

UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN COMERCIAL Y CONTADURÍA PÚBLICA
CAMPUS LA MORITA

ESTUDIO DE LA ADECUACIÓN EXISTENTE ENTRE LOS PRINCIPIOS DE
CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN VENEZUELA EN
RELACIÓN CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

AUTORES:
DAYEKH, MARIELA
KLEBER, ANA

LA MORITA, JUNIO 2003

INTRODUCCIÓN

El contador público como todo profesional, ha de estar siempre regido por una serie de leyes normas y principios, los cuales deben regular la actuación de los profesionales de la contaduría en la realización de actividades con un grado de responsabilidad y un margen de confiabilidad.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados conforman un cuerpo doctrinario que establece las bases para la adecuada y correcta recolección de los datos, clasificación, identificación, cuantificación y posterior registro de las operaciones y eventos económicos que hayan afectado los resultados de las operaciones financieras.

En lo que respecta a Venezuela, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados son emitidos en el seno del Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la FCCPV. La normativa técnica profesional está conformada por declaraciones de principios de contabilidad, declaraciones de normas y procedimientos de auditoría, publicaciones técnicas, publicaciones legales y reglamentarias y reglas sobre servicios especiales prestados por profesionales de la carrera. Cabe destacar que, aunque los principios contables generalmente aceptados son aplicables al común de las empresas independientes, algunas de ellas pueden someterse a procedimientos especiales según su actividad derivada de la legislación vigente, además siempre han existido las empresas multinacionales que operan en diferentes países.

Por otra parte, el IASC (Internacional Accounting Standards Committe), del cual Venezuela es miembro, tiene como propósito emitir el compendio normativo internacional que rige el tratamiento contable de la información financiera, es decir, este con 1 está encargado de difundir las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), logrando obtener un lenguaje financiero comprensible a escala internacional y cabe destacar que estas normas no sustituyen a los criterios profesionales divulgados por los institutos autorizados

del desarrollo profesional en cada país. Sin embargo, sirven de referencia para la creación de normas en distintas naciones o pueden ser adoptadas como supletorias en ausencia de normas profesionales en cualquier país.

Las Normas Internacionales de Contabilidad conforman el compendio técnico contable de rango internacional. Contienen el conjunto de reglas, guías y criterios relacionados con el tratamiento contable de los componentes o rubros de los Estados Financieros y con la elaboración y presentación de la información financiera.

En el ámbito de la contabilidad se considera que uno de los más grandes problemas que ha traído consigo el proceso de globalización es la ausencia de normas relativas a ciertos eventos económicos y la desarmonización en cuanto a las pautas que rigen la contabilidad en cada nación, lo que agrava la inquietud del profesional ante los cambios que se están generando desde hace algunos años.

En el país, los estudios sobre el transcurso de la globalización y su influencia en la contaduría pública han sido limitados, es por ello que la Federación de Colegios de Contadores Públicos en Venezuela tiene como política la adaptación siempre que sea factible de los Principios de Contabilidad de Aceptación General a las Normas Internacionales de la Contabilidad, recordando que dichos principios también cambian, se modifican o se sustituyen para adecuarlos a las variantes que van experimentando en el tiempo las entidades. Al respecto, cabe citar a Rosales (1999, p.31) quien mencionó que: “La adopción en Venezuela, a nivel profesional, de normas técnicas internacionales de carácter supletorio, aplicables en el servicio de Contaduría Pública, requiere del Contador Público venezolano el conocimiento de los convencionalismos técnicos profesionales de rango internacional”.

Dentro del dinámico ejercicio profesional del contador público, es de gran relevancia la estandarización de la información financiera, esto se debe a que los Estados Financieros serán empleados por usuarios a efectos de su comparabilidad y toma de decisiones en los mercados nacionales e internacionales. Es por ello, que el desenvolvimiento del contador

público, dentro de los procesos de liberación y globalización económica requiere de la armonización y actualización de los principios contables, prácticas de auditoría y normas de ética profesional, requiriéndose el desarrollo de sus actividades cualitativas e innovadoras con fines de mejorar sus servicios hacia el usuario en un mundo ágil y competitivo.

La aceptación mundial de las economías de mercado y la globalización de la información financiera, ámbitos en los cuales interviene el contador público y cumple un rol fundamental; los avances y el desarrollo de la profesión en Venezuela, así como las reformas económicas laborales, financieras y legales que ocurren en el país, requieren del profesional contable el estudio e investigación realizados de forma permanente, de igual forma con su especialización profesional.

En un siglo tan inmerso en tendencias que acortan el flujo de información entre distintos países, ser competitivos en el entorno mundial requiere la comprensión de las reglas de juego internacionales en materia de contaduría pública, así como actualizar permanentemente las normas de contabilidad y seguir fortaleciendo el desarrollo de la profesión en Venezuela.

De allí que se plantea la siguiente interrogante ¿Están adecuados los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela con las Normas Internacionales de Contabilidad?

Dándosele respuesta a la anterior formulación por medio del desarrollo del siguiente Objetivo General:

Analizar el nivel de adecuación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela con las Normas Internacionales de Contabilidad.

Para el logro del propósito de la investigación es conveniente ejecutar los siguientes objetivos específicos:

Examinar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados que rigen actualmente en el país.

Describir las Normas Internacionales de Contabilidad.

Precisar la importancia de que exista adecuación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados con las Normas Internacionales de Contabilidad.

Determinar el nivel de adecuación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela con las Normas Internacionales de Contabilidad.

Cabe destacar, que en Venezuela un porcentaje notable de Contadores Públicos no ha entendido y manejado en extensión y profundidad las disposiciones establecidas en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Existe evidencia de ello al observar los problemas presentados en los Colegios de Contadores Públicos en el proceso de revisión efectuado a través del visado o las devoluciones efectuadas por los organismos que utilizan la información financiera. De igual manera el problema se extiende con relación a las Normas Internacionales de Contabilidad y aún más, se complica al no contar con el componente ético del ejercicio de la profesión. Las causas son diversas y van desde la formación en las aulas universitarias, colegios profesionales, el ejercicio independiente de la profesión y baja autoestima profesional en el desarrollo de la misma.

Cada país cuenta con sus propios principios de contabilidad de acuerdo a la demanda de su sociedad, determinadas por características propias, en cuanto al desarrollo económico, cultural y su marco jurídico; en la práctica lo que se quiere evitar son tratamientos contables informales o sin el sustento teórico, sobre aspectos particulares o industrias especializadas.

Venezuela no escapa a la temática profesional planteada a nivel mundial y, es por ello que, para estar a la par con las tendencias internacionales, urge la necesidad de seguir fomentando el estudio y la investigación por parte de los profesionales venezolanos.

De allí, la importancia del desarrollo de esta investigación, la cual pretende resaltar la necesidad de principios de contabilidad adecuados que regulen el desempeño profesional del contador público, traducándose en una información financiera más confiable y oportuna.

Considerando que la profesión en el país es muy joven en comparación con el desarrollo de la profesión en otras naciones, se vislumbra que las bases a futuro seguirán desenvolviéndose en la medida en que sigan solidificándose las estructuras que promuevan la formación de profesionales de alta calidad, las investigaciones asociadas a la realidad profesional, así como la formación a corto, mediano y a largo plazo de investigadores venezolanos a dedicación exclusiva.

El estudio de la adecuación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela en relación con las Normas Internacionales de Contabilidad es el tema a tratar en la presente investigación, el cual se ha apoyado y fundamentado en una serie de investigaciones, conferencias, obras documentales, trabajos de grado y de ascenso sobre la investigación, presentadas en distintos Institutos Universitarios. En este sentido, se exponen algunas particularidades de cada uno y la utilidad que los autores le darán a los mismos en el desarrollo de esta investigación:

AGUILAR. O y otros (2001) en su trabajo titulado “Estudio Sobre la Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad en Venezuela”, investigación de tipo documental descriptivo, presentada en la Universidad de Carabobo Campus La Morita, concluyen que después de comparar las Normas Internacionales de Contabilidad y las Declaraciones de principios de Contabilidad vigentes no hacen mención a parámetros establecidos en las NIC. Por otro lado sostiene que estas normas han sido objeto de estudios recientes, lo que ha permitido la evolución de estas normativas de acuerdo al ámbito económico, sin

embargo, los pronunciamientos venezolanos datan de muchos años, lo que origina una información financiera desactualizada.

Esta investigación es sumamente relevante, ya que trata sobre el actual tema de estudio, la necesidad de adecuar los pronunciamientos venezolanos con respecto a las Normas Internacionales de Contabilidad, las cuales se consideran máximas normas a nivel mundial por sus estándares de calidad.

PRATTO. A, (2001) en su ponencia titulada “Análisis Comparado de la Aplicación de Normas de Contabilidad en los Países de la Asociación Internacional de Contabilidad”, llevada a cabo en la XXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad en Montevideo, Uruguay, expresa que las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) deben ser regulaciones de alta calidad, las cuales siguen prácticas contables adecuadas para cada circunstancia económica en particular, garantizando su aceptación para los usuarios y emisores de los Estados Financieros.

En la actualidad, las NIC son utilizadas como punto de referencia para los países que desarrollan sus propias normas contables; para la preparación y presentación de los Estados Financieros de empresas nacionales o extranjeras en bolsa de valores, con la aprobación de sus organismos reguladores; para cumplir las necesidades de información de los mercados capitales, cuando son aceptados por organismos supranacionales. En el caso venezolano existen normas propias contables y se debe: Definir el grado de alcance y los temas relevantes que aún no han sido tratados por las normas locales y analizar si frente a la ausencia de estas normas venezolanas sobre temas específicos, existen referencias explícitas de utilización supletoria de otro tipo de normas desarrolladas en el exterior, como las NIC.

Esta ponencia apoyará la presente investigación, pues además de las referencias anteriores se explica cómo las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), forman parte conceptual para la elaboración de las normas desarrolladas localmente.

SARMIENTO. S, (2000) en su proyecto titulado “Aplicaciones en Venezuela por Supletoriedad del Boletín 10 y sus cinco Adecuaciones Emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos”, elaborado en la Universidad de Carabobo, Campus Bárbula, cuya investigación es de tipo documental, considera que Venezuela es un país con altos índices de inflación, este fenómeno tiene importancia e impacto significativo en cifras presentadas en los Estados Financieros de una entidad, por lo que se hace necesario la comparación de las normas utilizadas tanto en Venezuela como a nivel mundial (a través de las Normas Internacionales de Contabilidad, NIC), con el fin de obtener mayor conocimiento, el cual es fundamental para la exactitud, confiabilidad, legalidad y excelencia en los basamentos teóricos que se traducirán en decisiones adecuadas en el campo empresarial.

Además se resalta que en los tiempos de globalización y de apertura económica a nivel mundial, se hace necesario el conocimiento de normas, principios y políticas contables aceptados a nivel internacional, encaminados a la universal presentación y preparación de los Estados Financieros, permitiendo que cualquier usuario pueda comprender dicha información; siendo esta investigación fundamental para el desenvolvimiento del proyecto planteado.

PRIETO. N, (1996) en su exposición acerca de “La Integración Económica Regional y su Impacto en el Ejercicio de la Contaduría en Venezuela”, efectuada en el VII Congreso Venezolano de Contaduría Pública en la ciudad de Puerto la Cruz, Venezuela, resalta que uno de los requisitos mínimos que deben cumplir los Contadores Públicos para adecuarse a las nuevas realidades mundiales se encuentra en el conocimiento de las normas y legislaciones existentes en los otros países, especialmente en el ámbito del ejercicio profesional de la contaduría pública y además actualizarse de acuerdo a la International Accounting Standard Committe, (IASC), organismo encargado de producir las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

Esta ponencia ayudará la investigación, pues se señala que en el ejercicio profesional de los Contadores Públicos, es necesario estandarizar y propender a la comparabilidad de la

información financiera que se produzca en cada uno de los países, ya que las diferencias existentes en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) pueden inducir errores a los usuarios de los servicios profesionales. Por tal motivo es claro que se debe revelar información cuando los Estados Financieros van a ser utilizados fuera del país de origen, especificando las disparidades existentes.

Por otra parte, la presente investigación corresponde a un estudio documental, debido a que es necesario recopilar e interpretar investigaciones previas, revistas y divulgaciones en medios impresos, para alcanzar el logro de los objetivos, ya que la información pertinente está contenida en fuentes secundarias.

Para obtener los datos necesarios, se emplea la técnica de la observación documental, la cual se sustenta de otras técnicas, como la lectura, el resumen y la paráfrasis, instrumentada éstas a través de la Ficha de Trabajo. Recabados los datos preliminares, se sometieron a procedimientos rigurosos para entenderlos, de manera individual y en su conjunto, tales procedimientos corresponden al método científico y son: el análisis y la síntesis. Finalmente, para estructurar el trabajo final todos los resultados fueron procesados a través de un análisis crítico, el cual permitió presentar la información final de forma completa y objetiva.

Ya completado el proceso metodológico, el resultado se estructura de la siguiente manera:

Capítulo I: Presenta las generalidades de la contabilidad de la profesión de la Contaduría Pública.

Capítulo II: Está dedicado a un detenido examen de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela.

Capítulo III: En este apartado se caracterizan y describe cada una de las Normas Internacionales de Contabilidad.

Capítulo IV: Lo conforma el análisis de adecuación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela a las Normas Internacionales de Contabilidad.

Por último, se expresan las apreciaciones finales de las Autoras contenidas en el cuerpo de Conclusiones y Recomendaciones.

CAPÍTULO I

Generalidades de la profesión contable

reseña histórica de la contabilidad

En la historia de la contabilidad, se puede llegar a la conclusión de que sus orígenes fueron netamente prácticos; la necesidad de información que el hombre ha experimentado desde siempre y que emana de su propia naturaleza le hizo buscar métodos de registros de los hechos comerciales (económicos) que le afectaban y sobre los cuales requería contar con información adecuada.

La Edad Media y el gran poder económico y religioso del Imperio Romano, con sus nuevas necesidades de información, obligaron a un perfeccionamiento en los sistemas existentes. Nacen métodos propios que se ajustan a las necesidades comerciales de distintas zonas y países y aparecen las primeras “Escuelas de Contabilidad” (Florencia, Genovesa y Veneciana) que podrían ser la base de los primeros métodos estructurados de registros contables y la base para una Técnica Contable, que busca la forma más adecuada de satisfacer las nuevas necesidades de información.

En 1458, Benedetto Cotruglio escribe un manuscrito en el que describe el “Método Veneciano”, el cual queda en el olvido con la aparición del libro de Lucca Pacciolo, quien

lo publica aprovechando el descubrimiento de la imprenta y difundiendo el empleo de la Partida Doble y el “Método Veneciano”.

La Expansión de Europa en América, el crecimiento industrial, el advenimiento de las máquinas y su elevado costo, el nacimiento de la Sociedad Anónima, crean nuevas necesidades; se busca medir la eficiencia en la producción y la contabilidad de costos, se transforma en una herramienta de la dirección de empresas. La teneduría de libros desarrollada hasta esa época no podía satisfacer las necesidades de información y la contabilidad se convierte en una disciplina que debe ser estudiada en las universidades.

Hasta ese momento, la contabilidad se refiere exclusivamente a un sistema de entrega de información que fue evolucionando a medida que variaron las necesidades de investigación de los usuarios: sistema de cuenta con una normativa que se refiere a la forma de los registros y a la manera de presentar información; pero que no obedece a una base teórica ni a un criterio científico.

A través de esta reseña histórica se ha querido destacar algunos hechos importantes:

La teoría actual de la contabilidad es el resultado de cambios económicos y sociales del pasado que implicaron diferentes necesidades de información.

Las obras y escritos sobre la contabilidad se refieren, principalmente, a las normas para la presentación de Estados Financieros y no tiene como base una Teoría Contable Conceptual.

Los organismos oficiales emisores de normas y opiniones se han basado y preocupado más de la práctica profesional aceptada que de la Teoría de la Contabilidad.

Los organismos académicos han sido los que se han preocupado en realizar investigaciones sobre la evolución de la Teoría de la Contabilidad, con un enfoque científico; pero sin contar con el peso suficiente para hacer prevalecer sus ideas.

la contabilidad concepto

La contabilidad configura como una disciplina de carácter social, que requiere, para su conceptualización, de la utilización de un instrumental lógico acorde con estos planteamientos que, además, respete y tenga en cuenta aquella posible evolución.

La contabilidad configura una ciencia que tiene por objeto, el estudio cualitativo y cuantitativo del patrimonio de la empresa, tanto en su aspecto estático como en el dinámico, con la finalidad de lograr la dirección apropiada de las riquezas que la integran.

La Declaración de Principios de Contabilidad N° 0, Normas Básicas y Principios de Contabilidad de Aceptación General define, en su párrafo seis, la contabilidad de la siguiente manera:

La contabilidad debe ser considerada tanto una actividad de servicio como un sistema de información y una disciplina descriptiva y analítica. Cualquiera de las acepciones o descripciones que se adopte de la contabilidad debe contener las cuatro bases que la definen: 1) la naturaleza económica de la información 2) medida y comunicada referente a 3) entidades económicas de cualquier nivel organizativo, presentada a 4) personas interesadas en formular juicios basados en la información y tomar decisiones sirviéndose de dicha información.

Igualmente, esta declaración hace referencia en su párrafo 15, la definición de contabilidad, según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMPC) como:

Una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables que la afectan, con el objeto de

facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica.

La contabilidad, configura una técnica en constante evolución, basada y soportada en conocimientos razonados y lógicos que persiguen el adecuado registro y síntesis de las operaciones financieras de una entidad para llegar así a la interpretación de los resultados y posterior toma de decisiones.

Básicamente, la contabilidad comprende la aplicación de normas, de procedimientos y métodos, con el fin de reflejar en su producto final, los informes contables, el impacto de las condiciones y transacciones sobre la posición financiera de un ente.

La contabilidad es clasificada en dos grandes áreas: la financiera y la administrativa. La denominada contabilidad financiera, de acuerdo a Redondo (1992, p.2) “se planeará para proporcionar información a usuarios externos como podrían ser: accionistas actuales y potenciales, acreedores diversos, proveedores, empleados, organismos gubernamentales, etc, de las operaciones realizadas por un ente, principalmente en el pasado”. Es decir, esta contabilidad está orientada hacia los usuarios de la información contable, y es por ello, que la misma se encuentra influenciada por el medio ambiente en el cual actúa. Las naciones tienen diferentes historias, valores, sistemas políticos, así también la contabilidad financiera tiene distintos modelos o patrones en función al contenido en el cual la información contable es suministrada y requerida. La diversidad de este tipo de contabilidad está directamente relacionada con el contexto económico y empresarial, razón por la cual debe ser altamente satisfactoria a las necesidades de sus usuarios.

La contabilidad administrativa es planeada con el fin de proporcionar y suministrar información a los usuarios internos de una entidad, como lo son los propietarios de la empresa, la Junta Directiva de la misma y los contadores, entre otros, facilitando así a la administración todo lo referente a la planificación, toma de decisiones y control de las operaciones. En consecuencia, tal y como lo plantea Redondo (1992, p.2), este tipo de

contabilidad “abarcará información histórica, presente y futura de cada uno de los diferentes departamentos en que se pudiera estar subdividida la organización interna de una empresa”.

Conforme al principio de objetividad, la única diferencia existente entre ambas contabilidades sería la cantidad y forma de suministrar información, pues la contabilidad administrativa impone sus propias regulaciones internas, pudiendo variar según sus necesidades. La contabilidad financiera está dirigida a suministrar información a los usuarios externos como inversionistas, proveedores, entidades financieras, entre otras, no adaptándose ni aceptando los cambios provenientes de los intereses de un ente, sino ajustándose a unas reglas, normas o principios de contabilidad generalmente aceptados, para que la información suministrada sea suficientemente confiable.

Una de las ramas más importantes de la contabilidad financiera, es la contabilidad fiscal, la cual comprende el riesgo y la preparación de informes de acuerdo a la presentación de declaraciones y el pago de impuestos.

importancia de la contabilidad

La contabilidad, permite suministrar información razonada, en base a registros técnicos, de las operaciones realizadas por ente público o privado, es por ello que dicha información suministrada deberá cumplir dos objetivos; administrativo y financiero. El primer objetivo busca proporcionar información a los usuarios internos con el objetivo de suministrar y facilitar a la administración interna la planificación, la toma de decisiones y el control de las operaciones, cabe destacar, que en los pronunciamientos del área contable venezolanos, específicamente en la Declaración de Principios de Contabilidad número 0, se señala que su contenido no se refiere a esta rama de la contabilidad. El segundo objetivo se preparará para suministrar información a usuarios externos como podrían ser accionistas actuales y potenciales, acreedores diversos, etc.

Cabe resaltar que, la información financiera requerida es universal, en el sentido más amplio de la palabra, debido a que es solicitada por todo tipo de entidades: personas físicas o morales, organismos públicos o privados con o sin fines de lucro de diferente constitución legal, y por todo ello independientemente del sistema económico social en el que se desempeñe.

La generación de información por parte de las entidades está soportada por sistemas que manejan una serie de variables, que ayudan a los gerentes a generar información. Es por ello que, en la actualidad todo proceso contable requiere de los sistemas, deduciéndose la importancia que estos tienen a la hora de aportar beneficios a la empresa. Es imposible llevar un adecuado control de las operaciones y transacciones financieras, sin contar con el auxilio de los sistemas mecanizados empleado en las computadoras.

La mayoría de las entidades económicas, desempeñan funciones como comprar, producir, facturar, entre otras, diseñándose para cada una de estas actividades sistemas que controlen operativamente los procedimientos administrativos y contables que se lleven a cabo. Los sistemas contables son un conjunto de normas de valuación y exposición de la información financiera orientada a diversas finalidades concretas, entre estas tenemos, asegurar la integridad de los datos, el adecuado registro y procesamiento de las operaciones, presentar la información financiera en forma confiable y garantizar la oportunidad en la exposición de dicha información. Algunos ejemplos de sistemas contables son: la contabilidad empresarial, la contabilidad de balanza de pagos, la contabilidad nacional, etc.

En tanto que, la teoría general de la contabilidad es el conjunto de elementos y conceptos comunes en todos los sistemas contables. Estos elementos comunes son la captación de datos por medio de la partida doble, la medida, la valoración, la representación y la comunicación.

La Contaduría Pública

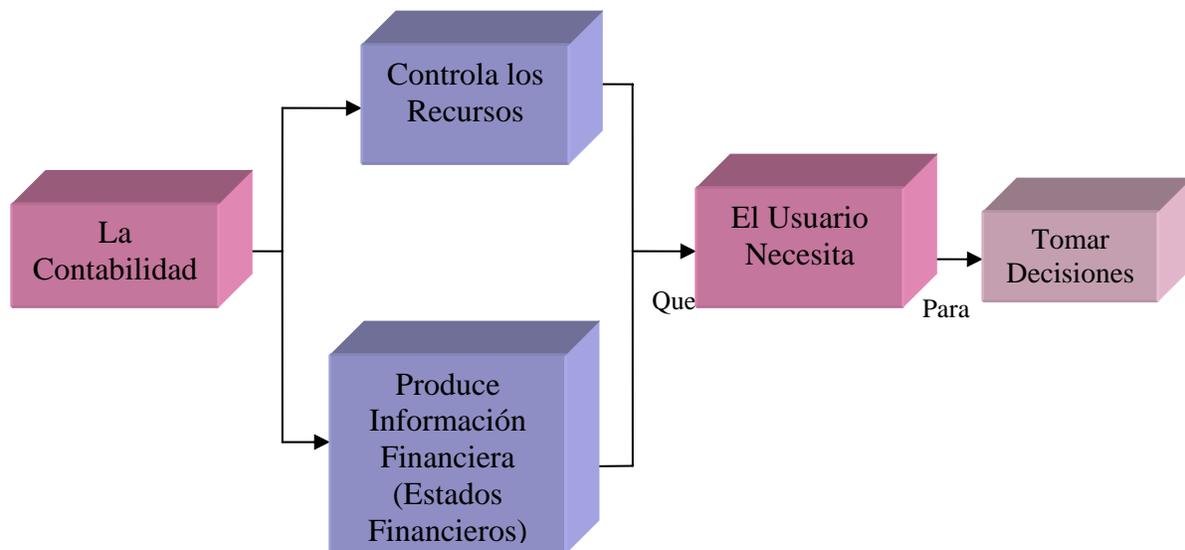
concepto

La Contaduría Pública como profesión es una disciplina que busca satisfacer la información financiera requerida por los diversos usuarios. La contabilidad como rama de la Contaduría Pública controla y presenta la información financiera mediante los Estados Financieros que son empleados por los directivos de la entidad para fundar y posteriormente tomar decisiones de las acciones a seguir.

Lo anteriormente expresado, se visualiza en el gráfico 1:

Gráfico 1

Concepto de la Contaduría Pública



Fuente: Romero (2001)

Es importante destacar la definición que Román (1997, p.102) plantea en el ámbito de la Contaduría Pública:

Profesión del contador público, específicamente el ofrecimiento al público de las habilidades contables, profesionales independientes, consistentes de modo principal en: Planeamientos de sistemas de contabilidad financiera y de costo, auditoría, investigaciones, informes o dictámenes basados en auditorías practicadas, asesoramiento sobre la estructura administrativa y políticas financieras, asesor y consultor en materia fiscal.

La contaduría pública conforma la teoría y la práctica de la contabilidad, además de sus responsabilidades, normas de aplicación y actividades en general. Es por ello, que la profesión permite a su vez, el ofrecimiento al público de las habilidades contables suministradas por el contador público, a la hora de la planificación e instalación de sistemas contables, auditorías, informes basados en dichas auditorías practicadas, investigaciones, así como los servicios relacionados con impuestos.

importancia de la contaduría pública.

La importancia de la Contaduría Pública en los últimos años se ha venido incrementando, debido a lo útil que se ha convertido la información financiera a la hora de tomar de decisiones importantes para cualquier ente.

Constantemente ha existido la interrogante acerca de la relevancia que tiene la profesión de la Contaduría Pública, y recae en el punto de vista económico, político y social, ya que sucedieron fenómenos que realzaron y marcaron de una manera fulminante, hechos y

negociaciones que hicieron historia y todo eso gracias al asiento contable que persistentemente ha existido como forma de recordar y formalizar cualquier acuerdo monetario o transacción.

el contador público

De acuerdo a la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública en su artículo tercero, expresa que el Contador Público es “quien haya obtenido o revalidado en Venezuela el título universitario de Licenciado en Contaduría Pública y haya cumplido con el requisito exigido en el artículo 18 de esta Ley”. Dicha exigencia se refiere a la inscripción del título en el Colegio respectivo. Cabe destacar, el caso de aquellos profesionales de la contaduría pública, que no hayan obtenido reválida de su título en el país, los colegios podrán inscribirlos en los casos que indica el artículo 29 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública:

Si la persona tiene más de siete (7) años de ejercicio profesional como contador público en el país y así lo demuestra de modo fehaciente, mediante la presentación de evidencias que acrediten que durante ese ejercicio ha realizado, en forma reiterada, por lo menos, una de las funciones a que se refiere el artículo 7 de esta Ley; 2) Si la persona tiene más de cuatro (4) y menos de siete (7) años de ejercicio profesional y, además de llenar los requisitos exigidos por el numeral anterior, aprueba el examen a que se refiere el artículo 31 de esta Ley.

Algunas de las funciones que debe llevar a cabo el contador público, referidas en la cita anterior para ser reconocido su inscripción en el respectivo colegio, se encuentra el auditar o examinar libros de contabilidad de aquellas entidades legalmente constituidas en el país, actuar como peritos contables, certificar el informe del comisario de las sociedades de capital, entre otras.

Dentro de la jerarquización de la administración moderna, el contador ocupa uno de los puestos preferenciales, pues su misión no sólo consiste en registrar operaciones, sino también clasificarlas, resumirlas y analizarlas para la preparación de los Estados Financieros, destacando los hechos más resaltantes ocurridos en el patrimonio de una entidad, además son acogidos como base para la toma de decisiones presentes y futuras.

El contador, está encontrando en su medio ambiente empresas, con presiones sobre reducción de costo, exigencias de eficiencia a través de calidad total, entorno económico con inflación o recesión, mercados regionales, sistemas de información cada vez más solicitados en el medio ambiente natural que cobra importancia relevante, desarrollo de las bolsas de valores locales, con lo cual se da un mayor nivel a las publicaciones de Estados Financieros y diversos datos de la misma índole. Sobre este asunto, las estrategias a seguir por el Contador Público son:

Estar preparado, diseñar y manejar un sistema contable nacional y regional.

Diseñar, supervisar y controlar los sistemas informativos, sea cual fuese el nivel de satisfacción que en el futuro inmediato surja.

Preparar las normas y adecuar los principios de contabilidad al nuevo concepto de las economías de empresas en relación con el medio ambiente, ya que este ha cobrado singular importancia porque se traduce en valores económicos y por lo tanto cuantificables.

Dominar otros idiomas ya que las comunicaciones serán vitales dentro de un sistema de información incluyendo lo relacionado a la contabilidad.

Y ejercer la profesión dignamente, que su actuación se fundamente en valores y ética.

Dentro del proceso de globalización, se debe ubicar la participación de los Contadores Públicos, quienes tomando como referencia a Nergio (1996, p. 21), deben cumplir con los siguientes requerimientos mínimos para adecuarse a las nuevas realidades mundiales:

Deben desarrollar actitudes y aptitudes de líder en la innovación y creatividad en el nuevo entorno económico.

Divulgar y establecer las nuevas normas de preparación de información financiera oportuna, para fines externos, promoviendo su aceptación y cumplimiento.

Deben conocer las normas y legislaciones existentes en los otros países, especialmente en el ámbito del ejercicio profesional de la Contaduría Pública.

Deben mantener una actitud vigilante a fin de que en caso de celebrarse convenios con otros países, se establezcan cláusulas donde se contemplen principios de reciprocidad para el ejercicio profesional y las respectivas fechas de vigencia de los mismos.

Deben actualizarse a nivel de la Internacional Accounting Standard Committee (IASC), organismo encargado de producir las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

la contaduría pública en Venezuela

En 1542, nace oficialmente la obligación de llevar cuentas en Venezuela, mediante una ley de Carlos V que obligaba a los Oficiales Reales el deber de transmitir al final de cada año un estado general de cuentas de una de las distintas ramas de ingresos y un informe circunstanciado y completo al culminar cada trienio.

El 12 de febrero de 1591, se ordena que todas las Reales Cajas lleven el libro de la Razón General, orden ratificada por Felipe II en Real Cédula del 15 de julio de 1620, en el cual incluía que en cada asiento se ha de dar individual razón y noticia de cada uno de los expresados ramos: origen, base legal, orden en cuya virtud se cobra proporción, tiempo, destino, recaudación y administración, teniendo cuidado de dejar ciertos folios en blanco para hacer las anotaciones consiguientes.

El 12 de marzo de 1798, se estableció un reglamento para la remisión de cuentas, el cual tenía como objetivo tener un método fijo y uniforme de presentar las cuentas.

El primer Código de Comercio publicado en Venezuela, el 29 de agosto de 1862, en la sección correspondiente a los libros dice: “Todo comerciante debe llevar a lo menos cuatro libros encuadernados y foliados, en que conste el giro y el estado de sus negocios y son: el Libro Diario, El Mayor, el de Inventarios y el Copiador de Cartas”. A diferencia del Código de Comercio Vigente (1955, p.21), en su artículo 32 expresa:

Todo comerciante debe llevar en idioma castellano su contabilidad, la cual comprenderá, obligatoriamente, el Libro Diario, el Libro Mayor y el de Inventarios. Podrá llevar, además, todos los libros auxiliares que estimare conveniente para el mayor orden y claridad de sus operaciones.

El 9 de septiembre de 1942 se fundó el Colegio Nacional de Técnicos de Contabilidad. Posteriormente en 1946 la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad Central de Venezuela propuso la creación del Departamento de Administración Comercial y así funcionó hasta 1956 cuando se aprobó la transformación de este Departamento en Escuela de Administración Comercial y Contaduría Pública.

El 12 de julio de 1958 se creó el Colegio de Contadores Públicos y Administradores Comerciales de Venezuela, luego en septiembre de 1973 el Congreso de la República aprueba la Ley de la Contaduría Pública y el 4 de enero de 1975 se decretó el Reglamento

del Ejercicio de la Contaduría Pública. Cabe destacar, que un año antes, en 1974 fue celebrada en Mérida la primera Asamblea de Contadores Públicos de Venezuela aprobándose las normas básicas y principios de contabilidad de aceptación general.

En Venezuela, las normas técnicas y profesionales de aceptación general por la profesión de la Contaduría Pública son emitidas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos, la cual está conformada por los Colegios de Contadores Públicos y las Delegaciones del país.

la contaduría frente a la globalización

La globalización representa un intercambio generalizado de bienes y servicios entre países y continentes, por lo tanto, viene a ser una internacionalización de actividades económicas, debido a la reducción de las distancias, de los tiempos y de la simultaneidad de la información en el ámbito mundial.

En el siglo XXI la economía, la política, los negocios, la información, la comunicación, la ciencia, la tecnología han traspasado las fronteras nacionales para incorporarse en el plano internacional, y en todos estos aspectos la contabilidad y la profesión de la Contaduría Pública no han quedado inmune a este proceso, pues mucho tienen que ver como expertos comunicadores de la información financiera, la cual es usada en diferentes partes del mundo. Este panorama realza la importancia que brinda la profesión, pues es la oportunidad para ofrecer servicios en empresas nacionales, de la región o del continente.

El proceso de globalización, nace con la apertura económica de las distintas naciones del mundo, generándose competencia internacional, es por ello que las empresas se ven en la necesidad de hacer reestructuraciones, actualizar recursos tecnológicos, humanos, científicos, con el fin de no quedar excluidos del mercado global. Estos efectos son relevantes en el desempeño profesional del contador público, pues como individuo

involucrado a este sector, debe proporcionar información oportuna y completa a la gerencia, haciéndose partícipe de los cambios que ellos requieren para el logro de ventajas competitivas, por lo tanto dicho profesional debe ser competente y con una conducta que otorgue fe pública ante la calidad del servicio prestado.

En un contexto globalizado, de acuerdo a Márquez (1999, p.339) manifiesta que: “Se exige de hecho al Contador Público prácticamente todo, que esté preparado para actuar en distintos lugares y distintos tipos de actividades”. Por otro lado, señala que la Comisión al hablar del Contador Globalizado, se debe comprender que el mismo se logra:

Cuando se está preparado para actuar en cualquier parte de su mundo profesional, y que se logra la excelencia cuando se alcanza a satisfacer las necesidades de la comunidad. En un mundo globalizado es necesario un Contador globalizado. En un mundo competitivo es necesaria la excelencia y la calificación profesional.

La calidad y la productividad deberían verse como el impacto que tiene la disciplina en la competitividad de un país y de sus empresas. Es normal relacionar los aspectos de competencia de la entidad con la contabilidad de gestión y los indicadores que se pueden obtener de los esquemas informáticos de las organizaciones y lograr mediciones que se pueden contrastar adecuadamente.

En este sentido, la contabilidad es utilizada como sistema de control y medición. Esto obliga a que la ciencia contable sea capaz de responder oportunamente a la globalización y los demás cambios a nivel mundial.

De acuerdo con Velásquez (2001) la globalización es entendida como “la posibilidad de intercambiar información instantáneamente y a escala mundial provocando el debilitamiento de las fronteras y el mutuo contacto de los pueblos de la Tierra”.

La globalización, se manifiesta en el proceso político, económico, social y ecológico que está teniendo mayor auge actualmente a nivel mundial por el cual cada vez existe una mayor interrelación económica entre un lugar y otro por más alejados que estén. Bajo el control de las grandes empresas multinacionales; cada vez más ámbitos de la vida son regulados por el libre mercado; la ideología neoliberal se aplica en casi todos los países con más intensidad, pero la globalización no se limita al aspecto puramente económico, en realidad es un proceso multidimensional que comprende aspectos vinculados a la economía, finanzas, las ciencias, la tecnología, las comunicaciones, la educación, la cultura, la política, etc.

es importante resaltar, lo expresado por Márquez (1999, p.324):

El hecho de definir la capacidad que tiene la contabilidad de ayudar a la competitividad de un país y de sus empresas, debería significar conocer el nivel y el desarrollo alcanzado por la disciplina en los distintos países, con un sentido crítico que ayude a potenciarlas.

En los últimos años gracias a la globalización de la economía mundial y por los cambios drásticos de la economía venezolana, han surgido un mayor número de pronunciamientos y una creciente influencia de las Normas Internacionales de Contabilidad, esto es debido a que mientras la economía del país se mantuvo por muchos años con un crecimiento moderado con sus altas y bajas, siguiendo los vaivenes del mercado petrolero, las normas de contabilidad venezolanas seguían muy de cerca las normas de contabilidad y de auditoría de los Estados Unidos de Norteamérica.

CAPÍTULO II

Principios de contabilidad generalmente aceptados

concepto

En el lenguaje contable se conoce como principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) las guías que dictan las pautas para el registro, tratamiento y presentación de las transacciones económicas o financieras. Una de las principales razones por las cuales surgen los PCGA, está referida al entendimiento básico que debe tener un usuario sobre las cifras de una entidad para ser comparadas con otras similares. Cabe destacar, que tales principios pueden que no, en todos los casos, lleguen a la categoría filosófica de principios, ni sean necesariamente de aceptación general en el mundo actual.

Estos pronunciamientos no han surgido siempre de postulados o propuestas teóricas, sino que se han empleado, desarrollado y aceptado en la práctica y de ahí han sido trasladados a la doctrina contable. Es importante resaltar que, los principios y bases fundamentales de la contaduría no han sido descubiertos sino diseñados por el hombre para resolver tales necesidades de información financiera de los diversos usuarios, y que además, como la contabilidad es proyectada por el hombre para sus fines propios, tales principios no deben considerarse como fundamento inamovible y acabado, pues la profesión contable debe estar sustentada por la apertura de diferentes corrientes teóricas, con sus diferentes enfoques y metodologías, añadiendo los criterios sustancialmente distintos sobre la naturaleza de la contabilidad.

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, de acuerdo al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, citado por Romero (2001, p.15):

31

Son el conjunto de criterios utilizados por las entidades de un cierto lugar y momento dado, para fundamentar la elaboración y presentación de información financiera. Se dice que los principios son generalmente aceptados porque los interesados en la información los

requieren o los utilizan mucho más por conveniencia propia, respecto a prácticas sanas de contabilidad que por el imperio de una autoridad.

De acuerdo a lo planteado por Romero (2001, p.92), los principios de contabilidad generalmente aceptados conforman “conceptos básicos que establecen la delimitación y la identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los Estados Financieros”.

Lo anterior, se resume en el gráfico 2:

Gráfico 2

Relación entre los Estados Financieros y el Cuerpo Doctrinario de la Ciencia Contable

ESTADOS FINANCIEROS	
TÉCNICAS	METODOLOGÍAS
PRINCIPIOS	
SUPUESTOS FUNDAMENTALES	

Fuente: Catacora (1999)

Finalidad de los PCGA

Tomando como referencia a Catacora (2001), los principios de contabilidad generalmente aceptados deben cumplir con ciertos objetivos básicos a fin de darle una organización y sistematización a la teoría y práctica de la ciencia contable. Entre los propósitos básicos de los principios de contabilidad se encuentran: uniformar los criterios contables para el registro de las operaciones, refiriéndose a que las operaciones similares deben ser tratadas en forma homogénea. Cuando una empresa, por ejemplo vende a crédito una mercancía,

debe registrar como parte de su activo, el monto que tiene por cobrar a sus clientes y operaciones similares de otras empresas también deben ser contabilizadas de igual forma, a fin de establecer criterios uniformes para el registro de esas operaciones.

Otro objetivo de los principios de contabilidad es establecer tratamientos especiales para operaciones específicas, puesto que en la actividad comercial pueden surgir diferentes formas de llevar a cabo una operación que persigue el mismo fin. Un tercer objetivo es el de orientar a los usuarios de los Estados Financieros, determinado principalmente por los diferentes tipos de usuarios que puedan utilizar las cifras, ya sean usuarios internos, aquellos que se encuentran ligados en forma directa a la entidad cuyos Estados Financieros se están revisando o analizando, y externos, constituidos por todas aquellas empresas que tiene algún tipo de relación con una entidad, pero que no pertenecen formalmente a ellas.

Un último propósito de los PCGA, es el de sistematizar el conocimiento contable, el cual se considera uno de los más importantes, debido a que tiene que existir una correlación entre todos los pronunciamientos que emiten los gremios y cuerpos profesionales de la contaduría.

importancia de los pcga

Los principios de contabilidad conforman un conjunto de guías de acción y no verdades fundamentales a las que se les asigne el poder explicativo o de predicción. Estos principios son importantes pues constituyen la piedra angular sobre la que descansa el ejercicio profesional de la contaduría pública, los conceptos que fundamentan la profesión, los elementos que le proporcionan su carácter profesional y que la distinguen de la teneduría de libros, que como parte de la contabilidad, se relaciona básicamente con los procedimientos, es decir, el cómo hacer. La contabilidad, en sí, comprende los principios de contabilidad generalmente aceptados como fundamentos de la aplicación de los procedimientos, en pocas palabras, es el por qué y el para qué.

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, emite el compendio normativo técnico venezolano, la emisión de normas de contabilidad y auditoría están a cargo de los comités técnicos, los cuales son el Comité de Principios de Contabilidad y el Comité de Normas y Procedimientos de Auditoría, respectivamente.

