
NORMAS DE CONTABILIDAD

NC. No. 1

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

1: Principio Fundamental ó Postulado Básico

La **EQUIDAD**, es el principio fundamental que debe orientar la acción de los contadores en todo momento y se enuncia así:

La **EQUIDAD**, entre intereses opuestos debe ser una preocupación constante en la contabilidad, puesto que los que se sirven de ó utilizan los datos contables pueden encontrarse ante el hecho de que sus intereses particulares se hallen en conflicto. De esto se desprende que los Estados Financieros deben prepararse de tal modo que reflejen con Equidad, los distintos intereses en juego en una hacienda ó empresa dada.

2: Principios Generales

Se detallan a continuación aquellos principios generales presupuestos que hacen a la estructura general de los Estados Financieros.

a) ENTE

Los Estados Financieros, se refieren siempre a un ente donde el elemento subjetivo ó propietario es considerado como tercero. El concepto de “ENTE” es distinto de “PERSONA” ya que una misma persona puede producir Estados Financieros de varios entes de su propiedad.

b) BIENES ECONÓMICOS

Los Estados Financieros, se refieren siempre a Bienes Económicos, es decir bienes materiales e inmateriales, que poseen valor económico y por ende susceptibles de ser valuados en términos monetarios.

c) MONEDA DE CUENTA

Los Estados Financieros, reflejan el patrimonio mediante un recurso que se emplea para producir todos sus componentes heterogéneos a una expresión que permita agruparlos y compararlos fácilmente. Este recurso consiste en elegir una moneda de cuenta y valorizar los elementos patrimoniales aplicando un “precio” a cada unidad.

Generalmente se utiliza como moneda el dinero que tiene curso legal en el país dentro del cual funciona el “Ente” y en este caso el “precio” está dado en unidades de dinero de curso legal.

En aquellos casos donde la moneda no constituye un patrón estable de valor, en razón de las fluctuaciones que experimente, no se altera la validez del principio que se sustenta, por cuanto es factible la corrección mediante la aplicación de mecanismos apropiados de ajuste.

d) EMPRESA EN MARCHA

Salvo indicación expresa en contrario, se entiende que los Estados Financieros pertenecen a una “Empresa en Marcha”, considerándose que el concepto que informa la mencionada expresión, se refiere a todo organismo económico cuya existencia temporal tiene plena vigencia y proyección futura.

e) VALUACIÓN AL “COSTO”

El Valor del Costo (Adquisición ó Producción), constituye el criterio principal y básico de valuación que condiciona la formulación de los Estados Financieros llamados “de Situación”, en correspondencia también con el concepto de “Empresa en Marcha”, razón por la cual esta norma adquiere el carácter de principio.

Esta afirmación no significa desconocer la existencia y procedencia de otras reglas y criterios aplicables en determinadas circunstancias, sino que, por el contrario, significa afirmar que en caso de no existir una circunstancia especial que justifique la aplicación de otro criterio, debe prevalecer el de “Costo” como concepto básico de valuación. Por otra parte, las fluctuaciones del valor de la moneda de cuenta, con su secuela de correctivos que inciden ó modifican las cifras monetarias de los costos de determinados bienes, no constituyen, así mismo, alteraciones al principio expresado, sino que en sustancia, constituyen meros ajustes a la expresión numeraria de los respectivos costos.

f) EJERCICIO

En las empresas en marcha, es necesario medir el resultado de la gestión de tiempo en tiempo, ya sea para satisfacer razones de administración, legales, fiscales ó para cumplir con compromisos financieros etc.

Es una condición que los ejercicios sean de igual duración, para que los resultados de dos ó más ejercicios sean comprobables entre sí.

g) DEVENGADO

Las variaciones patrimoniales que deben considerarse para establecer el resultado económico con las que competen a un ejercicio sin entrar a considerar si se han cobrado ó pagado.

h) OBJETIVIDAD

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

i) REALIZACIÓN

Los resultados económicos sólo deben computarse cuando sean realizados, ó sea cuando la operación queda perfeccionada desde el punto de vista de la legislación ó practicas comerciales aplicables y se hayan ponderado fundamentalmente todos los riesgos inherentes a tal operación. Debe establecerse con carácter general que el concepto “Realizado” participa del concepto “Devengado”.

j) PRUDENCIA

Significa que cuando se deba elegir entre dos valores para un elemento del activo, normalmente se debe optar por él mas bajo, ó bien que una operación se contabilice dé tal modo que la alícuota del propietario sea menor. Este principio general se puede expresar también diciendo: “Contabilizar todas las pérdidas cuando se conocen y las ganancias solamente cuando se hayan realizado”.

