1, al exponer las razones para su emisión, afirma que desde sus inicios se ha buscado encontrar un adecuado soporte teórico para las normas que rigen la práctica, desechando los planteamientos irracionales o meramente apoyados en el uso o la costumbre.

Asimismo, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., emitió el Boletín A-1, y, a finales de los noventa, el adendum a éste ha buscado el adecuado apoyo conceptual para que la teoría básica sirva de base para la emisión de los boletines emitidos con posterioridad.

En documentos de auscultación anteriores a las Normas de Información Financiera definitivas, se exponía una serie de argumentos que aun cuando no aparecen en la versión publicada es importante retomar.

En las Normas de Información Financiera A-1, se consideró necesario el reordenamiento y la actualización del esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera, atendiendo

²³ Idem. p. 121.

a las principales corrientes teóricas desarrolladas por los emisores de las normas contables líderes en el mundo, con el propósito de lograr la convergencia con la normatividad emitida por dichos organismos.

Las Normas de Información Financiera evolucionan de manera continua debido a cambios en el entorno. Surgen como respuesta a las necesidades de los usuarios de la información financiera, limitaciones y condiciones existentes en una fecha determinada y establecen no sólo el alcance de la información financiera, sino también su relevancia.

Por último, es importante precisar que la Normas de Información Financiera A-1 no implica una ruptura con los criterios anteriormente establecidos, sino que representa la posibilidad de ampliar y perfeccionar el soporte teórico de las normas que rigen la práctica contable.

3.3.2.- Concepto de las normas de información financiera

En primer lugar, hay que tener presente que a partir del 1 de enero de 2006 el término “normas de información financiera” (NIF) se utiliza en sustitución del de principios de contabilidad generalmente aceptados, con lo cual se pretende puntualizar su carácter normativo obligatorio, únicamente en cuanto a la materia de la contabilidad.

De acuerdo con la NIF A-1:

El término normas de información financiera se refiere al conjunto de pronunciamientos normativos conceptuales y particulares, emitidos por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, que regulan la información financiera contenida en los estados financieros y sus notas, en un lugar y fecha determinados y que son aceptados de manera amplia y generalizada por todos los usuarios de la información financiera y de negocios.

Ahora bien, ¿cómo se logra que las NIF sean aceptadas de manera generalizada? Este objetivo se consigue mediante un proceso formal de auscultación abierto a la observación y participación de la comunidad interesada e involucrada en la información financiera, como resultado de lo cual, el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, emite un documento denominado “Norma de Información Financiera”.

La NIF A-1 emplea de manera general e indistinta el término “conformación de las NIF” al normar su estructura; para efectos de su estudio, entenderemos como “conformación” el todo, es decir, el universo, lo general y la manera como se dividen o clasifican para su estudio específico particular.

3.3.3.- Conformación de las normas de información financiera

Las NIF se conforman de:

- a) Normas de Información Financiera (NIF) e interpretaciones (INIF) aprobadas por el Consejo Emisor y emitidas por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera.
- b) Boletines emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, transferidos al Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, el 31 de mayo de 2004, que ya fueron modificados, sustituidos y derogados por las nuevas Normas de Información Financiera.
- c) Normas internacionales de información financiera (NIIF) aplicables de manera supletoria.

Es importante resaltar que aquellos boletines emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), que no hayan sido modificados, sustituidos o derogados por las nuevas NIF, son parte de éstas.

Los apéndices que acompañan a este capítulo contienen: el apéndice 1, las NIF emitidas por el CINIF y los boletines emitidos por la CPC del IMCP aún vigentes. Como apéndice 2 están las normas que integran la serie NIF-A y su equivalencia con los boletines anteriores y la normatividad internacional. En el apéndice 3 se mencionan las normas internacionales de contabilidad (NIC), las normas internacionales de información financiera (NIIF) y el International Financial Reporting Standards (IFRS).

3.3.4.- División de las normas de información financiera

Las normas de información financiera se dividen en tres grandes apartados.