El compendio normativo técnico venezolano está compuesto por Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC), Declaraciones sobre Normas y Procedimientos de Auditoría (DNA), Publicaciones Técnicas (PT), Normas sobre Servicios Especiales Prestados por los Contadores Públicos (SEPC) y Publicaciones Legales y Reglamentarias (PLR).

La Declaración de Principios de Contabilidad Número 0, señala en su párrafo 47, cuáles normativas que conforman el compendio normativo venezolano, son llamados Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados: "...se entiende por principios publicados por la Federación los por ella emitidos y auscultados a través de su Comité Permanente de Principios de Contabilidad como Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) o Publicaciones Técnicas (PT)".

declaraciones de principios de contabilidad

Las Declaraciones de Principios de Contabilidad, comprenden el conjunto de normas, disposiciones legales y reglas de aceptación general en Venezuela en la profesión de la Contaduría Pública, relacionada con el tratamiento contable de la información financiera y con la elaboración y presentación de los Estados Financieros.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela son emitidos en el seno del Comité Permanente de Principios de Contabilidad. Tomando como referencia a Rodríguez (2003), el proceso para la emisión de una DPC o PT en Venezuela, es el siguiente:

Se discute entre los integrantes del Comité el tópico que puede ser considerado para la emisión de un DPC o PT. El tema puede ser llevado por uno o más integrantes o puede ser planteado por un ente externo al Comité.

Considerado como importante el tema, se designa a una comisión o integrante para presentar el proyecto de DPC o PT.

En el seno del Comité se discute, de manera metódica, el proyecto hasta su total conformidad por los integrantes.

Se pasa el proceso de Auscultación (consulta) por parte de los usuarios de la información financiera. Este proceso, por lo general requiere un tiempo de 90 días. Como mecanismo de comunicación se utiliza: Página Web de la FCCPV, correspondencia a entidades usuarias, envío a los colegios federados de contadores públicos, etc.

Recibidas las propuestas, observaciones y recomendaciones sobre el proyecto de norma y concluido el tiempo de auscultación, se discuten las mismas en el seno del Comité. Algunas son incorporadas otras descartadas.

Se presenta el proyecto revisado, ante la mesa de trabajo de estudios e investigación, conformada en los Directorios Nacionales Ampliados (DNA), realizados tres veces al año (Mayo-Agostos-Noviembre), o en caso de urgencia, en un DNA extraordinario. Se somete a la consideración y aprobación del DNA el proyecto.

Aprobado, el siguiente paso es su impresión para los efectos divulgativos ante los usuarios.

La emisión de una declaración de principios de contabilidad requiere de un proyecto de la norma, luego la consulta con profesionales de la contaduría pública y otros interesados en la información financiera. El proyecto ya hecho factible con el proceso de auscultación

pública, es aprobado finalmente por la Federación, órgano que le da validez a la emisión de la norma.

Entre las Declaraciones vigentes por la Federación se encuentran:

DPC N° 0 → Normas Básicas y Principios de Contabilidad de Aceptación General (Emitida en 1997)

En ella se establecen los lineamientos teóricos a seguir por los profesionales de la contaduría para la preparación y presentación de los Estados Financieros, además sirve como marco teórico para la conformación de las Declaraciones futuras y la evaluación de las existentes, unido al adecuado análisis por parte de terceros de la información financiera.

Al Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, le corresponde la consideración de los boletines sobre el tratamiento que se debe dar a los conceptos que integran los Estados Financieros, con el fin de facilitar a los usuarios e interesados de dicha información, a su adecuada interpretación, evitando así confusiones que puedan desvirtuar la información suministrada.

De acuerdo con esta declaración, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados se definen como:

Un cuerpo de doctrinas asociadas con la contabilidad, que sirven de explicación de las actividades corrientes o actuales y como guía en la selección de convencionalismos o procedimientos aplicados por los profesionales de la Contaduría Pública en el ejercicio de las actividades que le son propias, en forma independiente de las entidades analizadas y que han sido aceptados en forma general y aprobados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela auscultados a través de su Comité Permanente de Principios de Contabilidad.

Además contiene la clasificación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en:

Postulados o Principios Básicos: Que constituyen el fundamento para la formulación de los principios generales;

Principios generales: Elaborados en base a los postulados, los cuales tienden a que la información de la contabilidad financiera logre el objetivo de ser útil para la toma de decisiones económicas y Principios aplicables a los Estados Financieros y a partidas o conceptos específicos: es decir, la especificación individual y concreta de los Estados Financieros y de las partidas específicas que lo integran.

Una manera de sentar las bases de la teoría contable, en cuanto a principios se refiere, la DPC N° 0 hace consideraciones necesarias para explicar lo que debe entenderse como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, es por ello que se muestra la clasificación siguiente:

Postulados Básicos:

Equidad: Está vinculada con el objetivo final de los estados contables. La información debe ser lo más justa posible y los intereses de todas las partes tomarse en cuenta en el apropiado equilibrio. Por consiguiente, los Estados Financieros deben estar libres de influencia o sesgo indebido y no deben prepararse para satisfacer a persona o grupo determinado.

Pertinencia: Exige que la información contable tenga que referirse o estar útilmente asociada a las decisiones que tiene como propósito facilitar o a los resultados que desea producir. En consecuencia es necesario concretar el tipo específico de información requerido en los procesos de toma de decisiones por parte de los usuarios de los Estados

Financieros, en función a los intereses específicos de dichos usuarios y a la actividad económica de la entidad.

Principios Generales:

Supuestos Derivados al Ambiente Económico.

Entidad: Define que todo Estado Financiero debe referirse a una entidad en la cual los propietarios o accionistas son considerados como terceros, por lo cual se tiene que segregar el patrimonio personal del propietario o dueño, del patrimonio de la entidad. Este principio tiene como objetivo principal la determinación del sujeto de la contabilidad, es decir el ente económico que realiza actividades de negocio, y como consecuencia se debe llevar la contabilidad, así como delimitar perfectamente la diferencia entre la personalidad jurídica de la empresa y los socios o dueños de la misma, para presentar información financiera de un solo ente diferente de los demás.

Énfasis en el Aspecto Económico: La contabilidad financiera enfatiza el aspecto económico de las transacciones y eventos, aún cuando la forma legal pueda discrepar y sugerir tratamiento diferente. En consecuencia, las transacciones y eventos deben ser considerados, registrados y revelados en concordancia con su realidad y sentido financiero y no meramente en su forma legal.

Cuantificación: La contabilidad solamente refleja información que pueda ser cuantificable en términos económicos y para la toma de decisiones igualmente de naturaleza económica. Cuando no existe información cuantificable, el Contador Público podría emitir una opinión con salvedad por limitación al alcance.

Unidad de Medida: El dinero es el común denominador de la actividad económica y la unidad monetaria constituye una base adecuada para la medición y el análisis. En consecuencia sin prescindir de otras unidades de medida, la moneda es el medio más

efectivo para expresar, ante las partes, los intercambios de bienes y servicios y los efectos económicos de los eventos que afectan la entidad.

Principios para Cuantificar las Operaciones.

Valor Histórico: 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 caso de ocurrir eventos posteriores que las hagan perder su significado, aplicando los métodos de ajuste aceptados por los principios de contabilidad.

Dualidad Económica: Establece que los hechos económicos llevados a cabo por una entidad deben ser expresados por medio de sistemas de contabilidad que den a conocer los dos aspectos que envuelve toda operación. Este principio es inherente a toda transacción que implique el intercambio de valores entre dos partes. Se hace referencia a los recursos que disponen las entidades y a las fuentes de donde provienen, presentando dos conceptos vitales para la adecuada comprensión de la situación financiera de la entidad: el origen y la aplicación de recursos.

Negocio en Marcha: Establece que a menos que se exprese lo contrario, se asume que una empresa que emite Estados Financieros se encuentra en la capacidad de continuar con sus operaciones por un periodo razonable de tiempo en el cual los Estados Financieros deben presentar las cifras que reflejan los registros contables. Esto justifica el hecho de que los empresarios inviertan cantidades fuertes de dinero, con la idea de que la empresa tiene una larga vida por delante, y en el transcurso de la misma recuperarán la inversión que efectuaron, además obtendrán un beneficio económico representado por las utilidades.

Realización Contable: Establece que una transacción económica debe ser registrada en los libros sólo cuando se haya perfeccionado la operación que la origina. Este principio es uno de los más importantes, sobre todo porque determina el momento en el cual debe registrarse

una operación, además indica la razón por la cual se debe registrar una operación o evento económico, es decir, responde a la pregunta: ¿por qué se registran las transacciones, cuya respuesta es: “porque se han realizado”, y considera tres situaciones en las que una operación debe ser registrada como los son cuando se han realizado transacciones con otras entidades, es decir, cuando se han llevado a efecto eventos hacia el exterior de la entidad; cuando se han llevado a cabo transacciones internas en la entidad y cuando se identifiquen y cuantifiquen eventos económicos externos a la entidad. En sí, este principio indica que todo lo que se realizó debe aparecer en la contabilidad y en los Estados Financieros e igualmente que todo lo que aparezca en la contabilidad y en los Estados Financieros, debió haberse realizado.

Período Contable: Establece que la contabilidad debe presentar información referida a ciertos periodos de tiempo, por lo cual los costos y gastos deben asociarse con los ingresos que se generan, sin tomar en cuenta el momento en el cual se cobren o se paguen. Esto surgió, ante la necesidad de tomar decisiones sobre una empresa en marcha y existencia continua, obligándose así a dividir su vida en periodos o lapsos convencionales de tiempo, denominados periodos contables. Dicho lapso puede variar de una empresa a otra, o dentro de la misma empresa pueden dar periodos de información parcial, como mensual y un periodo total que sería de un año. El objetivo de efectuar cortes en la vida de la entidad implica, entre otras cosas, la delimitación de la información financiera, en cuanto a su fecha o periodo; presentar el Balance General o el Estado de Resultado cuando sea práctico y significativo y mostrar un adecuado corte de operaciones en relación de ingresos, costos y gastos, activos, pasivos, etc., tanto al inicio como al final del periodo.

Principios Aplicables a los Estados Financieros.

Objetividad: Establece que solamente deben presentarse las cifras o estimaciones cuando se tengan las bases razonables para su cuantificación.

Importancia Relativa: Plantea que una cifra en los Estados Financieros es de importancia relativa, cuando una variación en la misma, pudiera afectar la decisión de un usuario de estas herramientas. También está referida a la naturaleza de la partida, es decir, que no necesariamente la cuantía determina su importancia relativa. En sí, el concepto de importancia relativa se refiere básicamente al efecto que tienen o tendrán las partidas en la información financiera. En relación con esto se dice, que toda partida cuyo monto o naturaleza tenga significación debe ser procesada y presentada, pues de no hacerlo, distorsionaría los objetivos de la información financiera.

Comparabilidad: Las decisiones económicas basadas en la información requieren en la mayoría de los casos, la posibilidad de comparar la situación financiera y resultados en operación de una entidad en períodos diferentes de su vida y con otras entidades, por consiguiente, es necesario que las políticas contables sean aplicadas consistentemente y uniformemente.

Revelación Suficiente: Establece que todo Estado Financiero debe tener la información necesaria y presentada en forma comprensible de tal manera que se pueda conocer claramente la situación financiera y los resultados de sus operaciones. Por esta razón la revelación puede darse por medio de las cifras de los Estados Financieros o en las notas correspondientes. Dicha información, debe ser, entre otras cosas, relevante e importante, procurando que la cantidad no vaya en detrimento de la calidad y suceda que aspectos importantes pasen desapercibidos para el usuario. Además se debe evitar en lo posible la presentación de datos cuyo significado sea confuso o contrario a lo que se desea expresar, no incluir demasiada información, ya que lejos de aclarar, enturbia los acontecimientos presentados.

Prudencia: Exige que los Estados Financieros muestren el escenario más conservador o que tenga menos optimismo. Esto a veces es entendido como el que refleje la menor utilidad o el mayor costo y/o gasto.

En la parte final de la Declaración de Principios de Contabilidad N° 0, se contempla la jerarquización para la aplicación supletoria de otros pronunciamientos. El orden es el siguiente:

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados publicados en Venezuela: estos son emitidos en el seno de la Federación a través del Comité Permanente de Principios de Contabilidad. Están referidas a las Declaraciones de Principios de Contabilidad y Publicaciones Técnicas. En el caso de que algún aspecto no se encuentre en estos pronunciamientos se adoptarán los siguientes rubros.

Normas Internacionales de Contabilidad: Son emitidas en el seno del Comité Internacional de Normas de Contabilidad, organismo independiente estructuralmente de la Federación Internacional de Contadores Públicos. Es importante resaltar la relevancia que han adquirido las normas de contabilidad a nivel de los distintos países, no sólo como normas utilizadas para la preparación de Estados Financieros empleados internacionalmente, sino como normas locales en la medida en que muchos países las han adoptado directamente como normas propias o como base para la redacción de disposiciones locales.

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en México: Constituidos por los boletines y circulares emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, siendo este una organización civil sin fines de lucro. El Comité de Principios de Contabilidad de dicho instituto, tiene como función primordial: la emisión de nuevos pronunciamientos, así como la revisión y actualización de los emitidos previamente.

Las FAS (Financial Accounting Standard): Emitidas por la Junta de Normas de Contabilidad Financiera FASB (Financial Accounting Standard Board). Esta organización fue fundada en 1972 de manera independiente del AICPA (American Institute of Certified Public Accounting). Su objetivo es estudiar, actualizar y promulgar nuevas normas de contabilidad.

DPC N° 2 → Contabilización de Costos y Gastos de Empresas o Actividades en Período de Desarrollo. (Emitida en 1983)

Esta declaración hace referencia a la correcta contabilización de los costos y gastos de aquellas entidades o actividades que se encuentran en períodos preoperacionales.

En este sentido, una compañía en etapa de desarrollo o que tenga una actividad en tal condición, debe emitir los mismos Estados Financieros que otras entidades en una etapa comercial normal conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

El desarrollo económico de un país está íntimamente ligado al avance tecnológico, tal y como lo plantea el párrafo uno de esta declaración: “los criterios aplicables a la contabilización de los costos y gastos de empresas o actividades que se encuentran en período de desarrollo requieren de un tratamiento cónsono con la condición de Venezuela como país en vías de desarrollo”.

La declaración debe ser considerada para la elaboración de los Estados Financieros de todas aquellas entidades o actividades en periodo de desarrollo ubicadas en el país, incluyendo las empresas con participación del Estado, siempre que su objetivo sea la obtención de un beneficio, es por ello que se excluye su aplicación a las empresas sin fines de lucro, industrias extractivas y aquellas sujetas a regulaciones especiales disconforme con este pronunciamiento.

Esta normativa define en su párrafo siete literal F, que una empresa en período de desarrollo:

Es toda entidad económica cuyos recursos y esfuerzos están dirigidos, sustancialmente, a colocar las operaciones de una empresa o actividad normal, independientemente de: a) La actividad desplegada para la venta de sus productos o servicios. b) La situación del mercado y c) de la rentabilidad obtenida en esa etapa.

Todos los costos y gastos incurridos por las empresas a las que se refiere esta normativa desde su etapa de organización hasta que alcance su actividad comercial normal, deben ser capitalizados. La capitalización de estos costos y gastos estará en función de su recuperación en ejercicios futuros, si existiesen dudas acerca de su recuperabilidad, deberían considerarse como pérdidas del ejercicio.

El diferimiento de los costos y gastos evita que una entidad presente duda sobre su continuidad como empresa en marcha, debido a que durante este periodo ha invertido parte significativa de su capital para instalarse. En caso de obtener ingresos deberán ser imputados a los costos y gastos incurridos en ese mismo periodo para contribuir a la mejor interpretación de su situación financiera.

Los costos y gastos comienzan a ser amortizados en el momento en que la entidad alcance su etapa comercial o industrial normal en un lapso máximo de cinco años.

DPC N° 3 → Contabilidad para el Impuesto Sobre la Renta (Emitida en 1983)

Tiene como objetivo regular la adecuada contabilización del gasto del Impuesto Sobre la renta en el período en que se causa y no en el que se paga, ya que por lo general los ejercicios económicos no coinciden. Es por ello, que la normativa destaca, en sus párrafos tres y cuatro, lo siguiente:

La asignación dentro del periodo es básicamente la distribución del gasto total de impuesto de un ejercicio entre los resultados de las operaciones normales y las partidas extraordinarias en el caso de resultados. La asignación entre periodos es el problema principal y encierra la mayoría de los efectos que se originan por las diferencias de tiempo en el reconocimiento de ingresos y gastos, las pérdidas trasladables para fines fiscales y las rebajas para nuevas inversiones. Algunas transacciones afectan la determinación de la

utilidad contable en periodos diferentes a aquellos que son considerados en el cálculo de la renta gravable. La asignación del gasto entre los resultados de ejercicios diferentes requiere el uso de cargos o créditos diferidos en el balance general y por consiguiente a este proceso de asignación se le conoce como la contabilidad del impuesto sobre la renta por el método diferido.

El tratamiento consiste en establecer un cargo razonable al resultado del ejercicio, presentar en el Balance General como un cargo o un Crédito diferido la diferencia entre el impuesto reconocido como gasto y el impuesto causado según la declaración de rentas o revertir parcial o total el saldo diferido cuando su continuación en el Balance es injustificable. El pronunciamiento señala en su párrafo cinco el procedimiento para el traslado de cargos o créditos a períodos futuros:

La asignación entre períodos siempre traslada un cargo o un crédito a un ejercicio futuro, o libera un diferido que se creó anteriormente. La asignación dentro del periodo, en cambio, puede trasladar un cargo fiscal a un ejercicio anterior, o sea, puede ajustar las ganancias retenidas al comienzo del ejercicio.

A efectos de esta normativa, en su párrafo siete literales b, e y f, se debe entender como: renta gravable “el monto de los resultados del ejercicio fiscal obtenido de la asociación de los ingresos gravables con los costos y gastos deducibles de conformidad con las disposiciones fiscales” y por diferencias permanentes “las diferencias entre la renta gravable o pérdida fiscal y la utilidad o pérdida contable neta de un período que no se revierten en períodos posteriores” y por diferencias temporales:

Son las diferencias entre la renta gravable o pérdida fiscal y la utilidad neta o pérdida neta de un período, que se originan porque algunas partidas de ingresos y gastos se incluyen en la renta gravable en periodos distintos de aquel en el que se incluyen en la utilidad o

pérdida neta. Las diferencias temporales se originan en un periodo y se revierten en uno o más períodos posteriores.

El impuesto sobre la renta por pagar de un ejercicio económico se calcula de acuerdo a la normativa legal (Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento), las cuales difieren de los principios de contabilidad en la asociación de ingresos y gastos a efectos de determinar la utilidad contable antes del impuesto.

Las diferencias entre la utilidad fiscal y la contable se debe a:

Los costos y gastos se registran para fines contables antes de que sean reconocidos para fines fiscales.

La entidad determina en primer término su utilidad contable y en segundo término su renta gravable.

La utilidad se determina para fines fiscales antes que para fines contables.

Los costos y gastos se incluyen en la declaración de rentas antes de registrarlos para fines contables.

La profesión en Venezuela ha adoptado el método del diferimiento para la asignación del impuesto sobre la renta por ser práctico y éste consiste en diferir el impuesto de las diferencias temporales y asignarlos a períodos futuros en las que se revertirán, el impuesto diferido no representa flujo de efectivo por lo que su presentación en el Balance General no representa derechos a recibir efectivo ni obligación de pagarlos.

En el método del diferimiento, el efecto fiscal de las diferencias temporales se asocia con el total de éstas, es decir, el aumento o disminución neta de un conjunto de diferencias temporales similares, indistintamente de su naturaleza, son reconocidos en función del cambio en el grupo de las diferencias.

Cabe destacar que las rebajas del impuesto sobre la renta por inversiones en activos fijos establecidos en la ley, deben ser tratadas como una disminución del impuesto por pagar y no como una disminución del costo del activo.

DPC N° 6 → Revelación de Políticas Contables (Vigente a partir de 1987)

Para que los Estados Financieros estén de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, es fundamental que estos incluyan la revelación de aspectos necesarios para su adecuada interpretación por parte de los usuarios. Estos aspectos consisten en la forma, disposición, contenido y notas anexas.

En sus párrafos, la normativa se refiere al gran apego que debe existir entre los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y la información contable, señalando además que:

Los Estados Financieros son el producto final del proceso contable financiero, el cual se rige por Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en tres niveles: principios generales, principios de operación y principios detallados. El aplicar principios de contabilidad generalmente aceptados requiere la emisión de un juicio en cuanto a la relativa aplicabilidad de principios alternativos aceptables y métodos de aplicación de circunstancias específicas de actividades económicas diversas y complejas.

Los Estados Financieros son el medio principal para suministrar información acerca de las entidades desplegadas por la entidad, por medio de:

La situación financiera a una fecha determinada.

El resultado de sus operaciones.

El movimiento de su efectivo por el período terminado.

Para que los Estados Financieros sean de gran utilidad a sus usuarios es necesario incluir como parte integral de estos, una descripción de la política contable de la entidad, esto aplica a todas las empresas sin importar el objetivo económico perseguido, con o sin fines de lucro.

Para efectos de esta declaración, la política contable de la entidad informadora son todos los principios de contabilidad específicos, y los métodos de aplicación de esos principios que a juicio de la gerencia son los más adecuados de acuerdo a su estructura y actividades.

La normativa señala en su párrafo diez el contenido que debe incluir las revelaciones contables:

...En general, la revelación debe abarcar conceptos importantes en cuanto a lo apropiado de los principios que se relacionan con el reconocimiento de ingresos y aplicación de costos de activos a períodos corrientes y futuros en particular, debe de abarcar aquellos principios de contabilidad y métodos que conllevan algo de lo siguiente: a) Una selección de las alternativas existentes aceptables. b) Principios y métodos peculiares a la industria en la cual opera la entidad informadora, aún si tales principios y métodos son seguidos predominantemente en esa industria. c) Aplicaciones no usuales o nuevas aplicaciones de principios de contabilidad generalmente aceptados (y, cuando aplique, de principios y métodos peculiares a la industria en la cual opera la entidad informadora).

La revelación de políticas contables debe referirse a partes específicas ya presentados en los Estados Financieros sin llegar a duplicar detalles ya presentados en otra parte de los mismos.

La revelación de políticas contables es flexible, por cuanto es a juicio de la entidad informadora identificar y describir las políticas contables adoptadas. No existe un criterio específico de cuánta información debe revelarse, sino más bien requisitos mínimos que son establecidos en las Declaraciones de Principios de Contabilidad. El comité sugiere que la revelación de políticas contables importantes se presente como la primera nota a los Estados Financieros.

Un parámetro válido que puede utilizar el contador público para cumplir con la revelación necesaria, es el de importancia relativa, de tal forma que se tenga la información necesaria y sea presentada donde corresponda. Además la responsabilidad por la revelación de la información, recae sobre la gerencia de la empresa y en caso de que tal revelación no sea suficiente, el contador público independiente debe emitir una opinión con salvedad en su dictamen de auditoría.

DPC N° 7 → Estados Financieros Consolidados, Combinados y Valuaciones de Inversiones Permanentes por el Método de Participación Patrimonial (Vigente a partir de 1987)

Esta norma regula la valuación de las inversiones en acciones comunes en los Estados Financieros, y esto está en función a la cantidad de acciones poseídas.

Cuando se adquieren acciones en otra compañía, la inversión se registra por el monto pagado, este incluye el costo de adquisición y otros costos incurridos para comprarla, siempre que este total no exceda al valor de mercado, conforme con el principio del costo. Posteriormente la medición de la inversión estará sujeta al grado en que la compañía pueda ejercer control sobre las políticas de la otra compañía.

De acuerdo a esta declaración, en el párrafo tres primera parte, se debe entender como influencia significativa “la capacidad de la compañía inversora para afectar, en grado importante, las políticas operacionales y financieras de otra empresa, de la cual posee acciones con derecho a voto.” y como control

La capacidad de la compañía inversora para determinar las políticas operacionales de la otra empresa, de la cual posee acciones con derecho a voto. Para todos los propósitos prácticos, se presume que existe control cuando la compañía inversora posee más del 50% de las acciones con derecho a voto de la otra compañía.

Cuando la organización adquiere en otra entidad más del 50 por ciento de sus acciones se dice que tiene el control en las decisiones financieras y operativas de la misma y debe presentar sus Estados Financieros Consolidados; si la entidad adquiere entre el 20 y el 50 por ciento de las acciones de la entidad receptora de la inversión, tiene una influencia significativa en ésta y presentará la inversión en sus Estados Financieros por el Método de Participación Patrimonial; si adquiere menos del 20 por ciento de las acciones presentará la inversión en sus Estados Financieros por el método del costo.

En muchas ocasiones los Estados Financieros de la empresa controladora llamada matriz no presentan por si solos la información necesaria que se obtiene cuando se emiten Estados Financieros Consolidados, estos últimos permiten una comprensión global sobre la situación financiera, el resultado de las operaciones y de las compañías relacionadas bajo el postulado del principio de contabilidad conocido como entidad. Los Estados Financieros Consolidados se elaboran para los accionistas y administradores de la empresa controladora, se justificará la presentación de Estados Financieros individuales de la compañía matriz cuando sean requeridos para cumplir con aspectos legales.

La condición necesaria para consolidar, es poseer directa o indirectamente más del 50 por ciento de las acciones con derecho a voto. No es necesario consolidar una filial, de acuerdo

a la declaración, cuando su control sea temporal, se encuentre en quiebra o en una reestructuración legal.

En el caso que las fechas de cierres de los ejercicios económicos de las compañías relacionadas sean diferentes la norma sugiere en su párrafo 11:

Cuando la diferencia no sea mayor de tres meses, por lo general, es aceptable usar para propósitos de consolidación los Estados Financieros de la filial según su ejercicio fiscal. Cuando se haga así, debe darse reconocimiento mediante su inclusión en los estados financieros consolidados o su revelación en los estados correspondientes, al efecto de los sucesos que se hubieran presentado entre las fechas de los estados financieros y en qué manera importante afectan la situación financiera o los resultados de operaciones.

Se puede excluir de la consolidación, aquellas filiales cuyas operaciones difieren significativamente de las actividades del resto de las empresas que consolidan, en tal caso la inversión se presentará en el balance bajo el método de participación patrimonial.

Para elaborar los Estados Financieros consolidados deben eliminarse todos los saldos y transacciones realizadas entre las compañías del grupo consolidado, así como las ganancias o pérdidas originadas por operaciones entre las mismas.

Cualquier diferencia no atribuible a los activos, deberá presentarse en el Balance Consolidado General según su naturaleza. El exceso del costo sobre el valor en libros, se ubicará en el último renglón del activo. Este exceso se amortizará en un período no mayor a 20 años.

En el caso, en que la diferencia se origine por exceso del valor según libros sobre el costo, se presentará en el patrimonio.

La porción de los inversionistas minoritarios en el capital contable consolidado, deberá presentarse como una partida entre el pasivo y el patrimonio. Así mismo en los resultados

consolidados, la participación de los minoritarios deberá deducirse de la utilidad o pérdida neta de las compañías.

En el Estados de Resultados Consolidado solo debe incluirse la porción de los resultados de la subsidiaria proporcional al período en el cual la matriz adquirió la inversión, por ello si la fecha de adquisición es una fecha intermedia del ejercicio económico la norma sugiere en su párrafo 21:

...El método preferido por su conveniencia práctica es tratar la compra como si fuese hecha al principio del ejercicio incluyéndola en los resultados consolidados y deducir en la parte final del estado consolidado de resultado, las ganancias anteriores a la fecha de adquisición. Otro método consiste en incluir en los estados consolidados únicamente los ingresos y gastos de la filial posteriores a la fecha de adquisición.

El método de participación patrimonial es aplicable por la compañía inversora cuando ejerce influencia significativa sobre la compañía emisora.

Las inversiones deberán presentarse al costo o al valor de mercado, el menor. El método del costo reconoce como ingresos los dividendos o intereses recibidos por la subsidiaria.

Cuando dos o más compañías están dirigidas por una gerencia común pero no existe relación de inversión entre las mismas, es adecuado presentar Estados Financieros Combinados. Para su elaboración, el tratamiento contable, es similar al procedimiento para preparar Estados Financieros Consolidados.

DPC N° 8 → Contingencias (Vigente a partir de 1987)

El pronunciamiento regula las normas de contabilidad financiera e informes para contingencias, pero excluye a aquellas derivadas de los costos de pensión, contratos de

compensación diferidos, las acciones emitidas a empleados, así como otros gastos de empleados, seguros colectivos, compensaciones a los trabajadores y beneficios por incapacidad.

De acuerdo con esta declaración, en el párrafo uno, una contingencia se define como:

Una condición, situación o conjunto de circunstancias existentes, que involucran incertidumbre sobre una posible ganancia (contingencia de ganancia) o pérdida (contingencia de pérdida) para una empresa, que se resolverá finalmente cuando uno o más hechos futuros se produzcan o dejen de producirse. La resolución de la incertidumbre puede confirmar la adquisición de un activo o la reducción de un pasivo, o la pérdida o deterioro de un activo o la creación de un pasivo.

Los términos empleados para clasificar las probabilidades para contingencias de pérdidas de acuerdo a la normativa, indicada en su párrafo cuatro, son:

a) Probable: El acontecimiento o acontecimientos futuros que probablemente ocurrirán. b) Razonablemente probable: La probabilidad que el acontecimiento o acontecimientos futuros ocurran es más que remota pero menos que probable. c) Remota: La probabilidad que el acontecimiento o acontecimientos futuros ocurran es ligera.

Una contingencia de pérdida debe ser registrada con cargo a los resultados cuando: la información disponible antes de elaborar los Estados Financieros indica que se ha deteriorado o se ha incurrido en un pasivo y el monto de la pérdida puede estimarse adecuadamente.

Es necesario revelar la naturaleza y el monto de una acumulación calculada de acuerdo a esta norma, pues su omisión inducirá a errores en la interpretación de los Estados Financieros. También deberá revelarse toda contingencia de pérdida no acumulada por no reunir los requisitos para su registro.

Las contingencias de ganancias no deberán acreditarse a los resultados del ejercicio, ya que hacerlo reconocería ingresos antes de su realización, lo cual contradice el principio de contabilidad de prudencia. Ésta solo deberán revelarse adecuadamente.

DPC N° 9 → Capitalización de los Costos de Intereses (Vigente a partir de 1987)

Este pronunciamiento se emitió debido a que en los últimos años los créditos externos se han incrementado para el financiamiento de activos fijos destinados a ampliar la capacidad productiva de las empresas.

De acuerdo a la norma, en su párrafo dos, el costo por interés “incluye el interés reconocido en obligaciones, teniendo tasas explícitas de interés, interés atribuido a ciertos tipos de cuentas por pagar e interés relacionado a un arrendamiento financiero de capital determinado”.

El pronunciamiento establece el tratamiento contable para la capitalización de los costos por intereses. El costo por interés es capitalizable para aquellos activos que requieren acondicionarlos para su uso futuro, ejemplo de ello son los activos construidos, producidos para uso de la empresa, para su venta o arrendamiento o manufacturados en proceso no rutinarios.

La capitalización de intereses no es requerida por el presente principio, cuando el monto de los intereses no sea de importancia relativa, por lo que es factible reconocerlo como gastos del ejercicio.

De acuerdo con el párrafo siete de la declaración, señala los objetivos que persigue la capitalización de intereses, entre los cuales se encuentran:

Obtener una medida del costo de adquisición, que refleje más acertadamente la inversión total de la empresa en el activo; y b), cargar un costo que se relaciona con la adquisición de un recurso, que beneficiará a períodos futuros contra los ingresos de los períodos beneficiados.

El costo por interés capitalizable será aquel incurrido durante el período de adquisición del activo y que hubiera podido evitarse si no se hubieran incurrido gastos para su adquisición. En un ejercicio económico el monto capitalizable no deberá ser superior al monto total por interés causado por la entidad en ese lapso.

De acuerdo a la normativa, en su párrafo 16, los desembolsos capitalizables, son gastos capitalizados que califican:

...que han requerido el pago de efectivo, la transferencia de otros activos, o contraer una deuda sobre la cual se reconoce interés (en contraste con pasivos, como cuentas por pagar, acumulaciones y retenciones sobre los cuales no se reconoce interés).

El lapso en el cual se capitalizarán los intereses comprenderá desde el momento en que se incurre en un gasto para el activo, se estén realizando actividades para su puesta en marcha y se incurren en costos por interés. El período de capitalización finalizará cuando el activo este terminado y listo para su uso.

Cuando los principios contables dispongan el registro de un activo por un valor menor a su costo de adquisición, la capitalización de interés no concluirá por este hecho. Ante esta circunstancia la provisión para reducir el costo de adquisición será aumentada.

Al considerar el costo por interés como uno de los elementos del costo de adquisición del activo deberá dársele el mismo tratamiento que los otros elementos que forman parte del costo.

El tratamiento contable de los costos por intereses en la adquisición de activos establecidos en esta declaración difieren de la disposición fiscal venezolana debido a que esta última excluye del costo de los inmuebles los intereses y demás gastos financieros.

DPC N° 10 → Normas para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efectos de la Inflación (Revisada e Integrada en el 2000)

En una economía inflacionaria presentar los Estados Financieros a valores de adquisición no suministra la información requerida por los usuarios de manera adecuada, ya que su interpretación puede inducir a errores, debido a que la inflación distorsiona la información contable pues no es posible comparar registros valorados con dinero de poder adquisitivo diferente.

Según Freitas (1998, p.15) la inflación se define como:

El fenómeno económico caracterizado por el incremento generalizado de los precios de los bienes y servicios. Dicho incremento se produce por el desequilibrio entre la oferta y la demanda de los bienes y servicios que genera el aparato productivo. Se produce el aumento de precios porque la demanda es mayor que la oferta.

La DPC N° 10 (revisada e integrada con sus tres boletines de actualización y Publicaciones Técnicas número 14 y 19) es aplicable a los ejercicios que se inician a partir de enero de 2001 (pudiendo por decisión de la administración su aplicación anticipado). Los cambios en comparación con la anterior DPC N° 10, no son de fondo sino de forma.

Cabe destacar, que el pronunciamiento venezolano, establece en su párrafo 15, lo siguiente:

Es política de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela mantener información continua sobre todos los aspectos relevantes de los principios de contabilidad

de aceptación general para emitir su aplicación clara y para que su normativa sea suficientemente conocida por los usuarios de los Estados Financieros.

El tratamiento contable para adoptar los efectos de la inflación en la información financiera son el método del nivel general de precios, el método del nivel específico de precios y el método mixto.

El método de costos corrientes o el nivel específico de precios, consiste en reemplazar los valores de ciertos activos por sus valores corrientes, este método no es considerado el más apropiado en Venezuela, debido a que de acuerdo al pronunciamiento los Estados Financieros deberán ser presentados conforme al método del nivel general de precios o el método mixto.

El método del nivel general de precios o precios constantes, ajusta las partidas de los Estados Financieros históricos a moneda constante, las cuales deberán presentarse en los mismos a su costo histórico reexpresado o valor recuperable el menor. De acuerdo a este método, las partidas se clasifican en monetarias y no monetarias, que según Freitas (1998, p.18) tomando como referencia a Ortega, los valores monetarios se definen como “aquellos valores que consisten en dinero o constituyen derechos u obligaciones expresados en dinero cuya representación actual en determinado número de unidades monetarias suele no modificarse independientemente del grado de inflación presente o futura”. Por lo general estas partidas pierden su poder adquisitivo en proceso inflacionario.

El mismo autor plantea la definición de valores no monetarios “aquellos que como consecuencias de fenómenos inflacionarios sufren incremento en el número de unidades monetarias que lo representa, guardando cierto paralelismo con la inflación”.

Esta declaración, en su párrafo 40, señala el concepto de la posición monetaria como:

La ganancia o pérdida monetaria es la consecuencia de exponer la posición monetaria neta de la entidad a lo largo de un período de fluctuación del poder adquisitivo del dinero. Se define una posición monetaria activa, cuando los activos monetarios superan los pasivos monetarios y una posición monetaria pasiva, cuando los pasivos monetarios superan los activos monetarios.

El método mixto, consiste en reexpresar las partidas por el método del nivel general de precios y posteriormente sustituir los valores corrientes de los activos fijos o activos fijos e inventarios, generando un resultado no realizado por la tenencia de activos no monetarios, que se presentará en el patrimonio. El resultado realizado en un ejercicio por la tenencia de activos no monetarios, se determina por la diferencia entre el costo de venta y los gastos de depreciación, a costos históricos reexpresados con los valores corrientes.

El costo histórico reexpresado es el valor de adquisición correspondiente a valores monetarios del pasado, que se convierten a unidades monetarias del presente aplicándoles un factor de conversión cuyo numerador es el Índice de Precios al Consumidor actual (IPC) presentado por el Banco Central de Venezuela y denominador el IPC de Origen.

Los costos de intereses son afectados por la tasa de inflación. Por lo que los gastos de intereses para la adquisición, construcción e instalación de activos, se reconocen en el ejercicio en el cual se incurren. Solo se capitalizarán la porción de los intereses que sean superior a la tasa de inflación.

De acuerdo a lo que establece la normativa, los Estados Financieros básicos que deberán presentar las entidades ubicadas en el país deberán ser ajustados por los efectos de la inflación, cuando se considere que los Estados Financieros históricos suministren información útil a los usuarios, estos últimos podrán presentarse como información complementaria. Con respecto a esto la DPC N° 10, en su párrafo 54, establece:

La única excepción a esta regla es cuando la inflación del ejercicio no sobrepase un (1) dígito, en cuyo caso, se deberán incorporar los efectos de la inflación en los Estados Financieros cuando dichos efectos se consideren relevantes, conforme a los principios generales de importancia relativa, Comparabilidad y revelación suficiente, establecidos en la declaración de principios de contabilidad N° 0, (DPC 0).

En el supuesto caso de no incorporar los efectos de la inflación, deberán considerarse los últimos Estados Financieros reexpresados como la base de registros para la emisión de los Estados Financieros básicos posteriores.

Todos los resultados de los ajustes por inflación, que según la Declaración de Principios de Contabilidad N° 10 derogada se resumía en la cuenta Resultado por Exposición a la Inflación (REI) deben transferirse a la cuenta de utilidades retenidas acumuladas, constituyendo así el REI una capa de éstas últimas.

Otra variante con respecto a la normativa anterior, es la presentación del capital social debido a que la presente declaración elimina la cuenta Actualización del Capital y dispone que debe presentarse una sola partida en el Balance General denominada Capital Social Actualizado, la cual se compone por la sumatoria del capital social nominal más su actualización. Esto obedece al mal uso que en la práctica se le dio a este concepto, por lo que el actual pronunciamiento, establece que su destino es la capitalización.

El Resultado Monetarios del Ejercicio (REME) es un cargo o un crédito a los resultados del ejercicio y su valor proviene de la diferencia entre la Posición Monetaria Neta Estimada y la Posición Monetaria Neta a fecha de cierre, debiéndose presentar en el Costo Integral de Financiamiento (CIF) en conjunto con los intereses no capitalizables y el resultado por el diferencial cambiario.

Para incorporar a los Estados Financieros los valores corrientes, la empresa deberá contratar a un personal calificado de tasadores para garantizar la seguridad de los mismos.

El avalúo deberá estar firmado por quien lo realiza y este aceptará la obligación de efectuar su trabajo de manera independiente y ofrecer resultados imparciales.

Los avalúos, de acuerdo con la normativa en su párrafo 126, se incorporarán a los Estados Financieros cuando cumplan con la siguiente condición:

...deben referirse a una estimación realizada no más de treinta y seis (36) meses antes de la fecha del último balance presentado. La actualización durante dicho lapso hasta la fecha del balance puede realizarse mediante la aplicación de índices de precios generales o específicos.

DPC N° 11 → Estado de Flujo del Efectivo (Revisada en el 2002)

Esta normativa establece el procedimiento contable para la preparación del Estado de Flujo del Efectivo.

El flujo del efectivo tal y como lo plantea la Declaración de Principios de Contabilidad N° 0 constituye uno de los Estados Financieros básicos y deberá prepararse en base a las partidas de efectivo y sus equivalentes y no en criterio al capital de trabajo.

Cuando se presenten Estados Financieros ajustados por inflación este también deberá ajustarse a bolívares constantes, así como al final del Estado Financiero se reflejará un desglose del Resultado Monetario del Ejercicio (REME) correspondiente a cada actividad. La precisión para su cálculo es relevante en las economías inflacionarias debido a que es una partida monetaria y está íntimamente ligada a la pérdida de valor de la moneda.

El pronunciamiento define en su párrafo 15 el término de efectivo y equivalentes:

a) Efectivo disponible, depósitos a la vista en bancos u otras instituciones financieras, es decir cualquier partida que permita a la entidad, en cualquier momento, depositar o retirar fondos sin previo aviso. b) Inversiones líquidas y fácilmente convertibles, con fechas de vencimiento inferiores a tres (3) meses, tales como: certificados de depósitos, activos líquidos, depósitos a plazo fijo, bono cero cupón, mesa de dinero, etc.