La exageración en la aplicación de este principio no es conveniente si resulta en detrimento de la presentación razonable de la situación financiera y el resultado de las operaciones.

k) UNIFORMIDAD

Los principios generales, cuando fueren aplicables y las normas particulares utilizados para preparar los Estados Financieros de un determinado ente, deben ser aplicados uniformemente de un ejercicio a otro. Debe señalarse por medio de una nota aclaratoria, el efecto en los Estados Financieros de cualquier cambio de importancia en la aplicación de los principios generales y de las normas particulares.

Sin embargo, el principio de la Uniformidad, no debe conducir a mantener inalterables aquellos principios generales, cuando fueren aplicables ó normas particulares que las circunstancias aconsejen sean modificados.

l) MATERIALIDAD (Significación ó importancia relativa)

Al ponderar la correcta aplicación de los principios generales y normas particulares debe necesariamente actuarse con sentido práctico.

Frecuentemente se presentan situaciones que no encuadran dentro de aquellos y que, sin embargo no presentan problemas porque el efecto que producen no distorsiona el cuadro general.

Desde luego, no existe una línea demarcatoria que fije los límites de lo que es y no es significativo y debe aplicarse el mejor criterio para resolver lo que corresponda en cada caso, de acuerdo con las circunstancias, teniendo en cuenta factores tales como el efecto relativo en los activos ó pasivos, en el patrimonio ó en el resultado de las operaciones.

m) EXPOSICION

Los Estados Financieros deben contener toda la información y discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación de la situación financiera y de los resultados económicos del ente a que se refieren.

PRINCIPIOS Y NORMAS GENERALMENTE ACEPTADOS

1.- Dinero en efectivo y otros Bienes asimilables:

Al contabilizar estos bienes, se consideran solamente aquellos en poder efectivo de la empresa a la fecha del balance; no deberán ser excluidos aquellos que, aunque a disposición de pago, no han salido del poder de la empresa a dicha fecha. Cuando la disponibilidad de estos bienes se halla restringida deberán figurar bajo el rubro aclaratorio:

2.- Derechos crediticios contra terceros:

Estas cuentas representan importes a cobrar a favor de la empresa como consecuencia de operaciones que hacen a su objeto ordinario. Salvo situaciones de carácter especial, no deberán compensarse con saldos acreedores.

Cuando la disponibilidad de estos bienes se halla restringida deberán figurar bajo rubro aclaratorio.

Deberán discriminarse claramente los saldos cuya exigibilidad no exceda de un año de plazo a partir de la fecha del balance general, de aquellos de exigibilidad mayor.

2.a. Provisiones para quebrantos de deudores

Los importes a cobrar de deudores que no sean considerados realizables deberán constituir una cifra de previsión para quebrantos.

La cifra de previsión deberá determinarse en base a la experiencia de años anteriores y a las perspectivas del futuro inmediato.

2.b. Provisiones para descuentos y bonificaciones

Cuando es norma de la empresa conceder descuentos y/o bonificaciones corresponde determinar su importe de acuerdo a la experiencia.

3.- Bienes de intercambio ordinario ó habitual:

Se establece que estos bienes deben valuarse a la fecha del balance a su valor del costo. Si el valor de la plaza es inferior en dicha fecha, deben reducirse a ese valor, salvo las variaciones de precio accidentales y de poco monto.

Determinación del Costo

El método empleado para determinar el valor de costo debería aplicarse uniformemente de periodo a periodo, sin referencia a los resultados del ejercicio y debe conformarse razonablemente con prácticas establecidas dentro del mismo tipo de comercio ó industria. Donde en un ejercicio se aparte del método adoptado anteriormente, debe dejarse debidamente aclarado el cambio practicado en el balance general, con una indicación del importe por el cual este cambio de método afecta los resultados del ejercicio.

Debe crearse una previsión en épocas de balance general por la pérdida que pudiera ocurrir en la venta de mercaderías cuando se ha comprometido la operación, sin tener en existencia la mercadería ni haberse contratado su compra y ha habido alzas en precios de plaza; y por analogía si se han comprometido compras de mercaderías sin haberse contratado su venta cuando los precios de plaza están en baja; debiendo cargarse estas provisiones a las pérdidas del ejercicio, donde figurarán bajo leyenda específica.

Cuando existen artículos averiados, fuera de moda ó hubiera existencia de mercaderías en exceso de la capacidad de absorción de la plaza a la fecha del balance general, deben valuarse a su probable valor neto de realización previniéndose la pérdida por merma, deterioro ó difícil venta.

Donde las características del negocio ó las condiciones reinantes ó previsibles de la plaza lo justifiquen, deben crearse provisiones adecuadas para contrarrestar posibles futuras pérdidas de la realización a raíz de bajas de precio en plaza que afectarían tanto la mercadería elaborada como materia prima.