- 1) Normas de Información Financiera conceptuales o “marco conceptual”.
- 2) Normas de Información Financiera particulares o “NIF particulares.”
- 3) Interpretación a las Normas de Información Financiera (INIF).²⁴

Las normas de información financiera conceptuales, o marco conceptual, constituyen la piedra angular del desarrollo de las normas particulares que tratan sobre cada uno de los conceptos específicos que integran los estados financieros.

²⁴ Idem. p. 121.

Estos conceptos básicos de la teoría de la contabilidad financiera operan como los conceptos fundamentales que sirven de sustento para la elaboración de las normas de información financiera particulares.

Este marco conceptual —concebido como un sistema coherente de objetivos y fundamentos interrelacionados agrupados en orden lógico deductivo— es el sustento racional del desarrollo de normas de información financiera y una referencia en la solución de los problemas que surgen en la práctica contable, con el fin de servir de base para el desarrollo de las NIF particulares y de referencia para identificar la sustancia económica sobre la forma legal en las operaciones y eventos que afectan a la entidad, para lograr su reconocimiento contable. Se integra de una serie de fundamentos interrelacionados y agrupados en forma secuencial de lo general a lo particular, que abarcan los postulados básicos del sistema de información contable, la identificación de las necesidades de los usuarios y los objetivos de los estados financieros, las características cualitativas de los estados financieros, la definición de los elementos básicos de los estados financieros, los conceptos generales de reconocimiento y valuación de los elementos de los estados financieros, los conceptos de presentación y revelación de los estados financieros y el establecimiento de las bases para la aplicación de normas supletorias en ausencia de NIF particulares.

Se dice que el marco conceptual sirve al interés público, pues:

- a) Permite un mayor entendimiento acerca de la naturaleza, función y límites de la contabilidad financiera.
- b) Da sustento teórico a la emisión de normas de información financiera particulares, con lo cual evita la emisión de normas arbitrarias que no sean coherentes entre sí.
- c) Es un valioso marco de referencia para aclarar o sustentar tratamientos contables.
- d) Proporciona una terminología y un punto de referencia común entre los usuarios generales de la información financiera, pues promueve una mejor comunicación entre ellos.

3.4.- VÍNCULO DE LA CONTABILIDAD CON LA COMPROBACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES DE LAS CONTRIBUCIONES

La contabilidad en materia tributaria se define como el conjunto de sistemas y métodos que los contribuyentes están obligados a utilizar para la clasificación, ordenación y registro de los actos o actividades que producen movimiento o modificaciones en su patrimonio y que son tomados en cuenta por las leyes fiscales para el pago de los impuestos.

Lo anterior se advierte del Código Fiscal de la Federación y su reglamento en los cuales se recogen los principios contables de objetividad y veracidad al señalar que los registros contables están integrados por la documentación correspondiente, como se advierte a continuación.

El Código Fiscal de la Federación estatuye lo siguiente:

“Artículo 28.- Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

“I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el reglamento de este código, los que deberán reunir los requisitos que establezca dicho reglamento.

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

“(…)

“En los casos en los que las demás disposiciones de este código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, por los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.”

Se constata de lo anterior que el concepto de contabilidad se integra por los sistemas y registros contables que señala el reglamento del código con los requisitos que éste establece, según se aprecia en la fracción I, transcrita líneas arriba.

Asimismo, se advierte en el último párrafo del artículo en cuestión, que la contabilidad se conforma tanto por los sistemas como por los registros contables y, posteriormente, señala de manera expresa que los registros o asientos también se integran por la documentación comprobatoria, pues señala textualmente que se encuentra conformada por “la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales”.