Este estado, suministra información sobre las entradas y salidas del efectivo y equivalentes, es decir, el efectivo que una empresa recibe o entrega sobre el período presentado, permitiendo a que los usuarios de los Estados Financieros puedan, de acuerdo a la normativa en su párrafo 12:

a) Evaluar la capacidad de la entidad para generar flujos futuros de efectivo y equivalentes, permitiéndoles desarrollar modelos para evaluar y comparar el valor presente de los flujos netos de efectivo de diferentes empresas. b) Evaluar las razones de las diferencias entre la utilidad neta y los ingresos y desembolsos de efectivo y equivalentes relacionados. c) Evaluar los efectos sobre la situación financiera de una entidad y las transacciones de inversión y financiamiento que utilizaron efectivo y equivalentes durante el período. d) Permite comprobar la exactitud de evaluaciones pasadas respecto de los flujos futuros, así como para examinar la relación entre rendimiento, flujos de efectivo netos y el impacto de los cambios en los precios.

La estructura de este Estado Financiero requiere agrupar según las actividades realizadas por la entidad, la obtención de los ingresos de efectivo y sus desembolsos en:

Actividades de operación, las cuales se encuentran vinculadas con las transacciones del Estado de Resultado.

Actividades de inversión tal y como lo define la Declaración de Principios de Contabilidad en su párrafo 29:

Incluyen otorgar y cobrar préstamos, adquirir o traspasar una deuda o instrumento de participación y la adquisición de activos necesarios para la producción de bienes y servicios (distintos de los inventarios objeto del tráfico de negocio)

Actividades de financiamiento, según Freitas (1998, p. 6) “son los que están relacionados con la obtención de recursos cuando se reciben préstamos o se emiten valores y la cancelación a los acreedores y propietarios”.

Las cifras con las que se elabore el Estado de Flujo del Efectivo deberán corresponder a los ingresos y desembolsos brutos de efectivo, por ser más relevantes que los montos netos, aunque en ciertas ocasiones lo planteado por el pronunciamiento, es que las cifras netas proveen de suficiente información y pueden ser empleados para elaborar Estados Financieros.

Existen dos métodos para la elaboración del Estado del Flujo de Efectivo:

Método directo: el cual consiste en presentar la suma aritmética por montos brutos del efectivo involucrado en las distintas actividades y por el monto neto las actividades de operación. Este método es el sugerido por la declaración. Las entidades que adopten este método, deberán reportar por ítems el efectivo derivado de las siguientes actividades: Cobros a clientes, ingresos por intereses y dividendos, pagos a proveedores, sueldos y salarios y demás remuneraciones, intereses pagados, pago de impuestos así como otros desembolsos vinculados a las actividades de operación.

Método indirecto: que de acuerdo a la normativa en su párrafo 38:

...requiere ajustar la utilidad o pérdida neta para eliminar de esta los efectos de todos los diferimientos de ingresos y desembolsos de efectivo relacionados con las actividades pasadas, tales como los cambios en el inventario durante el período, ingresos diferidos, acumulaciones de ingresos y egresos por operaciones futuras esperadas, tales como los cambios en las cuentas a cobrar y por pagar ocurridas durante el período y los efectos de

todas las partidas relacionadas con flujos de efectivo de inversión o financiamiento, tales como la depreciación, amortización de intangibles, prepagados y diferidos, resultados sobre la venta de propiedades, planta y equipos y participación en los resultados de la filiales cuando se usa el método de participación patrimonial para registrar las inversiones.

Este método parte del resultado neto y se procede a conciliar con el efectivo neto aplicado en las operaciones. Además relaciona el Estado de Resultado y el Estado de Flujo de Efectivo. Para el cálculo de dicha conciliación, existen reglas generales, entre ellas se encuentra la sustracción de aumentos en activos circulantes, así mismo restar las disminuciones de pasivos circulantes, sumar disminuciones de activos circulantes que no son efectivo y sumar los aumentos en pasivo circulantes.

Además debe conciliarse las cantidades que se incluyen en el resultado neto, pero que representan actividades financieras o de inversión como sumar la pérdida (o restar la ganancia) obtenida por la venta de activos fijos, sumar la pérdida (o restar la ganancia) obtenida por extinción de la deuda y sumar los cargos contra los resultados que no requieren efectivo como por ejemplo la depreciación y agotamiento.

Las partidas extraordinarias deberán presentarse por separado, en el Estado de Flujo del Efectivo dentro de las actividades que las originaron.

Se deberá revelar en una nota, aquellas transacciones económicas que afecten la situación económica de la empresa que no generen desembolsos de efectivo.

En el caso en que la entidad pueda elaborar flujo del efectivo por segmentos, es viable proceder a su presentación, debido a que aportaría, a los usuarios de los Estados Financieros, mejor información acerca de los flujos del efectivo de cada parte integrante de la empresa, y de todas como un conjunto.

DPC N° 12 → Tratamiento Contable de las Transacciones en Moneda Extranjera y Conversión y Traducción de Operaciones en el Extranjero (Vigente a partir de 1995)

El pronunciamiento es aplicable a todas las empresas de cualquier naturaleza ubicadas en el país, que realicen transacciones en moneda foránea o tengan transacciones fuera del país, pues establece el tratamiento contable para registrar y presentar operaciones en moneda extranjera en los Estados Financieros y la incorporación de la información financiera de las filiales ubicadas en el exterior.

Toda empresa ubicada en Venezuela deberá presentar sus estados Financieros en moneda nacional, en caso de discrepancia con lo expresado anteriormente deberá revelar con qué fines se emiten los mismos en moneda diferente a la local.

La declaración no se refiere a la conversión de Estados financieros en bolívares de una empresa venezolana a una moneda extranjera, para beneficio de los usuarios que estén acostumbrados a esa otra moneda o por otras razones similares.

De acuerdo a esta declaración, las actividades en moneda extranjera se clasifican en: transacciones en moneda extranjera y operaciones en el extranjero. Según Catacora (1999, p.321)

Transacciones en moneda extranjera, es decir, intercambios de bienes y servicios que realiza una compañía venezolana en moneda extranjera, esto genera cuentas por cobrar o pagar en moneda extranjera, las cuales para ser registradas en la contabilidad de la compañía y representados sus saldos en los Estados Financieros deben ser convertidos a moneda nacional...Operaciones en el extranjero, son aquellas realizadas por las filiales de compañías venezolanas en el extranjero, las cuales son por extensión actividades de la compañía matriz en el país extranjero a la que corresponde la inversión, tiene su origen y fin en otro país y con otra moneda, en este caso la participación de la compañía nacional se limita a la inversión del capital.

Por lo tanto, una entidad nacional deberá registrar una transacción en moneda extranjera en moneda nacional. La variación que ocurra entre el tipo de cambio de la moneda extranjera y la moneda nacional entre la fecha de operación y de liquidación o de cierre, lo que suceda primero afectará el resultado del ejercicio formando parte del Costo Integral de Financiamiento (CIF).

La presentación en los Estados Financieros de operaciones extranjeras, dependerá de las características operativas y financieras de las mismas, pues éstas se clasifican en: entidades extranjeras y compañías filiales en el extranjero que forman parte de las operaciones de la casa matriz.

Según Catacora (1999, p.327) entidades extranjeras

Son las compañías que realizan todas sus operaciones en el exterior, con total independencia de forma que las variaciones en el tipo de cambio no afecta en ningún sentido el flujo de caja a las operaciones de la casa matriz; en este caso, la variación en el tipo de cambio afecta la inversión neta.

Las compañías filiales en el extranjero, que forman parte de las operaciones de la casa matriz, para ser calificadas en esta categoría, es necesario, evaluar ciertos aspectos acerca de la actuación de la filial ubicada en el extranjero las cuales son: los costos directos incurridos, grado de la interrelación de las actividades diarias y su financiamiento, el mercado de operación y el flujo de caja de la matriz. En este sentido la variación en el tipo de cambio incide directamente en el flujo de caja de la matriz como si ella misma dirigiera la operación, por lo que la variación esta relacionada con las partidas monetarias que tienen la operación en el extranjero.

Para incorporar en los Estados Financieros de la entidad venezolana, la situación financiera y el resultado de actividades de las operaciones en el extranjero se debe proceder a ajustar

la información financiera utilizando los índices de inflación del país donde opera la entidad aplicando el tratamiento establecido en la Declaración de Principio de Contabilidad N° 10.

Adicional a lo anteriormente planteado, para la traducción de los Estados Financieros de una entidad extranjera el procedimiento indicado por la declaración se resume, según Catacora (1999, p.328) en:

1) Los activos y pasivos se convierten a bolívares a la tasa de cambio a la fecha del Balance General y las partidas del Ganancias y Pérdidas se convierten a la tasa cambio de cuando ocurrieron las transacciones... 2) La diferencia resultante se conoce como parte integrante del patrimonio y debe llamarse “resultado acumulado por traducción monetaria”.

Para realizar la traducción de los Estados Financieros de operaciones en el extranjero, que son parte integrante de las operaciones de la matriz, el pronunciamiento establece separar las partidas en monetarias y no monetarias, las primeras se convierten al tipo de cambio a la fecha de cierre y las últimas así como las partidas del Estado de Resultado al tipo de cambio vigente a la fecha en que se realizó la operación, la diferencia resultante de aplicar este método afecta el resultado del ejercicio por traducción monetaria.

Es importante destacar, que la norma plantea que la diferencia en cambio proveniente de una partida monetaria intercompañía, no puede eliminarse en la consolidación de los Estados Financieros.

DPC N° 13 → Contabilización de Contratos de Construcción (Vigente a partir de 1995)

La declaración establece, el tratamiento contable para la emisión y presentación de los Estados Financieros de las empresas constructoras, en razón de que un contrato de construcción pueda abarcar varios ejercicios económicos y por ende es necesario distribuir adecuadamente los ingresos y costos en cada ejercicio.

Según el pronunciamiento, en su párrafo dos, se debe entender como contrato de construcción

...aquel relativo a la construcción de un activo o de una combinación de activos que conjuntamente constituyen un solo proyecto. Como ejemplos de las actividades cubiertas por tales contratos pueden mencionarse la construcción de desarrollos inmobiliarios, puentes, presas, barcos, edificios y equipos y otros similares.

Los métodos contables para el registro de los contratos de construcción pueden ser agrupados en dos categorías:

Método del porcentaje de avance: El tratamiento contable consiste en reconocer los ingresos sobre la base de las etapas de ejecución de la obra en cada ejercicio. El porcentaje de avance calculado para reconocer el ingreso de cada ejercicio puede realizarse en base a: medición del trabajo realizado o determinando el porcentaje que guardan los costos incurridos hasta la fecha, del costo total del contrato o la combinación de los dos anteriores.

Método del contrato terminado: Consiste en reconocer el ingreso o utilidades derivados del contrato de construcción una vez concluida la obra. La principal desventaja de este método, de acuerdo al párrafo 21 de la declaración “es que las utilidades reportadas periódicamente no reflejan el nivel de actividad de los contratos durante el período”.

Las empresas constructoras, seleccionarán el método más adecuado según sus necesidades y la información disponible siendo recomendado por la declaración el método del porcentaje de avance cuando puedan hacerse estimaciones confiables, por ser el tratamiento contable de este método el más apropiado conforme a los supuestos básicos establecidos en la Declaración de Principios de Contabilidad N° 0 (DPC 0).

Cuando se estime una posible pérdida derivada de un contrato de construcción, ésta deberá afectar el resultado del ejercicio en el que se determine.

DPC N° 14 → Contabilización de los Arrendamientos (Vigente a partir de 1998)

Establece el tratamiento contable que deberá aplicar el arrendatario y el arrendador en todo tipo de negocio o actividad, cuando se celebren entre ellos un contrato de arrendamiento independientemente de su naturaleza. El Comité de Principios de Contabilidad, excluye de este pronunciamiento los contratos para la exploración, explotación o para el uso de recursos naturales y los acuerdos de licencias de películas de cines, grabaciones de cintas de video, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor debido a que los mismos difieren de un arrendamiento financiero u operativo.

Un arrendamiento financiero, según Catacora (1999. p.344)

Es la operación por medio de la cual una empresa denominada arrendadora adquiere mediante compras, un bien mueble o inmueble conforme a determinadas especificaciones que indica el arrendatario, quien a su vez, utiliza y disfruta de ese bien, durante cierto período, y como contraprestación, el arrendatario cancela al arrendador unas cuotas y cánones de arrendamiento que incluyen el precio del bien más los intereses de financiamiento y cualquier otro monto adicional que se encuentre establecido en el contrato de arrendamiento financiero. El arrendatario puede, al vencimiento del contrato o durante su vigencia optar por comprar el bien según las condiciones del contrato respectivo.

En la contabilidad del arrendatario, un arrendamiento financiero, implica el registro de un activo y un pasivo al valor razonable del activo arrendado o al valor presente de la inversión bruta del arrendador, calculada en base a la tasa de interés implícita en el arrendamiento, si es menor.

Con respecto a la amortización del costo del activo, la declaración plantea en su párrafo nueve, lo siguiente:

Las cuotas de amortización del arrendamiento se deben dividir entre la parte que corresponde a los gastos de financiamiento y la parte correspondiente a la amortización del pasivo. El gasto de financiamiento se debe distribuir entre los períodos del arrendamiento, de manera que se obtenga una tasa periódica constante de intereses sobre el saldo del pasivo de cada período.

El activo obtenido bajo arrendamiento financiero, deberá ser depreciado de manera similar a los activos propios, esto debido a que la forma en la cual se adquieran los activos no cambia su naturaleza. De esta manera un activo adquirido bajo arrendamiento financiero originará periódicamente un gasto financiero y un gasto de depreciación.

El arrendador, presentará una cuenta por cobrar al arrendatario, por un monto igual a la inversión neta del bien arrendado excluyendo, este monto del rubro de los activos fijos. Los intereses que se generen del contrato de arrendamiento se reconocerán como ingresos durante el lapso del contrato. Los costos directos iniciales incurridos, se cargarán al resultado del ejercicio en el cual se efectuaron.

De acuerdo a la declaración en su párrafo siete, un arrendamiento operativo es aquel en donde “el arrendador conserva los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo”. El arrendador presentará en los Estados Financieros los activos dados en arrendamiento operativo en el rubro de Propiedad, Planta y Equipo. De esta manera el arrendatario y el arrendador registrarán periódicamente el canon de arrendamiento en los resultados del ejercicio con base a su realización.

Una venta con arrendamiento posterior, se tratará contablemente como un arrendamiento financiero, independientemente de que el contrato aparente ser un arrendamiento operativo. La utilidad o pérdida obtenida por el arrendatario en la venta, en este caso, se debe diferir y su realización se determinará, por el método de línea recta durante el lapso del arrendamiento.

DPC N° 15 → Contabilización de Inversiones (Vigente a partir del año 2000)

Esta declaración establece el tratamiento contable que emplearán las empresas ubicadas en el país, para el registro de inversiones temporales y permanentes. De acuerdo al párrafo nueve, el pronunciamiento regula: “a) El reconocimiento del costo de las inversiones. b) El reconocimiento de las ganancias o pérdidas posteriores. c) El registro de las variaciones de precios de los títulos de valores y d) La venta de los títulos de valores.”

Según la intención del propietario de la inversión estas se clasifican en: negociables, disponibles para la venta, conservadas hasta su vencimiento y permanentes.

La declaración, define como inversiones negociables a aquellas; adquiridas con la intención de negociarlas a corto plazo y que de acuerdo a su liquidez son convertibles en efectivo fácilmente. Estas se consideran activos monetarios para el cálculo del Resultado Monetario del Ejercicio (REME) y deberán presentarse según su valor razonable en los Estados Financieros, la diferencia para ajustar al valor razonable afectará el resultado del ejercicio.

A los efectos de la DPC N° 15 el valor razonable es semejante al valor de mercado.

Las inversiones disponibles para la venta pueden ser en títulos de deuda o de capital y la intención de la empresa inversora es su posterior venta, siendo valoradas a fecha de cierre a su valor razonable. La diferencia que resulte de ajustar el valor razonable actual y el de la fecha de cierre anterior se considerarán una pérdida o ganancia no realizada que formará parte del patrimonio y afectará los resultados del ejercicio en base a su realización.

Si se tratan de títulos de deuda las inversiones disponibles para la venta se considerarán partidas monetarias para el cálculo del REME, en caso de ser títulos de capital se considerarán partidas no monetarias.

En las inversiones conservadas hasta su vencimiento se incluyen los títulos de deuda cuando la intención del comprador es mantener la inversión hasta esa fecha, califican como

partidas monetarias para el cálculo del REME y se presentarán en los Estados Financieros al costo amortizado, que de acuerdo a la norma se define como “el costo original de las inversiones, reducidos por los pagos del principal menos la amortización acumulada de cualquier diferencia entre el costo original y el valor a recibir al vencimiento”. La amortización se incluirá en los resultados de los ejercicios según una distribución proporcional hasta su vencimiento. Los intereses y dividendos devengados afectarán el resultado del período.

Las inversiones permanentes, consisten en adquirir acciones con la intención de ejercer control o influencia significativa en la empresa emisora, se valorarán por el método de participación patrimonial de acuerdo a lo establecido en la Declaración de Principios de Contabilidad N° 7.

Las inversiones permanentes en el Extranjero que califiquen como parte integrante de la casa matriz, para incluir sus Estados Financieros en los de la entidad nacional, deberán ajustarse a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela y luego traducidos a moneda nacional de acuerdo a lo establecido en la DPC N° 12.

Las inversiones permanentes en el extranjero que califiquen como entidades extranjeras de acuerdo al pronunciamiento venezolano referido al Tratamiento Contable de las Transacciones en Moneda Extranjera y Conversión y Traducción de Operaciones en el Extranjero, se controlarán en la moneda de origen si se trata de países desarrollados y/o países sin distorsiones importantes por efectos inflacionarios o cambiarios, siempre y cuando la inflación interna de dicho país no sea mayor de un dígito anual como promedio en los últimos tres años, en caso contrario deberán contabilizarse como inversión en moneda nacional.

Con respecto a las inversiones de cobertura, son contratos a futuro que soportan el riesgo de cambios en los precios, en las tasas de interés o en el valor de la moneda. Los cambios en

los valores de esta inversión, afectan el resultado, siempre que no se registre paralelamente una ganancia o pérdida del valor razonable de lo cubierto.

publicaciones técnicas

Las Publicaciones Técnicas emitidas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela contienen disposiciones normativas de carácter contable y de auditoría, así como también de índole reglamentario.

Actualmente se encuentran vigentes las siguientes publicaciones técnicas:

Publicación Técnica N° 2 → Objeto de Estudio del Control Interno por parte del Contador Público (Aprobada en 1974)

Esta norma establece que el propósito de estudio y evaluación del control interno por parte del contador público independiente, es determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los pronunciamientos de auditoría que deberá efectuar.

Con base al estudio y evaluación del control interno, el contador público independiente puede obtener información que le permitirá dar recomendaciones a la gerencia, para el mejoramiento de la estructura y funcionamiento del control interno, estas recomendaciones conforman un informe confidencial, emitido a la gerencia, conocido generalmente como carta a la gerencia o informe de las observaciones detectadas en el control interno. Cabe resaltar que de acuerdo a Catacora (2000, p.68) la carta a la gerencia:

“Corresponde al examen de los Estados Financieros a una fecha determinada.

No es un informe especial del control interno.

No exceptúa que pudieran existir errores e irregularidades.

No garantiza el funcionamiento del control interno a futuro”.

Es responsabilidad de la gerencia, velar por el funcionamiento adecuado del control interno, y al respecto el párrafo cuatro de esta publicación plantea que el control interno:

“comprende el plan de organización, todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas en el negocio, para proteger sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia en las operaciones y estimular la adhesión a las prácticas ordenadas por la gerencia”.

La medición del control interno, es por medio de las pruebas de cumplimiento, al aplicar las mismas el auditor planificará de acuerdo a los resultados obtenidos, a los riesgos de cada área y el control interno implementado, el alcance, naturaleza y oportunidad de las pruebas sustantivas.

La evaluación de un sistema de control interno, de acuerdo al párrafo 5.1 de la normativa comprende dos fases: “1) Conocimiento y comprensión de los pronunciamientos y métodos prescritos y 2) Un grado razonable de seguridad que se encuentran en uso y que están operando tal como se plantearon.”

La revisión del sistema de control interno, consiste en obtener información sobre la organización y de los procedimientos de cada ciclo para proceder a aplicar las pruebas de cumplimiento. La información, normalmente se obtiene por medio de entrevistas al personal y su comparación con la documentación existente, como manuales de procedimientos, flujogramas y cuadros de decisión.

Según Catacora (2000, p.74) las pruebas de cumplimiento:

Se aplican sobre los controles correspondientes a las áreas de auditoría o aseveraciones de los Estados Financieros donde se ha determinado un nivel de confianza en el control interno

que permitan la reducción de pruebas sustantivas, debido a que estos casos son los que justifican su realización desde el punto de vista de eficiencia de auditoría.

La evaluación del control interno contable, por parte del contador público independiente, es para asegurarse si los procedimientos prescritos satisfacen su objetivo y son adecuadamente cumplidos por el personal, será satisfactorio si durante su revisión concluye que no hay ninguna situación que se catalogue como una debilidad importante de acuerdo a su objetivo. En el contexto de esta declaración, en su párrafo seis, debilidad importante se entenderá como:

...una situación en el cual el auditor cree que los pronunciamientos prescritos o el grado de cumplimiento con ellos, no suministra una razonable seguridad que errores o irregularidades por cantidades que podrían ser importantes, reflejados en los Estados Financieros que están siendo auditados, pudieron prevenir o determinarse en un período razonable por los empleados del cliente en el curso normal de ejecución de las funciones que se le asigna.

De acuerdo al estudio y evaluación del sistema de control interno, el auditor realizará mayor cantidad de pruebas de cumplimiento, cuando deposite confianza en el sistema de control interno, en caso contrario aplicará mayor cantidad de pruebas sustantivas. El resultado de todas estas pruebas y de la evidencia obtenida durante su revisión le permitirá expresar una opinión sobre los Estados Financieros.

Publicación Técnica N° 13 → tasa de Cambio Vigente al Cierre del Ejercicio para Convertir o Traducir Partidas en Moneda Extranjera.

Es una publicación que establece los lineamientos para el cálculo de la tasa de cambio, al cierre de los ejercicios económicos en períodos de incertidumbre sobre la tasa de cambio real, para elaborar los Estados Financieros, y de esta manera exista uniformidad de criterios entre quienes los elaboran y sus usuarios. De acuerdo a la Declaración de

Principios de Contabilidad número 10 y 12, las partidas en moneda extranjera se deben presentar valuadas al tipo de cambio vigente a la fecha de cierre o al tipo de cambio spot.

En el contexto de la presente publicación, se entenderá como tipo de cambio vigente al cierre o spot, el fijado por el Banco Central de Venezuela u otro organismo autorizado por el Ejecutivo Nacional o las Leyes de la República como tipo de cambio único. En el caso de que existan diferentes tipos de cambio fijados de acuerdo al planteamiento anterior, o se fijen por el libre juego de la oferta y la demanda de divisas, se empleará para los Estados Financieros el tipo de cambio considerado más representativo, según el valor en el que se realizarán los activos o se liquidarán los pasivos.

La publicación regula el tipo de cambio al cierre de las siguientes situaciones: Deudas sometidas al reconocimiento por parte del Estado, tratamiento de la posición monetaria neta activa neta, traducción de los Estados Financieros en moneda nacional a moneda extranjera o dirigidos a informar a organismos internacionales de la situación financiera de la entidad ubicadas en el país y la traducción a moneda nacional de operaciones en el exterior.

En los pasivos sometidos al proceso de reconocimiento por parte del Estado, deben considerarse los siguientes elementos como base de estimaciones y valuación: reconocimiento de la deuda, la oportunidad y tasa aplicable y la falta de base para estimar adecuadamente el importe de la probable pérdida. En vista de lo anterior, éstos deberán registrarse a la tasa de cambio oficial o a una tasa más representativa del mercado.

Para las deudas no sujetas al proceso de reconocimiento por parte del Estado, o aquellas que involucren importaciones de bienes y servicios no cubiertos por autorizaciones de divisas otorgadas por parte de las autoridades cambiarias, se presentan las siguientes alternativas: No estén reconocidas por el Estado, por lo que no se recibirá divisas a la tasa de cambio oficial, la existencia de un proceso alterno a través de una tasa diferente al cambio oficial, puede estimarse adecuadamente o razonablemente las pérdidas en que se incurrirán al efectuar dichos pagos. El tratamiento contable fijado en los casos descritos

anteriormente, serán registrados a la tasa de cambio oficial o a una tasa representativa del mercado si así fuese el caso.

En el caso de mantener una posición neta activa en moneda extranjera, es decir, la entidad posee activos en moneda extranjera que superan a los pasivos en moneda extranjera y los mismos no estén reconocidos por parte del Estado, ni sujetos a ser vendidos necesariamente al Banco Central de Venezuela a la tasa oficial de cambio, se deberán valorar a una tasa similar a la representativa del mercado. Si la empresa opta por registrar su posición monetaria neta activa a la tasa de cambio oficial, no estará conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

En el caso de ser filial de una matriz ubicada en el extranjero, los Estados Financieros a moneda nacional se traducirán a moneda extranjera, y el método de traducción será el asignado por la matriz. Una alternativa posible para estos efectos, es emplear una tasa de cambio representativa del mercado a fecha de cierre.

La traducción de Estados Financieros de moneda nacional a moneda extranjera, con la finalidad de informar a entidades u organismos internacionales de la situación financiera de la entidad ubicada en el país, se hará por medio de, una tasa de cambio representativa del mercado a fecha de cierre, para convertir los Estados Financieros de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados venezolanos a moneda extranjera, es necesario divulgar la tasa de cambio empleada.

Publicación Técnica N° 17 → Valor de Uso y Pérdida Permanente en el Valor de los Activos a Largo Plazo. (Aprobada en 1997)

Este pronunciamiento, establece los criterios referentes a la valoración de los activos fijos actualizados por los efectos de la inflación, de acuerdo a los dos métodos aceptados por la profesión en el país. Básicamente, establece criterios para el cálculo del valor de uso y el

tratamiento contable que se aplicará en el caso de que el valor neto actualizado sea superior al valor de uso.

La norma establece que el límite para los avalúos es el valor de uso y no el valor razonable. En este sentido, el valor de uso es aplicable para cualquiera de los dos métodos establecidos en la Declaración de Principios de Contabilidad N° 10, debido a que la comparación entre el costo histórico reexpresado y el valor de uso, no significa que la empresa haya cambiado la aplicación del método mixto.

Para el cálculo del valor de uso de un activo, se considera su valor presente, sobre la base del valor del dinero en el tiempo y una tasa de descuento, que considere el riesgo relacionado con la entidad y el sector económico donde opera.

El párrafo 17 de esta publicación, establece que: “los flujos futuros de fondos son los ingresos estimados que se esperan produzca el uso de los activos durante su vida útil restante, menos los costos y gastos de operación atribuibles a dichos ingresos”.

La comparación del costo histórico reexpresado, en el método del Nivel General de Precios o por los costos de reposición netos en el método mixto, con el valor de uso, se hará en el momento en que se detecte serios indicios, de que los valores actualizados de los activos excedan a su valor de uso, esto debido al deterioro permanente en el valor neto de los activos; por lo tanto, el momento adecuado y los cálculos necesarios corresponden a la gerencia.

El deterioro en el valor neto de los activos, tal y como lo define el párrafo 20 de esta publicación: “es la incapacidad para recuperar en los ingresos futuros que un bien produce, su valor actual”. La capacidad de generación de esos ingresos, no se encuentra necesariamente ligada al costo del mismo, sino más bien a factores atribuibles al proceso que encierra ese potencial de ingresos, en ingresos realmente recibidos. Es necesario destacar que, no todos los activos están directamente vinculados con la generación de flujos

futuros de efectivo, sino que son, transformados posteriormente en otros activos o se emplean para la liquidación de pasivos.

Puede presentarse la situación que ciertos activos pierdan su capacidad de convertirse o generar flujos de efectivo, por un deterioro permanente. La gerencia debe tomar en cuenta a los efectos de considerar el deterioro de un activo los siguientes aspectos, establecidos en el párrafo 21 de esta publicación:

a) La capacidad instalada no utilizada es significativa y continua debido a problemas de mercado, obsolescencia tecnológica u otras razones similares; b) La entidad incurre en pérdidas de operación de manera continua por el elevado monto de la depreciación de los activos fijos actualizados. c) La depreciación cargada a los resultados del ejercicio es sustancialmente superior a los ejercicios anteriores, expresada en términos porcentuales con relación a los ingresos netos. d) Al utilizar el método mixto, el costo histórico reexpresado es sustancialmente superior al costo corriente aplicado. Para efectos de esta comparación, el avalúo debe haber sido hecho dentro de los últimos doce meses previos a la fecha de los Estados Financieros. e) Al utilizar el método NGP, si se dispone de avalúos efectuados dentro de los últimos doce meses, el costo histórico reexpresado es sustancialmente superior al costo corriente producido en el avalúo.

El procedimiento para el cálculo del valor de uso, cuando exista deterioro permanente de los activos, se realiza por una comparación entre los valores actualizados y los valores de flujo futuros sin descontar, si se obtiene que los valores actualizados son mayores a los valores de flujos futuros, se procede a calcular el valor presente de los flujos futuros de fondos.

Una vez calculado el valor que se le asignará al activo, si la empresa actualiza por inflación sus Estados Financieros por el método del Nivel General de Precio (NGP), la pérdida de valor del activo afectará los resultados del ejercicio. En el caso de emplear en método mixto, las reducciones permanentes hasta el monto histórico reexpresado, afectará la

ganancia o pérdida por tenencia no realizada y realizada, sin afectar el resultado del ejercicio. Si la reducción permanente reduce el costo histórico reexpresado, el procedimiento a emplear es similar al empleado cuando la empresa aplica el método NGP previamente descrito.

Como la pérdida es permanente, no se registran nuevas revalorizaciones por futuros avalúos, dichos avalúos no afectan el costo histórico reexpresado reducido en una fecha anterior, por lo que, se ajusta directamente el valor del activo.

El procedimiento del cálculo del valor de uso consiste en:

Establecer estimaciones y premisas, con las siguientes variables:

Tasa de cambio.

Tasa de Inflación.

Tasa de interés activa y pasiva.

Número de unidades estimadas a vender asociadas al activo.

Establecer los desembolsos de costos y gastos en efectivo como los gastos de fabricación, gastos de administración y cualquier otro gasto directo.

Determinación de la tasa de descuento.

Aplicación del concepto del valor presente, para ello se determinan los flujos descontados utilizando la tasa de descuento obtenida.

En el caso de adquirir un activo en una combinación de negocios, y éste se registra por el método de compra, la plusvalía debe considerarse para calcular el valor de uso, establecer

el deterioro en el valor del activo; si el deterioro obtenido es menor que el valor de la plusvalía actualizada, la misma absorbe el deterioro, y el activo permanece con el costo actualizado que tenía y en caso contrario se registra una pérdida por la diferencia.

En el caso, de que se tenga la intención de vender un activo no es aplicable el concepto del valor de uso pues la condición de permanencia del mismo a largo plazo cambia, se debe aplicar el concepto de valor de realización neto.

Publicación Técnica N° 20 Consideraciones para los Contadores Públicos Independientes sobre el Problema del año 2000 (Aprobada en 1999)

La publicación se emite con el fin de complementar criterios en cuanto a la aplicabilidad de algunas normas y procedimientos de auditoría, como es el caso de la DNA-4 “Informe de Control Interno”, la DNA-6 “Planificación de una Auditoría” y DNA-11 “El dictamen del Contador Público Independiente sobre los Estados Financieros”, además de establecer lineamientos, con respecto a la actuación del Contador Público Independiente en relación con el problema del año 2000. Cabe resaltar, lo establecido por la norma en su párrafo uno, acerca de su carácter transitorio, planteando que “mantendrá su vigencia mientras existan las expectativas en relación con el problema anteriormente señalado”.

Ante la entrada del año 2000, surge el problema en los sistemas de computación, tanto el hardware como el software, que laboren con validación automática de fechas, pues para esto, dichos sistemas emplean dos dígitos con el fin de economizar memoria en los equipos. De tal manera, el milenio sería reconocido como el año 1900 por el computador.

La concientización acerca del impacto del cambio del milenio en los sistemas de computación, se llevó a cabo en el país a nivel del gobierno, con el fin de dar a conocer las consecuencias que traería el problema del año 2000, que desde el punto de vista del trabajo del Contador Público, estará enfocado de acuerdo a lo planteado por Catacora (2000, p.255) a la “capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha, impacto sobre la estructura del control interno, impacto sobre las cifras de los Estados Financieros”. Cabe

resaltar, que tales problemas generarán resultados equivocados y de manera inadvertida, a la hora de obtener información en una entidad.

Los errores en los que se hace referencia anteriormente, se puede ejemplificar cuando se efectúan cálculos para determinar los años de antigüedad de un trabajador, el cual inició sus labores de trabajo en los años 90 y se desea computar su antigüedad en el milenio. En este caso, el sistema no tomará el año 2000 sino el año 1900, generando incongruencias en dichos parámetros.

Adicionalmente, la publicación establece la responsabilidad del Contador Público Independiente en su actuación como auditor externo, en lo que respecta al problema del año 2000. Además se plantea, la delimitación de responsabilidades en:

Propuesta de Servicios: El Contador Público incluirá un párrafo, limitando su responsabilidad ante el problema del año 2000 y responsabilizará a la gerencia, de todas aquellas consecuencias que implica el cumplimiento o no de proyectos de conversión.

Planificación de la Auditoría: Cuando el Contador Público efectúe la planificación de la auditoría, elaborará el diseño de estrategias, su conducción, alcance y los resultados esperados. Además de lo anterior, el profesional debe tener un conocimiento del negocio del cliente, en el cual se evalué el entorno de la entidad, incluyendo el problema del año 2000.

Evaluación de los Sistemas de Procesamiento Electrónicos de Datos (PED): El Contador Público en calidad de auditor externo, deberá considerar el problema del año 2000 y si se requieren habilidades específicas en PED. Para ello, el profesional aplicará conceptos señalados en la publicación en su párrafo siete, como lo son:

La Declaración sobre Normas y Procedimientos de Auditoría número 4 “El Informe del Control Interno” (DNA 4) y en las Normas Internacionales de Auditoría número 15

“Auditoría en un ambiente de sistemas de información por computadoras” (NIA 15) y número 18 “Uso del trabajo de un experto” (NIA 18).

Informe de Auditoría: El Contador Público incluirá en su informe, un párrafo adicional ante las dudas relevantes con respecto a la continuidad de la empresa como negocio en marcha concernientes a los planes de la gerencia, vinculados con el problema del año 2000.

Revelaciones en las Notas de los Estados Financieros: El profesional examinará la necesidad de que, las notas a los Estados Financieros contengan revelaciones referentes al problema del año 2000, incluyendo tal y como lo señala la norma en su párrafo 10 “a) Planes de gerencia para solucionar el Problema del año 2000 b) Tratamiento contable de los costos y gastos incurridos relacionados con el plan”.

Con respecto a la carta de manifestaciones de la gerencia, referente al problema del año 2000, el Contador Público deberá obtener de su cliente, una serie de interrogantes como el conocimiento por parte de la gerencia, acerca del problema del año 2000; la existencia de un proyecto, por parte de la entidad, para convertir su sistema; previsiones de alguna pérdida operativa o de capital relacionada con el problema del milenio, entre otras. Dependiendo de la respuesta lograda de la gerencia, serán incluidas como aseveraciones en la carta de manifestación de la gerencia.

CAPÍTULO III

Normas internacionales de contabilidad

Las nuevas tecnologías han hecho posible la internacionalización de la producción y de los mercados financieros. Además, las organizaciones están asumiendo una posición más flexible para adaptarse a la globalización económica. La flexibilidad ha sido la clave a medida que un número mayor de empresas se han reorganizado como redes y han dado

mayor énfasis a las alianzas interdependientes y las asociaciones estratégicas con otras compañías, en lugar de buscar la autosuficiencia en todas las áreas. La información incluyendo la de tipo contable, representa un recurso fundamental en estas transacciones y es la base sobre la cual se apoyan los vínculos, tanto internos, como los que establecen una concesión del mundo entero.

La contaduría se encuentra en una etapa de revolución ante el reto que supone la globalización de las economías, esto origina que el profesional en este campo debe ser capaz de dar respuestas a los requerimientos que nuevas actividades conllevan en el ejercicio de la profesión. El profesional tradicional, armado únicamente con su enfoque financiero contable, no puede cumplir a cabalidad su cometido, cuando debe realizar las debidas diligencias que le son competentes.

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) han sido producto de grandes estudios y esfuerzos de diversas entidades educativas, financieras y profesionales del área contable a nivel mundial, para estandarizar la información financiera presentada en los Estados Financieros. Las NIC's, como se les conoce universalmente, son un conjunto de 96 regulaciones que establecen la información que debe presentarse en los Estados Financieros y la forma en que estos deberán aparecer en dichos estados. Las NIC's no son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo a sus experiencias comerciales, ha considerado de importancia en la presentación de la información financiera.

Las NIC's son normas de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo fin es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una entidad. Unido a esto, la falta de uniformidad que impide a los inversores, analistas y otros usuarios comparar fácilmente los informes financieros de empresas que operan en diferentes países, ha afianzado así la existencia de normas contables únicas como las NIC's.

International Accounting Standard Committee (IASC)

En los Estados Unidos de Norteamérica, cuando nace el APB-Accounting Principles Board (consejo de principios de contabilidad), emitió los primeros enunciados que guiaron la forma de presentar la información financiera. Pero fue desplazado, porque estaba formado por profesionales que trabajaban en bancos, industrias, compañías públicas y privadas, por lo que su participación en la elaboración de las normas era una forma de beneficiar las entidades donde laboraban.

Luego surgió el Financial Accounting Standard Board (FASB, consejo de normas de contabilidad financiera) logrando (aún en vigencia en EE.UU donde se fundo) gran incidencia en la profesión contable, pues emitió innumerables normas que transformaron la forma de ver y presentar las informaciones. Conjuntamente con los cambios que introdujo la FASB, se crearon varios organismos, comités y publicaciones de difusión de la profesión contable como el AAA-American Accounting Association (Asociación Americana de Contabilidad), ARB-Accounting Reserch Bulletin (Boletín de Estudios Contable), ASB-Auditing Standard Board (Consejo de Normas de Auditoría), AICPA-American Institute of Certified Public Accounting (Instituto Americano de Contadores Públicos), entre otros.

Al paso de los años las actividades comerciales se fueron internacionalizando y así mismo la información contable. Los organismos que tuvieron la responsabilidad de dictar las pautas en la materia de la profesión de la contaduría pública en los países desarrollados, principalmente en los Estados Unidos de Norteamérica, hasta la mitad de los años 70, la emisión de los principios contables era materia privativa de los contadores. Es por ello, que la introducción y el auge de la tecnología, hizo que las actividades mercantiles fueran originando la necesidad de contar con parámetros de medición de ingreso y costos distintos. Cabe destacar que, el ejercicio del profesional de la contaduría pública, en cuanto a la enunciación de estándares, no era de su exclusiva competencia y se reconoce la necesidad de crear un organismo multidisciplinario que tenga la responsabilidad de emitir un criterio oficial en estos asuntos, a partir de este momento se creo el IASC.

El IASC (International Accounting Standard Committee) es un organismo de carácter privado, cuyo fin es conseguir la uniformidad en los principios de contabilidad que utilizan las entidades para su información financiera, es por ello que promulgó las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) el 29 de Junio de 1973 como resultado de un convenio entre los principales organismos profesionales de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido y los Estados Unidos de Norteamérica. Dicho organismo es reconocido internacionalmente para la elaboración de Normas Internacionales de Contabilidad, contando, actualmente, con 105 miembros que representan a la profesión del Contador Público en distintos países.

Entre los objetivos que persigue el IASC se destaca, la formulación y publicación de las normas contables que sean observadas en la presentación de los Estados Financieros, promoviendo su aceptación general en todo el mundo.

La dirección del IASC, está bajo la responsabilidad de los Trustees, el Consejo y los órganos determinados por los anteriores, de acuerdo con lo establecido por el nuevo estatuto. Seis personas de América del Norte, seis personas de Europa, cuatro personas de Asia y la región del Pacífico, y tres personas de cualquier área, serán los diecinueve Trustees.

Sus principales cometidos son la creación de la nueva figura legislativa, el establecimiento de su base legal y operativa, la transferencia del patrimonio del IASC, la obtención de fondos para su funcionamiento, la aprobación anual del presupuesto y la designación y despido de los miembros del Consejo y otros organismos.

El Consejo está constituido por 14 miembros, su obligación principal es de carácter técnico, pues debe aprobar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), sus borradores e interpretaciones (SIC). Todos sus miembros, salvo dos, deberán tener dedicación exclusiva, buscando de esta manera, mayor independencia.

El IASC estableció un Comité de Interpretación de Normas (CI) en 1997 para revisar las publicaciones contables que son probables de recibir tratamiento divergente o inaceptable en la ausencia de una guía de autoridad y buscar un consenso en el tratamiento apropiado de las NIC's.

El reto ante el SIC, entre otras cosas, es asegurar que estas Normas Internacionales sean aceptadas generalmente, de forma tal que la comunidad contable conozca los principios y este de acuerdo con su aplicación.

El Comité de interpretaciones (CI) tiene 12 miembros, sus funciones son el de interpretar la aplicación de las normas en el Contexto del Marco Conceptual del IASC, publicar borradores de interpretaciones y considerar comentarios recibidos, informar al Consejo y obtener la aprobación de las interpretaciones definitivas. Cabe destacar, la existencia de 30 organizaciones de orígenes diversos, interesadas en la información contable, constituido por el Consejo Asesor de Normas. Entre sus atribuciones se encuentra asesorar al Consejo sobre el contenido y prioridades del trabajo y opinar sobre los principales proyectos de emisión de normas.