Por regla general, la registración de las mercaderías en los libros de contabilidad, en lo que se refiere al movimiento durante el ejercicio, debe ser al valor del costo, establecido de acuerdo con los siguientes principios generales:

a) En explotaciones comerciales

El valor por el que los productos adquiridos ingresen a las existencias es el precio según factura deducidos los descuentos comerciales más los gastos necesarios (incluso seguros y derechos aduaneros) hasta poner la mercadería en los depósitos del comprador. Se recomienda no deducir del costo de los descuentos de caja que se

considerarán como beneficios financieros.

Las salidas de productos de los distintos rubros de existencias podrán computarse por cualquier método aceptable tal como PEPS, UEPS, Identificación Específica, Costo Promedio Ponderado, Costo de Existencia, etc.

b) En explotaciones industriales

Comprende la materia prima, mano de obra y gastos indirectos de fábrica, reunidos según las características de la industria y modalidades de trabajo, por órdenes de producción, procesos productivos ó algunas de sus variantes, con el fin de obtener el costo unitario del producto elaborado.

En el costo de la materia prima, debe computarse el valor de factura neta de descuentos comerciales, más los gastos necesarios (incluso seguros y derechos aduaneros) hasta poner la mercadería en los depósitos del comprador. Se recomienda no deducir del costo los descuentos de caja, que se considerarán como beneficios financieros.

Las amortizaciones del Activo Fijo utilizado en la producción se incluirán entre los gastos directos de fábrica.

Debe tenerse en cuenta que los gastos anormales provocados por causas extraordinarias, en desperdicios anormales de materias primas, no utilización casual de la mano de obra, reparaciones extraordinarias, no utilización de la fábrica a la capacidad prevista, etc. No deben computarse en el costo de los productos en elaboración, sino que deben incluirse directamente entre las pérdidas del ejercicio.

No deberán incluirse en gastos indirectos de fábrica los gastos administrativos ó generales que no estén relacionados directamente con el proceso productivo ni los gastos de almacenamiento de los productos terminados.

Se recomienda no computar en los costos el interés del capital propio ó ajeno, e incluir este último en los gastos financieros.

En el caso de gastos indirectos de fábrica que se relacionen con futuras producciones es aconsejable diferir su absorción.

Los costos de producción pueden establecerse ya sea basados en cifras reales ó predeterminados.

Los ingresos de los productos a los distintos rubros de existencia se realizan al costo. Las salidas de productos de los distintos rubros de existencia ya sea para ser ingresados al siguiente proceso en el orden de producción ó para ser eliminados de las existencias, como costo de las ventas, podrán ser computadas por cualquier método aceptable, tal como PEPS, UEPS, Identificación específica, Costo Promedio Ponderado, Costo de Existencia Base, etc.

En determinadas explotaciones donde es manifiesta la dificultad en la determinación de los costos, es admisible adoptar uniformemente un sistema de valuación basado en los precios vigentes en plaza.

4.- Bienes para uso de la explotación ó ente

Este rubro incluye el conjunto de bienes intangibles, aplicados exclusivamente a la

explotación de la empresa, de permanencia relativamente constante ó inmovilizada. Integran tal rubro bienes como los siguientes:

- a) Bienes no sujetos a depreciación ni agotamiento, como ser terrenos para la explotación industrial ni comercial.
- b) Bienes sujetos a agotamiento, como ser edificios, maquinarias y equipos, herramientas, muebles etc.
- c) Bienes sujetos a agotamiento, como ser minas yacimientos petroleros, canteras y bosques.

Los elementos indicados en el inciso b) y c) están expuestos, por su naturaleza, a la pérdida de su valor por las causas mencionadas.

Los bienes indicados en el inciso b) no se consumen ni se transforman, se usan y su incidencia en el resultado de la empresa se produce a través de la depreciación quebranto que está relacionado con el desgaste ó desuso.

Dichas pérdidas de valor deberán reflejarse siempre en la contabilidad de las empresas en forma de depreciaciones acumuladas para que puedan revelarse los valores de origen y las disminuciones que los afectan.

Las pérdidas de valor en los bienes sujetos a agotamiento deben reflejarse, igualmente en la contabilidad de las empresas, en forma de amortizaciones acumuladas.

La contabilización de los inmuebles, plantel y equipo (activo fijo) deberá efectuarse sobre la base de costo. En el caso de que no se hallare contabilizado a su costo, sino de acuerdo con una tasación de revaluación, deberá indicarse esta circunstancia en el balance en forma clara y precisa con mención de la fecha y base de la tasación ó reevaluación.

Bienes para uso de la explotación ó ente:

Todos los repuestos para los bienes de uso de la explotación ó ente se clasificarán en este rubro.