Ahora bien, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en su artículo 26, fracciones I y VI, señalan lo siguiente:

“Artículo 26.- Los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I del artículo 28 del código, deberán llevarse por los contribuyentes mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor convenga a las características particulares de su actividad, pero en todo caso deberán satisfacer como mínimo los requisitos que permitan:

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

“(…)

“VI. Asegurar el registro total de operaciones, actos o actividades y garantizar que se asienten correctamente, mediante los sistemas de control y verificación internos necesarios. (…)”

Por otro lado, se advierte de los artículos 28, fracción II, del Código Fiscal de la Federación donde se señala que la contabilidad debe ser analítica, y 26, fracción VI, de su reglamento donde se indica que se debe asegurar que los registros se asienten correctamente, que la misma recoge los principios de la contabilidad referentes a que la información que proporciona debe ser veraz y objetiva. Lo anterior, encuentra justificación en virtud de que la contabilidad al ser la base para la liquidación de los tributos por parte del contribuyente, requiere que la misma refleje fielmente la realidad contributiva del sujeto pasivo al patentizar conforme a la realidad económica, las modificaciones y movimiento en el patrimonio del sujeto pasivo.

Es por ello que se advierte que el fin de la contabilidad es la representación cualitativa y cuantitativa de los elementos que forman ese patrimonio, debidamente descritos y valorados, al inicio de un ejercicio económico, para que posteriormente se registren las variaciones que en el citado patrimonio se vayan produciendo.

De tal manera, para que la contabilidad constituya un eficaz instrumento de análisis económico y fiscal debe cumplir con una serie de condiciones. Entre ellas es que toda la anotación contable tenga una justificación lógica, legal y económica basada en una operación soportada documentalmente, de acuerdo a los principios de veracidad y objetividad recogidos en los artículos 28, fracción II, del Código Fiscal de la Federación y 26, fracción VI, de su reglamento, respecto de la contabilidad.

La contabilidad juega un papel fundamental para que la autoridad pueda conocer la situación económica de los sujetos pasivos, pues ésta es la base de la autodeterminación de los tributos según se advierte del artículo 6o., párrafo tercero, del Código Fiscal de la

Federación, y al revelar la misma, las modificaciones o movimientos del patrimonio de los contribuyentes.

Dicha autoliquidación se realiza a través de un adecuado sistema de contabilidad llevado por el contribuyente, pues a través de ésta se registran los movimientos o modificaciones del patrimonio de los causantes, lo cual hace factible una adecuada autodeterminación de los tributos.

3.5.- LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA (ANTES PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS) COMO FUENTE MATERIAL DEL DERECHO FISCAL

En primer lugar, hay que tener presente que a partir del 1 de enero de 2006 el término “normas de información financiera” (NIF) se utiliza en sustitución de principios de contabilidad generalmente aceptados, con lo cual se pretende puntualizar su carácter normativo obligatorio, únicamente en cuanto a la práctica de la contabilidad, sin que esto tenga alcance al ámbito jurídico.

Esto es así, ya que los principios de contabilidad generalmente aceptados (ahora Normas de Información Financiera), no son reglas o normas de conducta obligatoria, sino son bases de una técnica como es la contabilidad, que resulta auxiliar en el manejo mismo de las empresas, es decir, como un método de valuación propio de las empresas que aporta resultados uniformes y que permite exámenes de comprobación, de seguimiento aconsejable mas no obligatorio, tan es así que no existe normatividad alguna que prevea una sanción por la no aplicación de dichos principios.

Por tanto, no resulta indispensable que esos principios se encuentren precisados en ley, máxime que no es la función de ésta el determinar el contenido y alcance de las técnicas contables, sino el de tomar en cuenta sus resultados para poder determinar la situación fiscal del contribuyente; a lo que debe agregarse que, de cualquier manera, es inconcuso que el conocimiento de esos principios es del dominio público.

Lo antes mencionado se robustece con el contenido de la siguiente tesis:

“ACTIVO. LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, POR DISPONER, PARA LA ACTUALIZACIÓN DE LOS INVENTARIOS, LA POSIBILIDAD DE APLICAR LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.- La garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no resulta infringida porque el artículo 3o., párrafo cuarto, de la Ley del Impuesto al Activo, en relación con la determinación de la base del tributo, establezca la posibilidad de que los inventarios se actualicen conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, pues se advierte que hace referencia a esos principios, no como reglas o normas de conducta obligatoria, sino como bases consuetudinarias de una técnica como es la contabilidad que resulta auxiliar en el manejo de las empresas, es decir, como un método de valuación propio de las empresas que aporta resultados uniformes y que permite exámenes de comprobación, de seguimiento aconsejable mas no obligatorio, tan es así que ese artículo no prevé una sanción por la falta de actualización de los inventarios conforme a los citados principios, sino otorga otras opciones para efectuar esa actualización, de ahí que no resulta indispensable que esos principios se encuentren precisados en ley, máxime que no es la función de ésta determinar el contenido y alcance de las técnicas contables, sino tomar en cuenta sus resultados para poder determinar la situación fiscal del contribuyente; a lo que debe agregarse que, de cualquier manera, es inconcuso que el conocimiento de esos principios se encuentra al alcance de los contribuyentes, lo que permite su aplicación.”²⁵