Según el IASC, los procedimientos seguidos aseguran que las NIC's son regulaciones de alta calidad, que exigen seguir prácticas contables apropiadas para cada circunstancia en particular, unido a que estas normativas son aceptadas por los elaboradores y usuarios de los Estados Financieros. Por lo general, las Normas Internacionales de Contabilidad, así como sus interpretaciones (SIC) son utilizadas como punto de referencia para los países que desarrollan sus propias normas de contabilidad; para la preparación y presentación de los estados contables de empresas nacionales o extranjeros en bolsas de valores, con la aprobación de sus organismos reguladores y cumplir las necesidades de información de los mercados de capitales, cuando son aceptadas por organismos supranacionales.

En la práctica mundial, la estructura de emisión de estándares de contabilidad está soportada en los siguientes elementos:

Prefacio.

Estructura Conceptual: Cabe destacar que no es una Norma Internacional de Contabilidad, y por tanto no define reglas para ningún tipo particular de medida o presentación. Tampoco tiene poder derogatorio sobre ninguna Norma Internacional de Contabilidad.

Estándares.

Interpretación.

Para elaborar una Norma Internacional de Contabilidad se debe llevar a cabo una serie de pasos como:

El Consejo establece un Comité especial comandado por un Representante en el Consejo, incluyendo además a otros representantes de las organizaciones profesionales contables de, al menos, otros tres países. Cabe destacar, que en estos Comités se puede incluir a representantes de otras organizaciones o expertos en el área.

Luego, se procede a identificar y revisar los problemas contables asociados al tópico escogido, por parte del Comité Especial, para así poder considerar la aplicación en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros, efectuado por el IASC, con el objetivo de solucionar tales problemas. Al Comité Especial le corresponde estudiar las normativas y prácticas contables tanto nacionales como regionales, considerando los diversos tratamientos contables que pueden ser apropiados de acuerdo a la circunstancia. Una vez elaborado esto, se procede a enviar un resumen al Consejo del IASC.

El Consejo del IASC prepara y publica un borrador de la Declaración de Principios o el documento en discusión. Este borrador, tiene como objetivo establecer los principios

contables que formarán las bases de la preparación del Proyecto de Norma, además se señalan descripciones acerca de las soluciones alternativas y las razones por las que se recomienda su aceptación o rechazo.

Se procede a revisar los comentarios efectuados al borrador de la Declaración de Principios, por parte del Comité Especial, luego se remite al Consejo para su aprobación y uso como base para la preparación de un Proyecto de Norma Internacional de Contabilidad, dicha versión está disponible al público que la solicite.

Se prepara un borrador de Proyecto de Norma en manos del Comité Especial para su aprobación por parte del Consejo. Su aprobación debe ser de al menos las dos terceras partes del Consejo. Una vez aprobado, el Proyecto de Norma es objeto de publicación. Existe una apertura para la realización de comentarios a todas las partes interesadas, durante el período de exposición pública.

Al Comité Especial le corresponde revisar los comentarios y proceder a preparar un borrador de la Norma Internacional de Contabilidad para su posterior revisión por el Consejo. Luego se aprueba con al menos las tres cuartas partes del Consejo y se publica la Norma definitiva.

En lo que respecta a la presente investigación, se realizará una descripción de las Normas Internacionales de Contabilidad vigentes:

NIC 1→Presentación de los Estados Financieros (Revisada en 1997)

Esta norma, establece las bases para la presentación adecuada de los Estados Financieros con la finalidad de permitir la comparabilidad de la información financiera, ya sean publicadas por la misma entidad en años anteriores, como los publicados por otras entidades con igual naturaleza en las operaciones.

Es por ello, que para el logro de estos objetivos la norma contempla una serie de consideraciones generales para la presentación de los Estados Financieros como su oportunidad, en donde la entidad presentará dicha información financiera dentro de un lapso comprendido entre los seis meses posteriores a la fecha de cierre; y su finalidad, no es otra que, el suministro de información referida, tanto a la situación y desempeño financiero de una entidad como los flujos del efectivo de la misma. Cabe destacar, que los Estados Financieros reflejan los resultados de la gestión que los administradores han efectuado a los recursos bajo su diligencia. Además, la responsabilidad de la emisión de la información financiera recae en el órgano de la administración.

Las entidades deberán determinar, tomando en cuenta la naturaleza de sus actividades, la existencia o no de activos y pasivos corrientes como rubros separados dentro del balance de situación general. La norma plantea en su párrafo 57 lo siguiente:

Un activo debe clasificarse como corriente cuando: a) su saldo se espera realizar, o se tiene para su venta o consumo, en el transcurso del ciclo normal de la operación de la empresa, o b) se mantiene fundamentalmente por motivos comerciales, o para un plazo corto de tiempo, y se espera realizar dentro del período de doce meses tras la fecha del balance, o c) se trata de efectivo u otro medio líquido equivalente, cuya utilización no esté restringida.

Con respecto a los pasivos corrientes, deben clasificarse como tales cuando se espera su debida liquidación en un lapso de 12 meses desde la fecha del balance.

En caso de que la empresa, no decida llevar a cabo esta clasificación, dichos activos y pasivos deben presentarse considerando su grado de liquidez.

El término Estados Financieros está referido al Balance de Situación General, Estado de Resultado, Estado de Flujo del Efectivo, Estado de cambio en el patrimonio neto y notas a los Estados Financieros y otros estados y material explicativo que sean identificados como parte de los Estados Financieros. Cabe destacar, que la norma incluye los requerimientos

mínimos que deberá contener cada rubro del activo, pasivo y patrimonio que respectivamente conforman la estructura del Balance de Situación General, así como también la revelación, ya sea en su cuerpo principal o en sus notas anexas, de subdivisiones específicas de las partidas que conforman dicho Estado Financiero, atendiendo a clasificar, estas partidas, de la mejor manera de acuerdo a las operaciones llevadas a cabo por la empresa, y considerando además, su naturaleza, tamaño o función.

Con respecto al Estado de Resultado, la norma establece que para su presentación se debe llevar a cabo un desglose de los gastos, considerando para ello, una clasificación de dichas erogaciones en función a su naturaleza (Método de la Naturaleza) o bien en base a lo que vienen a desempeñar dentro de la entidad (Método de la Función de los Gastos o Método del Costo de Venta), en donde los gastos se agruparán de acuerdo a su función como parte integrante del costo de las ventas o de las actividades de distribución o administración.

La NIC 7, plantea los requisitos para la adecuada presentación del Estado de Flujo de Efectivo.

La entidad debe presentar, como un componente separado de sus Estados Financieros, el cambio en el patrimonio neto, el cual incluye la ganancia o pérdida neta del ejercicio y cada una de las partidas de egresos, ingresos, pérdidas o ganancias que se carguen o se abonen directamente al patrimonio neto

En lo que respecta a las notas a los Estados Financieros, la entidad debe presentar información referente a las bases para la elaboración de los Estados Financieros, políticas contables seleccionadas para su aplicación y demás información adicional que no se encuentra en el cuerpo principal de la información financiera pero se considera relevante para la presentación razonable de la actividad y situación de la empresa.

Las Normas Internacionales de Contabilidad se aplican a los Estados Financieros de cualquier organización comercial, industrial o empresarial, teniendo como postulados contables los siguientes:

Negocio en Marcha: Normalmente se considera que la entidad continuará sus operaciones y que no tiene información ni intención de liquidarse o reducir sustancialmente sus operaciones.

Base Contable de Acumulación (o devengo): Los ingresos y costos se acumulan, es decir, son reconocidos a medida que se devengan o incurren y son registrados en los Estados Financieros en los períodos en que se relacionen.

Uniformidad en la Presentación: Las políticas contables adoptadas para la presentación y clasificación de las partidas de los Estados Financieros son uniformes de un período a otro.

La presentación de partidas en los Estados Financieros estará de acuerdo a su importancia relativa, pues si dichas partidas se consideran de elevada materialidad, deberán revelarse por separado, y si por el contrario las partidas no son de importancia relativa deben mostrarse agrupadas con otras de igual naturaleza.

En cuanto a la compensación de partidas, se tiene que la norma establece en su párrafo 33, que “no se deben compensar activos con pasivos, salvo cuando la compensación sea exigida o esté permitida por alguna Norma Internacional de Contabilidad”.

Las partidas de ingresos y egresos, deben compensarse, siempre y cuando dicha compensación sea permitida en la normativa y cuando cualquier pérdida, ganancia o gasto correspondiente a las transacciones originadas, no sean individualmente de importancia relativa.

Para la adecuada comprensión de los Estados Financieros, se debe presentar la información comparativa, con respecto al período anterior, y si es necesario incluirle a los datos comparativos, la información de tipo descriptivo y narrativo.

Con respecto a las políticas contables, la norma plantea en su párrafo 20 que:

Es la gerencia de la empresa la que debe seleccionar y aplicar las políticas contables, de forma que los Estados Financieros cumplan con todos los requisitos establecidos en las Normas Internacionales de Contabilidad y en cada una de las interpretaciones emanadas del Comité de Interpretaciones.

Las políticas o prácticas contables, conforman una serie de principios, métodos, reglas y procedimientos, los cuales serán adoptados por la entidad a la hora de la presentación y preparación de los Estados Financieros.

Estas políticas contables, serán incluidas en las notas de los Estados Financieros, siempre y cuando la gerencia considere que dichos datos son de gran utilidad para la adecuada comprensión, por parte de los usuarios, de la situación financiera de la entidad. Entre estas políticas, de acuerdo a la norma en su párrafo 99, se tienen las siguientes:

a) Reconocimiento de ingresos; b) Principios de consolidación, tanto para las empresas subsidiarias como para las asociadas; c) Combinaciones de negocios; d) Negocios conjuntos; e) Reconocimiento, depreciación y deterioro del valor de los activos tangibles e intangibles; f) Capitalización de costos financieros y otros gastos; g) Contratos de construcción; h) Inversiones inmobiliarias; i) Inversiones e instrumentos financieros; j) Arrendamientos financieros; k) Costos de investigación y desarrollo; l) inventarios; m) Impuestos, incluyendo los diferidos; n)provisiones; o) Costos por beneficios para empleados; p) Conversión de moneda extranjera y cobertura de las operaciones; q) Definición de segmentos de negocio y segmentos geográficos, así como las bases para el reparto de los costos entre los segmentos; r) Definiciones de efectivo y otros medios

líquidos equivalentes; s) Contabilidad en época de inflación, y t) Subvenciones del gobierno.

La entidad por su parte, deberá revelar, siempre y cuando no se haya cubierto con la información incluida en otro lugar dentro de los Estados Financieros, aspectos como su domicilio y forma legal, descripción de la naturaleza de sus operaciones, el nombre de la empresa controladora directa y el número de trabajadores al final del período.

Las políticas contables comprenderán, tanto la base de medición aplicadas a la hora de preparar los Estados Financieros, como cada una de las políticas contables utilizadas en dicha entidad.

Existen unas interpretaciones que complementan el contenido de la normativa, estas son la SIC-8 titulada “Aplicación por Primera Vez de las NIC como Base de la Contabilización” y la SIC-18 “Uniformidad-Métodos Alternativos”.

NIC 2→ Inventarios (Revisada en 1993)

Señala el tratamiento contable aplicado a los inventarios, dentro del sistema de medición del costo histórico. Esta norma permite suministrar y aclarar lo referente a la cantidad del costo, que debe acumularse en un activo para poder diferirlo hasta que los ingresos sean reconocidos, así como también se hace referencia al reconocimiento como gasto del período, incluyendo cualquier deterioro que pueda rebajar el valor en libros al valor neto realizable. También se hace necesario una serie de fórmulas destinadas al cálculo de los costos de inventarios, las cuales están integradas en la normativa. Cabe destacar, la existencia de la SIC-1 referente a la “Uniformidad-Diferentes Fórmulas del Cálculo del Costos de los Inventarios”, ampliando el contenido de la presente normativa.

Se aclara el tipo de inventarios que no estén sujetos a esta normativa, como lo son las obras en proceso provenientes de contratos de construcción, incluyendo los contratos de

servicios, los instrumentos financieros y los inventarios en proceso de productos ganaderos, agrícolas o forestales.

Asimismo, plantea que los inventarios deben valorarse al costo o valor neto realizable el menor. El costo de los inventarios se compone de su valor de compra, derechos de importación, transporte y otros impuestos y costos atribuibles a su adquisición. Existen algunos costos que serán excluidos del valor en libros de los inventarios, entre estos se tienen las cantidades anormales de desperdicios de materiales, mano de obra, los costos de almacenamiento (salvo que dichos costos sean necesarios en el proceso productivo), costos de comercialización, entre otros. Estos costos, deben ser reconocidos como gastos del período en el cual se incurrieron.

Cualquier rebaja, ya sea por pérdida o ajuste debe ser reconocida como pérdida en el período en el que se produce. Debe ajustarse el valor más bajo, entre el costo y su valor neto realizable, revelando en los Estados Financieros las políticas contables relativas a inventarios, los métodos de costos utilizados, los montos y cualquier rebaja importante producida en el período.

NIC 7 → Estado de Flujo de Efectivo (Revisada en 1992)

Ante la evaluación de la información financiera por parte de terceros, se requiere analizar las capacidades de las entidades para generar efectivo o su equivalente, así como también las necesidades de liquidez que dicha organización solicite para la toma de decisiones; es por ello, que la normativa internacional no debe obviarse para el tratamiento contable y la presentación del Estado de Flujo del Efectivo. Dicha normativa tiene como objetivo fundamental, exigir a las empresas que suministren información acerca de los movimientos retrospectivos en el efectivo y equivalentes, mediante la presentación del Estado de Flujo del Efectivo. Además contiene los beneficios de contar con información referente a los flujos de efectivo, así como también la forma correcta de presentar dicho Estado Financiero, las partidas que lo alimentan, entre otras.

La información sobre los flujos de efectivo de una entidad, es útil para los usuarios de los Estados Financieros porque provee de una base para evaluar la capacidad de la empresa para generar efectivo y equivalentes, conforme a las circunstancias de cobros y pagos de evaluaciones pasadas. Debe ser presentado conjuntamente con el Balance general y el Estado de Resultado para cada período requerido.

En cuanto a la presentación del Estado de Flujo de Efectivo se tiene, que debe informar acerca de los flujos de efectivos expuestos durante el período, clasificándolos como actividades de: operación, inversión y financiamiento.

El Estado de Flujo de Efectivo, revela información sobre los ingresos y salidas del efectivo de caja provenientes de actividades de operación, pues son las principales actividades productoras de ingresos para la entidad.

El importe de los flujos de efectivo provenientes de actividades de operación, conforman los fondos líquidos suficientes para rembolsar los préstamos, mantener la capacidad de operación de la entidad, pagar dividendos y efectuar nuevas inversiones sin recurrir a fuentes externas de financiamiento. Los flujos de efectivos derivados a este tipo de actividad, constituyen la fuente principal de ingresos de la empresa como lo son los cobros provenientes de las ventas de bienes y prestación de servicios, pagos a proveedores por el suministro de bienes y servicios, pagos a los empleados, entre otros.

En cuanto a las actividades de inversión, los flujos de efectivo representan la medida en la cual se han hecho desembolsos por causa de los recursos económicos, que van a producir ingresos y flujos de efectivo en el futuro, como son los pagos por la adquisición de propiedades, plantas y equipos, activos a largo plazo, cobros por desapropiación de propiedades, plantas y equipos, activos intangibles, pagos por la adquisición de instrumentos de pasivos de capital emitidos por otras empresas, entre otras.

Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de financiamiento, se refieren a las actividades que producen cambio en el tamaño y la composición de capital propio y del

endeudamiento de la entidad, además deben presentarse separadamente, puesto que se muestra la utilidad al realizar la predicción de necesidades de efectivo para cubrir compromisos con los que suministran el capital de la entidad como lo son los cobros provenientes de la emisión de acciones u otros instrumentos de capital, pagos a los propietarios por adquirir o rescatar acciones de la empresa, etc.

De acuerdo a la normativa, la entidad debe elaborar Estados de Flujo de Efectivo, en base a uno de los siguientes métodos, planteado en su párrafo 18:

a) método directo: según el cual se presentan por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos; o bien b) método indirecto: según el cual se comienza presentando la ganancia o pérdida en términos netos, cifra que se corrige luego por los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas de pago diferido y acumulaciones (o devengos) que son la causa de cobros y pagos en el pasado o en el futuro, así como de las partidas de pérdidas o ganancias asociadas con flujos de efectivo de operaciones clasificadas como de inversión o financiación.

En ciertos casos, los flujos de efectivo provenientes de cualquiera de las actividades calificadas por la norma, podrán presentarse en montos netos.

El IASC, recomienda a las empresas, presentar el Estado Financiero en estudio por el método directo, debido a que posee una ventaja en comparación al otro método, que es la de suministrar información con respecto a la generación de flujos de efectivo futuros.

Deberá excluirse del Estado de Flujo del Efectivo, aquellas transacciones de inversión o financiamiento realizadas por la entidad, que no han requerido del uso de efectivo y equivalentes.

Resulta útil para los usuarios de los Estados Financieros, que la gerencia informe los montos de los flujos del efectivo por actividades de inversión, operación y financiamiento

provenientes de cada uno de los segmentos de negocios y geográficos. El flujo del efectivo por segmento presentado, permitirá mayor información referente a los flujos del efectivo de la empresa en su conjunto y de cada una de sus partes.

Esta norma, incluye definiciones sobre efectivo y equivalentes, muestra los criterios para la revelación de flujos de efectivos netos, flujos de efectivo en moneda extranjera, partidas extraordinarias, intereses y dividendos, impuestos a la renta, inversiones en filiales, afiliadas y asociaciones en participación, entre otros rubros, además, contiene ejemplos prácticos para instituciones financieras y no financieras.

NIC 8→ Las Ganancias o Pérdidas Netas del Período, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables (Revisada en 1993)

Detalla los criterios de clasificación, revelaciones y tratamiento contable de ciertas partidas del Estado de Resultado, con el fin de que las entidades preparen y presenten el mismo de forma uniforme, logrando así una mejor comparabilidad de los Estados Financieros tanto de años anteriores, como con otras empresas. Además, se encuentra la SIC-8 concerniente a la “Aplicación por Primera Vez de las NIC como Base de la Contabilización”, para reforzar el contenido de la normativa.

La norma incluye una adecuada clasificación y revelación de información de las partidas extraordinarias y ordinarias contenidas en el Estado de Resultados, así como también se especifica el tratamiento contable que se debe aplicar a los cambios en las estimaciones contables, políticas y en la corrección de errores fundamentales.

La utilidad o pérdida neta del período, incluye todas las partidas de ingresos y gastos del ejercicio, pero muchas veces, por error algunas partidas extraordinarias o estimaciones no son incluidas dentro de los resultados. Estas circunstancias se deben principalmente a los errores fundamentales y al efecto de los cambios en las políticas contables. Dichos errores pueden ser producidos por equivocaciones matemáticas, mal interpretaciones de políticas

contables y fraudes u omisiones, los cuales pueden haberse cometidos tanto en el período actual como en períodos anteriores, provocando que los Estados Financieros, pierdan su confiabilidad a la fecha de su emisión.

Estos errores se producen en raras ocasiones, pero en caso de existir, y dados a que fueron considerados para la determinación de los resultados de esos períodos, es necesario ajustar el saldo inicial de la utilidades retenidas del ejercicio actual y revelar en los Estados Financieros la naturaleza del error, el monto de la corrección y su efecto en la información comparativa con respecto a los períodos anteriores.

Los cambios en las políticas contables son, fundamentalmente los cambios en los principios y prácticas adoptadas por la entidad para preparar su información financiera, ellos deben realizarse solo si es requerido por las leyes, algún organismo emisor de normas contables, o porque ello contribuirá a presentar información más apropiada de acuerdo a la estructura de la empresa.

NIC 10 → Contingencias y Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance (Reordenada en 1994)

Esta norma es aplicada en la contabilización y revelación de hechos posteriores a la emisión del Balance General, buscando prescribir cuando una entidad debe ajustar sus Estados Financieros por hechos ocurridos luego de la fecha de cierre, unido a las revelaciones que una empresa debe hacer en el período en que la información financiera fue autorizada para así emitirse. Cabe destacar, que la normativa requiere que la entidad no debe preparar sus Estados Financieros en base al principio de Negocio en Marcha, si los sucesos posteriores a la fecha del Balance General, indican que dicho principio no es conveniente.

La NIC 37 referida a Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes deroga lo establecido por la Norma Internacional de Contabilidad 10, todos aquellos aspectos

relativos a las contingencias, es por ello que, esta normativa solo contempla lo relacionado a los hechos ocurridos después de la fecha del balance, que de acuerdo a su párrafo número tres, se define como:

Son todos aquellos eventos, ya sea favorables o desfavorables, que han ocurrido después de la fecha del balance y antes de que los estados financieros sean autorizados para su publicación. Hay dos tipos de tales eventos: a) aquellos que suministran evidencia sobre condiciones ya existentes a la fecha del balance. b) aquellos otros indicativos de condiciones que han aparecido posteriormente a la fecha del balance.

Cuando ocurren tales hechos, comprendidos entre la fecha de cierre y el momento en el cual, se autoriza la emisión de los Estados Financieros, puede surgir la necesidad de ajustar algunos activos o pasivos, o revelar información referida a éstos, es decir, que los activos y pasivos deberán ser ajustados cuando los hechos posteriores se relacionan en condiciones existentes a la fecha del Balance General. Si no se requiere ajustes, es necesario revelar el hecho en notas a los Estados Financieros, con el fin de permitir a sus usuarios realizar evaluaciones más apropiadas.

NIC 11 → Contratos de Construcción. (Revisada en 1993)

Los Contratos de Construcción, son negociados para la fabricación de un activo o un conjunto de ellos, que están íntimamente relacionados entre sí, hablando en términos de diseño, tecnología y función. El objetivo de esta norma, es establecer el tratamiento contable de los ingresos y costos asociados a los contratos de construcción.

Por la naturaleza de la actividad comprometida a dichos contratos, la fecha en la cual se inicia y en la que se termina la actividad del contrato generalmente corresponde a diferentes períodos contables. Es por ello, que el problema fundamental en la contabilización de los contratos de construcción, es la asignación de los ingresos y costos del mismo a los períodos contables en los cuales el trabajo de construcción se lleve a cabo.

Los criterios de reconocimiento, señalados en el Marco para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, son utilizados en la normativa, determinando así cuándo los ingresos y costos del contrato deben ser reconocidos como tales en el Estado de Ganancias y Pérdidas.

La NIC 11 exige la presentación por separado de cada contrato de construcción que pudiese tener la entidad, así como el señalamiento del contenido de los ingresos y costos por el contrato de construcción.

Los ingresos del contrato, de acuerdo a la normativa en su párrafo 11, deben comprender:

a) El importe inicial del ingresos acordado en el contrato, y b) Cualquier modificación en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos: i) en la medida que sea probable que de los mismos resulte un ingreso, y ii) siempre que sean susceptibles de medición fiable.

La medición de los ingresos del contrato se basará en el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. En cuanto a los costos del contrato, la normativa en su párrafo 16, establece las partidas que deben ser incluidas en dicho rubro, entre las cuales se tienen:

a) Los costos que se relacionen directamente con el contrato específico; b) Los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados al contrato específico, y c) cualesquiera otros costos que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato.

Cabe destacar, que los costos de un contrato de construcción comprenden todos aquellos atribuibles al contrato, en el período comprendido entre la fecha de la firma del respectivo contrato hasta la culminación de la obra. Además, los costos vinculados directamente con el

contrato, podrán ser incluidos formando parte del costo del contrato, solo si son claramente identificables y medidos de manera razonable.

En cuanto al reconocimiento de ingresos y gastos, se debe considerar, igualmente, la confiabilidad con que se estiman los resultados de un contrato de construcción; si dicha razonabilidad es suficiente, los costos e ingresos serán reconocidos en los resultados en concordancia al estado de terminación de la actividad producida por el contrato a la fecha de cierre.

Para que lo expresado anteriormente se lleve a cabo, se deben cumplir una serie de condiciones, de acuerdo al tipo de contrato, sea a precio fijo o a un margen sobre el costo. En el caso de los contratos a precio fijo, la norma en su párrafo 23, señala las siguientes condiciones:

a) Puedan medirse razonablemente los ingresos totales del contrato; b) es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato; c) tanto los costos que faltan para la terminación del contrato como el grado de terminación, a la fecha de cierre del Balance General, pueden ser medidos con suficiente fiabilidad; y d) los costos atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y medidos con suficiente fiabilidad, de manera que los costos reales del contrato pueden ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.

Los contratos de margen sobre el costo, el reconocimiento de ingresos y costos se llevará a cabo, si es probable la obtención de beneficios económicos procedentes del contrato de construcción, por parte de la entidad y los costos atribuibles a tales contratos puedan ser fácilmente identificados y medidos de manera razonable.

Para el reconocimiento de ingresos y costos considerando el grado de terminación del contrato es denominado por la norma el Método del Porcentaje de Terminación, donde en su párrafo 25, expresa que:

Bajo el método del porcentaje de terminación, los ingresos del contrato se reconocen como tales, en el estado de resultado, a lo largo de los períodos contables en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato. Los costos del contrato se reconocerán como gasto del período contable en el que se ejecute el trabajo con el que están relacionados.

De lo anterior, se deduce que los costos e ingresos serán reconocidos en igual proporción que la obra construida en el período en el cual se presenten los Estados Financieros.

Para determinar el grado de realización de un contrato, la empresa deberá seleccionar de los siguientes métodos, el que represente la mejor estimación del trabajo efectuado. Los procedimientos a seleccionar son: proporción de los costos incurridos en relación a los costos estimados para el contrato, el examen del trabajo realizado o la proporción física del contrato total efectuado.

Con respecto a las pérdidas esperadas por causa del contrato de construcción, deben ser reconocidas como tales en la cuenta de resultado del ejercicio, solo si dicha pérdida es probablemente estimada.

NIC 12 → Impuesto sobre las Ganancias. (Revisada en 1996)

Esta norma, se aplica con el fin de registrar el impuesto sobre las ganancias que se presenten en los Estados Financieros, incluyendo la determinación del monto del gasto o ahorro asociado a dicho impuesto, respecto a un periodo contable y su presentación en la información financiera. Existen unas interpretaciones que complementan el contenido de la normativa, siendo éstas las SIC- 21 “Impuesto a las Ganancias-Recuperación de Activos no Depreciables Revaluados” y la SIC-25 “Impuesto sobre las Ganancias-Cambio en la Situación Fiscal de la Empresa o de sus Accionistas”,

Para los efectos de la normativa, en su párrafo dos, establece que “el término impuesto sobre las ganancias incluye todos los impuestos ya sean nacionales o extranjeros que se

relacionan con las ganancias sujetas a imposición”. En materia fiscal, se tiene este tipo de impuesto, el cual se traduce como la cantidad a pagar por las ganancias relativas obtenidas por una entidad en un período determinado. El problema manifestado a la hora de contabilizar el impuesto sobre las ganancias, es el tratamiento de las consecuencias actuales y prospectivas de la liquidación en el futuro del respectivo valor en libros de los activos o pasivos reconocidos en los Estados Financieros, así como las transacciones involucradas en los mismos.

En los casos anteriores, la normativa exige su registro de la misma manera que contabiliza, la entidad, esas transacciones o sucesos económicos, y los efectos fiscales de las partidas serán reconocidos directamente en el patrimonio neto.

Además, la norma señala los lineamientos a seguir para la preparación de la provisión, reflejando así el importe a pagar por utilidades retenidas en el período. Para el cálculo de dicha utilidad, dada a las múltiples diferencias de las reglas contables con las tributarias, se requiere de diversos ajustes para reflejar los efectos en los Estados Financieros de la entidad.

En cuanto al reconocimiento de pasivos y activos por impuestos corrientes, se tiene que los pasivos serán registrados como una obligación de pago en la medida en que no hayan sido liquidado. En el caso de los activo, serán reconocidos, cuando dicha cantidad pagada correspondiente al período presente y a los anteriores, excede al importe a cancelar en dichos períodos.

En lo que se refiere al reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, existen dos tipos de diferencias:

Diferencias Temporarias Imponibles: Permiten la inclusión o no de ciertas partidas, determinando la utilidad o pérdida de un período, y así ajustarlos en otro ejercicio contable.

Dichas diferencias surgen cuando los egresos o ingresos, se registran en un lapso contable, mientras se computan fiscalmente con el siguiente periodo.

Diferencias Temporarias Deducibles: Son aquellas diferencias que son originadas en un período y revertidos en otro, pues su presentación en los Estados Financieros sería injustificable.

Además la NIC 12, comprende dos métodos para la contabilización del impuesto sobre las ganancias, los cuales son:

Método del Diferimiento: Consiste en diferir las desigualdades temporales y asignarlas a períodos futuros, que luego serán revertidas. Con respecto a las tasas a utilizar, son las mismas que se aplicaron al calcular las diferencias temporales.

Método Pasivo. Se registran las diferencias temporales, tanto como pasivos por pagos en el futuro o como activos que representan pagos anticipados de impuestos.

Los respectivos ajustes deben prepararse según las tasa de impuestos vigentes a la fecha de dicho ajuste. Las pérdidas fiscales recuperadas, mediante su aplicación a ejercicios anteriores se incluyen en la utilidad neta del período, ya que en ese momento se produce el ahorro del impuesto.

Esta norma, también considera el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como también, la presentación del impuesto sobre las ganancias en los Estados Financieros, con su respectiva información a revelar.

NIC 14→ Información Financiera por Segmentos (Revisada en 1997)

La información financiera por segmentos proporciona a los interesados en los Estados Financieros información referente al tamaño relativo, aportes a las utilidades y tendencias de crecimiento de las diversas actividades económicas y áreas geográficas, en las cuales opera la entidad, con el fin de ayudar a los usuarios al mejor entendimiento del desempeño de la empresa en el pasado, evaluar los rendimientos y riesgos de la entidad, pudiendo realizar juicios con mayor soporte acerca del ente económico en conjunto.

Las tasas de rentabilidad, oportunidades de crecimiento, perspectivas futuras y riesgos de inversiones pueden variar enormemente entre los segmentos de actividad y los geográficos, suministrando a los usuarios de los Estados Financieros, la información por segmento para poder evaluar los aspectos antes mencionados en una entidad diversificada.

Un segmento de negocio, de acuerdo a la norma en su párrafo nueve, debe entenderse como:

Un componente identificable de la empresa, encargado de suministrar un único producto o servicio, o bien un conjunto de ellos que se encuentran relacionados, y que se caracteriza por estar sometido a riesgos y rendimientos de naturaleza diferente a los que corresponde a otros segmentos del negocio dentro de la misma empresa.

Este segmento se diferencia del geográfico, pues éste se encarga de suministrar productos o servicios dentro de un entorno económico específico, sometidos a riesgos y rendimientos de naturaleza diferente, correspondiente a otros componentes operativos que ejecutan su actividad en entornos desiguales, es decir, es determinada según el área donde opera. El tipo de segmentación no es relevante, pues la responsabilidad es de la administración y para su determinación se toman en cuenta una serie de factores como el riesgo y crecimiento de los productos y servicios, sus diferencias y semejanzas e importancia relativa, entre otros.

Los segmentos a informar deben contener:

Descripción de las actividades de cada área y zona geográfica.

Presentación separada de ventas e ingresos de operación obtenidos de las transacciones con el segmento y con otros clientes.

Resultados por áreas.

Activos utilizados por áreas presentadas por unidades, así como el porcentaje de los activos totales consolidados.

Esta norma debe aplicarse en aquellas entidades cuyas acciones sean importantes para la economía del país, buscando entregar a los usuarios de los Estados Financieros, información que contribuya a las utilidades que representen las áreas geográficas e industriales de la entidad. Cabe destacar, que en la información financiera, deben ser revelados los cambios en áreas o políticas contables, que pudieran tener efecto significativo en los mismos.

NIC 15 → Información para Reflejar los Efectos de los Cambios en los Precios. (Revisada en 1994)

Se emite con el propósito de reflejar los precios cambiantes en las valuaciones utilizadas para determinar los resultados de las operaciones y la respectiva situación financiera de la entidad.

La NIC 15 es aplicada en aquellas empresas, que por el nivel de sus ingresos, número de empleados, activos o utilidades son fundamentales en el entorno económico en el que se desenvuelven.

Los cambios en el nivel de precios pueden ser originados por el libre juego entre la oferta y la demanda, o cambios tecnológicos de productos, provocando así un aumento o disminución en el poder adquisitivo de la moneda. A la hora de reflejar estos cambios, la normativa señala dos enfoques:

Enfoque del Poder Adquisitivo: Todas las partidas de los Estados Financieros son reexpresadas para reflejar los cambios en el nivel general de precios. La norma en su párrafo 11 afirma que “las reexpresiones de las partidas en función del nivel general de precios cambian la unidad de cuenta, pero no la base subyacente al proceso de medición”. En este enfoque, debe ser empleado un índice apropiado para que en la ganancia se refleje el efecto de los respectivos cambios en el nivel general de precios sobre la depreciación, el costo de las ventas y el activo monetario neto.

Enfoque de Costos Corrientes: Toma como base de medición, el costo de reposición, pudiéndose presentar el caso de que dicho costo sea mayor que el valor neto realizable y que el valor presente, siendo la base de medida, el mayor valor entre estos dos últimos. Frecuentemente, son utilizados los índices específicos de precios para determinar los costos corrientes de las partidas y además se requiere el reconocimiento de los efectos que han tenido, en la entidad, los cambios en los precios específicos sobre la depreciación y el costo de venta.

En cuanto a la información que se debe revelar en los Estados Financieros, se tiene por ejemplo el monto del ajuste de la depreciación del activo fijo, monto del ajuste del costo de venta, ajustes de las partidas monetarias y su respectivo efecto en el capital contable, efectos de ajustes en los resultados, entre otros.

Es importante destacar, la declaración del IASC incluida en la NIC 15, donde se plantea, que en vista de no haberse logrado el consenso internacional acerca del aspecto propuesto por esta norma internacional, se da la posibilidad a las empresas, que no se requiere revelar la información exigida por la NIC 15, para que sus Estados Financieros estén de acuerdo

con las NIC's. En este mismo sentido, el Consejo del IASC, sugiere a las entidades que presenten y revelen la información requerida por la NIC 15.

NIC 16 → Propiedad, Planta y Equipo (Revisada en 1998)

Formula el tratamiento contable para los inmuebles, maquinarias y equipo, puesto que existe una serie de inconvenientes para su adecuado registro, entre las cuales se encuentra el momento en que se deben reconocer los activos, la determinación de los valores en libros y los respectivos cargos por depreciación, calculados en base a ellos, además de la fijación y tratamiento contable de las disminuciones de su valor en libros. Para esta normativa se tienen, como complemento a su contenido, la SIC-14 titulada “Propiedad, Planta y Equipo-Indemnizaciones por el Deterioro del Valor de las Partidas” y la SIC-23 “Propiedades, Plantas y Equipos-Costo de Inspecciones Mayores o Reparaciones Generales”.

Las propiedades, planta y equipo, según la normativa en su párrafo seis, se definen como: “a) aquellos que posee una empresa para su uso en la producción o suministros de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos y b) se esperan usar durante más de un período económico”.

El reconocimiento de la propiedad, planta y equipo dentro del rubro de los activos se efectuará cuando sea probable, que éste provea a la entidad beneficios económicos en el futuro y cuando su costo pueda ser cuantificado de manera confiable. La presentación de los montos en los Estados Financieros del rubro de los activos fijos, es de importancia relativa con respecto a los activos totales de la empresa; de allí, la relevancia del adecuado registro o cuantificación del mismo.

Para el registro contable de la propiedad, planta y equipo deben ser considerados una serie de elementos como el costo de adquisición o construcción, incluidos los derechos de importación e impuestos no recuperables respecto a la compra, y deben presentarse

rebajados de su correspondiente depreciación acumulada, siendo esta partida distribuida sistemáticamente sobre los años que conforman su vida útil.

Cuando exista el caso de la desapropiación de la propiedad, planta y equipo, su monto debe ser eliminado del Balance General al igual que cualquier otro elemento del activo que haya sido retirado en forma permanente de uso, solo si no se espera que éste obtenga un beneficio futuro adicionales por su venta.

Cuando se adquiera la propiedad, planta y equipo por medios del intercambio total o parcial, con otros elementos distintos del activo fijo o cambio de otro activo, su costo de adquisición se medirá por el valor razonable del activo recibido, equivalente al valor razonable del activo entregado más cualquier cantidad de efectivo otorgada.

Al efectuar mejoras en la propiedad, planta y equipo, el tratamiento contable que se le aplicará será la adición a su valor en libros del importe reflejado por dichas mejoras, cuando sea probable que generen beneficios económicos futuros.

NIC 17 → Arrendamientos (Revisada en 1997)

Su finalidad consiste en sustentar las políticas contables y su respectiva revelación en los Estados Financieros. Para los arrendatarios y arrendadores que lleven a cabo contratos de arrendamientos financieros u operativos, distintos a los acuerdos de alquiler para explorar o usar recursos naturales como el petróleo, gas, bosques, entre otros y acuerdos sobre licencias de películas, grabaciones en video, derechos de autor, patentes, etc. Esta norma se vincula a la SIC-15 “Arrendamientos Operativos-Incentivos”.

Un arrendamiento, tal y como lo plantea la normativa en su párrafo tres, se refiere a “un acuerdo en el que el arrendador conviene con el arrendatario percibir una suma única de dinero o una serie de pagos cuotas, por cederle el derecho a usar un activo durante un

período de tiempo determinado”, en si se trata de un convenio de las partes involucradas, para ceder el uso de un activo por un período determinado.

Los contratos de arrendamientos pueden ser financieros u operativos, considerando para su registro la sustancia del contrato más que su forma legal.

El Arrendamiento Financiero se caracteriza por el uso, que el arrendatario hace del bien, durante la mayor parte de su vida útil asumiendo todos los riesgos y beneficios, a cambio de la obligación de pago al arrendador por este derecho. El arrendatario, al inicio del contrato, registrará como un activo el bien arrendado y un pasivo referente a las cancelaciones futuras. En cuanto a las cuotas del arrendamiento, deben ser divididas en dos partes, que representen las cargas financieras y la reducción de la respectiva deuda. Esta carga financiera se distribuirá, de acuerdo a la norma en su párrafo 17, “...entre los períodos que constituyen el plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga una tasa de interés constante en cada período sobre el saldo sin amortizar de la deuda”.

El arrendatario adoptará, para el bien arrendado, la misma política de depreciación que para el resto de los activos fijos reflejados en sus Estados Financieros.

En lo que respecta al arrendador, registrará el bien en arriendo como una cuenta por cobrar y no como un activo fijo, además contabilizará los cobros de alquiler, como cancelaciones de capital o reembolso de la inversión efectuada. Por lo general, el arrendador incurre en ciertos costos directos al inicio de las operaciones del arrendamiento.

Estos costos directos iniciales suelen ser comisiones y honorarios jurídicos, cuyo propósito es generar ingresos financieros, por lo tanto pueden ser cargados directamente al resultado del ejercicio o distribuirlos y cargarlos a resultado en el lapso del arrendamiento.

En el Arrendamiento Operativo, se tiene que no se traspasan sustancialmente los riesgos y beneficios del propietario al arrendatario. De acuerdo a la normativa en su párrafo 42,

establece que “las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos deben ser reconocidas como gastos en el Estado de Resultado de forma lineal, en el transcurso del plazo del arrendamiento”. Es decir, el arrendatario debe cargar a los resultados las rentas pagadas en el ejercicio contable correspondiente, mientras que el arrendador registrará los bienes bajo arrendamiento como activo fijo (propiedades, planta y equipos). Los costos directos iniciales incurridos por el arrendador, para gestionar un arrendamiento operativo, pueden ser diferidos y cargados a los resultados de los ejercicios, durante la vigencia del arrendamiento en proporción a los ingresos reconocidos o cargados al resultado en el ejercicio en el cual se incurren.

La norma plantea el tratamiento contable para las operaciones de ventas con arrendamiento posterior, dependiendo de la naturaleza del arrendamiento implícita en ellas. Una venta con arrendamiento posterior, de acuerdo al párrafo 49 de la normativa “es una transacción que implica la desapropiación de un activo y su posterior alquiler al vendedor”.

En una venta con arrendamiento posterior financiero, el vendedor arrendatario no deberá reconocer en el período en el cual se efectuó la venta, una ganancia originada por el exceso del monto de la venta sobre el valor en libros del activo. Este exceso deberá ser diferido y amortizado durante el lapso del arrendamiento.

Si en la venta con arrendamiento posterior resulta un arrendamiento operativo, la norma establece en su párrafo 52, el siguiente procedimiento:

La operación se ha establecido a su valor razonable, cualquier pérdida o ganancia debe ser inmediatamente reconocida como tal. Si el precio de venta queda por debajo del valor razonable, toda pérdida o ganancia ha de reconocerse inmediatamente, excepto cuando deba diferirse, lo que ocurrirá si la pérdida resulta compensada por cuotas futuras por debajo de los precios de mercado, y amortizarse en proporción a las cuotas pagadas durante el período en el cual se espera utilizar en activo. Si el precio de venta queda por encima del

valor razonable, el exceso de uno sobre otro se diferirá y amortizará en el período durante el cual se espere utilizar el activo.

En el caso en que los activos arrendados hayan perdido valor por causas ajenas a su utilización normal por el arrendatario, en el caso de un arrendamiento financiero o el arrendador en el caso de un arrendamiento operativo, deberán seguir el procedimiento descrito en la NIC 36 “Deterioro del Valor de los Activos”.