No es recomendable activar intereses sobre capital propio invertido en obras durante los periodos de construcción.

En cuanto a la capitalización de intereses abonados a terceros, se permitirá con estas condiciones.

- a) Afectación comprobada del dinero proveniente del préstamo a la adquisición de un bien.
- b) Limitación de los intereses capitalizables a aquellos que corresponden al periodo entre el día de la obtención del préstamo y aquel en que el bien adquirido empieza a ser utilizado económicamente por el propietario.

Cuando a la fecha del balance aún no se haya elevado a escritura pública la transferencia del dominio de algún inmueble, el mismo será objeto de una nota aclaratoria ó figurará en una cuenta específica.

Terrenos

Deberá distinguirse contablemente la existencia de los terrenos ocupados por la empresa para

su negocio, de los terrenos que se poseen con el propósito de venta. Estos deberán incluirse como Inversiones.

Además del precio de compra, en el costo de los terrenos es admisible la inclusión de los desembolsos que se refieren a rellenamiento y desagüe de los terrenos, comisiones a intermediarios, gastos de escrituración, honorarios y cualquier otro desembolso relacionado con la adquisición de los terrenos y sus mejoras.

Edificios

Los edificios que se adquieran terminados figurarán por su precio de costo más los gastos inherentes a la compra: comisiones, escrituración, honorarios etc.

En el caso de construcciones de edificios deberán tenerse presente situaciones como las siguientes:

- a) En caso de demoliciones previas se cargará al terreno el importe total de compra, incrementado por el costo de la demolición, previa deducción de los materiales recuperados.
- b) Deberán capitalizarse, durante la construcción todos los gastos inherentes a la obra incluso seguros, impuestos, indemnizaciones por accidentes, primas pagadas a inquilinos legales por desalojos.

Maquinarias, Equipos e Instalaciones

El costo de maquinarias y equipos que se imputa al activo, debe incluir además del costo de adquisición, el costo de instalación, es decir, mano de obra etc., Cuando interviniere en tales trabajos personal de la empresa deberán capitalizarse todos los gastos inherentes a la obra, incluso seguros, impuestos, indemnizaciones por accidentes etc.

Camiones, vehículos etc.

El costo de camiones y vehículos deberá incluir el costo inicial de todos los accesorios y las mejoras posteriores.

La depreciación ó amortización de estos bienes, según sea el método que se adopte, se deberá efectuarse de acuerdo con criterios mantenidos uniformemente de un ejercicio a otro.

Las alícuotas de depreciación se aplicarán sobre el costo de origen y se entiende que se emplean para el supuesto de que haya hecho uso normal del equipo, maquinarias, vehículos etc. Si el uso hubiera sido variado sensiblemente, deberá tenerse en cuenta dicha circunstancia para modificar como corresponda la respectiva alícuota.

Los activos intangibles comprenden derechos y otros bienes inmateriales tales como los que tienen un plazo de existencia limitada por ley ó por contrato y aquellos que no tienen una duración de existencia conocida al momento de su adquisición. Deben figurar por su precio de costo.

La valuación de los distintos activos que integran el rubro Intangibles se realizan, de la siguiente manera.

Marcas

Integran su costo: gastos legales y de inscripción, dibujos, diseños a su precio de adquisición.

No debe integrarse el costo con partidas provenientes de gastos de propaganda ó promoción. Las marcas no deben ser aumentadas en su valor por encima del costo aún cuando constituyan la creación de un valor de llave ó plusvalía. Se asimila a la marca la enseña, emblema ó nombre comercial, cuando reviste las mismas características de aquella, se la considera un intangible sujeto a amortizaciones.

Fórmulas

Su costo lo forma: gastos de desarrollo, investigación ó valor de adquisición. Se la considera un intangible sujeto a amortizaciones.

Llave

Deberá figurar en el balance a su costo en el caso de haber sido abonada en el momento de compra de la empresa ó en el uso de transformaciones, fusiones ó reorganizaciones.

Patentes

Se registrarán a su costo, cuando ha sido obtenida por la empresa y se capitalizan los gastos de experimentación, investigación y desarrollo hasta su posesión definitiva, deberá amortizarse el costo en ejercicios futuros y si la patente no se logra ó resulta carente del valor industrial ó comercial deberá amortizarse totalmente el costo en el ejercicio en que pierda su valor ó se conozca el hecho.

Cuando se adquiere una patente de vida limitada, la amortización deberá cubrir los años que corran desde la fecha de su adquisición hasta su total extinción. Si el artículo patentado puede ser reemplazado por alguna otra invención, debe tenerse en cuenta como factor probable para hacer que la vida de la patente sea más corta su vida legal.