En razón de lo anterior, se puede inferir que las Normas de Información Financiera (antes principios de contabilidad generalmente aceptados) no son fuentes formales del derecho fiscal, pues no es una manifestación exterior de una voluntad dispuesta a crear el derecho.

Sin embargo, las Normas de Información Financiera (antes principios de contabilidad generalmente aceptados), sí son fuentes materiales del derecho, pues son factores y elementos que pueden provocar la aparición y determinar el contenido de las normas jurídicas.

Es decir, la norma jurídica puede traducir en forma más o menos perfecta, el contenido de alguna cuestión técnica contable contenida en las Normas de Información Financiera (antes principios de contabilidad generalmente aceptados).

Esto es así, en razón de que las Normas de Información Financiera (antes principios de contabilidad generalmente aceptados) son en realidad ajenas al derecho, sin embargo, pueden llegar a constituir sus antecedentes, prefigurando su contenido y encierran en potencia las soluciones que han de adoptar las normas jurídicas fiscales.

²⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, diciembre de 1998, Tesis P. LXXXVIII/98, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, p. 215.

IV. CONCLUSIONES

De acuerdo a la investigación antes desarrollada se desprenden las siguientes conclusiones. El orden en que se señalan las conclusiones, no reflejan la importancia de las mismas.

PRIMERA: El concepto de fuentes del derecho suele establecerse en tres sentidos diferentes: Fuentes reales del derecho: como fuente u origen del derecho objetivo, y entonces nos referimos a los hechos sociales; es decir, a aquellos acontecimientos de la vida del grupo que revelan los datos, para elaborar el precepto de acuerdo con las exigencias de una época determinada.

Fuentes históricas del derecho: como fuente del conocimiento del derecho, particularmente del derecho antiguo y en este concepto se alude a los documentos en los cuales una legislación puede estudiarse.

Fuentes formales del derecho: las diversas maneras como el Derecho se manifiesta dentro del grupo social.

SEGUNDA.- Los propósitos fundamentales de la contabilidad son los siguientes:

- a) Establecer un control riguroso sobre cada uno de los recursos y las obligaciones del negocio.
- b) Registrar, en forma clara y precisa, todas las operaciones efectuadas por la empresa durante el ejercicio fiscal.
- c) Proporcionar, en cualquier momento, una imagen clara y verídica de la situación financiera que guarda el negocio.
- d) Prever con bastante anticipación el futuro de la empresa.
- e) Servir como comprobante y fuente de información, ante terceras personas, de todos aquellos actos de carácter jurídico en que la contabilidad puede tener fuerza probatoria conforme a lo establecido por la ley.

TERCERA.- La elaboración de los principios de contabilidad generalmente aceptados era responsabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., a través de la Comisión de Principio de Contabilidad. La elaboración de principios generales surgió debido a que los reportes que se realizaban eran variables y reportaban diferentes métodos de registros. Por lo tanto se formularon principios generales que pudieran adoptar las diferentes entidades económicas, para dar uniformidad a la aplicación de la técnica de la contabilidad.

CUARTA.- Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados estaban compuestos por diferentes boletines clasificados, que son: Serie A Principios contables básicos:

- Serie A Principios contables básicos
- Serie B Principios relativos a estados financieros en general
- Serie C Principios aplicables a partidas o conceptos específicos
- Serie D Problemas especiales de determinación de resultados.