NIC 18 → Ingresos (Revisada en 1993)

Esta normativa, comprende el tratamiento contable de los ingresos provenientes de ciertos tipos de transacciones y eventos. Los ingresos a los cuales se refiere la NIC 18, en su párrafo siete corresponde:

...a la entrada bruta de beneficios económicos durante el período, surgidos en el curso de actividades ordinarias de una empresa, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio neto, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.

El ingreso, engloba el generado en el curso de las actividades ordinarias de una entidad y, puede estar referido a partidas como ventas, honorarios, intereses, dividendos y regalías. Aplicándose esta normativa, para el registro de entradas, procedentes de las ventas de productos, la prestación de servicios y el uso por parte de terceros de activos que generen intereses, regalías y dividendos en propiedad de la empresa. Quedando excluidos, de esta norma, los ingresos procedentes de contratos de arrendamiento financiero, contratos de seguros realizados por sus respectivas compañías, dividendos originados por inversiones financieras llevadas por el método de participación, extracción de minerales, entre otros.

La principal dificultad a la hora de la contabilización de los ingresos, es determinar cuándo deben ser reconocidos. Es por ello, que se hace necesario conocer primeramente el

adecuado procedimiento para la medición de los mismos, a través del valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir derivada de los mismos.

Cabe destacar, que la norma utiliza criterios para el adecuado reconocimiento de ingresos, el cual se hará en base a cada transacción por separado. Dichas transacciones establecen:

Venta de Bienes: Sus ingresos serán reconocidos al cumplirse ciertas condiciones por parte de la entidad, entre ellas se encuentran la transferencia al comprador de los riesgos y beneficios originados por la propiedad de los bienes; la no conservación para sí de ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, ni reteniendo el control sobre los mismos; el importe de los ingresos puede ser medido razonablemente; existe probabilidad de que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción y los costos incurridos o por incurrir, en relación con la operación, y estos pueden ser medidos con fiabilidad.

Prestación de Servicios: Se debe considerar el grado de confiabilidad con que pueda ser estimado el importe de los ingresos por la prestación de servicios y a su vez el nivel de terminación de la respectiva prestación a la fecha del Balance General, la probabilidad de recibir beneficios económicos derivados de la transacción y los costos ya incurridos o por incurrir en dicha prestación, medidos de forma razonable.

Intereses, Regalías y Dividendos: Su reconocimiento debe apegarse a una serie de bases, que de acuerdo a la norma, en su párrafo 30, se encuentran:

a) los intereses deben reconocerse sobre la base de la proporción de tiempo transcurrido, teniendo en cuenta el rendimiento efectivo del activo; b) las regalías deben ser reconocidas utilizando la base de acumulación (o devengo), de acuerdo con la sustancia del acuerdo en que se basan, y c) los dividendos deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista.

Los ingresos, regalías y dividendos serán reconocidos de acuerdo a las bases anteriores, solo si se tiene la probabilidad de que la entidad reciba beneficios futuros económicos derivados de la transacción y el respectivo importe de los ingresos medidos razonablemente.

La entidad por su parte, debe revelar en sus Estados Financieros las políticas contables empleadas, los ingresos percibidos, las etapas de prestación de servicios, cantidad de los ingresos reconocidos por tipo de transacción, entre otros.

NIC 19 → Beneficios a los Empleados (Revisada en 1998)

Las prestaciones de jubilación, en la mayoría de los países constituyen un elemento fundamental dentro del conjunto de beneficios que una entidad ofrece a sus empleados, es por ello, que se debe contabilizar y revelar en los Estados Financieros de manera adecuada, el costo de dichas prestaciones. La norma establece en que momento debe ser reconocidos como un gasto, el costo de prestaciones de jubilación y su respectiva cantidad, siendo aplicada por los empleadores a la hora de registrar los beneficios de los empleados.

Dichos beneficios, tal y como lo plantea la norma en su párrafo cuatro, comprenden:

a) Beneficios a corto plazo para los empleados en activo, tales como sueldos, salarios y contribuciones a la seguridad social, ausencias remuneradas por enfermedad y por otros motivos, participación en agracias e incentivos (si se pagan dentro de los doce meses siguientes tras el cierre del período) y beneficios no monetarios (tales como asistencia médica, disfrute de casas, coches y la disposición bienes o servicios subvencionados o gratuitos); b) beneficios post-empleo, tales como pensiones, otros beneficios por retiro, seguros de vida post-empleo y atención médica post-empleo; c) otros beneficios a largo plazo para los empleados, entre los cuales e incluyen las ausencias remuneradas después de largos períodos de servicios (ausencias sabáticas), los beneficios especiales después de largo tiempo de servicios, los beneficios por incapacidad y, si se pagan a un plazo de doce

meses o más después del cierre del período, participación en ganancias, incentivos y otro tipo de compensación salarial diferida; d) beneficios por terminación del contrato, y e) beneficios de compensación en instrumentos financieros de capital.

Los beneficios a los empleados pueden ser a corto plazo, a largo plazo y pots-empleo. Los beneficios a corto plazo destinados a los empleados, comprenden una serie de partidas como por ejemplo los sueldos, salarios, cotizaciones del seguro social, ausencias retribuidas a corto plazo, participación en ganancias e incentivos, atención médica, entre otros, contabilizándose de manera inmediata, tomando en cuenta las características de cada uno de los beneficios nombrados anteriormente.

En cuanto a los beneficios a largo plazo, constituyen retribuciones a los empleados, cuyo período de pago no ha de ser efectuado en el lapso de los 12 meses siguientes al cierre del ejercicio, en el cual los empleados han prestado su servicio. Entre algunos de estos beneficios, se tienen las ausencias remuneradas a largo plazo como las vacaciones, los beneficios por invalidez permanente, los premios de antigüedad, entre otros.

Con respecto a su medición, se tiene la exigencia por parte de la normativa, de un método simplificado, el cual consiste en el diferimiento de la contabilización definida para los beneficios post-empleo en los siguientes extremos, establecidos en el párrafo 127 de la norma: “a) las pérdidas y ganancias actuariales se reconocen inmediatamente, sin posibilidad de aplicar ninguna banda de fluctuación, y b) todo el costo de servicio pasado se reconoce de forma inmediata”.

Los beneficios post-empleo, incluyen los privilegios por retiro como las pensiones, y otros como los seguros de vida o atención médica posterior al empleo. Este tipo de beneficio posee una serie de planes, entre los cuales se puede clasificar en:

Planes de Aportación Definida: La obligación legal de la entidad se limita a la aportación que haya acordado entregar al fondo, los riesgos de inversión y en el caso de que aquellos

beneficios sean menores a los esperados, serán asumidos por el empleado, siendo un pasivo (obligaciones por gastos acumulados), después de deducir cualquier importe ya satisfecho y como gasto del período, a menos que otra Norma Internacional de Contabilidad, permita la inclusión de dichos beneficios en el costo de un activo, como es el caso de la NIC 2→ Inventarios y la NIC 16→ Propiedades, Planta y Equipo.

En cuanto a su contabilización, estará constituido por los importes que conforman las aportaciones del plan y las obligaciones se medirán sin recurrir al descuento correspondiente al período en que los empleados han prestados los servicios respectivos.

Planes de Beneficios Definidos: Consisten en el suministro del beneficio acordado con los empleados y a su vez, dichos planes consideran, que los riesgos de inversión y los beneficios que posean un costo mayor al esperado, serán asumidos por la entidad. En cuanto a su registro o reconocimiento, debe realizarse el seguimiento de un complejo procedimiento, el cual incluye la utilización de técnicas actuales para una estimación razonable de los beneficios acumulados de los empleados, descontar los anteriores beneficios aplicando el método de la unidad de crédito proyectada, determinar el valor razonable de los activos del plan, entre otros, ampliamente desarrollados en el contenido de la normativa.

En el caso de presentarse planes multipatronales y planes gubernamentales, se procederá a clasificarlos como planes de aportaciones definidas o de beneficios definidos, en base a las condiciones del mismo y considerando todo tipo de obligaciones, asumidos fuera de los términos pactados de manera formal.

NIC 20 → Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar Sobre Ayudas Gubernamentales. (Revisada en 1994)

Contiene el adecuado tratamiento contable concerniente a las subvenciones del gobierno, así como también, información relativa a las ayudas efectuadas por el sector público. Cabe

destacar, que esta normativa se encuentra vinculada con la SIC-10 denominada “Ayudas Gubernamentales-Sin Relación Específica con Actividades de Operación”, con el fin de, complementar el contenido de la misma.

Las subvenciones del gobierno, tal y como lo establece la norma en su párrafo tres “son ayudas procedentes del sector público en la forma de transferencia de recursos a una empresa en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relativas a sus actividades de operación”. Estas subvenciones, incluyendo las de tipo no monetario, serán reconocidas solo si, la entidad cumple las condiciones asociadas a su disfrute, a cambio de recibir tales subsidios.

En cuanto a su registro contable, las subvenciones serán reconocidas como ingresos sobre una base sistemática, en el transcurso de los períodos requeridos para su respectiva compensación con los costos vinculados. El tratamiento a seguir, se hará de acuerdo a dos metodologías, en la primera, las subvenciones se acreditarán directamente a las cuentas del patrimonio neto y la segunda, los subsidios se imputan a los resultados de uno o más ejercicios económicos.

Las ayudas gubernamentales, según la norma en su párrafo tres, “son acciones realizadas por el sector público con el objeto de suministrar beneficios económicos específicos a una empresa o tipo de empresa, seleccionadas bajo ciertos criterios”. Algunos ejemplos de ellas, son los servicios de asistencia técnica o comercial, el cual estos no pueden valorarse razonablemente.

En estos beneficios, se debe revelar información acerca de la naturaleza, alcance y duración de tales ayudas por parte del gobierno.

NIC 21→ Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera.
(Revisada en 1993)

La presente norma, propone lineamientos para la contabilización en moneda extranjera y la inclusión en los Estados Financieros consolidados de estas, de empresas ubicadas en el exterior.

La norma establece que toda empresa debe presentar la información financiera en la moneda del país en que esté domiciliada, de no ser así, la norma exige revelar la razón por la cual se usa esa otra moneda.

Es de resaltar, que no es materia de esta norma la reexpresión de los Estados Financieros de la entidad de su moneda habitual a otra, cuando lo anterior se realice para satisfacer a los usuarios, acostumbrados a esa moneda o por otras circunstancias semejantes.

Una entidad, al efectuar actividades en el exterior, se le puede presentar dos vertientes. La primera cuando realiza transacciones en moneda extranjera, las cuales se exigen o liquidan en esa moneda. De acuerdo a la norma en su párrafo ocho, la situación se presenta cuando la empresa:

- a) compra o vende bienes o servicios cuyo precio se establece en una moneda extranjera;
- b) presta o toma prestado fondos, si las cuantías correspondientes se establecen a pagar o cobrar en una moneda extranjera; c) se convierte en parte de un contrato no ejecutado, que esté expresado en moneda extranjera, o d) adquiere o desapropia por otra vía de activos, o bien incurre en o liquida pasivos, siempre que unos y otras estén establecidos en una moneda extranjera.

Las transacciones en moneda extranjera se registran aplicando, a su importe, la tasa de cambio existente a la fecha de la operación. A fecha de cada balance, las partidas deben ser presentadas, tal y como lo plantea la norma en su párrafo 11:

- a) las partidas monetarias en moneda extranjera deben ser valoradas utilizando la tasa al cierre;
- b) las partidas no monetarias establecidas originalmente en moneda extranjera, que

se contabilicen a costo histórico, deben ser valoradas utilizando la tasa de cambio en el momento en que fue realizada la transacción, y c) las partidas no monetarias establecidas originalmente en moneda extranjera, que se contabilicen por su valor razonable, deben ser valoradas utilizando las tasas de cambio existentes en el momento en que se determinó tal valor razonable.

En cuanto a las diferencias de la tasa de cambio de partidas monetarias existentes a la fecha del Balance, deben ser reconocidas como gasto o ingreso en el período que se originen.

El tratamiento alternativo permitido por la normativa, es considerar como costo del activo originado en moneda extranjera, el monto que ésta deberá cancelar para liquidar el pasivo surgido por la adquisición de un activo. Este tratamiento suele emplearse cuando las diferencias en cambio provengan de una fuerte devaluación de la moneda y para la cual no hubo posibilidad de emprender acciones de cobertura. Las diferencias en cambio podrán incluirse en el costo del activo, si el valor del activo ya ajustado, no supera el valor recuperable del activo.

La segunda vertiente presentada por una entidad al efectuar actividades en el exterior, es cuando realiza operaciones en el extranjero, en donde sus actividades se fundamentan o se llevan a cabo en una nación distinta al de la empresa que suministra la información. Estas operaciones, a su vez se dividen en operaciones extranjeras (son parte integrante de las operaciones de la entidad que informa) y entidad extranjera, que según la normativa en su párrafo 25, “una entidad extranjera acumula efectivo y otras partidas monetarias, incurre en gastos, genera ingresos y posiblemente acuerda tomar dinero prestado, pero todo ello lo hace, sustancialmente, en su moneda local”.

Las operaciones en el extranjero, que son parte integral de las transacciones de la empresa que informa, serán convertidas con el mismo procedimiento de las transacciones en moneda extranjera. En el caso del costo y la depreciación de las propiedades, planta y equipo, se ajustarán aplicando la tasa de cambio a la fecha de adquisición de cada activo, si éstos son

registrados a su valor razonable, entonces se empleará la tasa de cambio existente a la fecha de la respectiva valoración. En cuanto a los costos de los inventarios, serán valorados a las tasas de cambio vigentes al incurrir en dichos costos.

Para las entidades extranjeras, se debe convertir sus Estados Financieros para luego incorporarlos a la información financiera de la empresa que informa, llevando a cabo una serie de procedimientos contemplados en la norma en su párrafo 30:

a) los activos y pasivos de la entidad extranjera, ya sean de tipo monetario o no monetario, deben ser convertidos según la tasa al cierre; b) las partidas de gastos e ingresos de la entidad extranjera deben ser convertidas a las tasas de cambio existentes en las fechas de las correspondientes transacciones, salvo cuando la entidad extranjera informa en términos de una moneda que pertenece a una economía hiperinflacionaria, en cuyo caso los gastos e ingresos deben ser convertidos utilizando la tasa al cierre y; c) todas las diferencias de cambio resultantes del proceso deben clasificarse como componentes del patrimonio neto, hasta la desapropiación de la inversión neta.

En el caso de las diferencias en cambio, no serán reconocidas como gastos o ingresos del período contable, debido a que estas variaciones correspondientes a las tasas de cambio, tienen poco o en muchos casos ningún efecto directo en los flujos de efectivo de las actividades normales de la entidad extranjera.

Debe hacerse acotación de la aclaratoria que hace la normativa en su párrafo 36, señalando:

Los Estados Financieros de una entidad extranjera que presentan la información en la moneda de una economía hiperinflacionaria, deben ser reexpresados de acuerdo con la NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias, antes de proceder a convertirlos a la moneda de los Estados Financieros en que la empresa que informa presenta su información financiera.

El párrafo anterior establece, la uniformidad existente reflejada en la normativa con otras NIC, evitando así contradicciones entre ellas, tal es el caso de la jerarquización de aplicación de las NIC 21 y 29 respectivamente.

Las diferencias en cambio que surjan de una partida monetaria intercompañía no pueden ser eliminadas, debido a que ésta representa un compromiso de convertir una moneda en otra, la cual implica que la empresa se exponga a pérdidas o ganancias por la variación del valor de la moneda.

Suele suceder, que una empresa se desapropie de su participación en una entidad extranjera, ya sea por la venta, liquidación, reembolso del capital o abandono de las operaciones que ellas se efectúan. En el ejercicio en que se desapropie una entidad extranjera, la diferencia de cambio acumulado a la fecha previamente diferido, afectará el resultado del ejercicio, así como las pérdidas o ganancias originadas por la desapropiación.

Si a una fecha determinada, por ciertas circunstancias una empresa decide cambiar la clasificación de una operación en el extranjero, se procederá de la siguiente manera:

De una operación que es parte integrante de la empresa, y que a partir del cambio se clasificará como entidad extranjera, las diferencias en cambio surgidas en el momento de la reclasificación se llevan al patrimonio neto.

Si el cambio es de una entidad extranjera a una operación en el extranjero que forme parte integrante de la empresa que informa, los montos de las partidas no monetarias, valoradas a la fecha de la reclasificación, se considerarán los costos de adquisición de esas partidas.

Cabe destacar, la emisión de las SIC- 7 correspondiente a “Introducción del Euro”, SIC-11 “Variaciones de cambio en Moneda Extranjera-Capitalización de Períodos Derivados de Devaluaciones Muy Importantes” y la SIC-19 “Moneda de los Estados Financieros-

Medición y Presentación de los Estados Financieros según las NIC 21 y 29”, para el adecuado complemento de la normativa.

NIC 22→ Combinaciones de Negocios (Revisada en 1998)

Establece el tratamiento contable de las combinaciones de negocios, considerando tanto el caso de la adquisición de una empresa por otra, como la situación de unificación de intereses, donde se dificulta la identificación de la entidad adquirente, siendo necesario reflejar en los Estados Financieros, la esencia económica de la operación.

Las combinaciones de negocios pueden estructurarse en diversas modalidades, atendiendo a razones legales, fiscales, entre otras.

Una modalidad de combinación de negocios, puede resultar de la compra por parte de una entidad, de las acciones que representan la propiedad de otra empresa o bien la adquisición de activos netos de la otra compañía. La transacción puede efectuarse entre los accionistas de las empresas que se combinan o entre una de las empresas y los propietarios de las otras.

Cabe destacar, que la combinación de negocios, puede dar paso al establecimiento de una nueva entidad que tome el control sobre las empresas que se combinan, dando lugar así a las denominadas fusiones.

Una combinación de negocios puede establecer una relación controladora-subsidiaria, ya que el adquirente es la controladora y la adquirida pasa a ser la subsidiaria. La normativa, en su párrafo tres, señala la aplicación de la NIC 27 en la siguiente circunstancia:

La adquirente aplicará lo contemplado en esta norma al elaborar sus estados financieros consolidados. Además, incluirá la participación en la empresa adquirida en sus estados financieros individuales, como una inversión en una subsidiaria (véase la NIC 27, Estados Financieros Consolidados y Contabilización de las Inversiones en Subsidiarias)

En las adquisiciones una de las entidades, obtiene el control sobre otra empresa, permitiendo así la identificación del adquirente. Dicho control es obtenido, cuando la entidad adquiere más del 50 por ciento de los derechos de voto en otra entidad.

Para el registro contable de las adquisiciones, se deberá utilizar el método de compra, el cual de manera resumida, contiene los siguientes aspectos:

Incorporación de los resultados de las operaciones de la entidad adquirida al Estado de Resultados.

Reconocimiento en el Balance General, de los respectivos activos y pasivos identificables de la entidad adquirida, incluyendo toda plusvalía o minusvalía comprada. Cabe destacar, que estos importes serán reconocidos solo si, se dispone de una medición fiable de su costo o de su valor razonable, y es probable la obtención de beneficios económicos futuros a recibir por parte de la adquirente.

La adquisición debe ser registrada a su costo, que de acuerdo a la norma en su párrafo 21: Es el importe de efectivo y equivalentes de efectivo, pagados por ella, o bien el valor razonable, en el momento del intercambio de las contrapartidas entregadas por la adquirente, a cambio del control sobre los activos netos de la otra empresa, importes a los que se añadirá cualquier costo directamente atribuibles a la adquisición.

El importe que se origine por el exceso del costo de adquisición sobre la participación de la adquirente en la empresa adquirida, es calificado como una plusvalía comprada que deberá presentarse en el Balance General en el rubro de los activos, por su costo menos la amortización acumulada y la pérdida acumulada por deterioro en su valor.

La plusvalía comprada será amortizada, de forma sistemática, por el método que mejor refleje el patrón de consumo esperado, de los beneficios derivados de la misma. Deberá

adoptarse el método lineal de amortización, excepto en el caso de que existan razones que es más apropiado, otro método.

El lapso de amortización de la plusvalía, no deberá exceder de 20 años, a partir del momento de su reconocimiento inicial. En ciertos casos justificados, la vida útil podrá superar el límite anteriormente señalado.

En la fecha de adquisición, puede producirse un exceso de la parte proporcional perteneciente a la adquiriente, del valor razonable de los activos y pasivos adquiridos, sobre el costo de adquisición, en este caso surge una minusvalía comprada.

La minusvalía comprada puede vincularse con expectativas de gastos o pérdidas en el futuro, valorados en forma confiable, que no califican como pasivos identificables a la fecha de adquisición. Ante estas circunstancias, la minusvalía comprada, se registrará en el mismo rubro como ingreso del período, en que se reconozcan las pérdidas o gastos con ella asociada.

En el caso, en que la minusvalía comprada, no se relacione con gastos o pérdidas futuras, que puedan medirse de forma segura, a fecha de adquisición, la norma en su párrafo 62 plantea que se reconocerán como ingreso del período, de acuerdo a lo siguiente:

a) el importe de la minusvalía comprada que no exceda de los valores razonables de los activos identificables de carácter no monetario adquiridos, debe ser reconocido como ingreso de forma sistemática, a lo largo de un período igual a la vida media ponderada restante de los activos amortizables adquiridos, y b) el importe de la minusvalía comprada que exceda de los valores razonables de los activos identificables de carácter no monetario adquiridos, debe ser reconocido como un ingreso de forma inmediata.

Si en la fecha de adquisición la adquiriente, no logra identificar la minusvalía comprada a gastos o pérdidas futuras, ni su valor en forma razonable, la minusvalía se considerará una

ganancia, en el transcurso de los períodos, que se consuman los beneficios económicos de los activos depreciables o amortizables adquiridos. Si se trata de activos monetarios, se lleva como ingreso del ejercicio actual.

La minusvalía comprada, se presenta en el Balance General, reduciendo los activos de la empresa que presenta la información. Se revela en el mismo rubro, donde se ubica a la plusvalía comprada.

Deberá reconocer una provisión para clausura de fábrica, indemnizaciones a los empleados, eliminación de líneas de producción del negocio, o bien de los componentes de un plan que indique la terminación o reducción de las actividades de la compañía adquirida a fecha de adquisición, siempre y cuando no haya sido reflejada como un pasivo en la empresa adquirida a dicha fecha, y además se cumpla, por parte de la entidad adquiriente, las exigencias pautadas en esta normativa.

En las compras sucesivas de acciones, se determinará el valor razonable de los activos y pasivos identificables adquiridos, tratando cada transacción por separado, para así poder calcular dicho valor razonable, como los importes de las plusvalías o minusvalías compradas en la operación.

El método contable para la unificación de intereses se aplicará cuando, entre dos empresas, los accionistas de las entidades que se combinan, acuerdan compartir el control sobre la totalidad o práctica totalidad de los activos netos y las operaciones normales de cada empresa. La norma, en su párrafo ocho, manifiesta el propósito perseguido por la unificación de intereses, es “conseguir una coparticipación mutua, a partir de ese momento, en los riesgos y beneficios de la entidad combinada, de manera que ninguna entidad de las que forman parte pueda ser identificada como adquiriente frente a la otra u otras”.

A la hora de aplicar el caso de unificación de intereses, se debe llevar a cabo el siguiente tratamiento contable:

Las partidas de los Estados Financieros de las entidades que conforman la combinación de negocios bajo el método de unificación de intereses, tanto en el período que se lleve a cabo tal unificación, como para la información comparativa de otros períodos anteriores, deben ser incluidos en los Estados Financieros de la nueva empresa combinada, como si tal unificación se hubiera producido al inicio del primer período, para el cual se presente la información.

Las diferencias entre el importe registrado por las acciones emitidas (incluyendo cualquier contraprestación adicional en efectivo u otros activos) y el valor registrado como acciones adquiridas, debe ser llevado a la cuenta de patrimonio neto.

Se debe adoptar un único cuerpo de principios y políticas contables que regule a la nueva entidad combinada.

La unificación de intereses no implica la adquisición de empresa por otras, las entidades seguirán funcionando individualmente, como antes de haberse efectuado la unificación, la diferencia es que ahora son administradas y poseídas conjuntamente.

Por lo tanto, al preparar los Estados Financieros de la entidad combinada, se sumarán los Estados Financieros individuales de las empresas combinadas, para ello deberán eliminarse todas las transacciones intercompañías, hayan ocurrido antes o después de la unificación.

De acuerdo a lo anterior, los activos, pasivos y patrimonio neto de las entidades combinadas, se reconocen a su valor en libros, según los Estados Financieros individuales de las empresas combinadas, por lo que no se reconoce una eventual plusvalía o minusvalía comprada.

En cuanto a los gastos incurridos, vinculados con el proceso de unificación de intereses, deben ser reconocidos como gastos del período en el que hayan tenido lugar.

Existen una serie de interpretaciones relacionadas con la normativa, como son la SIC-9 titulada “Combinaciones de Negocios-Clasificación como Adquisiciones o Como Unificación de Intereses” y la SIC-22 “Combinaciones de negocios-Ajustes Posteriores de los Valores Razonables y de la Plusvalía Comprada Informados Inicialmente”.

NIC 23 →Costos por Intereses (Revisada en 1993)

Esta normativa, contempla las diversas vertientes para el tratamiento contable de los costos por intereses incurridos por la entidad y vinculados con los fondos que han tomado prestado.

El tratamiento por punto de referencia de los costos por intereses, es reconocerlos como gastos del período en el cual son incurridos, con la característica de ser independientes de los activos a los que fuesen aplicables, revelándose las políticas y métodos contables adoptados para dichos costos en los Estados Financieros.

El tratamiento alternativo permitido por la NIC, consiste en capitalizar los costos por intereses, si son atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos cuantificados razonablemente, es decir, que dichos activos den la probabilidad, a la entidad, de la obtención de beneficios económicos futuros.

Los costos referidos anteriormente, de acuerdo a la norma en su párrafo 13, “son los costos que podrían haberse evitado si no se hubiera efectuado ninguna inversión en el activo correspondiente”.

El importe de los costos por intereses susceptibles a la capitalización en dichos activos, se determinará según los costos reales incurridos por tales préstamos durante el período, menos los rendimientos conseguidos por la colocación de los fondos en inversiones temporales. En el caso de que los fondos provengan de préstamos genéricos, el monto de

los costos por intereses estará representado por una tasa de capitalización aplicada a la inversión efectuada en dichos activos.

Para la capitalización de los costos por intereses, se debe tener en cuenta el lapso de aplicación, que de acuerdo a la norma en su párrafo 20, se inicia cuando: “a) se haya incurrido en gastos con relación al activo; b) se haya incurrido en costos por intereses, y c) se estén llevando a las actividades necesarias para preparar al activo para su uso deseado o para su venta”.

La capitalización de los costos por intereses culminará cuando se hayan completado todas las actividades principales para poner en funcionamiento al activo o destinarlo a la venta.

Existe una interpretación vinculada con la normativa, como es la SIC-2 titulada “Uniformidad-Capitalización de los Costos por Intereses”

NIC 24→ Informaciones a Revelar Sobre Partes Relacionadas (Reordenada en 1994)

Esta norma regula la información que deberá revelarse en los Estados Financieros de la entidad informadora, cuando opere con entes vinculados y las transacciones efectuadas.

De acuerdo al pronunciamiento, los vínculos entre partes relacionadas se presentan en situaciones como las siguientes: empresas que directa o indirectamente se controlan, son controladas o están bajo control común; empresas asociadas, individuos que directa o indirectamente tengan participación con derecho a voto, personal clave de la gerencia, así como directores, administradores y familiares con autoridad y control en las actividades de la empresa.

La relación entre partes vinculadas, es desde el punto de vista de la sustancia de las operaciones, sin limitarse a su forma legal. La existencia de partes vinculadas afecta la situación financiera y el resultado operativo de la empresa informante, inclusive si entre

ellas, no se han efectuado transacciones. Entre partes vinculadas pueden surgir transacciones, que siendo entidades independientes una de la otra no se llevarían a cabo o sucederían de manera diferente.

El precio acordado entre partes relacionadas puede determinarse a través de los siguientes métodos:

Método del Precio no Controlado Comparable: Se fija el precio de los artículos, tal como si la operación se efectúa entre partes no vinculadas.

Método del Precio de Reventa: Los bienes se transfieren entre partes vinculadas antes de su venta a un consumidor independiente. En este caso, el precio entre las partes vinculadas, es el precio de venta final reduciendo de este un margen, que representa los costos y la ganancia que espera obtener el revendedor.

Método del Margen Sobre el Costo: El precio de venta es el costo del proveedor incrementado con un margen adecuado y apropiado a las circunstancias.

Es frecuente, que el precio de transferencia entre partes vinculadas, no se determine por ninguno de los métodos previamente descritos, en ocasiones no se carga precio alguno.

En los Estados Financieros, es necesario revelar la identidad de las partes relacionadas, independientemente de si se efectuaron o no transacciones para el período en que se preparan los Estados Financieros; cuando se ejecuten operaciones entre relacionadas deberá describirse en la información financiera la operación efectuada y los elementos de la misma, de manera que sea entendible para los usuarios de los Estados Financieros, los siguientes aspectos: Volumen de las transacciones, cuantías de las partidas más importantes y las políticas de precios empleadas.

NIC 26→ Contabilización e Información Financiera Sobre Planes de Beneficio por Retiro.
(Reordenada en 1994)

El pronunciamiento abarca la información contable referente a los planes de beneficio por retiro, en ocasiones suelen ser denominados planes de pensiones o sistemas complementarios de prestaciones por jubilación. La presente norma complementa a la NIC 19→ Beneficios por empleados.

De acuerdo a la norma los planes de beneficio por retiro son entidades diferentes a los empleadores y participantes del plan.

Se excluyen del alcance de ésta norma, otras ventajas sociales de los empleados como: indemnizaciones por despido, acuerdo de remuneración diferida, gratificaciones por ausencia prolongada, programas de seguro por enfermedad y de previsión colectiva y los programas de seguridad social del gobierno.

Para los planes de beneficio por retiro, es necesario la creación de fondos separados, que recibirán los aportes y pagarán los beneficios por retiro, o puede no crearse un fondo por separado, sino que la administración del plan es fiduciaria.

Los planes de beneficios por retiro pueden ser de aportaciones definidas o beneficios definidos. En las primeras, las cantidades a pagar como beneficios se derivan en base a las cotizaciones al fondo y los rendimientos que se hayan obtenido. En los planes de beneficios definidos las cantidades a pagar por concepto de beneficio se calculan por una fórmula, en función de los salarios de los empleados, aún de servicio o por la combinación de ambas.

Las bases de contabilidad e información financiera se aplican a los planes de beneficio por retiro establecidos por acuerdos contractuales y aquellos informales, pero que son establecidos por carácter obligatorio por costumbre de los empleadores.

El monto de los beneficios futuros, a los participantes en un plan de aportaciones definidas, se determina por las aportaciones del empleador, del empleado o de ambos. En este plan no se es necesario el asesoramiento de un profesional actuario, a diferencia del plan de beneficios definidos, donde periódicamente, es necesario el asesoramiento de este profesional, para evaluar la situación financiera del plan y así sugerir el nivel de las aportaciones futuras.

En el plan de beneficios definidos el valor actuarial se determinará en base a los salarios actuales o proyectados, indicando el método adoptado. El valor actual de los beneficios a obtener, del plan de jubilación, puede ser calculado en base a los salarios actuales o proyectados al momento de la jubilación de los participantes.

Las inversiones del plan de beneficio por retiro, deberán ser contabilizados por su valor razonable, los demás activos empleados en las operaciones del fondo se registrarán conforme a la NIC respectiva, de acuerdo a su naturaleza.

NIC 27→ Estados Financieros Consolidados y Contabilización de las Inversiones en Subsidiarias (Reordenada en 1994)

La presente normativa, se refiere a la preparación y presentación de los Estados Financieros consolidados de un grupo de empresas, coordinados bajo la entidad inversora denominada matriz, así como la contabilización de las inversiones en subsidiarias en los casos en que la matriz emita Estados Financieros individuales.

En el contexto de la norma, se entenderá que una empresa ejerce control sobre la otra, cuando incida en las políticas financieras y operativas en la emisora.

Los Estados Financieros Consolidados presentan la situación financiera, los resultados y los flujos de fondos del grupo en su conjunto, como si fueran una sola empresa independientemente de su forma legal, pues esta información contable es la requerida por

los distintos usuarios de la entidad controladora. Ciertas veces la matriz suele presentar Estados Financieros individuales para fines legales o de otra índole.

Una controladora, si es poseída prácticamente en su totalidad por otra empresa, puede prescindir de presentar Estados Financieros consolidados, ya que estos no serían requeridos por su matriz y se presentaría información más útil y relevante por medio de los Estados Financieros consolidados de su controladora. Para ello, es frecuente que la empresa dominante obtenga la aprobación de los intereses minoritarios. Se considera, el término poseída prácticamente en su totalidad, cuando la empresa dominante posee el 90 por ciento o más de los derechos de voto.

En ocasiones, se excluye de la consolidación una subsidiaria cuando sus actividades difieren del resto de las empresas que conforman el grupo. Esta exclusión, no es justificable, pues se proporciona mejor información incorporando la misma, solo sería necesario suministrar en los Estados Financieros datos adicionales sobre los segmentos del negocio de la subsidiaria.

Los Estados Financieros consolidados, se conforman agrupando las cuentas de naturaleza similar, tomadas de los Estados Financieros individuales, para prepararlos es necesario eliminar en su totalidad las ganancias y pérdidas no realizadas, derivadas por transacciones entre las empresas del grupo. Al menos que, en el caso de las pérdidas no realizadas el costo de los activos que las origina no sea recuperable.

En el resultado del grupo consolidado, la ganancia o pérdida correspondiente a los intereses minoritarios deberá presentarse de forma separada del resultado consolidado.

En el patrimonio neto de las subsidiarias, la participación de los intereses minoritarios sobre estos, se presentarán en el Balance General como una partida separada de las obligaciones y del patrimonio neto.

Si una empresa del grupo, utiliza políticas contables diferentes de las aplicadas por el resto de las compañías del grupo consolidado, la situación deberá revelarse, junto con las proporciones de las partidas afectadas por adopción de métodos contables diferentes. Generalmente, se pueden realizar ajustes a los Estados Financieros de la entidad con métodos contables diferentes para su inclusión en el consolidado.

Los Estados Financieros incorporados a la consolidación, deben referirse a un mismo período, en el supuesto caso en que las fechas de referencia no coincidan, se realizarán ajustes de las transacciones u otros eventos significativos que ocurrieron entre esas fechas y la fecha de cierre de la compañía matriz. En todo caso, el lapso entre las distintas fechas de cierre no debe ser superior a tres meses.

Si en los ingresos por la venta de la subsidiaria, resulta una diferencia con el valor en libros de la misma, este monto afectará el Estados de Resultados Consolidado.

Las pérdidas correspondientes a los intereses minoritarios, no podrán superar la participación de los mismos en el patrimonio neto. En el caso de que tales pérdidas superen la porción de los intereses minoritarios, se atribuirán a los intereses mayoritarios. En los siguientes ejercicios, las ganancias de la subsidiaria se asignarán a los intereses mayoritarios, hasta alcanzar el monto absorbido por concepto de pérdidas minoritarias.

Cuando una subsidiaria emita acciones preferentes acumulativas, adquiridas por terceros ajenos al grupo consolidado, la matriz deberá calcular su participación en los resultados posterior a la deducción de los dividendos correspondientes a las acciones preferentes, aunque la subsidiaria hubiese o no declarado dividendos en dicho ejercicio económico.

Existen unas interpretaciones vinculadas a esta NIC, y se trata de las SIC-12 “Consolidación-Entidades con Cometido Especial” y la SIC-20 “Método de la Participación-Reconocimiento de Pérdidas”.

NIC 28→ Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas (Revisada en 1998)

El pronunciamiento, se refiere a la contabilización de inversiones en empresas asociadas por parte de la empresa inversora. El término empresa asociada, se utiliza cuando el inversionista posee influencia significativa, pero la entidad asociada no es una subsidiaria ni un negocio en conjunto.

Se ejerce influencia significativa, si el inversor posee directa o indirectamente por medio de sus subsidiarias el 20 por ciento o más de las acciones con derecho a voto. La misma, se evidencia con las siguientes situaciones: representación en la administración, participación en la fijación de políticas, transacciones significativas entre la empresa inversionista y la asociada, intercambio del personal gerencial e intercambio de información técnica importante.

El registro de una inversión por el método de participación, consiste en contabilizarla inicialmente al costo, y afectarla periódicamente, de acuerdo al resultado del ejercicio de la empresa participada, cuando esta última distribuya ganancias, se reduce el valor en libros de la inversión.

En cuanto, al método del costo, este consiste en registrar la inversión al costo de adquisición. Posteriormente, el inversionista obtendrá ingresos cuando la empresa participada distribuya ganancias.

La inversión en una empresa asociada, se registrará por el método de la participación, en los Estados Financieros consolidados, a menos que se adquiera con la intención de su posterior venta, por lo cual se medirá por el método del costo.

Es posible, que un inversionista opte por no emitir Estados Financieros consolidados por no poseer subsidiaria, no obstante será necesario que suministre la misma información que presentan las empresas con los Estados consolidados, con respecto a sus inversiones en empresas asociadas.

Los procedimientos contables para la aplicación del método de la participación son similares a los establecidos en la NIC 27→ Estados Financieros Consolidados y Contabilizados de Inversiones en Subsidiaria, referentes a la consolidación.

Cuando las pérdidas por su participación superen el valor en libros de la inversión en la empresa asociada, el inversionista presentará su inversión con un valor nulo. El exceso de la pérdida, se provisionará en la medida en que el inversionista incurra en pagos o deudas por cuenta de la asociada. En los períodos siguientes, las ganancias arrojadas por la empresa participada, harán que el inversionista incluya su inversión de acuerdo a su participación en las ganancias, siempre que estas últimas igualen la proporción de pérdidas netas no reconocidas anteriormente.

EL IASC (International Accounting Standard Committee) ha emitido unas interpretaciones vinculadas con esta norma contable, y son las SIC-3 “Eliminación de Pérdidas y Ganancias no Realizadas en Transacciones con Asociadas”.

NIC 29→ Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias (Reordenada en 1994)

Es necesario que toda empresa reexpresé sus Estados Financieros, cuando se encuentre en una Economía hiperinflacionaria, debido a que no es útil presentar información financiera en ese contexto donde los registros a pesar de pertenecer al mismo ejercicio contable corresponden a moneda de diferente poder adquisitivo.

La presente norma no estipula una tasa, que al sobrepasarla sea un indicador de que la economía es hiperinflacionaria, pero si se puede establecer que las siguientes características representan el contexto inflacionario en un país: la población prefiere mantener riquezas en una moneda extranjera fuerte; frecuentemente, los precios se fijan en base a monedas foráneas, en las compras y ventas se fijan precios para compensar la pérdida del valor adquisitivo de la unidad monetaria, las tasas de interés, salarios y precios están vinculadas a

índices de precios, el coeficiente de devaluación durante tres años iguala o supera el cien por ciento.

Esta norma requiere, que las entidades ubicadas en economías hiperinflacionarias presenten sus Estados Financieros en términos de unidades de medida corriente, ya sea utilizando el método del costo histórico o del costo corriente, a la fecha del Balance, estos Estados Financieros no deben considerarse complementarios a los históricos.

Por el costo histórico, serán reexpresadas las partidas no monetarias del balance general, aplicando un índice general de precios. Ciertas partidas no monetarias, no será necesario reexpresarlas si se presentan por sus valores corrientes, bien sea valor neto realizable o valor de mercado.

Algunas partidas no monetarias sufren pérdida por deterioro del valor, en estos casos el monto reexpresado excede del valor de uso futuro de la misma, al respecto la norma en su párrafo19:

Los saldos reexpresados de los elementos componentes de las propiedades, planta y equipo, de la plusvalía comprada, de las patentes y de las marcas serán reducidos hasta su importe recuperable, los saldos reexpresados de los inventarios serán rebajados a su valor realizable neto, y los saldos reexpresados de las inversiones poseídas serán rebajados hasta su valor de mercado.

Los costos financieros por la obtención de préstamos se cargarán a los resultados del ejercicio en que se incurran, estos costos financieros incluyen el impacto de la inflación y al respecto la norma plantea en su párrafo 21: “no es apropiado proceder simultáneamente a reexpresar los gastos efectuados en las inversiones financiadas con préstamos y, de forma simultánea capitalizar aquella parte de los costos financieros que compensa al prestamista por la inflación del mismo período”.

Las partidas del Estado de Resultados, se presentarán en la unidad monetaria corriente a la fecha del balance; para ello, todos los gastos e ingresos, se reexpresarán con el factor correspondiente a la variación del índice general de precios, entre la fecha del balance y la fecha en los cuales se incurrieron y registraron en la contabilidad.

La posición monetaria neta de una empresa a la fecha del balance, es decir, la diferencia entre los activos monetarios poseídos y pasivos se determinarán, de acuerdo a la normativa en su párrafo 27, como:

...La suma algebraica, esto es considerando el signo de las cantidades, de todos los ajustes efectuados para la reexpresión de las partidas correspondientes a los activos no monetarios, patrimonio neto, estado de resultados y las correcciones de los activos y obligaciones indexados. Esta pérdida o ganancia puede estimarse también aplicando el cambio en el índice general de precios a la media ponderada, para el período de la diferencia entre activos y pasivos monetarios.