La amortización de las patentes deberá contemplarse considerando los siguientes factores: Transcurso del tiempo, Reemplazo y Obsolescencia.

Transcurrido el plazo legal sin explotación alguna, ó en los casos que existe por imperio una causa de caducidad ó nulidad, deberá amortizarse la suma capitalizada por desaparecer toda posibilidad de uso ó aprovechamiento del privilegio anteriormente obtenido.

Propiedad literaria y reproducción (Derecho de autor)

El costo esta formado por le valor de adquisición, gastos legales y de inscripción. La adquisición de derechos deberá registrarse como un intangible hasta su aplicación definitiva al costo de la obra. Si se trata de una sola edición y los derechos se han adquirido específicamente para ella quedará absorbido el importe del intangible con el costo de dicha edición. Si se han adquirido los derechos para varias ediciones, podrá absorberse el gasto entre las ediciones proyectadas.

Concesiones y franquicias

Integran su costo los gastos legales y otros que hubiera en la obtención de las mismas. La amortización debe operarse dentro de su vida legal.

Las otorgadas a perpetuidad no necesitan ser amortizadas; las revocables en cualquier momento por simple disposición de la autoridad que las confirmó, convienen amortizarlas rápidamente.

En lo que al costo respecta se observa:

La suma que se paga como contribución única a la institución, entidad ó autoridad pública que otorga el privilegio, constituye un desembolso capitalizable, el que deberá ser amortizado durante la vida legal ó contractual del mismo. Si la condición del otorgamiento del permiso consiste en contribuciones parciales en base al producto de la explotación a intervalos periódicos, tales pagos deberán absorberse de inmediato. Son un gasto de explotación.

Cuando la obligación del concesionario consiste en construir pavimentos, edificios, puentes, obras públicas etc., se capitalizan estos gastos y se amortizan durante el término legal.

En caso de que correspondan amortizaciones, esta deberán figurar por separado.

Cuando se encuentren afectados a un régimen establecido por ley ó por contrato que importe una duración definida, deberán amortizarse en un plazo que no exceda a su vida legal.

6.- Gastos adelantados y cargos diferidos

Los gastos adelantados y cargos diferidos representan costo que han de incidir en ejercicios futuros. La distribución de estos costos ha ejercicios futuros en sumas iguales es, quizás en la práctica él, método más común, aunque también suelen utilizarse procedimientos basados, por ejemplo en la cantidad de unidades producidas ó vencidas en un tiempo dado.

Cuando no puedan ser relacionados con periodos de tiempo determinados ó con unidades producidas ó vendidas, es común no diferirlos ó sea, tomarlos como un cargo en el ejercicio en que ocurran, aunque la práctica contable admite también su diferimiento en cuotas de igual monto siempre que se actúe en el menor tiempo que razonablemente sea posible dadas las circunstancias.

La incidencia de los gastos adelantados y cargos diferidos en el siguiente ó futuros ejercicios deberá ser discriminada claramente indicándose si han de vencer dentro de un año ó más de un año de plazo de la fecha del balance general.

ACTIVOS AFECTADOS A OPERACIONES AL MARGEN DEL OBJETO ORDINARIO DEL NEGOCIO

Este rubro comprende la colocación de capital en todo tipo de bien, al margen del negocio habitual de la empresa, ya sea con carácter estable ó transitorio. Enunciativamente puede destacarse que incluye valores mobiliarios públicos y privados, créditos contra terceros, inmuebles, otras inmovilizaciones etc.

Especialmente, la valuación de algunos de los principales activos incluidos bajo este rubro se realizará de la siguiente manera.

a) Valores mobiliarios con cotización

En general y salvo situaciones específicas de notorio conocimiento se establece que estos valores deben valuarse a la fecha del balance al valor que resulte más bajo entre precio de costo ó valor de plaza.

b) Valores mobiliarios sin cotización

Estos valores figurarán por su costo, el que deberá ser disminuido cuando la baja producida sea de importancia, tenga carácter estable y haya sido fehacientemente determinada, sino fuera posible utilizar el costo como fuere de valuación, este se determinará en base a un

estudio de los balances de las sociedades a que correspondan esos valores. En este sentido se tendrá presente lo que realmente representan esos valores desde el punto de vista económico.

c) Cuotas de capital

El valor de estas participaciones será el correspondiente al aporte realmente entregado y no sufrirá otras variaciones que las que resulten de movimientos de capital realizados por la otra entidad.

En el caso de existir pérdidas definitivas deberá efectuarse la previsión correspondiente con cargo a los resultados del ejercicio donde figurará bajo leyenda específica.

d) Seguros de vida

Se considera una inversión fija al valor de rescate de los seguros de vida de los dueños, gerentes, técnicos especializados, socios u otras personas, constituidos a favor de la empresa.