Cada serie consta de boletines que describen las guías sobre diferentes conceptos que el contador toma en cuenta para la realización de la información financiera. Los boletines definen el alcance del mismo, muestra las definiciones para cada concepto y dan las reglas de presentación y valuación.

QUINTA.- A partir del 1 de enero de 2006 el término “normas de información financiera” (NIF) se utiliza en sustitución del de principios de contabilidad generalmente aceptados, con lo cual se pretende puntualizar su carácter normativo obligatorio, únicamente en cuanto a la materia de la contabilidad.

SEXTA.- El término Normas de Información Financiera se refiere al conjunto de pronunciamientos normativos conceptuales y particulares, emitidos por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, que regulan la información financiera contenida en los estados financieros y sus notas, en un lugar y fecha determinados y que son aceptados de manera amplia y generalizada por todos los usuarios de la información financiera y de negocios.

SÉPTIMA.- Las Normas de Información Financiera se conforman de:

- a) Normas de Información Financiera (NIF) e interpretaciones (INIF) aprobadas por el Consejo Emisor y emitidas por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera.
- b) Boletines emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, transferidos al Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, el 31 de mayo de 2004, que ya fueron modificados, sustituidos y derogados por las nuevas Normas de Información Financiera.
- c) Normas internacionales de información financiera (NIIF) aplicables de manera supletoria.

Es importante resaltar que aquellos boletines emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) que no hayan sido modificados, sustituidos o derogados por las nuevas NIF, son parte de éstas.

OCTAVA.- Las Normas de Información Financiera (antes principios de contabilidad generalmente aceptados) no son reglas o normas de conducta obligatoria, sino son bases de una técnica como es la contabilidad, que resulta auxiliar en el manejo mismo de las empresas, es decir, como un método de valuación propio de las empresas que aporta resultados uniformes y que permite exámenes de comprobación, de seguimiento aconsejable mas no obligatorio, tan es así que no existe normatividad alguna que prevea una sanción por la no aplicación de dichos principios.

NOVENA.- Las Normas de Información Financiera (antes principios de contabilidad generalmente aceptados) sí son fuentes materiales del derecho, pues son factores y elementos que pueden provocar la aparición y determinar el contenido de las normas jurídicas. Es decir, la norma jurídica puede traducir en forma más o menos perfecta, el contenido de alguna cuestión técnica contable contenida en las Normas de Información Financiera. Esto es así, en razón de que las Normas de Información Financiera son en realidad ajenas al derecho, sin embargo pueden llegar a constituir sus antecedentes, prefigurando su contenido y encierran en potencia las soluciones que han de adoptar las normas jurídicas fiscales.

V. FUENTES DE INFORMACIÓN

BIBLIOGRÁFICAS

CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco, *Introducción al estudio del Derecho Fiscal*, tercera edición, Porrúa, México, 1998.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal*, Tomo I, Themis, México, 2001.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, MacGraw-Hill, México, 1998.

GALINDO GARFIAS, Ignacio, *Derecho Civil*, 14a. ed., Porrúa, México, 1995.

GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, *Introducción al estudio del Derecho*, Porrúa, México, 2006.

GERTZ, Federico, *Derecho Contable Mexicano*, Porrúa, México, 2000.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, México, 2000.

MEIGS F. ROBERT, Williams, *Contabilidad, La base para decisiones gerenciales*, MacGraw-Hill, México, 2000.

ROMERO LÓPEZ, Álvaro Javier, *Principios de Contabilidad*, tercera edición, Mac Graw-Hill, México, 2006.

RAMÍREZ, Yolanda, *Armonización Fiscal para América del Norte, el reto del siglo XXI*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 1999.

SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Administrativo*, 19ª edición, Porrúa, México, 1999.

UNAM, *La Contaduría Pública: Estudio de su Génesis y de su evolución hasta nuestros días*, UNAM, México, 2000.

HEMEROGRAFÍA

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, noviembre de 1998.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, diciembre de 1998.

LEGISGRAFÍA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

CIBERGRAFÍA

<http://www2.scjn.gob.mx/expedientes/>

<http://www.jurídicas.unam.mx>

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

<http://www.rasb.org>