Por lo general, una empresa que en un período inflacionario, el monto de sus activos monetarios, supere los pasivos monetarios perderá poder adquisitivo, si la situación es al contrario ganará poder adquisitivo. La pérdida o ganancia monetaria neta formará parte de los resultados del ejercicio.

Por el costo corriente ciertas partidas del balance, se presentarán a la unidad monetaria corriente a la fecha, por lo que no requieren ser reexpresadas, las demás partidas que no se presenten de acuerdo a lo planteado se les aplicará el mismo tratamiento del método al costo histórico. Las partidas del Estado de Resultado se reexpresarán en términos de la unidad de medida corriente a la fecha de cierre, según la variación del índice general de precios.

El pronunciamiento establece, que todas las partidas que componen el Estado de Flujo de Efectivo, se reexpresen en base a la unidad de medida corriente a la fecha de su presentación.

Cuando se presenten Estados Financieros Consolidados, con fechas de cierres diferentes, todas las partidas monetarias y no monetarias, se reexpresarán a la unidad de medida corriente a la fecha de presentación del Estado consolidado.

Cuando una economía deje de ser inflacionaria y, por consiguiente la empresa deje de presentar sus Estados Financieros reexpresados, tratará las cifras reexpresadas del período previo, como base para los valores en libros de las partidas de sus Estados Financieros posteriores.

Existe una interpretación relacionada con esta normativa, la cual es la SIC-19 “Moneda de los Estados Financieros-Medición y Presentación de los Estados Financieros según las NIC 21 y 29”.

NIC 30→ Informaciones a Revelar en los Estados Financieros de Bancos e Instituciones Financieras. (Reordenada en 1994)

El pronunciamiento contempla, los aspectos necesarios que deberán revelar en sus Estados Financieros los bancos e instituciones financieras, destaca que estas empresas están dedicadas a recibir depósitos, otorgar y dar préstamos, y por lo general están reguladas por una normativa legal específica.

Los bancos en sus operaciones propias, difieren del resto de las empresas comerciales; es por ello, que su contabilidad y sus Estados Financieros deberán adecuarse a su naturaleza. El sector bancario es una pieza fundamental para la estabilidad del sistema monetario en un país, requiriéndose de esta manera la solidez, solvencia y liquidez de los mismos.

Al respecto el párrafo siete de la presente normativa contempla:

El término liquidez se refiere a la disponibilidad de fondos suficientes como para afrontar los reintegros de depósitos y los pagos de otros compromisos financieros en el momento del vencimiento. El término solvencia se refiere al exceso de activos sobre pasivos exigibles y, por tanto a la idoneidad de la estructura del capital del banco.

El Balance General de los bancos, deberá presentar los activos y pasivos, según su naturaleza y liquidez. El Estado de Resultado, agrupará los ingresos y gastos según su naturaleza, revelando los principales montos involucrados. Las actividades bancarias están sujetas a grandes riesgos que pueden ser producto de: fluctuaciones en los cambios, variaciones en las tasas de interés, el precio de mercado de los bienes y los fallos financieros de los clientes. Todos estos riesgos, pueden de una u otra forma estar reflejados en los Estados Financieros, pero los usuarios tendrán una mejor comprensión de los mismos, si se les suministra información adicional a los Estados Financieros, de como se afrontan y controlan estos riesgos, con las operaciones bancarias.

Los bancos, mantienen muchas actividades con otros bancos, para entender esta relación de una manera apropiada, es necesario, que en los Estados Financieros se revele información como: saldos mantenidos en el Banco central, colocaciones de fondos en otros bancos y en el mercado monetario, así como los depósitos en otras instituciones.

Es también necesario, revelar aspectos tales como: contingencias y compromisos existentes, garantías, contratos, y otros aspectos que la gerencia considere necesario sobre las actividades propias de la entidad.

NIC 31→ Información Financiera Sobre Los Intereses en Negocios Conjuntos. (Revisada en 1998)

Establece el tratamiento contable de las inversiones en negocios conjuntos, así como la presentación de la situación financiera y los resultados de los negocios conjuntos en los

Estados Financieros de los participantes o inversionistas, independientemente de la forma jurídica del negocio conjunto; pues este, no implica necesariamente la creación de una sociedad o corporación.

La norma señala tres formas en las cuales se puede adoptar un negocio conjunto, y estas son:

Operaciones Controladas Conjuntamente.

Activos Controlados Conjuntamente.

Entidades Controladas Conjuntamente.

Las operaciones controladas conjuntamente, implican que cada participante utilice sus activos y otros recursos, sin llegar a constituir una sociedad jurídica o una estructura financiera independiente. De esta manera, cada participante incurre en sus propios gastos y pasivos, que pasan a constituir sus propias obligaciones.

En los Estados Financieros individuales o consolidados de cada participante, se reconocerán los activos bajo su control, los pasivos en los que ha incurrido así como los gastos e ingresos que le corresponden.

La modalidad de activos controlados conjuntamente no implica la constitución de una sociedad o comparación desde el punto de vista legal.

Los participantes compartirán la propiedad sobre uno o más activos aportados o adquiridos para fines del negocio conjunto, así como la participación sobre los beneficios económicos futuros. Cada participante, incluirá en sus registros contables, y por ende en sus Estados Financieros, su porción correspondiente a los activos, pasivos, ingresos y gastos. De esta

manera, no se requiere procedimientos de consolidación ni ningún ajuste, para elaborar los Estados Financieros individuales o consolidados de cada parte.

Las entidades controladas, conjuntamente implican la creación de una entidad independiente, que operará como cualquier otra empresa, en donde cada participante tendrá una porción de la propiedad; la primera, actuará de acuerdo a su propia estructura, llevará sus registros y deberá presentar los Estados Financieros básicos, al igual que todas las empresas, de acuerdo con los Principios de Contabilidad y las Normas Internacionales de Contabilidad.

Los aportes que realiza cada participante al negocio conjunto, se reconocerán como una inversión en sus registros contables.

Existe una interpretación vinculada a esta NIC, y se trata de la SIC-13 “Entidades Controladas Conjuntamente-Aportaciones no Monetarias de los Participantes”.

NIC 32→ Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar. (Revisada en 1998)

La norma establece el tratamiento contable de los instrumentos financieros y la información a revelar sobre los mismos, reconocidos o no en los Estados Financieros. Además, se tienen una serie de interpretaciones con ella vinculada, como es el caso de la SIC-5 “Clasificación de Instrumentos Financieros-Cláusulas de Pago Contingentes”, la SIC-16 “Capital en Acciones-Recompra de Instrumentos de capital Emitidos por la Empresa (Acciones Propias en Cartera)” y la SIC-17 “Costo de las Transacciones con Instrumentos de Capital Emitidos por la Empresa”.

El significado de instrumento financiero, de acuerdo a la norma en su párrafo cinco, “es un contrato que da lugar, simultáneamente, a un activo financiero en una empresa y a un pasivo financiero o instrumento de capital en otra empresa”.

De acuerdo a lo anterior, los instrumentos financieros agrupan los instrumentos primarios y los derivados. En los instrumentos primarios, se tienen las cuentas a pagar, partidas por cobrar y participaciones en la propiedad de las empresas. En los instrumentos derivados, se encuentran opciones, futuros, contratos a plazo del tipo financiero, permuta de tasas de interés y permutas de divisas.

Los instrumentos derivados otorgan derechos y obligaciones, entre las partes involucradas en la operación, para transferir uno o varios de los riesgos financieros vinculados a un instrumento primario.

Al respecto, la presente declaración define lo que se debe considerar como activo financiero, es todo aquel activo con cualquiera de las siguientes cualidades: es efectivo, representa un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero o intercambiar instrumentos financieros, es un instrumento de capital.

Por su parte, un pasivo financiero, es un compromiso, derivado de una obligación contractual para entregar dinero u otro activo financiero, o supone el intercambio de instrumentos financieros en condiciones desfavorables.

El emisor de un instrumento financiero, debe presentarlo como pasivo o patrimonio, de acuerdo a la naturaleza del contrato. Es necesario destacar, que esta presentación representa la esencia económica, que deberá prevalecer sobre su forma legal. Cuando un instrumento financiero da lugar a una obligación contractual, bien sea en dinero u otro instrumento financiero, es un pasivo financiero y no un instrumento de capital.

Los intereses, dividendos, pérdidas y ganancias derivadas de un instrumento financiero afectarán el resultado del ejercicio. Por otro lado, las derivadas de un instrumento de capital, deberán afectar directamente el patrimonio neto, del emisor.

Un activo y un pasivo financiero se presentan en el Balance General, por el importe neto, siempre que, la empresa tenga la intención y el derecho legalmente de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

La finalidad de la norma, es permitir a los usuarios una mejor comprensión de los instrumentos financieros, estén o no reconocidos en el Balance de Situación General. Por lo que se aconseja a las entidades, la divulgación de la amplitud con que se utiliza los instrumentos financieros, sus riesgos inherentes y la razón por el cual se tienen en la empresa.

Las transacciones con instrumentos financieros, originan que la empresa adquiera o traspase a otros, uno o varios de los siguientes riesgos: riesgo de precio, riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de flujo del efectivo.

De acuerdo al párrafo 43A de la normativa, en cuanto a la información a revelar, se plantea:

La empresa debe describir los objetivos y políticas concernientes a la gestión de los riesgos financieros, incluyendo también sus políticas respecto a la cobertura, desglosada para cada uno de los tipos principales de transacciones previstas para los que se utilice la contabilización de las coberturas.

Cabe destacar, que el enfoque de la presente declaración, es que de los instrumentos que no han sido objeto de reconocimiento, se revele información por medio de notas o cuadros complementarios.

Para todos los activos financieros, hayan sido o no reconocidos en el balance, la empresa deberá revelar información acerca de la naturaleza y dimensión del instrumento financiero, los plazos y condiciones materiales, que puedan afectar el importe, las políticas y métodos contables adoptados para su reconocimiento.

La información financiera debe incluir, la revelación del valor razonable correspondiente a cada clase de activos y pasivos financieros. Por su parte, cuando una entidad presente uno o más activos financieros por encima de su valor razonable, debe revelar de acuerdo a la norma en su párrafo 88, lo siguiente:

(a) el valor en libros y el valor razonable de tales activos financieros, ya sea individualmente considerados o agrupados en las clases apropiadas, y (b) las razones para no reducir el valor en libros, incluyendo la naturaleza de la evidencia en que se basa la suposición de la gerencia sobre la recuperabilidad de los valores que constan en las cuentas.

Si la empresa ha contabilizado un instrumento financiero como una forma de cobertura vinculado a los riesgos de transacciones futuras, deberá describir las transacciones anticipadas, los instrumentos de cobertura y el monto de una pérdida o ganancia no reconocida.

NIC 33→ Ganancias por Acción (Emitida en 1997)

Esta declaración, establece el procedimiento para calcular las ganancias por acción de las empresas, y su presentación en los Estados Financieros. Existe una interpretación vinculada con la norma, como lo es la SIC-24 “Ganancias por Acción-Instrumentos Financieros y Otros Contratos que pueden ser Liquidados en Acciones”. La normativa contable, deberá adoptarse por todas aquellas empresas cuyas acciones ordinarias, bien sea actuales y potenciales, se negocien en la bolsa.

El punto básico, es determinar el denominador en el cálculo de las ganancias o pérdidas por acción, el cual calculado de forma uniforme mejorará la información financiera presentada.

Las ganancias por acciones básicas, son calculadas dividiendo el resultado neto del ejercicio, correspondiente a los accionistas ordinarios, entre el número medio ponderado de acciones en circulación durante el período. El resultado del ejercicio atribuible a los accionistas comunes, es la ganancia o pérdida del ejercicio después de haber deducido los dividendos correspondientes a las acciones preferentes.

En este sentido, el número de acciones ordinarias, para el cálculo de las ganancias básicas por acción, será el promedio ponderado de las acciones ordinarias en circulación en el lapso correspondiente.

Las ganancias por acción diluidas, se calcularán ajustando por todos los efectos dilusivos inherentes a las acciones ordinarias potenciales, el monto de la ganancia neta correspondiente a los accionistas comunes y el promedio ponderado de las acciones en circulación.

Las acciones ordinarias potenciales serán dilusivas, si con su conversión en acciones ordinarias ocasiona una disminución en las ganancias netas por acción procedentes de las actividades ordinarias continuadas, en caso contrario se consideran antidilusivas. Estas últimas no se consideran para el cálculo de las ganancias por acción.

En el Estado de Resultado, toda entidad, presentará las cifras de las ganancias por acción, básica o diluida, según las clase de acciones comunes emitidas con diferentes derechos, en los que respecta a la distribución de los resultados del ejercicio económico.

NIC 34→ Información Financiera Intermedia (Emitida en 1998)

La presente normativa, establece el contenido mínimo de la información financiera intermedia, la cual se compone de los siguientes elementos: Balance General Condensado, Estados de Resultado Condensado, un Estado de Movimiento de las Cuentas del Patrimonio Condensado, un Estados de Flujo de Efectivo Condensado y las notas explicativas seleccionadas; a su vez, el pronunciamiento describe los principios contables para el reconocimiento y medición de los datos contables a una fecha intermedia.

La norma, no enumera que empresas estarán obligadas a emitir información financiera intermedia. El Comité considera que, serán las Comisiones de Valores, las casas de bolsas y organismos profesionales de cada país, quienes se pronuncien en cuanto, a las entidades sujetas a emitir información financiera intermedia y con qué frecuencia.

Para elaborar Estados Financieros a una fecha intermedia de su ejercicio anual, la empresa aplicará las mismas políticas contables, adoptadas en sus últimos Estados Financieros anuales, a menos que éstas hayan sido modificadas, posterior a su última fecha de cierre. A su vez, la importancia relativa de las partidas en su período intermedio, se calculará, en base a las cifras del período, y no en base a los saldos estimados para el ejercicio anual.

Queda a criterio de la gerencia de la empresa, si a fecha intermedia, emite Estados Financieros completos o condensados. La Norma Internacional de Contabilidad 1 define el conjunto de Estados Financieros completos.

La información financiera intermedia, si es oportuna y presenta datos confiables, permitirá a los diversos usuarios de los Estados Financieros, formularse un criterio adecuado sobre el desempeño de la empresa para obtener sus beneficios, liquidez y solvencia.

El Comité aconseja a las empresas cuyas acciones se cotizan en los mercados, presentar información financiera intermedia, por lo menos, semestralmente y que los Estados Financieros, se encuentren disponibles a los usuarios a más tardar en 60 días, a la fecha a los que se refieran.

Si la empresa emite Estados Financieros condensados a fecha intermedia, los mismos deberán contener como mínimo, todos los grupos de partidas y subtotales incluidos en los últimos Estados Financieros. Es evidente, entonces que, la intención de los Estados Financieros intermedios, es actualizar a la fecha, el último Estado Financiero anual emitido, y no duplicar la información previamente presentada; para ello, se hace énfasis en las actividades, sucesos y circunstancias posteriores a la fecha de cierre.

En el cuerpo principal del Estado de Resultado para el período intermedio, se presentarán las cifras de las ganancias por acción, básicas y diluidas.

Los Estados Financieros para el período intermedio se presentarán consolidados, si los últimos Estados Financieros de la empresa se prepararon de forma consolidada.

NIC 35 → Operaciones en Discontinuación (Emitida en 1998)

La norma establece los principios de presentación de la información sobre las operaciones discontinuas, de modo tal, de facilitar a los usuarios de los Estados Financieros sus proyecciones sobre los flujos de efectivo, la capacidad de gerenciar ganancias y la situación financiera de la entidad, suministrando información por separado sobre las operaciones continuas y las operaciones discontinuas.

La norma establece, la presentación e información a revelar sobre las operaciones en discontinuación, mas no establece criterios para calcular y reconocer los ingresos, gastos, flujos de efectivo y cambios en activos y pasivos que estén vinculados a la operación en discontinuación, al respecto las empresas deberán adoptar las NIC respectivas. Las pérdidas o ganancias, derivadas de una operación en discontinuación, no se considerarán como partidas extraordinarias en el Estado de Resultados.

La normativa, es aplicable a todas las operaciones en discontinuación de cualquier entidad que presente Estados Financieros.

En el texto de la presente normativa, se define operación en discontinuación, a un componente de la empresa, que de acuerdo a un plan específico se desapropie total o por partes, las operaciones del componente empresarial, o de alguna línea del negocio.

Es importante, resaltar que, el solo hecho de modificar el alcance de una operación o su desarrollo, no debe ser considerado como discontinuación, pues la operación sigue en funcionamiento, con ciertas modificaciones.

Se revelará en los Estados Financieros, una operación en discontinuación, luego que se haya pactado un acuerdo para la venta total, o en su totalidad de activos de la discontinuación, o la dirección de la misma haya anunciado públicamente la suspensión de la operación, por medio de un plan.

NIC 36→ Deterioro del valor de los Activos (Emitida en 1998)

Esta norma establece, el tratamiento contable cuando se presente deterioro en el valor de toda clase de activos, a excepción de los inventarios, activos por impuestos diferidos, contratos de construcción, activos derivados de costos de beneficios a empleados y el valor de la mayoría de los activos financieros, debido a que existen otras Normas Internacionales de Contabilidad, que prescriben métodos específicos para medir y presentar estos activos en los Estados Financieros.

A fecha de cierre, toda empresa deberá evaluar, si existe una posibilidad de deterioro en el valor de sus activos, sino existen algunos indicios de una pérdida por deterioro potencial, la

norma no obliga a las entidades a realizar una estimación formal del importe recuperable de sus activos.

Se deteriora el valor de un activo, cuando su valor en libros, es superior a su importe recuperable. El importe recuperable de un activo, es el mayor valor que surge de comparar su precio de venta neto y su valor de uso.

Para medir el importe recuperable, no es necesario, determinar el precio de venta neto y el valor de uso de un activo, pues con solo obtener el valor de uno de estos, y que el mismo supere el valor en libros del activo, se concluye que el activo no se ha deteriorado.

El importe recuperable, se calcula para cada activo considerado individualmente, excepto en el caso, en que los mismos no generen entradas de efectivo de forma independiente de la producida por otros activos o grupos de activos. En este caso, el importe recuperable, se determina para la unidad generadora de efectivo a la que corresponde el activo. En el contexto, del presente pronunciamiento y de acuerdo al párrafo cinco, se entenderá por unidad generadora de efectivo “el grupo identificable de activos más pequeño, cuyo funcionamiento continuado genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos”.

Para determinar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo, se aplicará los procedimientos establecidos en la norma para determinar el importe recuperable del activo individual.

Para la estimación del valor de uso de un activo, es necesario estimar las entradas y salidas futuras de efectivo y la tasa de descuento atribuible en esos flujos de efectivo futuros.

El párrafo 32 de la norma establece los aspectos que deben incluir las estimaciones de los flujos de efectivo futuros:

a) proyecciones de cobros procedentes del funcionamiento continuado del activo; b) proyecciones de los pagos en los que sea necesario incurrir para generar los cobros anteriores por el funcionamiento continuado del activo (incluyendo, en su caso, los pagos necesarios para preparar el activo para su utilización), así como los que puedan ser atribuidos directamente, o distribuidos según una base razonables, al activo, y c) los flujos netos de efectivo que, en su caso, se recibirán o pagarán por la desapropiación del activo al final de su vida útil.

De esta manera, las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluyen: las entradas o salidas de efectivo por actividades de financiamiento, ni los cobros o pagos de impuesto sobre las ganancias.

La pérdida por deterioro el valor de un activo, se origina al reducir el valor en libros de un activo a su importe recuperable. La pérdida por deterioro se presenta como un cargo en el Estado de Resultados, excepto en el caso de los activos que se presenten por su valor revaluado, en este caso, la pérdida por deterioro, es una disminución del superávit por reevaluación, si el importe de la pérdida excede el superávit por reevaluación, la diferencia se carga a los resultados del ejercicio.

Cuando el importe estimado de una pérdida por deterioro en el valor de un activo sea mayor que su valor en libros, la empresa registrará un pasivo, si otra NIC, así lo establece.

Al momento de reconocer una pérdida por deterioro, deberán ajustarse a partir de ese momento los cargos por depreciación del activo deteriorado, para así distribuir el valor en libros del activo en el resto de su vida útil ajustado.

Una plusvalía comprada, no puede generar flujos de efectivo independientemente de otros activos, por lo que su importe recuperable no puede calcularse de forma individual. En el

caso de indicios acerca de la pérdida de valor de la plusvalía, su importe recuperable se calculará para la unidad generadora de efectivo a la que corresponda.

A la fecha de emisión de los Estados Financieros, una empresa deberá considerar si existen ciertos indicios, de que la pérdida por deterioro en el valor de los activos reconocida en ejercicios anteriores ha disminuido o ya no existe. En este caso, se debería volver a estimar el importe recuperable del activo.

Se revertirá la pérdida por deterioro reconocida en períodos anteriores, si se modifica el importe recuperable del activo, desde el momento en que se reconoció por última vez la susodicha pérdida, en este caso, el valor en libros del activo debe ser llevado a su importe recuperable; la reversión de una pérdida se registra como un ingreso del ejercicio, salvo el caso de los activos revaluados, donde se aumenta el importe del superávit por reevaluación.

NIC 37→ Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes. (Emitida en 1998)

La presente declaración, se refiere al registro e información financiera que deberá proporcionarse, con respecto a la provisión del pasivo, o cuando existan activos y pasivos contingentes, de forma tal que los usuarios de los Estados Financieros comprendan la naturaleza, calendario de vencimiento e importe de la misma.

Se excluye de su ámbito de alcance los importes derivados de: los instrumentos financieros, contratos pendientes de ejecución, pólizas de los asegurados y aquellas provisiones específicas tratadas en otras Normas Internacionales de Contabilidad, como: contratos de construcción, impuestos sobre las ganancias, arrendamientos, y beneficios a los empleados.

Este pronunciamiento deroga a la NIC 10 en lo referente a las contingencias.

La norma establece que las provisiones son pasivos de monto o vencimiento inciertos, en su párrafo 13 destaca lo siguiente:

a) provisiones: que ya han sido objeto de reconocimiento como pasivos (suponiendo que su cuantía haya podido ser estimada de forma fiable) porque representan obligaciones presentes y es probable que, para satisfacerlas, la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos, y b) pasivos contingentes: los cuales no han sido objeto de reconocimiento como pasivos porque son: (i) obligaciones posibles, en la medida que todavía se tiene que confirmar si la empresa tiene una obligación presente que puede suponerle una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, o bien (ii) obligaciones presentes que no cumplen los criterios de reconocimiento de esta Norma (ya sea porque no es probable que, para su cancelación, se produzca una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, ya sea porque no pueda hacerse una estimación suficientemente fiable de la cuantía de la obligación)

Las provisiones se reconocerán en los Estados Financieros cuando se cumplan las presunciones siguientes: se tiene una obligación presente resultante de un suceso pasado, es posible que la empresa se desprenda de recursos económicos para cumplir con la obligación, y el monto es un estimado confiable. Solo se reconocerán, aquellas provisiones que existan a la fecha de presentación de los Estados Financieros, por lo que no se reconocerán aquellas provisiones por gastos necesarios para funcionar en un futuro.

Los pasivos contingentes constantemente deberán ser reconsiderados, pues su evolución podría discrepar de lo inicialmente previsto. Si la eventualidad de un pasivo contingente se prevé como probable, originará una salida de recursos económicos en un futuro, que deberá reconocerse como una provisión en el ejercicio donde ha variado su probabilidad de ocurrencia.

Los activos contingentes no deberán registrarse en los Estados Financieros, pues implicarían el reconocimiento de un ingreso antes de su realización, en caso de que la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo no es considerado contingente y es pertinente su reconocimiento.

Si es probable la entrada de beneficios económicos a la empresa derivada por la existencia de activos contingentes, los mismos se describirán en las notas de los Estados Financieros.

El monto reconocido como provisión, debe ser el considerado como la mejor estimación a la fecha de la emisión de los Estados Financieros, del desembolso necesario para liquidar la obligación presente, para ello se debe considerar los riesgos e incertidumbres que rodean las transacciones económicas, al respecto el párrafo 43 de la declaración plantea:

Con el término riesgo se describe la variabilidad de los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el importe por el que se mide una obligación. Será preciso tener precaución, al realizar juicios valorativos en condiciones de incertidumbre, de manera que no sobre valoren los activos o los ingresos, y que no se infravaloren los pasivos o los gastos. No obstante la incertidumbre no es una justificación para la creación de provisiones excesivas, o para la sobre valoración deliberada de los pasivos.

A la fecha de presentación de cada balance se evaluará el monto de las provisiones existentes, con el objeto de ajustarlas a la mejor estimación posible. En caso, de que ya no sea probable la salida de recursos económicos de la empresa para liquidar la obligación, la provisión debe ser revertida.

La provisión debe ser empleada para cubrir solo los desembolsos para los que fue previamente reconocida, pues si es empleada para propósitos diferentes a su origen, estaría abordando dos sucesos distintos.

NIC 38→ Activos Intangibles (Emitida en 1998)

El objetivo de la presente normativa, es describir el tratamiento contable de los activos intangibles y su medición en los Estados Financieros. Queda fuera del alcance de la norma las siguientes situaciones: activos intangibles descritos en otras NIC, los activos financieros tratados en la NIC 32, los activos intangibles por concepto de las pólizas de seguros registrados en las compañías aseguradoras y todos los gastos de desarrollo, exploración, extracción de minerales, petróleo, gas natural y demás recursos naturales no renovables.

En el caso, en que otras NIC especifiquen el tratamiento de una clase de activo intangible, prevalecerá sobre la presente, la otra norma.

Un activo intangible, se presentará en los Estados Financieros si cumple los siguientes aspectos: su costo es obtenido de forma confiable y generará beneficios futuros a la empresa.

Existe una interpretación vinculada a este pronunciamiento, se trata de la SIC-6 “Costos de Modificación de los Programas Informáticos Existentes”.

La plusvalía generada internamente no debe reconocerse como activo, esto es debido a que no constituye un recurso identificable, que pueda ser medido confiablemente a su costo de adquisición o de producción. Así mismo, no se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales o partidas similares generadas internamente.

Resulta complicado, evaluar si un activo intangible generado internamente reúne las condiciones para ser considerado un activo; para ello, la empresa considerará el posible activo, por medio de la fase de investigación y la fase de desarrollo. Si en el momento de crear un activo intangible, la entidad no es capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo, todos los desembolsos se considerarán como si fuesen incurridos en la fase de investigación.

Los desembolsos incurridos en activos intangibles de investigación o en la fase de investigación de un proyecto interno, se cargarán a los resultados del ejercicio, esto es debido a que en esta fase del proyecto, la empresa no puede demostrar la existencia de un activo intangible, que pueda generar beneficios en el futuro.

La normativa en su párrafo 45 establece que se reconocerá un activo intangible surgido de la fase de desarrollo, solo si se puede comprobar todas las siguientes características:

a) Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible, de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta; b) Su intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo; c) Su capacidad de utilizar o vender el activo intangible; d) La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la empresa deberá demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible, o para el activo en sí, o, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad. e) La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y usar o vender el activo intangible. f) Su capacidad para evaluar, de forma fiable, el gasto atribuible al activo intangible durante su desarrollo.

Frecuentemente, la empresa incurre en desembolsos que le permitirán obtener beneficios futuros, pero no por ello, esto constituye la adquisición de un activo de cualquier naturaleza, por lo tanto, estos desembolsos se incluyen en los resultados del ejercicio.

La norma ejemplifica, con el planteamiento anterior a los costos de investigación, gastos de establecimiento, gastos de actividades formativas, gastos de organización de la empresa y los gastos de publicidad o promocionales.

Luego de reconocido un activo intangible, el pronunciamiento establece que deben ser medidos de acuerdo a los siguientes tratamientos:

El tratamiento por punto de referencia, consiste en presentar el activo a su costo menos la amortización acumulada y cualquier deterioro acumulado del mismo.

El tratamiento alternativo permitido, contempla el valor revaluado menos la amortización acumulada posterior y cualquier deterioro en el valor del activo después de su reevaluación. Este tratamiento, es aplicable, si el valor razonable se determina con referencia a su mercado activo.

El método de amortización de los activos intangibles debe derivarse de su patrón de consumo, en cuanto a los beneficios económicos que se espera percibir o por el método lineal de amortización.

Los activos intangibles, serán amortizados en el lapso de tiempo que se considere la mejor estimación de su vida útil. La normativa, no permite asignarle a un activo una vida útil ilimitada, existe una presunción de que la misma no deberá ser superior a 20 años, la cual puede ser rechazada en situaciones justificadas.

El párrafo 91 de la presente declaración, plantea que el valor residual de un activo intangible es cero, excepto en las siguientes circunstancias:

a) Existe un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil; o bien que b) haya un mercado activo para la clase de activo intangible en cuestión, y además: i) pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado, y ii) sea probable que tal mercado subsista al final de la vida útil del mismo.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, un valor residual diferente de cero, implica que la entidad estima vender por ese valor el activo intangible, antes de finalizada su vida económica. Por lo tanto, el monto a depreciar de un activo se obtendrá después de deducir a su costo el valor residual.

NIC 39→ Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición (Emitida en 1998)

La norma establece el tratamiento contable para presentar los instrumentos financieros en los Estados Financieros de las empresas de negocios, incluyendo el registro de las operaciones de cobertura. Esta declaración complementa los aspectos referentes a la presentación de información financiera contemplada en la NIC 32 “Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar”. Queda fuera del alcance de este pronunciamiento, los derechos y obligaciones que se derivan de los contratos de seguro.

La declaración en su párrafo 10, define lo que debe entenderse como instrumento derivado, siendo un instrumento financiero:

a) Cuyo valor cambia en respuesta a los cambios en una tasa de interés, de un precio de acciones, de un precio de mercancías, de una tasa de cambio de divisas, de un índice o de un indicador de precios, de una clasificación o de un índice crediticio o de una variable similar a las anteriores (que a menudo se denomina “subyacente”); b) que requiere al principio, una inversión neta muy pequeña o nula, respecto a otro tipo de contratos que incorporan una respuesta similar ante cambios en las condiciones de mercado, y c) que se liquidará en una fecha futura.

Constituyen ejemplos de instrumentos derivados los contratos a plazos, de futuro, de opción y de permuta.

En el Balance General, toda empresa deberá registrar un activo financiero o pasivo financiero, cuando se convierta en parte obligada, de acuerdo a las cláusulas del contrato.

Para reconocer inicialmente un activo o pasivo financiero, se registrarán al costo, el cual en ese momento iguala su valor razonable. Se incluirá en la valoración inicial del instrumento financiero los costos de la transacción.

Para contabilizar la compra de activo financiero, la empresa deberá adoptar el método de la fecha de negociación o el de la fecha de liquidación, de manera uniforme para cada categoría de los activos financieros.

El método contable de la fecha de negociación, reconoce el activo a recibir y el pasivo a pagar por recibir el primero, cuando se negocia el acuerdo. El método de la fecha de liquidación reconoce el activo cuando éste es transferido a la empresa.

Posterior al registro inicial, para medir los activos financieros, la norma distingue cuatro categorías de este tipo de instrumento, que según el párrafo 68 son: “a) Préstamos y partidas por cobrar originados por la empresa, que no se mantienen para su negociación; b) inversiones que se desean mantener hasta su vencimiento; c) activos financieros disponibles para su venta, y d) activos financieros negociables”.

En vista de lo anterior, los activos financieros, incluyendo los derivados que posean la cualidad de activos, deben medirse a su valor razonable. La excepción a esta regla, la constituyen los activos financieros, que tengan un plazo fijo de vencimiento, que serán valorados a su costo amortizado. De acuerdo al párrafo 69 se medirán a su costo amortizado los siguientes activos financieros:

a) Préstamos y partidas por cobrar originados por la empresa, que no se mantienen para su negociación; b) inversiones que se desean mantener hasta su vencimiento; c) cualquier activo financiero que no tenga precio de cotización en un mercado activo, y cuyo valor razonable no pueda ser medido de forma fiable.

Los activos financieros mencionados anteriormente, se valorarán a su costo amortizado por el método del interés efectivo teniendo un plazo fijo de vencimiento, de no cumplir con esta condición, deberán ser valorados al costo.

El método del interés efectivo, de acuerdo al párrafo 10 de la norma “es un método según el cual se calcula la imputación del interés a un activo financiero, o la amortización del interés correspondiente a un pasivo financiero, utilizando la tasa de interés efectiva”.

Los pasivos financieros, posterior a su registro inicial será valorados por su costo amortizado, excepto los pasivos mantenidos para su negociación y los instrumentos derivados que posean la cualidad de pasivos, los cuales se medirán a su valor razonable.

En el caso, de los activos y pasivos de carácter financiero, medidos a su valor razonable, la empresa deberá realizar el ajuste al valor razonable, de acuerdo a las siguientes alternativas:

Reconocer el monto del ajuste efectuado en los resultados del período.

Afectar el resultado del ejercicio, solo para el ajuste efectuado por los instrumentos financieros, mantenidos para ser vendidos; y registrar en el patrimonio el ajuste de los activos y pasivos financieros que no se mantengan para negociar, y luego en el momento en que los activos financieros sean vendidos, las ganancias o pérdidas realizadas afectarán el resultado del ejercicio.

La empresa deberá dar de baja un activo financiero o una parte de este, cuando ya se han realizado los derechos a recibir los beneficios, estipulados en el contrato, estos se han expirado o se han cedido a un tercero.

La ganancia o pérdida neta, por la baja de un activo financiero, tal y como lo establece el párrafo 43 de la norma, resulta de la diferencia entre:

(a) el valor en libros del activo (o parte del mismo) transferido a un tercero, y (b) la suma de (i) los importes recibidos o por recibir y (ii) cualesquiera ajustes previos para reflejar el importe razonable de tal activo, que hubiera sido llevado al patrimonio neto.

La baja de un pasivo financiero, ocurre cuando se haya extinguido, esto es cuando la obligación del contrato ha sido pagada, cancelada o ha expirado. La ganancia o pérdida neta por dar de baja un pasivo financiero, afectará el resultado del período, y ésta resulta por la diferencia, del valor en libros del pasivo cancelado o transferido y el importe pagado.

Cuando ocurran cambios en la intención o la capacidad efectiva de la empresa o no se disponga del valor razonable de un activo financiero que venía presentándose por el valor razonable, a partir de ese momento será conveniente mantener el activo financiero a su costo amortizado por el importe en libros del valor razonable, que para ese momento se contabilizará como el nuevo costo amortizado.

De acuerdo al cambio en la medición de activo financiero descrito anteriormente, si previamente se habían reconocido ganancias o pérdidas llevadas directamente al patrimonio neto, para ajustar su valor, a esa ganancia o pérdida se le dará un tratamiento de acuerdo al vencimiento del activo financiero. Si se trata de un activo financiero con un vencimiento a fecha fija, la ganancia o pérdida será amortizada en el lapso restante hasta su fecha de vencimiento.

En lo que respecta a un activo financiero sin fecha fija de vencimiento, la ganancia o pérdida que se había registrado en el patrimonio, debe dejarse en ese rubro, hasta la realización del activo, en donde sí afectará el resultado del ejercicio respectivo.

La determinación del valor razonable de un activo o pasivo financiero, debe ser determinada por cualquiera de los diferentes métodos generalmente aceptados. En cuanto a las técnicas de valoración, el párrafo 97 de la norma, plantea que estos:

...deben incorporar las hipótesis que los participantes en el mercado utilizarían en sus mejores estimaciones de los valores razonables, entre las que se incluyen las suposiciones respecto de porcentajes de liquidaciones anticipadas, así como las tasas estimadas de insolvencia, de interés o de tasas de descuento.

Con respecto a lo anterior, es necesario revelar el método utilizado para determinar los valores razonables y las hipótesis significativas, incluidas en su cálculo.

De acuerdo al párrafo 10 de la presente declaración, una operación de cobertura

Significa, contablemente diseñar uno o más instrumentos de protección, de forma que el cambio que experimente su importe razonable compense, total o parcialmente, el cambio en el valor razonable o en los flujos de efectivo procedentes de la rúbrica objetos de cobertura.

Desde el punto de vista contable, una operación de cobertura implica señalar un instrumento financiero derivado, o en limitadas ocasiones un instrumento financiero no limitado, para cubrir total o parcialmente, el cambio en el valor razonable o los flujos de efectivo de la partida objeto de la cobertura.

Son objetos de cobertura, un activo, un pasivo, un compromiso en firme o una operación prevista en el futuro, sujeta a cambios en su valor o los flujos de efectivos derivados de ella.

Esta norma de contabilidad permite registrar operaciones de cobertura, si la relación que se quiere cubrir esta claramente definida, puede evaluarse y tiene efectividad en el momento presente.

El registro de la cobertura implica reconocer, los efectos compensadores que incidan en la ganancia o la pérdida neta.

NIC 40→ Propiedades de la Inversión (Emitida en 2000)

Esta normativa busca establecer el tratamiento contable, tanto de las propiedades de la inversión, como sus revelaciones correspondientes.

De acuerdo a la normativa en su párrafo cuatro, la propiedad de inversión se definen como:

Propiedades (terrenos o un edificio, en su totalidad o en partes o ambas) que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para ganar rentas o plusvalía o ambas, en lugar de para: a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos; o bien para b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Las propiedades de inversión se refieren a los terrenos, edificios, en parte, en su totalidad o en ambas, quedando excluidas aquellas propiedades destinadas a la producción o suministro de bienes ocupadas por sus respectivos dueños, propiedades que tienen que venderse en un futuro, así como también aquellas que están siendo construidas para su uso prospectivo. Además los intereses pertenecientes a un acuerdo de arrendamiento operativo por parte del arrendatario, los bosques y otros recursos naturales renovables, las inversiones con derechos mineros, exploración y extracción de minerales, petróleo, gas natural, también están exceptuados de la aplicación de esta norma.

Puede ocurrir el caso, de que algunas propiedades incluyen una parte que se utiliza en la producción o suministro de bienes y servicios y otra porción destinada para la ganancia de rentas o plusvalía. En estas circunstancias, se debe considerar como van a ser vendidas dichas partes, pues si es en forma separada, la entidad las registrará contablemente por separado. Si por el contrario, las partes no pueden ser vendidas por separado, la propiedad se calificará como de inversión, siempre y cuando una porción irrelevante se utilice para la producción o suministro de bienes y servicios.

En cuanto al reconocimiento de las propiedades de inversión, se debe considerar, de acuerdo al párrafo 15 de la norma, dos opciones: “a) es probable que los beneficios económicos en el futuro que están asociadas con las propiedades de inversión, fluyan hacia la empresa; y b) el costo de las propiedades de inversión pueda ser medido en forma confiable”. Es por ello, que la entidad requiere efectuar o llevar a cabo una evaluación

acerca del grado de incertidumbre con respecto al flujo de beneficios económicos prospectivos, y además la fidelidad de la medición del costo respectivo.

Para la medición inicial de una propiedad de inversión, se debe tomar en cuenta su costo, incluyendo todos los costos asociados a la transacción de dicha propiedad. Luego de esta medición, la entidad elegirá como política contable el modelo del Valor Razonable o el modelo del Costo.

El modelo del Costo toma como punto de referencia a la NIC→ 16 titulada Propiedad, Planta y Equipo, de manera tal, que la propiedad de inversión debe ser medida por su costo menos depreciación o cualquier pérdida eventual. Cabe destacar, que toda entidad que escoja esta modalidad, debe revelar el valor razonable de sus propiedades de inversión.

El modelo del Valor Razonable, establece que la propiedad de inversión debe ser medida por su valor realizable y los cambios en dicho valor, deberán reconocerse en el Estado de Resultados. El valor razonable de una propiedad de inversión está frecuentemente representado por su valor de mercado y es medido, de acuerdo con el párrafo 29 de la normativa, “como el precio más probable que se pueda obtener en el mercado a la fecha del balance”.

Puede ocurrir, que la entidad no pueda determinar de manera confiable y continuamente, el valor razonable de una propiedad de inversión. Esto se debe, a la falta de frecuencia de transacciones similares en el mercado y no se pueden disponer de otras formas para estimar dicho valor, como se tiene el considerar precios recientes en el mercado menos los activos, con ajustes necesarios para reflejar cualquier cambio en las condiciones económicas dentro del lapso que ocurrieron las transacciones a los precios establecidos. En este caso, la entidad debe proceder a medir la propiedad de inversión utilizando el tratamiento tomando como referencia lo establecido en la NIC →16 Propiedad, Planta y Equipo, asumiendo su valor residual en cero.

Cuando una entidad, ha medido con anterioridad su propiedad de inversión a valor razonable, debe continuar midiéndola bajo este tratamiento hasta su desapropiación, es decir, cuando dicha propiedad ha sido permanentemente retirada de uso y por lo tanto, no se esperan beneficios económicos futuros por su desapropiación.

NIC→ 41 Agricultura (Emitida en 2000)

Establece el tratamiento contable, la presentación de los Estados Financieros y la información a revelar vinculadas con la actividad agrícola, que de acuerdo a la normativa en su párrafo cinco, se define como “la gestión, por parte de una empresa, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con todos los activos biológicos, ya sean para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes”.

La actividad agrícola viene a ser la gestión, llevada a cabo por la entidad, de la transformación biológica de animales vivos o plantas (activos biológicos) ya sean para su venta, para generar productos agrícolas o para la obtención de activos biológicos adicionales.

Esta norma debe aplicarse, a la hora de la contabilización de los siguientes contextos, contemplados en el párrafo uno de la norma, vinculados con la actividad agrícola: “a) activos biológicos; b) productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección; y c) subvenciones del gobierno”. Quedando excluidas los activos intangibles y terrenos, de acuerdo a las respectivas NIC 16 y 40 relacionadas con la actividad agrícola.