En cuanto a la valuación de los restantes bienes que deben agruparse bajo este rubro, corresponde remitirse a los capítulos que incluyan bienes de naturaleza análoga.

En general, los bienes comprendidos en este rubro, deberán computarse a su costo.

Deberán discriminarse claramente las inversiones de carácter corriente y/ó transitorio, de aquellas que han sido efectuadas con carácter estable, clasificándolas en realizable a menos ó a más de un año de plazo a partir de la fecha del balance general, respectivamente.

DERECHOS DE TERCEROS Y PROPIOS SOBRE EL ACTIVO

1.- Derechos crediticios de terceros

Este rubro incluye todas aquellas cuentas que representan obligaciones ciertas de la empresa hacia terceros. Salvo situaciones de carácter especial no deberán compensarse saldos deudores con saldos acreedores. Deberán discriminarse claramente los saldos cuya exigibilidad no exceda de un año de plazo a partir de la fecha del balance general, de aquellos de exigibilidad mayor de un año.

2.- Derechos de terceros en expectativa ó indeterminados

Este rubro incluye las estimaciones que se efectúen a la fecha del balance general, con cargo a la cuenta de resultados, por pasivos cuyo monto es incierto. Así, por ejemplo incluirá las provisiones por juicios pendientes, para indemnizaciones pagaderas al personal ó a sus familiares en caso de despido ó muerte, por accidente del trabajo etc.

3.- Ingresos ó Utilidades diferidas

Este rubro incluye aquellas cuentas que representan beneficios que serán liquidados en ejercicios siguientes a la fecha del balance general.

4.- Capital, Reservas y Resultados

4.a. Capital y Reservas

El rubro Capital sumado al de Reservas y Resultados y disminuidos por los importes pendientes de integración, expresa la participación de los dueños en la empresa, representada por el exceso de su activo sobre su pasivo, proveniente de los bienes aportados por los propietarios más las ganancias no distribuidas y menos las pérdidas acumuladas en la explotación.

El capítulo Reservas incluye las cuentas que representan una extensión cierta del capital, es decir Reservas de Capital y Reservas de Utilidades.

Las Reservas de Capital comprenden aquellas partidas que corresponden a incrementos del activo, resultantes de la aplicación a éste de mayores valores (por ejemplo, a causa de revaluaciones, ó a la provisión de fondos que impliquen un aumento efectivo del patrimonio (por ejemplo, las primas de emisión de acciones), sin que necesariamente afecten al capital nominal.

Las Reservas de Utilidades representan una parte de las utilidades destinadas a: 1) Dar cumplimiento a una obligación legal, 2) Reforzar el capital de la empresa, sin modificar el monto legal del mismo.

Cuando una reserva estuviera afectada a un fin específico, ella deberá figurar bajo un rubro aclaratorio.

4.b. Resultados

Las cuentas deberán estar dispuestas de tal forma que permitan determinar los resultados brutos de la explotación, los resultados netos de sus negocios habituales y las partidas de naturaleza extraordinaria.

Todos los ingresos y todas las erogaciones deben reflejarse en cuenta de resultados del ejercicio a que correspondan ó en el primer ejercicio en que se tomó conocimiento de ellos; en este último caso y cuando se trate de partidas que alteren sensiblemente el resultado de operaciones del ejercicio en curso, deben indicarse por separado, con la aclaración que corresponda a ejercicios anteriores.

Los resultados brutos de explotación resultan de mostrar:

- a) Los Ingresos provenientes de operaciones normales de la venta de mercaderías y/ó de la prestación de servicios; que correspondan al giro habitual de la empresa; y

b) El costo de las mercaderías vendidas y/ó de los servicios prestados.

Sólo pueden computarse como ventas netas ó servicios prestados los realizados en firme, deducidos devoluciones, descuentos y bonificaciones.

El costo de mercaderías ó servicios prestados corresponde al de las unidades vendidas ó de los servicios prestados en el periodo, determinado en alguna de las formas que se detallan bajo el capítulo “Bienes de intercambio ordinario ó habitual”.

Gastos de venta

Incluye los gastos directamente vinculados con la gestión de la venta.: Promoción, Distribución, Gravámenes etc.

Gastos Financieros

Comprende los gastos vinculados con la obtención de capitales complementarios para la gestión de la empresa.

Gastos de Administración

Incluye todos los gastos que no correspondan directamente a la financiación ó a la gestión de ventas.

Las partidas de naturaleza extraordinaria comprenden las operaciones realizadas durante el ejercicio sin responder al giro habitual.