La Norma Internacional de Contabilidad 41 contempla además, el tratamiento contable de los activos biológicos en el transcurso del periodo de crecimiento, degradación, producción y procreación, así como la medición inicial de los productos agrícolas en el punto de su cosecha o medición.

La entidad procederá a reconocer un aditivo biológico, tal y como lo señala la norma en su párrafo 10, cuando y solo cuando:

a) La empresa controla el activo como resultado de sucesos pasados; b) es probable que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros asociados con el activo; y c) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.

Siendo estos activos biológicos medidos a su valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, en el momento de su reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance, salvo cuando este valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad. En tal caso, la norma exige que la empresa mida estos activos biológicos a su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor.

Los costos hasta el punto de venta, incluyen las comisiones a los intermediarios y comerciantes, los cargos que correspondan a las agencias reguladoras y a las bolsas o mercados organizados de productos, así como también los impuestos causados sobre dichas transferencias.

Los costos, a menudo, pueden aproximarse al valor razonable, que de acuerdo al párrafo 24 de la norma, ocurren cuando:

a) Haya tenido lugar poca transformación biológica desde que se incurrieron los primeros costos (por ejemplo, para semillas de árboles frutales plantadas inmediatamente antes de la fecha del balance); o b) no se espera que sea importante el impacto de la transformación biológica del precio (por ejemplo, para las fases iniciales de crecimiento de los pinos en una plantación con un ciclo de producción de 30 años).

Lo anteriormente planteado, establece que cuando exista una transformación biológica muy corta y el impacto de dicha transformación en el precio no se evidencie, los costos podrán ser aproximados al valor razonable.

Los cambios en el valor razonable de los activos biológicos menos los correspondientes costos estimados hasta el punto de venta, serán incluidos como parte de la ganancia o pérdida neta del período en que ocurran tales cambios.

Con respecto a las subvenciones del gobierno, la norma en su párrafo 34 señala:

Las subvenciones incondicionales del gobierno, relacionados con un activo biológico que se mide al valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, deben ser reconocidos como ingresos cuando, y solo cuando, tales subvenciones se conviertan en exigibles.

La norma exige que las subvenciones incondicionales del gobierno relacionado con un activo biológico, medido al valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta sean reconocidos como ingresos, cuando dichas subvenciones se conviertan en exigibles. En el caso que, la subvención del gobierno sea condicional, incluyendo situaciones en las que el gobierno exija que la empresa no realice determinadas actividades agrícolas, dicha entidad debe reconocer la subvención como ingreso, cuando se hayan cumplido cada una de las condiciones fijadas por el gobierno. Si la subvención se relaciona con activos biológicos medidos al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumulado, se aplicará la NIC → 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales.

International Accounting Standard Board (IASB)

En la actualidad, en lo que respecta a los principios de contabilidad, existe mayor énfasis en los Estados Financieros en detrimento del proceso contable, aspecto que se evidencia con el cambio nominativo de las NIC's (IAS), las cuales fueron redenominadas como Normas Internacionales de Reporte Financiero (International Financial Reporting Standards).

El IASC fue el organismo emisor de las NIC's hasta el 31 de Marzo de 2001, debido que a partir de la presente fecha la emisión de los estándares de contabilidad estará a cargo del IASB (Internacional Accounting Standard Board). Con respecto a lo anterior, cabe destacar lo planteado por Vives (2001)

En Abril fue establecido en Washington DC, la Junta Internacional de Normas Contables (IASB) como sucesora del IASC. La nueva entidad tendrá un plantel profesional e incluirá la participación de Estados Unidos, abriendo paso a la eventual adopción de principios contables armónicos y de alta calidad que podrán ser aplicados en todo el mundo.

El IASB es consecuencia de la armonización contable entre los principales emisores de normas de contabilidad, el ente Europeo y Americano (IASB y FASB respectivamente).

Del “Acuerdo para Trabajar Junto Hacia la Convergencia de Normas de Contabilidad celebrado entre FASB e IASB”, es necesario comentar que en lo que respecta al IASB, el organismo se compromete a desarrollar, por el interés público, un solo conjunto de normas de contabilidad de calidad superior, globales y cuyo propósito sea la de presentar información transparente y comparable en los reportes financieros. El 20 de Abril de 2001, el IASB aprobó la siguiente resolución, de acuerdo a la traducción efectuada por Mantilla (2001, p.27), acerca del nuevo prefacio a los estándares internacionales:

Todos los estándares e interpretaciones emitidos bajo las constituciones anteriores continúan siendo aplicables a menos que y hasta tanto sean enmendados o retirados. El Internacional Accounting Standards Board puede enmendar o retirar los Internacional Accounting Standards y las SIC interpretations, emitidos bajo las constituciones anteriores del IASC e igualmente puede emitir nuevos estándares e interpretaciones.

Las normas futuras que publicará el IASB se denominarán IFRS (International Financial Reporting Standards), por lo que en futuro los preparadores y usuarios de los Estados Financieros no discriminarán entre NIC's e IFRS, pues indistintamente éstos corresponden a los estándares de contabilidad.

En Mayo de 2002, el IASB publicó el prefacio a los Estándares Internacionales de presentación de reportes sobre el desempeño financiero. El prefacio a los IFRS se emitió para:

Establecer los objetivos y el debido proceso del IASB.

Explicar el alcance, la autoridad y la oportunidad de los IFRS.

Los Estados Financieros se recontextualizan dentro de los reportes financieros, pues este último término es mucho más amplio, comprende los Estados Financieros básicos y toda información provista por fuera de los Estados Financieros, que permita o mejore la habilidad de los usuarios para la toma de decisiones.

Anteriormente, el prefacio a los estándares de contabilidad, presumían el mantenimiento del capital y el reconocimiento de ingresos; desempeño financiero es un término más genérico. A su vez, se cambia la medición del costo histórico a valor razonable.

De extrema importancia a nivel mundial, es el borrador de los mejoramientos propuestos a las NIC's, que aún se encuentra en discusión pública, emitido por el IASB en el año 2002.

El borrador en discusión pública, propone mejoramientos a 12 estándares, que se mencionan a continuación:

NIC 1 "Presentación de Estados Financieros".

NIC 2 "Inventarios".

NIC 8 “Utilidad o pérdida neta del período, errores fundamentales y cambios en las políticas de contabilidad”.

NIC 10 “Eventos posteriores a la fecha del Balance General”.

NIC 16 “Propiedad, planta y equipo”.

NIC 17 “Arrendamientos”.

NIC 21 “Efectos de los cambios en las tasas de cambio extranjeras”.

NIC 23 “Costos de Endeudamiento”.

NIC 24 “Revelaciones sobre partes relacionadas”.

NIC 27 “Estados Financieros Consolidados y contabilidad para las inversiones en subsidiarias”.

NIC 28 “Contabilidad para las inversiones en asociadas”.

NIC 33 “Ganancias por acción”.

En el mismo proyecto, el IASB contempla retirar la NIC 15 “Información para Reflejar los Efectos de los Cambios en los Precios”, a partir del primero de Enero de 2003. Esta consideración, es debido a que en el actual entorno económico la práctica que prevalece es presentar la información financiera, en base al costo histórico o al valor razonable, por lo que, este estándar realmente no se aplica.

CAPÍTULO IV

Nivel de adecuación existente de los principios de contabilidad generalmente aceptados con respecto a las normas internacionales de contabilidad

En la arquitectura financiera internacional, las Normas Internacionales de Contabilidad han sido concebidas como normas contables de alta calidad, transparentes y consistentes en cuanto a su contenido.

La internacionalización de las NIC's, se evidencia cuando el tratamiento contable, por ella planteado, va dirigido en forma general, hacia los usuarios de los diferentes continentes, por medio de frases como: en algunos países, en muchos países, en la mayoría de los países o por las autoridades de cada país.

A la presente fecha, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) ha emitido 16 Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC), de las cuales tres han sido derogadas por otras declaraciones encontrándose vigentes 13 Declaraciones de Principios de Contabilidad y cuatro Publicaciones Técnicas. Hasta el 31 de Marzo de 2001, el IASC emitió 41 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), de las cuales siete han sido sustituidas por otras, y las 34 restantes vigentes, han sido permanentemente revisadas por el organismo emisor.

Al comparar matemáticamente el número de NIC's emitidas con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), automáticamente, es de hacer notar que en lo que respecta a pronunciamientos contables, Venezuela no iguala ni se acerca a la cantidad de NIC's emitidas.

En el escenario contable internacional, se observa que con respecto a los principios de contabilidad existen dos vertientes: países que adoptan las NIC y países que adaptan sus principios locales a las NIC.

En el primer grupo se encuentra a países como Suiza, Costa Rica, Honduras, Paraguay, Haití, República Dominicana, Ecuador, El Salvador, Guatemala y Panamá. Cabe destacar, que la Comunidad Europea se une a estas naciones, pues a partir del primero de Enero de 2005, las compañías cotizadas deberán presentar sus Estados Financieros, conforme a las NIC's.

En el segundo grupo, se tienen a Argentina, Bolivia, Brasil, Canadá, Colombia, Chile, México y Venezuela. Al respecto, es conveniente destacar lo planteado por Rodríguez (2001, p. 11) “en Venezuela continuamos emitiendo principios locales, tropicalizados, tomando como referencia para su desarrollo las normas internacionales de contabilidad y los FAS (Financial Accounting Standards) emitidos por FASB”.

Tal y como lo plantean los PCGA en Venezuela, la política de la FCCPV es adecuar sus pronunciamientos a la dinámica internacional y adaptarlas primeramente a las NIC, antes de otros pronunciamientos internacionales contables.

Al respecto, cabe destacar lo planteado por Navas (2002, p.23) sobre las obligaciones que ha asumido la FCCPV con el International Federation of Accountants (IFAC), el IASB y en la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), las cuales son:

- 1.- Respaldar las normas promulgadas y publicarlas en el país.
- 2.- Esforzarse para que los principios establecidos por esas normas sean adoptadas como base para una norma nacional.
- 3.- Tratar de obtener una aceptación general y la observación de dichas normas en nuestro país.

En la actualidad, existe la necesidad, por parte de los inversionistas del mercado mundial, de obtener información relevante para la toma de decisiones con responsabilidad. Es por

ello, que dicha información debe ser homogénea, uniforme y a la vez comparable, para configurar normas de alta calidad, fundamentales para la preservación de la estructura de los mercados financieros internacionales.

Tomando como referencia a Navas (2002, p.33), la comunidad financiera mundial:

Ha entendido que es necesario que exista una misma unidad de presentación en la información financiera internacional que permita la armonización numérica y en consecuencia la comparabilidad, homologando los principios de contabilidad de cada nación a través de las Normas Internacionales de Contabilidad.

En base al anterior examen de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela y la descripción de las Normas Internacionales de Contabilidad, y para cumplir con el propósito de la presente investigación, a continuación se realizará un estudio para determinar el nivel de adecuación existente entre ambos pronunciamientos.

DPC N° 0: Normas Básicas y Principios de Contabilidad de Aceptación General y DPC N° 6: Revelación de Políticas Contables → NIC 1: Presentación de los Estados Financieros.

La DPC N° 0 se refiere a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela para la presentación y preparación de los Estados Financieros. En la misma se plantea, que los Estados Financieros básicos que debe emitir cualquier entidad indistintamente de su naturaleza son: Balance General, Estados de Resultados, Estado de Movimiento de las Cuentas del Patrimonio, Estado del Flujo de Efectivo y las notas anexas, así como cualquier otro estado y material explicativo que se considere parte integral de los mismos.

La NIC 1, contiene los lineamientos indispensables acerca de la estructura que llevan los Estados Financieros, así como también su respectivo contenido, abordándose ciertas áreas

como la medición y presentación de las transacciones y sucesos particulares. Además, señala la clasificación, que llevará a cabo la entidad, tomando en cuenta la naturaleza de sus operaciones, de activos y pasivos corrientes, cumpliendo con los requerimientos establecidos en la normativa. De igual forma, la norma establece el desglose de los gastos, ya sea por el método de la naturaleza o por el método de la función de los gastos, a la hora de presentarlos en el Estado de Resultados.

Tanto en el Balance de Situación General, los activos y pasivos, como en el Estado de Resultados, los ingresos y egresos, deberán compensarse, siempre y cuando alguna Norma Internacional de Contabilidad, así lo permita.

Es de observar, que la DPC N° 0 establece cuales son los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, mientras que la NIC 1 es más explícita en cuanto al contenido y clasificación de las partidas de los Estados Financieros.

La DPC N° 0, señala como postulados básicos la equidad y pertinencia de la información financiera, aspectos no considerados por la NIC 1.

La declaración bajo análisis, considera como principios generales los siguientes: entidad, énfasis en el aspecto económico, cuantificación, unidad de medida, valor histórico original, dualidad económica, negocio en marcha, realización contable, período contable, objetividad, importancia relativa, comparabilidad, revelación suficiente y prudencia. De éstos, la NIC 1 reconoce como supuestos contables para la preparación de los Estados Financieros los siguientes: negocio en marcha, acumulación y uniformidad.

Cabe destacar que, en la estructura de las NIC, antecede a éstas el Marco Conceptual, planteándose elementos cualitativos de la información financiera, los cuales son: comprensibilidad, importancia relativa, fiabilidad, esencia sobre la forma, neutralidad, prudencia e integridad.

Tanto la DPC N° 0 como la NIC 1, señalan que la responsabilidad para elaborar los Estados Financieros corresponde a la gerencia de la compañía. La DPC N° 6 como la NIC 1, plantean la responsabilidad, por parte de la gerencia de la entidad, de llevar a cabo la adopción de políticas contables. No establecen requisitos mínimos de cuanta información deba revelarse, pero si disponen, que debe ser toda aquella información útil para la adecuada comprensión de los Estados Financieros, sin llegar a duplicar aspectos presentados en otra parte de estos.

En la DPC 0 en su párrafo tercero señala la adaptación que deben tener los PCGA con respecto a las Normas Internacionales de Contabilidad, con prioridad sobre cualquier otro pronunciamiento:

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela ha establecido como política, la adaptación, siempre que sea factible, de los principios de contabilidad aceptados en Venezuela a esas Normas Internacionales de Contabilidad, con prioridad sobre cualquier otro pronunciamiento originado en distintos países.

Es importante mencionar, que en lo que respecta a aspectos no tratados por algún pronunciamiento venezolano, la DPC N° 0 permite de manera supletoria, la aplicación de las NIC, ante de cualquier otra normativa emitida por otros organismos internacionales.

DPC N° 2: Contabilización de Costos y Gastos de Empresas o Actividades en Período de Desarrollo → NIC 38: Activos Intangibles

La DPC N° 2 se refiere al procedimiento contable de los costos y gastos de empresas o actividades preoperativas, es decir, aquellas que no han alcanzado aún el estado objeto de negocio, sino que se alistan para lograr el mismo.

Por su parte, la NIC 38 regula el tratamiento contable de los activos intangibles. La norma aplica a los gastos de: publicidad, formación del personal, puesta en marcha de la empresa y los referentes a actividades de investigación y desarrollo.

El enfoque planteado en las NIC sobre los gastos de investigación y desarrollo, es que son destinados a producir nuevos conocimientos. Los gastos de investigación afectan el resultado del ejercicio, mientras que los gastos de desarrollo son capitalizables, siempre y cuando, estén asociados a la generación de un beneficio económico futuro.

En este sentido, el pronunciamiento venezolano establece que serán capitalizables todos los costos y gastos, originados en la etapa preoperativa, si están vinculados a la generación de beneficios en su futuro, y cita como ejemplo de éstos a los costos de organización, costos de sistemas mecanizados, costo de avance de planta (aprendizaje) y demás costos preoperacionales. De éstos, la presente NIC plantea que dependiendo de su naturaleza los programas informáticos, son tratados de acuerdo a lo descrito en la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo o como Activos Intangibles. Así mismo, la presente norma internacional considera que son gastos no capitalizables, los gastos de establecimiento o costos de inicio de actividades, gastos de actividades formativas y los gastos de publicidad y promoción.

Con respecto al período de amortización, se tiene que la NIC 38 establece que los activos intangibles serán amortizados en el lapso de tiempo que se considere la mejor estimación de su vida útil, la cual no deberá exceder de 20 años, planteando además la utilización de diversos métodos para distribuir el importe depreciable de un activo.

Por otro lado, la DPC 2, señala que los costos y gastos comenzarán a ser amortizados, en el momento en que la entidad alcance su etapa comercial, en un lapso máximo de cinco años. Cabe destacar, que en esta declaración, no se hace referencia a ningún tipo de métodos de amortización.

De acuerdo a lo anterior, la NIC 38 es mucho más amplia y específica en su tratamiento, a diferencia de la DPC N° 2, que concretamente regula los costos y gastos en actividades de desarrollo. Es importante, resaltar que la presente DPC, establece que sus lineamientos derivan al grado de desarrollo económico y tecnológico del país.

DPC N° 3: Contabilidad para el Impuesto Sobre la renta → NIC 12: Impuesto sobre las Ganancias.

Ambas normativas establecen lineamientos sobre el tratamiento contable del impuesto a las ganancias, debido a que los parámetros contables para determinar el resultado de un ejercicio difiere del parámetro fiscal. Permiten la presentación en el Balance General del impuesto diferido, si está sujeto a expectativas de utilidad en los próximos períodos. A su vez, consideran que un activo por impuesto presentado en el Balance General, puede derivarse por pagos en exceso o compensación de impuestos futuros.

La NIC regula el impuesto sobre las ganancias, incluyendo los impuestos nacionales o extranjeros. Mientras que por referencia al lapso de las pérdidas trasladables y las rebajas por inversiones, la DPC se refiere a la legislación fiscal venezolana.

Con respecto a los métodos para la contabilización del impuesto a las ganancias, la DPC N° 3 sugiere el del diferimiento, que consiste en asignar las diferencias originadas entre la ganancia contable y la fiscal a ejercicios futuros.

Por su parte, la NIC establece para el registro del impuesto a las ganancias, el método del pasivo basado en la situación general, el cual contempla tanto las diferencias entre la utilidad fiscal y la contable, como a las diferencias temporarias surgidas entre los activos y pasivos de acuerdo a su base fiscal y valor contable.

En lo que respecta a la presentación de los cargos y créditos diferidos en los Estados Financieros, la DPC plantean que deberán revelarse en el rubro de circulantes y no circulantes asociados a la naturaleza de las partidas que las originan. Por su parte la NIC,

indica, que una entidad, no debe presentar estas partidas en el Balance General como activo y pasivos corrientes.

DPC N° 7: Estados Financieros Consolidados, Combinados y Valuaciones de Inversiones Permanentes por el Método de Participación Patrimonial → NIC 22: Combinaciones de Negocios, NIC 27: Estados Financieros Consolidados y Contabilización de las Inversiones en Subsidiarias y NIC 28: Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas.

El aspecto básico tratado en la DPC N° 7 y la NIC 27 corresponde a la elaboración y presentación de los Estados Financieros Consolidados, lo cual no es más que, la agrupación de los Estados Financieros individuales de la empresa inversora y sus subsidiarias. Igualmente, plantean que es más útil para los usuarios de los Estados Financieros, la presentación de los Estados Financieros Consolidados.

La DPC N° 7 considera que existe influencia significativa, cuando la empresa tenedora afecta las políticas operacionales y financieras de la empresa emisora, en parámetros numéricos se posee al menos el 20 por ciento pero no más del 50 por ciento de las acciones con derecho a voto. El término de influencia significativa, planteado en la Declaración de Principios de Contabilidad N° 7 es similar al presentado en la NIC 28 con respecto a la influencia significativa que se ejerce en empresas asociadas.

La Declaración de Principios de Contabilidad N° 7, establece lineamientos básicos para la definición del término de control que ejerce una compañía sobre otra empresa y esto se resume como, la capacidad para decidir las políticas financieras y operacionales de la compañía emisora de las acciones. En este sentido, la controladora posee más del 50 por ciento de las acciones con derecho a voto. El término control, es manejado de forma similar por la NIC 27 con respecto a la contabilización de las inversiones en empresas subsidiarias.

Para elaborar Estados Financieros Consolidados, ambos pronunciamientos plantean una serie de procedimientos que deberán hacerse para su preparación, entre ellos: la eliminación

de las operaciones entre compañías, así como las ganancias o pérdidas derivadas de éstas, la deducción del resultado del grupo consolidado de la porción correspondiente a los intereses minoritarios y la presentación de la participación de estos en el Balance General, como una partida segregada de las obligaciones y el patrimonio.

De acuerdo con la DPC N° 7, se pueden excluir de la consolidación, aquellas filiales cuyas operaciones difieren significativamente de las actividades del resto de las empresas. Con respecto a esta práctica, la NIC plantea que esta exclusión no es justificable y solo es necesario revelar más información en los Estados Financieros consolidados de las actividades que desempeña la subsidiaria.

Las compañías del grupo consolidado, deberán emplear para transacciones similares, las mismas políticas contables. En caso de que la fecha de cierre de la matriz sea diferente a las de sus subsidiarias, esta situación no justifica su exclusión de los Estados Financieros consolidados, al respecto ambos pronunciamientos señalan que dicha diferencia no deberá ser mayor a tres meses.

Con respecto a la NIC 27, ésta plantea situaciones no consideradas por la DPC N° 7, tal como es el caso: el tratamiento contable para la venta de una subsidiaria y cuando las pérdidas superen la participación de los inversionistas minoritarios.

La NIC 28, plantea que la inversión en una empresa asociada, debe reconocerse en los Estados Financieros consolidados por el método de la participación, a excepción de ciertas circunstancias en las cuales se podrá presentar por el método del costo. Los lineamientos básicos, que circunscriben el método de la participación y el método del costo, son similares en cuanto al pronunciamiento del IASC y la FCCPV.

Entre los tópicos abordados en la DPC N° 7, se encuentra la elaboración de Estados Financieros combinados, aspectos tratados en la NIC 22 “Combinaciones de Negocios”. Ambos pronunciamientos consideran, que es útil la elaboración de Estados Financieros

combinados, cuando varias compañías estén vinculadas por el hecho de, estar bajo una gerencia o control común, pero entre ellas no existe relación de inversión.

La NIC 22, presenta de manera amplia el tratamiento contable para la combinación de negocios, considerando dos situaciones, el de la adquisición de una empresa por otra y la unificación de intereses, explicando cada una de estas modalidades.

La transacción se realizará entre los accionistas de las empresas que se combinan o entre las entidades y los propietarios de la otra. En la unificación de intereses, los accionistas de los negocios combinados se unen con el fin de compartir el control sobre la totalidad o casi totalidad de los negocios.

Para elaborar los Estados Financieros combinados, ambas normativas coinciden en que los procedimientos son similares a lo correspondiente a la elaboración de los Estados Financieros consolidados.

Según la DPC N° 7 y la NIC 22, el exceso del costo de adquisición sobre el valor en libros de las acciones de una filial, es una plusvalía comprada que deberá presentarse en el rubro de los activos.

Ambas normativas coinciden en que ésta será amortizada en un lapso no superior a 20 años. La declaración venezolana no establece ningún método para la amortización de la plusvalía. Por su parte, la NIC plantea que deberá adoptarse el método lineal de amortización, a menos que existan motivos que evidencie otro método más adecuado.

Según DPC N° 7, el exceso del valor en libros sobre al costo de adquisición de las acciones de una filial (plusvalía negativa), se incluye directamente en el patrimonio. De acuerdo a la NIC 22, la plusvalía negativa, es reconocida como un crédito diferido o ser reconocido como ingreso vía amortización de forma sistemática.

DPC N° 8: Contingencias → NIC 37: Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes.

Ambos pronunciamientos establecen lineamientos para la medición e información referente a situaciones rodeadas de incertidumbre sobre su realización o no en un futuro.

Los pronunciamientos bajo análisis, excluyen del ámbito de su competencia aquellas provisiones específicas.

De manera general, existe uniformidad entre la DPC y la NIC en estudio, debido a que las diferencias entre éstas, corresponden a términos y presentación, y no al contenido de las mismas. La DPC N° 8 presenta de una forma más didáctica, la clasificación de la contingencia de pérdida, cuyo tratamiento contable es similar al planteado por la NIC para las provisiones y pasivo contingentes. De igual forma, las ganancias contingentes según la DPC N° 8, son semejantes en cuanto a contenido y procedimiento contable, a los activos contingentes de la presente NIC.

DPC N° 9: Capitalización de Costos de Intereses → NIC 23: Costo por Interés.

Las normativas en estudio, establecen los lineamientos para capitalizar los intereses incurridos en la adquisición, construcción o producción de activos. En cuanto a las condiciones y el lapso para la capitalización de intereses, coinciden sustancialmente en ambos pronunciamientos.

DPC N° 10: Normas para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efectos de la Inflación → NIC 29: Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias.

La presentación de Estados Financieros ajustados por los efectos de la inflación, son los aspectos tratados por la DPC N° 10 y la NIC 29.

En la exposición de motivos de la declaración de principios venezolanos, se hace mención a la NIC 29, entre estos se tiene el párrafo 31:

Las NIC incluyen un principios de ajuste por inflación, el cual además de ser muy amplio, requiere que se efectúe un ajuste por inflación bajo ciertas circunstancias económicas, similares a las de Venezuela. Por lo cual, no hacer el ajuste por inflación, nos dejaría fuera de las NIC y, por lo tanto, nos podría separar de los principios de contabilidad que se aceptan en los mercados de valores foráneos.

Al estudiar el ajuste por inflación, de acuerdo a las dos normativas, los supuestos para considerar y realizar el efecto por inflación es similar, resumiéndose en dos métodos de ajustes, cuyas diferencias son nominativas.

Al respecto, cabe destacar, lo planteado por Catacora (2000, p.270), “la NIC 29 permite ajustar los Estados Financieros, tomando en cuenta los costos actuales y el nivel general de precios, por lo que la DPC-10 esta en total concordancia con las Normas Internacionales de Contabilidad”.

La NIC 29, establece que las partidas que conforman los Estados Financieros, se reexpresarán por un índice general de precios. En este sentido, la DPC N° 10 es más explícita, en cuanto a que plantea que el índice general de precios adecuado para la reexpresión de las partidas de los Estados Financieros que emiten las entidades domiciliadas en el país, es el índice de precios al consumidor (IPC), calculado para el área Metropolitana de Caracas por el Banco Central de Venezuela.

La DPC N° 10 plantea, reconocer el efecto de la inflación en los Estados Financieros cuando la inflación acumulada en un año supere un dígito. Según NIC 29, se reconocen los

efectos de la inflación, cuando entre otras situaciones la inflación acumulada excede del 100 por ciento.

La DPC N° 10 y la NIC 29, plantean que cuando la información financiera es ajustada por inflación, no es recomendable capitalizar como costo del activo, el diferencial cambiario.

El método mixto contemplado en la DPC N° 10, es aplicable para aquellos inventarios con una antigüedad superior a seis meses. La NIC 2 “Inventarios”, establece que todos los inventarios se valoran al costo o valor neto de realización, el menor.

Para los activos fijos, si la empresa aplica el método mixto conforme a la DPC N° 10, el resultado no realizado por tenencia de activos no monetarios, se realiza, bien vía depreciación o por la venta del activo, y esto afecta los resultados del ejercicio. De acuerdo a la NIC 16, no afecta los resultados del ejercicio la realización de la revaluación.

Cabe resaltar, que la DPC N° 10 incluye los requisitos referentes a los avalúos, que deberán realizar tasadores independientes para obtener el valor corriente de los activos fijos.

DPC N° 11: Estado del Flujo de Efectivo → NIC 7: Estado de Flujo de Efectivo

Uno de los Estados Financieros básicos que debe preparar una entidad, es el Estado de Flujo del Efectivo, los pronunciamientos bajo análisis presentan los lineamientos para la elaboración y presentación del mismo.

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, emitió esta declaración con la finalidad de adaptarse a los lineamientos establecidos en las Normas Internacionales de Contabilidad. Cabe destacar, el párrafo siete de la DPC N° 11:

Con el propósito de adaptarnos a las normas internacionales de contabilidad y a la DPC 10 Revisada e Integrada el 6-12.00, se considera necesario y oportuno emitir el presente

pronunciamiento de revisión a la declaración de principios de contabilidad número 11, emitida en fecha 13 de octubre de 1993.

Luego de estudiar la DPC N° 11 y la NIC 7, es evidente que ambos pronunciamientos manejan lineamientos uniformes en cuanto a: método de elaboración, cifras y transacciones a considerar, y la utilidad de la información financiera segmentada.

Con respecto al Estado del Flujo de Efectivo por segmentos mencionado en la DPC N° 11, es relevante destacar, que en cuanto a la preparación y presentación de Estados Financieros por segmentos, no existe pronunciamiento venezolano referido al tema. En vista de lo anterior y a la supletoriedad de normas establecidas en la DPC N° 0, toda entidad domiciliada en Venezuela, deberá considerar en primer lugar para la elaboración de un Estado del Flujo de Efectivo por segmentos, la NIC 14 “Información Financiera por Segmentos”.

DPC N° 12: Tratamiento Contable de las Transacciones en Moneda Extranjera y Conversión y Traducción de Operaciones en el Extranjero → NIC 21: Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera.

Al relacionar las normativas en estudio, se evidencia que regulan aquellas operaciones realizadas por una entidad en una moneda diferente a la local, y las actividades realizadas en el exterior.

Ambas normativas plantean, que no se refieren a la traducción de los Estados Financieros de una moneda local a otra para la conveniencia de los usuarios.

Existe similitud en los parámetros contables establecidos, que se evidencia en: ajustes de las partidas monetarias a fecha del balance y la clasificación de las operaciones en el extranjero. Cabe mencionar a Yanes (2001, p. 206), quien señala que “en Venezuela está

vigente la DPC 12 para traducir desde otras monedas a bolívares. La DPC 12 es equivalente a la NIC 21, homologada a las condiciones de nuestro país”.

Es necesario destacar que la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, tiene como política adecuar los principios de contabilidad venezolanos a la normativa internacional, lo cual está expresado en los párrafos uno y dos de la DPC N° 12:

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, continuando con su política de adecuar los Principios de Contabilidad Venezolanos, a las exigencias internacionales y tomando en cuenta la tendencia cada día más creciente de participación de las entidades venezolanas en los mercados internacionales de capital, las finanzas y el mercadeo de sus productos y, en vista de la necesidad de adecuar las prácticas contables a las normas internacionales de contabilidad tomando como base la Norma Internacional Número 21, NIC 21 (Siglas en inglés- IAS 21), considera oportuno emitir este pronunciamiento con carácter obligatorio para todos los contadores públicos venezolanos...

Es necesario considerar, que en cuanto al ajuste de las partidas la norma internacional, considera en su tratamiento alternativo, la capitalización del diferencial cambiario.

Adicionalmente la NIC, contempla el tratamiento contable para la desapropiación de una entidad extranjera y los cambios en la clasificación de una operación en el extranjero.

La Publicación Técnica N° 13 “Tasa de cambio vigente al cierre del ejercicio para convertir o traducir partidas en moneda extranjera”, fue emitida por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela por el control de cambio existente para aquella oportunidad, a la fecha no ha sido derogada por el Comité de Principios de Contabilidad de la Federación, por lo que continúa vigente, sujeta al criterio del usuario de considerar su aplicación en la medición de las operaciones financieras.

De lo anteriormente planteado, el pronunciamiento señala en su párrafo dos que “esta publicación es de carácter transitorio y mantendrá su vigencia mientras existan las condiciones cambiarias actuales y no emita la Federación un nuevo Boletín derogándola”.

El 21 de Enero de 2003, el Ejecutivo Nacional autorizó al Ministro de Finanzas, para que junto con el Banco Central de Venezuela, dicten medidas de carácter temporal para establecer limitaciones para la conversión de la moneda local y la transferencia de fondos al exterior. En esa misma fecha, los órganos autorizados acordaron la suspensión durante cinco días hábiles, el comercio de divisas del país y anunciaron que posteriormente, dictarán normativas relativas a la administración de un sistema cambiario.

El Presidente de la República en Consejo de Ministro, creó la Comisión de Administración de Divisas (CADIVI). Esta comisión tiene como cargo la coordinación, administración, control, y establecimiento de requisitos, procedimientos y restricciones para la adquisición de divisas extranjeras.

De acuerdo al artículo siete, de la Gaceta Oficial N° 37625, señala la inscripción en el registro de usuarios para acceder al régimen cambiario:

La adquisición de divisas estará sujeta a la previa inscripción del interesado en los registros de usuarios y a la autorización para participar en el régimen cambiario. Para ser inscrito o inscrita en el registro respectivo será obligatorio, además de los requisitos exigidos por la Comisión de Administración de Divisas (CADIVI), la presentación del Registro de Información Fiscal y de las tres últimas Declaraciones del Impuestos sobre la Renta, de Impuesto a los Activos Empresariales e Impuesto al Valor Agregado, solvencias del Seguro Social, del INCE y última declaración de tributos municipales para, los obligados a ello.

Adicionalmente CADIVI en la Gaceta N° 37644 dio a conocer las preferencias con respecto a las solicitudes para la autorización u adquisición de divisas. Lo cual según el artículo dos de la misma, se resume en:

- 1.- Bienes y servicios declarados de primera necesidad en el Decreto N° 2304 publicado en fecha 05 de febrero de 2003.
- 2.- Producción de alimentos.
- 3.- Insumos y productos de la salud.
- 4.- Insumos para el sector industrial.

La determinación específica de los bienes

específicos corresponde a los respectivos Ministerios que conforman en Gabinete Económica y Social mediante Resolución.

En el convenio cambiario N° 2 celebrado por los representantes del Ejecutivo Nacional y el Banco Central de Venezuela, el 05 de febrero de 2003, fijaron un tipo de cambio de bolívares 1596 dólares de Estados Unidos de Norteamérica para la compra y bolívares 1600 dólares de Estados Unidos de Norteamérica para la venta, aplicable a partir de la entrada en vigencia del convenio.

En las actuales circunstancias económicas del país, la presente publicación puede tener aplicabilidad en situaciones concretas al control de cambio actual, en función a los cambios económicos que ocurran sobre la materia.

DPC N° 13: Contabilización de Contratos de Construcción → NIC 11: Contratos de Construcción.

Ambas normativas regulan de manera uniforme, el tratamiento contable de los ingresos, costos y gastos relativos a los contratos de construcción que se presentarán en los Estados Financieros de los contratistas.

En cuanto a los métodos para contabilizar los contratos de construcción, la declaración venezolana establece el método del porcentaje de avance y el método del contrato terminado, siendo preferible, de acuerdo al pronunciamiento la adopción del método del porcentaje de avance.

De acuerdo a lo anterior, cabe destacar la concordancia existente entre la Declaración de Principio de Contabilidad y la Ley de Impuesto sobre la Renta, debido a que esta última plantea, el monto de los ingresos brutos que deberán reconocerse en los contratos de construcción en base a su duración.

Para las obras, cuya duración sea superior a un año, la Ley de Impuesto sobre la Renta, en su artículo 19 dispone:

Los ingresos brutos se determinarán en proporción a lo construido en cada ejercicio. La relación existente entre el costo aplicable al ejercicio gravable y el costo total de tales obras, determinará la proporción de lo construido en el ejercicio gravable.

Para las obras cuya duración sea menor a un año, pero abarquen dos ejercicios económicos, el mismo artículo, ofrece al contribuyente la posibilidad de declarar la totalidad de los ingresos en el ejercicio en que finalice la obra o declarar en cada ejercicio el ingreso en proporción a lo construido.

Por su parte, la NIC 11 plantea como método para contabilizar los contratos de construcción, únicamente el método del porcentaje de terminación.

DPC N° 14: Contabilización de los Arrendamientos → NIC 17: Arrendamientos.

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), es el organismo encargado de emitir los pronunciamientos contables en el país, ya que este agrupa el gremio de profesionales de la Contaduría Pública, razón por la cual es su deber mantener y actualizar a sus agremiados, en lo que respecta a la dinámica de los negocios y su incidencia en el proceso contable. En base a esto, es importante mencionar lo planteado en el párrafo dos de la DPC N° 14:

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), a través de su Comité Permanente de Principios de Contabilidad (CPPC) y en concordancia con lo establecido en la DPC-0 “Normas Básicas y Principios de Contabilidad de Aceptación General”, ha establecido como política la de promulgar los principios de contabilidad, bajo guía de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) publicadas por el International Accounting Standards Committee (IASC)

La DPC N° 14 se emite en Venezuela, debido a la necesidad que exista una norma contable nacional que regule la contabilización de los arrendamientos. Así fue que la FCCPV, elaboró la normativa tomando como antecedentes la NIC 17 y la FAS 13, esta última emitida por el FASB. Considerando lo planteado en el párrafo 27 de la DPC N° 14, se tiene que “en Venezuela se han aplicado los principios de contabilidad internacionales con relación a los arrendamientos y de que este pronunciamiento no difiere sustancialmente de dichos principios, esta declaración entra en vigencia de inmediato”.

Al examinar la DPC N° 14 y la NIC 17, se observa que ambas normativas plantean el procedimiento contable de los arrendamientos, en sus dos modalidades financiero u operativo.

Existe uniformidad en cuanto al alcance de estas normas, pues ambas excluyen los acuerdos de alquiler para explorar o usar recursos naturales como el petróleo, gas, bosques, entre otros y acuerdos sobre licencias de películas, grabaciones en video, derechos de autor, patentes, etc.

Referente a la contabilidad del arrendador y el arrendatario, en un arrendamiento financiero u operativo, las disposiciones de ambas normativas son similares, siendo necesario destacar, que en cuanto a los costos iniciales directos, la norma venezolana, plantea su registro como gasto del ejercicio, mientras que la norma internacional permite el mismo tratamiento o su diferimiento, durante la vigencia del contrato.

Es importante resaltar, que en cuanto a los costos directos iniciales incurridos por un arrendador en un arrendamiento operativo, y el deterioro del valor de los activos, en cualquiera de las dos modalidades de un arrendamiento, existe un vacío en el pronunciamiento venezolano.

Con respecto a las ventas con arrendamiento posterior, es necesario señalar, que la declaración venezolana las considera un arrendamiento únicamente financiero, mientras que la NIC 17 da posibilidad, que de acuerdo a la esencia del contrato, esta transacción pueda asimilarse a un arrendamiento operativo o financiero según el caso.

DPC N° 15: Contabilización de Inversiones → NIC 32: Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar y NIC 39: Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición.

El pronunciamiento venezolano en estudio, regula el tratamiento contable con respecto a las inversiones, estructurándose la normativa de una manera sencilla y didáctica, debido a que presenta definiciones de las inversiones y cualidades para su clasificación.

Es necesario destacar, que la DPC señala que entre otros aspectos, regula el reconocimiento del costo de las inversiones y la venta de los títulos valores, aspectos que no son tratados en la misma.

En lo que respecta a las NIC 32 y 39, estas regulan la presentación e información a revelar acerca de los instrumentos financieros. Este último término involucra a activos y pasivos financieros, por lo tanto el alcance de estas normativas se aplican a cuentas a pagar, partidas a cobrar y participaciones en la propiedad de otras empresas.

En vista de lo anterior, la normativa internacional, en este sentido, es más amplia que la presente DPC, debido a que esta última solo contempla el tratamiento contable de quien adquiere títulos valores.

En cuanto al contenido de la normativa venezolana y el estándar internacional, existe similitud en cuanto a: registro inicial al costo, la clasificación de los instrumentos según la intención del receptor y a raíz de esto su medición en el balance, ya sea al valor razonable o al costo amortizado y las operaciones de cobertura.

Adicionalmente, la normativa internacional contempla:

Determinación del costo inicial.

Métodos para contabilizar los activos financieros.

Determinación del costo amortizado del método del interés efectivo.

Baja total o parcial de un activo financiero.

Determinación del valor razonable de los activos financieros por los diferentes métodos generalmente aceptados.

En cuanto a los aspectos a revelar en los Estados Financieros, la normativa internacional exige que se presente información acerca de los activos financieros no reconocidos en el balance, así como: los riesgos financieros y las hipótesis significativas que incidieron en el cálculo del valor razonable.

Cabe mencionar, que adicional a todas las exigencias y mediciones para los activos financieros, anteriormente señalados, las NIC's analizadas indican lo pertinente a los pasivos financieros.

Publicación Técnica N° 17: Valor de Uso y Pérdida Permanente en el Valor de los Activos a Largo Plazo → NIC 36: Deterioro del valor de los Activos.

El objetivo de las normas en consideración, es el tratamiento contable para el deterioro del valor en los activos de la entidad que informa. Es importante destacar, que la PT considera el indicador económico de la inflación, pues tiene como finalidad la interpretación del valor de los activos fijos ajustados por inflación, por lo cual es complemento de la DPC N° 10 "Normas para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efectos de la Inflación" (revisada e integrada con sus tres boletines de actualización y Publicaciones Técnicas número 14 y 19).

La Publicación Técnica N° 17 en su párrafo 10, señala claramente la adecuación en el contenido de esta declaración de contabilidad con respecto a los estatutos indicados en las normativas internacionales:

El párrafo 19 de la Norma Internacional de Contabilidad Número 29 indica: El importe reexpresado de una partida no monetaria se reduce, de acuerdo con las Normas

Internacionales de Contabilidad apropiadas, cuando excede al importe recuperable de su uso futuro (incluyendo la venta u otra disposición). En consecuencia, en estos casos se reducen los importes reexpresados de propiedades, planta y equipos, créditos mercantiles, patentes y marcas, a su valor de recuperación, los importes reexpresados de los inventarios se reducen a su valor neto de realización y los importes reexpresados de las inversiones a corto plazo se reducen a su valor de mercado.