Entre los Ingresos pueden mencionarse a título de ejemplo los siguientes: intereses, dividendos y otras rentas, utilidades por venta de inmuebles, plantel y equipo, ganancias de cambio, cancelación de provisiones constituidas en ejercicios anteriores, deudores incobrables recuperados etc.

Entre los Egresos pueden mencionarse a título de ejemplo los siguientes: intereses, pérdidas por ventas de inmuebles, plantel y equipo, pérdidas de cambio, constitución de provisiones extraordinarias, amortizaciones y quebrantos extraordinarios.

Eventualidades ó Contingencias

Las eventualidades ó contingencias que puedan afectar el patrimonio de la empresa ó sea aquellas cuyo valor sujeto al cumplimiento de una condición ó eventualidad, pueden expresarse en cuentas de orden ó mediante notas, y asea al pie de los estados contables ó en planilla aparte.

NC. No. 2

TRATAMIENTO CONTABLE DE HECHOS POSTERIORES AL CIERRE DE EJERCICIO

Suceso posterior (Tipo I)

a) Antecedentes

1.- La empresa XX S.A. cierra su ejercicio al 31-12-81

Emite sus estados financieros para uso de terceros al 26-02-82 y el dictamen de los auditores externos lleva fecha del 24-02-82.

2.- El 31-07-81 se establece control de cambios

3.- El tipo de cambio oficial es el siguiente:

31-07-81 \$us. 1 = Bs. 25.-

31-12-81 \$us. 1 = Bs. 25.-

10-02-82 \$us. 1 = Bs. 44.- (Fecha en que se produce la modificación a la paridad)

4.- El tipo de cambio en el mercado paralelo (no ilegal) al 31-12-81 oscilaba en \$us. 1 = 40.-

5.- La empresa tenía valuados sus activos y pasivos en moneda extranjera (sólo \$us.) al 31-12-81 según el siguiente cuadro:

<u>Disponibilidades</u>	<u>Cambio</u>		
	<u>\$us.</u>	<u>Promedio</u>	<u>Bs.</u>
\$us. 100 comprados en Bs. 2.500			
\$us. 200 comprados en Bs. 8.000	300,00	35,00	10.500,00
Cuentas por Cobrar	1.000,00	25,00	25.000,00
Cuentas por Pagar	3.000,00	25,00	75.000,00

B. 1er. Caso (Situación Simple)

Entre el 31-12-81 y el 10-02-82 no se produce ninguna operación que afecte las cuentas de Disponibilidades, Cuenta por Cobrar y por Pagar en moneda extranjera. Por otra parte la deuda de \$us. 3.000. estaba directamente relacionada con compras de inventarios en existencia al 31-12-81 por valor de \$us. 800. y de Activos Fijos, también en existencia a esa fecha por \$us. 700. el resto de la deuda corresponde a compra de mercaderías ya vendidas antes del 31-12-81.

Dato adicional: Las mercaderías por valor de \$us. 800. en existencia al 31-12-81 fueron vendidas en enero de 1982 en Bs. 40.000.

C. 2do. Caso (Situación más compleja)

Entre 31-12-81 y el 10-02-82 se realizan las siguientes transacciones:

- Se cobran \$us. 500. de las Cuentas por Cobrar al equivalente de Bs. 1 = 38.- total cobrado \$us. 19.000.
- Con \$us. 200. de las disponibilidades se paga parte de la deuda existente al 31-12-81, (Se

asume que se paga parte de la deuda contraída para capital de trabajo). Como el caso anterior, la deuda de \$us. 3.000. corresponde a:

\$us. 800.- para compra de Inventarios existentes al 31-12-81

\$us. 700.- para compra de Activos Fijos existentes al 31-12-81

\$us. 1500.- para Capital de trabajo (De los cuales se pagaron \$us 200.- en enero de 1982 como se indicó anteriormente).

- En enero de 1982 se vende parte de las mercancías (\$us. 400.-) existentes al 31-12-81 en un valor de Bs. 16.800.-

D. Tratamiento contable en los Estados Financieros al 31-12-81 Primer Caso (Situación simple)

Como se trata de un suceso posterior (Tipo I) donde a través de la devaluación del tipo de cambio oficial del 10-02-82 no se hace sino confirmar una situación ya conocida al 31-12-81, se debe practicar el siguiente ajuste global por cuenta a los Estados Financieros al 31-12-81 (No es necesario hacerlo en cada cuenta individual de detalle):

	Debe	Haber
	<u>Bs.</u>	<u>Bs.</u>
Disponibilidades		
[(300 x 44) – 10.500]	2.700,00	
Cuentas por Cobrar		
[(1.000 x 44) – 25.000]	19.000,00	
Inventarios		
[(800 x 44) – (800 x 25)]	15.200,00	
Activos Fijos		
[(700 x 44) – (700 x 25)]	13.300,00	
Diferencias de Cambio (Pérdida obtenida por diferencia)	6.800,00	
A Cuentas por Pagar		
[(3.000 x 44) – (75.000)]		57.000,00
	<u>57.000,00</u>	<u>57.000,00</u>
	=====	=====

Es necesario tener en cuenta el principio de valuación de costo ó mercado, el menor. En el caso de los Inventarios tenemos:

Costo ajustado: \$us. 800.- x 44 = Bs. 35.200.-

Mercado: Valor de venta enero: Bs. 40.000.-

Por los tanto, se cumple el principio y no habría que hacer ningún ajuste adicional.