Ambas normativas excluyen de este grupo de activos a los inventarios. Adicionalmente, la NIC excluye activos por impuestos diferidos, contratos de construcción, activos derivados de costos de beneficio a empleados y los activos financieros.

Los pronunciamientos bajo estudio, atribuyen que es responsabilidad de la gerencia determinar el valor recuperable de los activos, cuando se sospeche su deterioro.

En la PT, para ajustar el valor en libros del activo a su valor recuperable, dicho monto afecta los resultados del ejercicio, igual se procede conforme a la NIC. La diferencia se presenta cuando el pronunciamiento venezolano, plantea que en el método mixto la reducción del valor afecta a los resultados por tenencia no realizados y realizados, mientras que la NIC, señala que la excepción es con los activos revaluados, cuyo ajuste disminuye el superávit por revaluación.

La Publicación Técnica considera que la reducción en el valor de un activo es permanente, a diferencia de la NIC, que plantea que esa pérdida se revierte, si en ejercicios siguientes varía el importe recuperable del activo.

Luego de haber desarrollado el objetivo fundamental de la presente investigación, a continuación se realizará un cuadro por normativa adecuada, resumiendo lo previamente descrito:

Cuadro 1

DPC N° 0: Normas Básicas y Principios de Contabilidad de Aceptación General y DPC N° 6: Revelación de Políticas Contables → NIC 1: Presentación de los Estados Financieros.

ADECUACIÓN	ASPECTOS CONTEMPLADOS ADICIONALMENTE	
	PCGA	NIC's
Negocios en Marcha. Comparabilidad. Realización Contable. Objetividad. Importancia Relativa. Énfasis en el Aspecto Económico. Revelación Suficiente. Prudencia Responsabilidad de la gerencia de adoptar políticas contables y elaborar Estados Financieros.	Equidad y Pertinencia.	Estructura y contenido de los Estados Financieros

Fuente: Las Investigadoras (2003)

Cuadro 2

DPC N° 2: Contabilización de Costos y Gastos de Empresas o Actividades en Período de Desarrollo → NIC 38: Activos Intangibles

ADECUACIÓN	ASPECTOS CONTEMPLADOS ADICIONALMENTE	
	PCGA	NIC's
Capitalización de los gastos que de acuerdo a la norma generen beneficios económicos futuros (PCGA gastos		Métodos de Amortización. Tratamiento contable

preoperativos y NIC gastos de desarrollo). Amortización de los gastos capitalizables.		para los demás activos intangibles.
--	--	-------------------------------------

Fuente: Las Investigadoras (2003)

Cuadro 3

DPC N° 3: Contabilidad para el Impuesto Sobre la Renta → NIC 12: Impuesto sobre las Ganancias.

ADECUACIÓN	ASPECTOS CONTEMPLADOS ADICIONALMENTE	
	PCGA	NIC's
Presentación en el Balance General del impuesto diferido. (PCGA→ Método del Diferimiento, NIC→ Método del Pasivo).		

Fuente: Las Investigadoras (2003)

Cuadro 4

DPC N° 7: Estados Financieros Consolidados, Combinados y Valuaciones de Inversiones Permanentes por el Método de Participación Patrimonial → NIC 22: Combinaciones de Negocios, NIC 27: Estados Financieros Consolidados y Contabilización de las Inversiones en Subsidiarias y NIC 28: Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas.

ADECUACIÓN	ASPECTOS CONTEMPLADOS ADICIONALMENTE	
	PCGA	NIC's

Definición de términos de Influencia Significativa y Control.	Tratamiento contable para la venta de una subsidiaria.
Método del Costo.	
Método de Participación Patrimonial.	
Procedimientos para la elaboración de Estados Financieros consolidados y combinados.	Pérdidas superiores a la participación de los inversionistas minoritarios.
Políticas contables similares para las compañías.	
Inclusión de subsidiarias con fechas de cierre diferente.	

Fuente: Las Investigadoras (2003)

Cuadro 5

DPC N° 8: Contingencias → NIC 37: Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes.

ADECUACIÓN	ASPECTOS CONTEMPLADOS ADICIONALMENTE	
	PCGA	NIC's
Medición y/o información de incertidumbres. Tratamiento contable de las contingencias de pérdidas y ganancias. Exclusiones de provisiones específicas.		

Fuente: Las Investigadoras (2003)

Cuadro 6

DPC N° 9: Capitalización de Costos de Intereses → NIC 23: Costo por Interés.

ADECUACIÓN	ASPECTOS CONTEMPLADOS ADICIONALMENTE	
	PCGA	NIC's
Capitalización de costos de los intereses. Condiciones para la capitalización. Lapso de la capitalización.		

Fuente: Las Investigadoras (2003)

Cuadro 7

DPC N° 10: Normas para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efectos de la Inflación → NIC 29: Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias.

ADECUACIÓN	ASPECTOS CONTEMPLADOS ADICIONALMENTE	
	PCGA	NIC's
Presentación de Estados Financieros ajustados por inflación. Métodos de ajuste por inflación No es recomendable la capitalización de los diferenciales cambiarios	Requisitos para los avalúos de Activos Fijos	

Fuente: Las Investigadoras (2003)

Cuadro 8

DPC N° 11: Estado del Flujo de Efectivo → NIC 7: Estado de Flujo de Efectivo

ADECUACIÓN	ASPECTOS CONTEMPLADOS ADICIONALMENTE	
	PCGA	NIC's
Métodos de elaboración. Cifras y transacciones a considerar en el Estado de Flujo del Efectivo. Utilidad de la información financiera segmentada.		Presentación y preparación de Estados Financieros por segmentos

Fuente: Las Investigadoras (2003)

Cuadro 9

DPC N° 12: Tratamiento Contable de las Transacciones en Moneda Extranjera y Conversión y Traducción de Operaciones en el Extranjero → NIC 21: Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera.

ADECUACIÓN	ASPECTOS CONTEMPLADOS ADICIONALMENTE	
	PCGA	NIC's
Transacciones en moneda extranjera. Operaciones en el extranjero. No competen a traducción de Estados Financieros de una moneda local a una moneda extranjera. Ajuste de las partidas monetarias a fecha del balance.		Tratamiento alternativo en la capitalización del diferencial cambiario. Desapropiación de una entidad extranjera. Cambios en la clasificación de una operación en el extranjero.

Fuente: Las Investigadoras (2003)

Cuadro 10

DPC N° 13: Contabilización de Contratos de Construcción → NIC 11: Contratos de Construcción.

ADECUACIÓN	ASPECTOS CONTEMPLADOS ADICIONALMENTE	
	PCGA	NIC's
Tratamiento contable de los ingresos, costos y gastos referentes a los contratos de construcción. Método del porcentaje de avance.	Método del contrato terminado	

Fuente: Las Investigadoras (2003)

Cuadro 11

DPC N° 14: Contabilización de los Arrendamientos → NIC 17: Arrendamientos.

ADECUACIÓN	ASPECTOS CONTEMPLADOS ADICIONALMENTE	
	PCGA	NIC's

<p>Procedimientos contables de los arrendamientos, tanto financieros como operativos.</p> <p>Alcance en la aplicación.</p> <p>Tratamiento contable de las ventas con arrendamiento posterior similar al arrendamiento financiero.</p>		<p>Alternativamente diferimiento de los costos iniciales.</p> <p>Costos iniciales incurridos por el arrendador en un arrendamiento operativo.</p> <p>Deterioro del valor de los activos en arrendamiento.</p> <p>Tratamiento contable de las ventas con arrendamiento posterior, según su naturaleza como arrendamiento operativo.</p>
---	--	--

Fuente: Las Investigadoras (2003)

DPC N° 15: Contabilización de Inversiones → NIC 32: Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar y NIC 39: Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición.

ADECUACIÓN	ASPECTOS CONTEMPLADOS ADICIONALMENTE	
	PCGA	NIC's
Registro inicial al costo. Clasificación de las inversiones según la intención. Presentación en el Balance al valor razonable o al costo amortizado, según corresponda. Operaciones de Cobertura.		Valoración inicial de los activos financieros. Activos financieros que no están representados por títulos valores. Métodos de contabilización y amortización. Baja de un activo financiero. Determinación del valor razonable. Revelar información acerca de los activos financieros. Revelar riesgos financieros

Fuente: Las Investigadoras (2003)

Cuadro 13

Publicación Técnica N° 17: Valor de Uso y Pérdida Permanente en el Valor de los Activos a Largo Plazo → NIC 36: Deterioro del valor de los Activos.

ADECUACIÓN	ASPECTOS CONTEMPLADOS ADICIONALMENTE	
	PCGA	NIC's
<p>Reducción del valor de los activos con cargo a los resultados cuando su valor exceda el importe recuperado.</p> <p>Inaplicabilidad del valor de uso en los inventarios.</p> <p>Responsabilidad de la gerencia de la entidad, de determinar el valor recuperable de los activos</p>		<p>Exclusión de activos por impuesto diferidos, contratos de construcción, activos derivados de costo de beneficio a empleados y activos financieros.</p>

Fuente: Las Investigadoras (2003)

En este sentido, es necesario mencionar que no todos los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, están vinculados a una Norma Internacional de Contabilidad, tal es el caso de la Publicación Técnica N° 2 “Objeto del Control Interno por parte del Contador Público” y la Publicación Técnica N° 20 “Consideraciones para los Contadores Públicos Independientes sobre el Problema del Año 2000”.

Ambas se refieren a normas y procedimientos de auditoría de aceptación general, lo cual está fuera del alcance de la presente investigación.

Sin embargo es relevante comentar, que la aplicación de la PT N° 20 estaba limitada a los efectos de la expectativa del problema del año 2000. Por lo que, en el caso de una revisión retrospectiva que incluya el año 2000, es necesario considerar el contenido de dicha publicación. De allí que, a la fecha no ha sido derogada por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV). Es evidente que en un futuro, el Comité de

Principios evaluará su condición de transitoriedad y emitirá un pronunciamiento sobre su vigencia perentoria.

Luego del estudio realizado de examinar los PCGA vigentes en el país y describir las Normas Internacionales de Contabilidad, se evidencia que existen numerosas NIC's que regulan diversos aspectos en materia contable, para la cual no existe una declaración emitida por la FCCPV.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES

En los capítulos previamente desarrollados, se describieron los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) vigentes en Venezuela, emitidos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el International Accounting Standard Committee (IASC), hasta el 31 de Marzo de 2001, así como la adecuación existente entre ambos.

La contabilidad como lenguaje de los negocios, ha ido adaptándose a los cambios y a la dinámica del sector empresarial. Es así, como se evidencia que los Principios de Contabilidad, también se han ido ajustando a las nuevas realidades, y a las circunstancias particulares de la economía.

El cuerpo de doctrinas, que sirve de guía para la emisión de los Estados Financieros, han surgido de las necesidades de los informantes para publicar datos contables, de manera razonable, representando así los activos, pasivos y aportes de los accionistas de la entidad, en el valor más aproximado a la realidad y permitir, de esta manera a los diferentes usuarios de los Estados Financieros la mayor comprensión de los mismos.

Básicamente, los Principios de Contabilidad, buscan uniformar el criterio para la clasificación y presentación de las transacciones mercantiles, y un equilibrio entre la tendencia de sobrecargar los Estados Financieros con excesivos detalles, y la tendencia a oscurecer la información mediante la agregación excesiva de datos sobre los mismos.

Las NIC's vigentes abordan diversos aspectos contables. Del estudio realizado, se pudo constatar que cada una de estas, prescribe el procedimiento contable del items referente a su contenido, ofreciendo en la mayoría de los casos un tratamiento por punto de referencia, y opcionalmente, un tratamiento alternativo. Presentando en su sección final explícitamente, los aspectos mínimos a revelar en los Estados Financieros. Por lo tanto, son normas:

Transparentes y consistentes en cuanto a su contenido.

De alta calidad y flexibles, en cuanto al tratamiento contemplado

La FCCPV ha tenido como política adecuar los principios locales a la dinámica internacional y adaptarlos a principios de contabilidad internacionales, principalmente a las NIC's.

Si bien el Comité de Principios de Contabilidad, a través de los años, ha emitido o derogado sus pronunciamientos en el área contable, de acuerdo a la dinámica de los negocios y la necesidad de los usuarios de la información financiera, es necesario comentar que los PCGA vigentes , a excepción de la DPC N° 10 “Normas para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efectos de la Inflación” y DPC N° 11 “Estado de Flujo del Efectivo”, no han sido revisados ni ajustados a los cambios en las prácticas comerciales del país ni con respecto a variaciones en los estándares contables internacionales, desde la fecha de su emisión.

Dado el avance de la tecnología en los últimos años, y a la globalización de las actividades económicas, es de comentar que se han multiplicado las transacciones que realizan las empresas en el exterior, así como el establecimiento de sucursales y la adquisición de inversiones en diferentes países del mundo. Lo anteriormente señalado, ha llevado a que las afiliadas o sucursales, cuando tienen que reportar a su casa matriz, tienen que ajustar sus Estados Financieros de acuerdo a los Principios de Contabilidad de Aceptación General del domicilio de la casa matriz.

El solo hecho, de que los estándares de contabilidad, sean emitido por uno u otro organismo, dificulta la comparabilidad de los Estados Financieros de empresas ubicadas en distintos países. Aunado a esto, la internacionalización de las Bolsas de Valores y la agrupación de países en mercados comunes, ha llevado a que los usuarios, inversionistas y organismos internacionales como la IOSCO (International Organization of Securities Commissions) promuevan la armonización de las normas contables

Al comparar el contenido de los PCGA vigentes en Venezuela con las NIC's, muy a pesar de que existen aspectos contables de interés, de los cuales aún no existe pronunciamiento venezolano; estas se presentan de manera similar y concordante, no encontrándose diferencias significativas en sus supuestos. De hecho, las diferencias existentes corresponden a circunstancias locales, económicas y legales, o a la falta de actualización de los PCGA en Venezuela, a la evolución de los negocios.

Es de considerar que, unos Estados Financieros presentados conforme a las NIC's, exigen mucho más notas revelatorias y explicaciones a los mismos.

Para fijar criterios y aclarar interpretaciones de los PCGA en Venezuela, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, empleará la emisión de las publicaciones técnicas. Paralelo a esta iniciativa, es importante considerar que, dentro de la estructura de los estándares de contabilidad, se ha concebido la emisión permanente de las

interpretaciones a las Normas Internacionales de Contabilidad, como una guía para evitar tratamientos contables divergentes o inaceptables. A la fecha, existen 31 SIC vigentes.

Cabe destacar, que en las situaciones para la cual no exista un pronunciamiento contable venezolano, la DPC N° O “Normas Básicas y Principios de Contabilidad de Aceptación General”, establece que en primer lugar, se debe recurrir a la aplicación de la NIC’s con preferencia a normas emitidas por otros organismos internacionales. Prelación que se considera justificable, en cuánto a la aceptación que presentan las NIC’s en los mercados mundiales.

Con lo expuesto anteriormente, se percibe que los PCGA en Venezuela no están lejos de las NIC’s en teoría, pero tampoco se puede pretender una armonía total con ellas. Existen argumentos alentadores para ello: en primer lugar, últimamente las NIC’s, se han empleado como normas bases para la emisión de pronunciamientos de contabilidad de la FCCPV y por otro lado, se aceptan a las NIC’s como segunda fuente de referencia para el tratamiento contable de las transacciones mercantiles.

Al homologar los principios locales de cada nación a las NIC’s, el producto de la información financiera, en cualquier parte del mundo permitirá a los diferentes usuarios de los Estados Financieros la toma de decisiones en base a unos Estados Financieros preparados y presentados a normas homogéneas, consistentes y comparables.

Los negocios han evolucionado velozmente en los últimos años, y en la actualidad existe un aumento del nivel de quiebras y riesgos inherentes a las operaciones mercantiles. Las prácticas contables fraudulentas a nivel mundial se han multiplicado, basta con citar como ejemplo, las quiebras de empresas como ENRON y Worldcom. Por lo tanto, los estándares de contabilidad no representan un juego de normas o una moda que carecen de importancia; al contrario su incorrecta aplicación e interpretación daría pie a un problema de economía nacional, estas debilidades originarian grandes impactos en los ingresos del fisco y en el equilibrio de las empresas.

De allí que, el fortalecimiento de los PCGA es un marco necesario no solo para los profesionales de la Contaduría Pública y miembros de las entidades que presentan información financiera, se trata principalmente de un requerimiento, de aquellos que son usuarios externos.

El enfoque principal del International Accounting Standard Board (IASB), organismo sucesor del IASC, es facilitar la convergencia de la normas de contabilidad a escala mundial. Es importante resaltar la participación de los Estados Unidos país industrializado en esta entidad, debido a que la Junta de Normas de Contabilidad Financiera (FASB) ha demostrado ser el organismo, cuya eficiencia en la emisión de pronunciamientos contables supera al IASC, pues su estructura y procedimientos administrativos burocráticos, demoran la emisión de respuestas a los constantes requerimientos de la doctrina contable. Por lo que a nivel mundial, para muchos expertos la integración de los dos grandes emisores de normas de contabilidad, permitirá agilizar el procedimiento tradicional seguido por el IASC para emitir nuevos resultados.

En una economía globalizada, se impone la unificación en los aspectos contables y fiscales. La unificación, se pone de manifiesto, en la labor realizada por el IASC, debido a que sus versiones iniciales, correspondían a la internacionalización de las normas de contabilidad, sus versiones actuales pretenden reflejar la globalización.

Debe tenerse presente que, Venezuela esta ante un proceso de integración como lo es la Comunidad Andina de Naciones, la cual establece en su decisión 439, la liberalización de los servicios, lo que demanda que las normas de los ejercicios profesionales, incluyendo a la Contaduría Pública, estén adecuadas a la homogeneidad que impondrá este acuerdo.

Para un buen desempeño profesional del Contador Público, es necesario conocer y manejar con amplitud, los PCGA locales y las NIC's, así como las modificaciones que estos tengan, cabe mencionar que la comunidad internacional está ante las expectativas de las próximas

emisiones de las NIC's - IFRS, que están en revisión por el IASB, pues son la guía primordial con la cual se cuenta para la elaboración, presentación e interpretación de los Estados Financieros a nivel mundial.

RECOMENDACIONES

En base a las consideraciones expresadas en las conclusiones que se desprendieron de la realización del trabajo de grado, como respuestas a las interrogantes de la investigación y al logro de los objetivos específicos de la misma, se sugieren los siguientes aspectos a la FCCPV, a las secretarías de Estudios e investigaciones de los Colegios de Contadores Públicos y a la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo: En primer lugar, se recomienda a la FCCPV y en especial al Comité de Principios de Contabilidad, revisar y ajustar oportunamente de acuerdo a la evolución de la dinámica empresarial, los PCGA y su adecuación a las NIC's.

A su vez, es necesario que emitan pronunciamientos de contabilidad venezolanos con un nivel de detalle más amplio, y en diversos aspectos contables, adecuados a las disposiciones legales vigentes como por ejemplo costos por beneficios a empleados.

Revisar permanentemente la vigencia de las DPC o PT, así como ciertas variables mencionadas en las mismas, y pronunciarse oportunamente para evitar situaciones de confusión o inadecuada aplicación en el ejercicio profesional.

Buscar que las normas de contabilidad emitidas por los diversos organismos nacionales (Comisión Nacional de Valores, SENIAT, Superintendencia de: Bancos y otras instituciones financieras, caja de ahorros, de empresas de seguros, entre otras) supervisores de diversas actividades económicas, estén en concordancia con las publicaciones del Comité de Principios de Contabilidad.

A la FCCPV y a las secretarías de Estudios e Investigaciones de los Colegios de Contadores Públicos del país, la realización permanente de congresos, conferencias y cursos con respecto al análisis y aplicación de los PCGA, y como normas supletorias las NIC's.

A las secretarías de Estudios e Investigaciones de los Colegios de Contadores Públicos, ubicadas en todo el país, facilitar y manejar información acerca de los PCGA actualizada, así como de los cambios a nivel mundial. Para ello bien podría crearse comités de interpretación y análisis de los principios a nivel regional.

A la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo, y en especial a la escuela de Administración Comercial y Contaduría Pública, la inclusión en el pensum de estudios de materias destinadas al estudio, análisis e interpretación de los PCGA, como fuentes de la ciencia contable que se imparte.

A su vez , es necesario que en las materias ya existentes (Contabilidad General, Contabilidad de Costos, Auditoría), se incluya dentro de los puntos a tratar en los temas de estudio su asociación teórica y práctica, con el análisis y la interpretación de PCGA vigentes, de forma paralela.

Para todas las propuestas anteriores, y en búsqueda de maximizar la satisfacción de los objetivos, se sugiere una mayor integración entre el gremio de profesionales de la Contaduría Pública, las universidades nacionales, las firmas de auditorías y demás profesionales en el ejercicio de la profesión.

BIBLIOGRAFÍA

Aguilar, O. y Otros. (2001). “Estudio sobre la Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad en Venezuela”. Trabajo de grado no publicado. Universidad de Carabobo. Campus la Morita.

Catacora, F. (1999). “Contabilidad, la Base para las Decisiones Gerenciales”. Colombia: Editorial MC Graw Hill.

Catacora, F. (1999). “PCGA en Venezuela”. Caracas: Fondo Editorial del Contador Público Venezolano.

Catacora, F. (2000). “Reexpresión de Estados Financieros”. Colombia: Editorial Mac Graw Hill.

Catacora, F y Camargo, N. (2000). “PT en Venezuela”. Caracas: Fondo Editorial del Contador Público Venezolano.

Catacora, F. (2001). “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”. [Documento en Línea]. Disponible: <http://www.fernandocatacora.com/sitiocatacora/article.php?sid=2>. [Consulta: 2002, Noviembre 28].

Código de Comercio (1955). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 3742 (Extraordinario), Julio 26, 1955.

“Creación de CADIVI, Decreto N° 2302”. (2003). [Documento en Línea]. Disponible: <http://www.cadivi.gov/normativa/html/decret2302htm>. [Consulta: 2003, Mayo 14].

“Declaración de principios de contabilidad número 11 (DPC-11) “Estado de flujo del efectivo”. (s. f.). [Documento en Línea]. Disponible: http://www.fccpv.org/htdocs/hojas_hm/auscultacion.htm. [Consulta: 2002, Noviembre 15].

“Diagram Of The New IASC Structure”. (2002). [Documento en Línea]. Disponible: <http://www.iasplus.com/restruct/restruct.htm>. [Consulta: 2003, Junio 03].

“Enumeración de las NIC y de las Interpretaciones”. (2002). [Documento en Línea]. Disponible: http://www.datadiar.com/actual/libro_blanco/todo11.pdf. [Consulta: 2003, Enero 25].

Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (1999). “Principios de Contabilidad, Normas y Procedimientos de Auditoría de Aceptación General y Aplicaciones Técnicas en Venezuela”. IV Edición, Tomo 1 y 2.

Freites, I. (1998). “El Estado de Flujo del Efectivo”. Barquisimeto, Venezuela: Editorial Buchivacoa, 1era Edición.

Freites, I. (1998). “El Ajuste por Inflación Financiero”. Barquisimeto, Venezuela: Editorial Buchivacoa, 4ta Edición.

Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública y su Reglamento (1975). Gaceta Oficial N° 30.617, Febrero 6, 1975.

Ley del Impuesto Sobre la Renta (2002). Gaceta N° 5566, Marzo de 2002.

“Lineamientos generales para la distribución de divisas, N° 2.320”. (2003). [Documento en Línea]. Disponible: http://www.cadivi.gov.ve/normativa/html/decret_2320.htm. [Consulta: 2003, Mayo 14].

Mantilla, S. (2001). “La Adopción de Estándares de Contabilidad, Una Realidad”. Bogotá, DC Colombia: El Contador Público, Órgano de difusión del Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia, N° 102.

Márquez, F. (2001). “Conocimientos Interdisciplinarios sobre el Entorno Globalizado y Empresarial”. XXIII Conferencia Interamericana de Contabilidad. Punta del Este, Uruguay.

Navas, R. (2002). “Las Normas Internacionales de Contabilidad, NIC’S (a partir del 01/04/2002, IFRS) Nuevo Escenario de la Contaduría Pública Venezolana (2001)”. Venezuela: Fondo Editorial del Contador Público Venezolano.

Nergio, U. (1996). “La Integración Económica Regional y su Impacto en el Ejercicio de la Contaduría Pública en Venezuela”. Conferencia presentada en el VII Congreso Venezolano de Contaduría Pública. Puerto La Cruz, Venezuela.

“Normas Internacionales de Contabilidad”. (2001). Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2 Edición.

Pratto, A. (2001). “Análisis Comparado de la Aplicación de Normas Contables en los Países de AIC”. Ponencia presentada en la XXIII Conferencia Interamericana de Contabilidad. Punta del Este, Uruguay.

Prieto, N. (1996). “La Integración Económica Regional y su Impacto en el Ejercicio de la Contaduría en Venezuela”. VII Congreso Venezolano de Contaduría Pública en la ciudad de Puerto la Cruz, Venezuela.

Redondo, A. (1992). “Curso Práctico de Contabilidad General y Superior”. Venezuela: Editado por el Centro Contable Venezolano, Tercera Edición, Tomo I.

Rodríguez, R. (2001) “Tendencias de la Profesión de la Contaduría Pública en Venezuela”. Dictamen, Revista del Colegio de Contadores Públicos del Estado Zulia, Maracaibo: Edición N° 28, Año 9.

Rodríguez, R. (2003) “Proceso para la Emisión de una DPC o PT en Venezuela”. [Documento en Línea]. Disponible: rarr@telcel.net.ve. [Consulta: 2003, Mayo 20].

Román, J. (1997) “El Contador Público frente a los Retos del Nuevo Milenio. Caracas: Fondo Editorial del Contador Público Venezolano, 1 Edición.

Romero, J. (2002). “Principios de Contabilidad”. México: Editorial Mc Graw Hill, 2da Edición.

Rosales, L. (1999). “Contaduría Pública, Aspectos de Actualidad en una de las Profesiones de Mayor Auge y Crecimiento en Venezuela”. Caracas: Fondo Editorial del Contador Público Venezolano.

Sabino, C. (1991). “Diccionario de Economía y Finanzas”. Caracas: Editorial Panapo.

Sarmiento, S. (2000). “Aplicaciones en Venezuela por Supletoriedad del Boletín 10 y sus cinco Adecuaciones Emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos”. Trabajo de Grado. Universidad de Carabobo. Campus Bárbula.

Velásquez, E. (2001). “La Globalización”. [Documento en Línea]. Disponible: <http://www.globalización.tripod.com/indice.htm>. [Consulta: 2003, Enero 26].

Vives, A. (2001). “¿Cómo se definen Rentable?”. [Documento en Línea]. Disponible: <http://www.iadb.org/idbamerica/spanish/MAY01S/may01s5.html>. [Consulta: 2002, Septiembre 15].

Yanés, J. (2001). “Guía de los Ajustes por Inflación Financieros y Fiscales”. Venezuela: Clemente Editores.

ANEXOS

definición de términos

Activo Contingente: Es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia a de ser confirmada solo por la ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa.

Activo Intangible: Es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se posee para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendados a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad.

Acción Ordinaria: Es un instrumento financiero de capital que está subordinado a todas las demás clases de instrumentos de capital.

Acción Ordinaria Potencial: Es un instrumento financiero u otro contrato que pueda dar derecho a su poseedor a recibir acciones ordinarias.

Adquisición: Es una combinación de negocios en la que una de las empresas adquirientes obtiene el control sobre los activos netos y las actividades de otras, la adquirida, a cambio de una transferencia de activos, el reconocimiento de un pasivo o la emisión del capital.

Armonización Contable: Aspecto relacionado con un proceso de conciliación o unificación de diferentes prácticas contables de los países, persiguiendo con esto alcanzar la uniformidad, es decir, que los contadores tengan un mismo idioma, para que así los usuarios de la información financiera, sin tomar en cuenta su nacionalidad o su ubicación en el mundo, puedan interpretarla y comprenderla.

Base Fiscal: de un activo o pasivo exigible, es el importe atribuido para fines fiscales, ha dicho activo y pasivo.

Beneficios a los Empleados: Comprenden todos los tipos de retribuciones que la empresa proporciona a los trabajadores a cambio de sus servicios.

Beneficios post-empleo: Son retribuciones a los empleados (diferentes de los beneficios por terminación y de los beneficios de compensación en instrumentos financieros de capital) que se pagan tras la terminación de su período activo en la empresa.

Competitividad: Capacidad de ser competitivo. Se dice que una empresa o industria tiene competitividad cuando es capaz de competir adecuadamente en el mercado.

Contrato a Precio Fijo: Es aquel contrato donde se acuerda un precio fijo por parte del contratista en el respectivo contrato de construcción.

Contrato de Margen sobre el Costo: Es el contrato en el que se reembolsa al contratista los costos satisfechos por él y establecidos previamente en el contrato, adicionando un porcentaje de dichos costos.

Costos de los Servicios del Período Corriente: Es el incremento en el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos, que se produce como consecuencia de los servicios prestados por los empleados en el presente período.

Costo de Reposición: Es el costo de adquisición de un activo similar, nuevo o usado, y con una capacidad productiva o un potencial de servicio equivalentes.

Declaración: Es un documento probatorio que señala las normas básicas, conceptos teóricos y criterios específicos, englobados bajo la expresión de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela.

Estados Financieros: Son aquellos que muestran la posición financiera y los resultados de las operaciones de todo el negocio al final del período contable.

Estandarización de la Información: Es un patrón o modelo establecido para presentar la información de manera uniforme.

Influencia Significativa: Es el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la empresa participada, sin llegar a controlarlas.

Información Financiera: Comunicación de sucesos relacionados con la obtención y la aplicación de recursos materiales expresados en utilidades monetarias.

Información Financiera Intermedia: Conjunto de información financiera, ya sea completa o condensada, que se refiere a un período más pequeño que el período contable anual de la empresa.

Intereses Minoritarios: Son aquella parte de los resultados netos de las operaciones, así como de los activos netos de la filial que no pertenecen bien sea directa o indirectamente a través de otras empresas dependientes, a la controladora del grupo.

Instrumento de Capital: Es cualquier contrato que ponga de manifiesto intereses en los activos netos de una empresa, un a vez han sido deducidos todos sus pasivos.

Instrumento Financiero: Es un contrato que da lugar, simultáneamente, a un activo financiero en una empresa y a un pasivo financiero o a un instrumento de capital en otra empresa.

Normas: Reglas y pasos a seguir en determinada actividad.

Normas Básicas: Son los supuestos fundamentales, conceptos básicos y postulados que tienden a que la información de la contabilidad financiera, logre el objetivo básico de ser útil para la toma de decisiones económicas.

Negocio Conjunto: Es un acuerdo contractual por virtud del cual dos o más participantes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto.

Partida Doble: Es un sistema por el cual se afectan al menos dos cuentas para registrar las operaciones.

La contabilidad por partida doble, está fundamentada sobre el equilibrio perfecto que establece la ecuación fundamental.

Pasivo Contingente: Es una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada solo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa, o bien una obligación presente surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque no es probable que la empresa tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen beneficios económicos, o bien el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.

Planes de Aportación Definidos: Son planes de beneficios post-empleo en los cuales la empresa realiza contribuciones de carácter predeterminado a una entidad separada (un fondo) y no tiene obligación legal ni efectiva de realizar contribuciones adicionales.

Planes de Beneficios Definidos: Son planes de beneficio post-empleo diferente de los planes de aportación definidos.

Planes de Beneficio Post-empleo: Son acuerdos formales o informales, en los que la empresa se compromete a suministrar beneficios a uno o más empleados tras el término de su vida activa.

Planes de Beneficio por Retiro: Son acuerdos en los que una empresa se compromete a suministrar e sus empelados, en el momento de terminara sus servicios o después, en forma de renta periódica o como pago único, siempre que tales beneficios, o las aportaciones a los mismos, que dependan del empleador, puedan ser determinados o estimados con anterioridad al momento del retiro, ya sea a partir de las cláusulas establecidas en un documento o de las prácticas habituales de la empresa.

Planes Multipatronales: Son planes de aportación definida (diferente de los planes gubernamentales) o los planes de beneficio definidos, en los cuales se juntan los activos aportados por distintas empresas, las cuales no se encuentran bajo control común de los mismos y se utilizan dicho activos para proporcionar beneficios a los empleados de más de una empresa.

Política Contable: Son los principios, bases, métodos, convenciones, reglas y procedimientos adoptadas por la empresa en la preparación y presentación de los Estados Financieros.

Precio de Venta Neto: Es el importe que se puede obtener de la venta del activo una transacción libre negociada entre un comprador y un vendedor adecuadamente informados, tras haber deducido cualesquiera costos incrementales atribuibles de forma directa a la operación de desapropiación.

Sistema: Es un conjunto de elementos, entidades o componentes que se caracterizan por ciertos atributos identificables que tiene relación entre sí, y que funcionan para lograr un objetivo común.

Sistema Contable: Conjunto de principios, normas y prácticas que dominan o condicionan el suministro de información contable en un lugar y momento determinado.

Supletoriedad Normativa: Se refiere a la sustitución, reemplazo o apoyo de una normativa por otra.

Tasa de Interés Efectiva: Es la tasa de descuento que iguala exactamente la corriente esperada de pagos futuros hasta el vencimiento, o bien hasta la fecha en que se realice la próxima valoración según los precios de mercado, con el valor neto contable del activo o pasivo financiero.

Tipo de Cambio Spot: Es el tipo de cambio en un día determinado para el intercambio de monedas extranjeras en ese día.

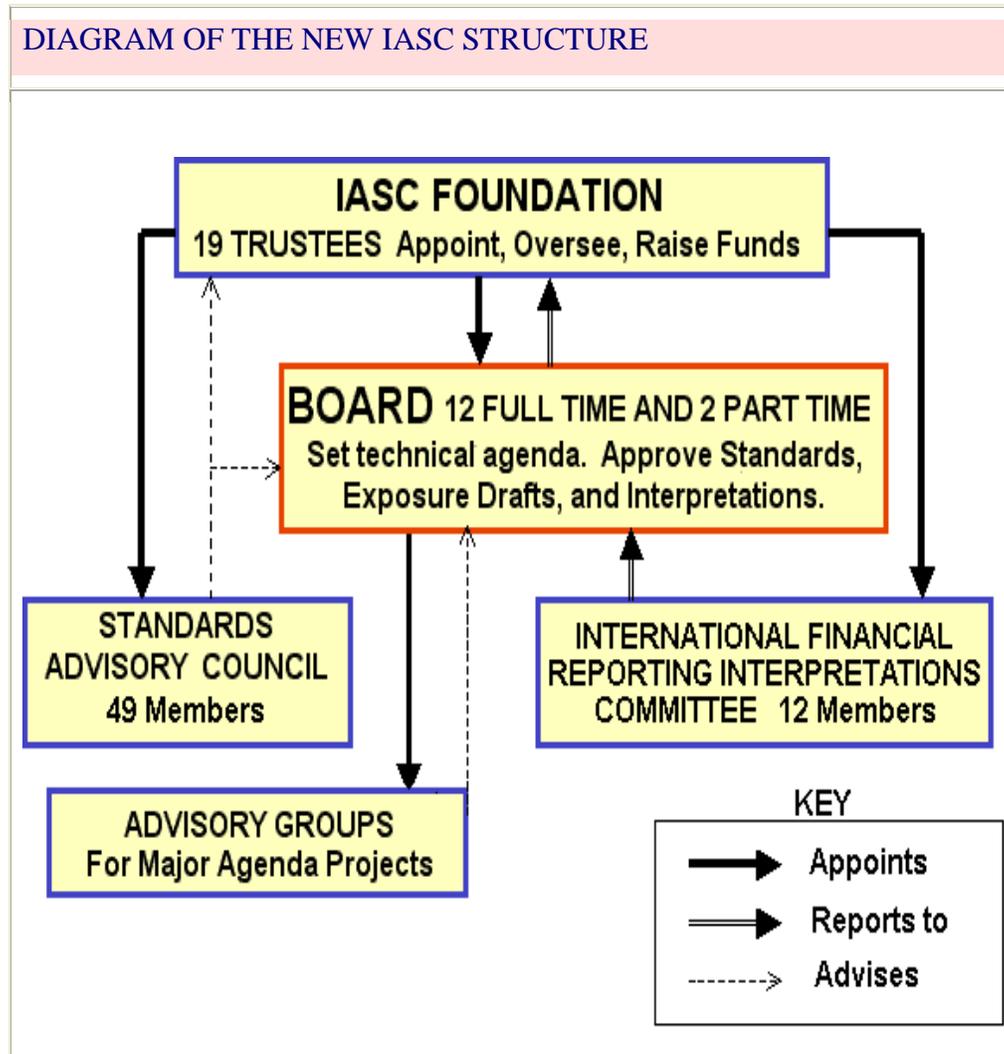
Valor de Realización Neto: Es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación, menos los costos estimados para terminar su producción.

Valor de Uso: Es el valor presente de los flujos de efectivo estimados que se esperan, tanto de su funcionamiento continuado en el tiempo, como de su eventual desincorporación al final de la vida útil.

Valor Razonable: Es la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo, entre un comprador y un vendedor debidamente informado, en una transacción libre.

Anexo 2

Estructura del IASC



Fuente: <http://www.iasplus.com/restruct/restruct.htm>. (2002)

Anexo 3

COMITÉ DE INTERPRETACIONES (SIC) INTERPRETACIONES DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

Las normas incluidas en el resumen son las vigentes al 15 de Junio de 2002

SIC n ^a	TITULO	AFECTA A
SIC -1	Uniformidad- Diferentes fórmulas del cálculo de los costos de inventario	NIC 2
SIC-2	Uniformidad- Capitalización de los costos por intereses	NIC 23
SIC- 3	Eliminación de Pérdidas y ganancias no realizadas en transacciones con asociadas.	NIC 28
SIC- 4	(No existe el proyecto fue retirado).	
SIC- 5	Clasificación de Instrumentos Financieros - Cláusulas de pago contingentes.	NIC 32
SIC- 6	Costo de modificación de los programas informáticos existentes.	Marco Conceptual
SIC- 7	Introducción del Euro	NIC 21
SIC- 8	Aplicación por primera vez, de la NIC como Base de Contabilización.	NIC 1
SIC- 9	Combinaciones de negocios- Clasificación como Adquisiciones o como Unificaciones de Intereses.	NIC 22
SIC- 10	Ayudas Gubernamentales- Sin relación específica con Actividades de Operación.	NIC 20
	Variaciones de cambio en Moneda Extranjera-	

SIC-11	Capitalización de Pérdidas derivadas de Devaluaciones muy importantes.	NIC 21
SIC- 12	Consolidación – Entidades con Cometido Especial.	NIC 27
SIC- 13	Entidades Controladas Conjuntamente – Aportaciones no Monetarias de los Participantes.	NIC 31
SIC- 14	Propiedades, Planta y Equipo- Indemnizaciones por Deterioro del Valor de las Partidas (NIC 16)	NIC 16
SIC- 15	Arrendamientos Operativos- Incentivos.	NIC 17
SIC- 16	Capital en Acciones- Recompra de Instrumentos de Capital Emitidos por la Empresa (Acciones Propia en Cartera).	NIC 32
SIC- 17	Costos de las Transacciones con Instrumentos de Capital Emitidos por la Empresa.	NIC 32
SIC- 18	Uniformidad- Métodos Alternativos.	NIC 1
SIC- 19	Moneda de los Estados Financieros- Medición y Presentación de los Estados Financieros según NIC 21 y NIC 29.	NIC 21 NIC 29
SIC- 20	Método de la Participación- Reconocimiento de pérdidas.	NIC 27
SIC-21	Impuesto a las Ganancias- Recuperación de Activos no Depreciables Revaluados.	NIC 12
SIC- 22	Combinaciones de Negocios- Ajustes posteriores de los Valores Razonables y de la Plusvalía comprada informados inicialmente	NIC 22
SIC- 23	Propiedad, Planta y Equipo- Costo de Inspecciones Mayores o Reparaciones Generales	NIC 16
SIC- 24	Ganancias por Acción- Instrumentos Financieros y Otros Contratos que pueden ser Liquidados en Acciones	NIC 33

SIC- 25	Impuestos sobre las Ganancias- Cambios en la Situación Fiscal de la Empresa o de sus Accionistas.	NIC 12
SIC- 26	(No existe, el Proyecto fue Retirado).	
SIC- 27	Evaluación de la Sustancia en las Transacciones que presentan forma legal de Arrendamiento.	NIC 1 NIC 17 NIC 18
SIC- 28	Combinaciones de Negocios-“ Fecha del Intercambio” y Valor Razonable de los Instrumentos de Capital.	NIC 22
SIC- 29	Información a Revelar- Acuerdos de Concesión de Servicios.	NIC 1
SIC- 30	Moneda de los Estados Financieros- Conversión de la Moneda de Medición a la Moneda de Presentación de los Estados Financieros.	NIC 21 NIC 29
SIC- 31	Ingresos- Permutas que Conllevan Servicios de Publicidad.	NIC 18
SIC- 32	Activos Intangibles- Costos de los Sitios Web.	NIC 38
SIC- 33	Consolidación y Método de la Participación – Derechos Potenciales de voto y reparto de los intereses de los propietarios	NIC 27 NIC 28 y NIC 39

Fuente: http://www.datadiar.com/actual/libro_blanco/todo11.pdf (2002)