Lo mismo hay que tener en cuenta con los Activos Fijos ajustados por la devaluación, en cuanto a que no superan el valor de mercado.

**E. TRATAMIENTO CONTABLE EN LOS ESTADOS FINANCIEROS AL 31-12-81
 2DO.CASO**

(Situación más compleja)

Como en el caso anterior, por tratarse de un suceso posterior, del tipo I, hay que ajustar los estados financieros al 31-12-81. La diferencia es que, en este caso, tenemos conocimiento de otros hechos concretos ocurridos entre el 31-12-81 y el 10-02-82 en lo que respecta a operaciones con moneda extranjera. Se asume en este caso que entre al 10-02-82 (fecha de la devaluación oficial) y el 26-02-82 (fecha de presentación de los estados financieros ante terceros) las operaciones en moneda extranjera se realizan al nuevo tipo de cambio.

Ajustes a realizar:	Debe	Haber
	<u>Bs.</u>	<u>Bs.</u>
(1) Disponibilidades (300 – 200 = 100) (100 x 35) – (100 x 44)	900,00	
(2) Cuentas por Cobrar (1.000 x 25) – (500 x 38) – (500 x 44)	16.000,00	
(3) Inventarios (\$us. 800 x 44) – (\$us. 800 x 25)	15.200,00	
(4) Activo Fijos (\$us. 700 x 44) – (\$us. 700 x 25)	13.300,00	
(5) Diferencias de cambio (Pérdida)	9.800,00	
(6) A Deudas (3.000 x 25) – (200 x 35) – (2.800 x 44)	_____ 55.200,00 =====	_____ 55.200,00 =====

Aclaraciones

(1) Y (6):

Como sabemos que se utilizaron \$us. 200.- de las disponibilidades para pagar deudas, la “valuación” de dicho pago la tomamos al cambio promedio al que estaban las disponibilidades al 31-12-81. En este caso. A \$us.1 = 35.- .Consecuentemente, ya tenemos un valor cierto para la valuación del disponible y las deudas al 31-12-81: \$us. 200.- deberán ser expuestos al cambio de Bs. 35.-. El resto del disponible y deudas se valúa a \$us. 1 = 44.-

(2):

Al igual que en los puntos (1) y (6), ya se tiene un valor cierto para la valuación de parte de las cuentas Por Cobrar en moneda extranjera al 31-12-81: \$us. 500.- = 19.000 (al cambio de Bs. 38.-) el resto de la Cuenta por Cobrar se valúa a \$us. 1 = 44.-

(3) y (4):

Igual que en ejemplo del 1er. Caso.

(5)

Surge de la diferencia de Débitos y Créditos.

Al igual que en el primer caso, hay que constatar el principio de valuación a costo ó mercado , el menor.

Tenemos aquí la evidencia de que parte de las mercaderías por valor de \$us. 400.- fueron vendidas en Bs. 16.800.- en enero de 1982.

Entonces.

Valor de costo ajustado: \$us. 400 x 44 = Bs. 17.600

Valor de mercado: Venta en enero = Bs. 16.800

En esta caso hay que efectuar el siguiente ajuste adicional:

	Debe	Haber
	<u>Bs.</u>	<u>Bs.</u>
Desvalorización de Inventarios (Pérdida)	800,00	
a Previsión para Desvalorización de Inventarios (Reg.de Activo)		800,00

NOTA

Complementariamente a los ajustes por las diferencias de cambio se debe agregar una nota a los estados financieros que explique la situación.

DECISIÓN No. 5

Ejemplos

SUCESO POSTERIOR (TIPO II)

A: ANTECEDENTES

- 1.- La empresa ZZ S.A. cerró sus estados financieros anuales al 31-12-84 con un patrimonio neto de Bs. 25.000.000.- y una utilidad neta de Bs. 12.000.000.-
- 2.- El 03-02-82 se produce un incendio en sus depósitos que destruyen mercaderías por un valor de Bs. 10.000.000.- de los cuales sólo Bs. 4.000.000.- estaban cubiertas por seguros, originando, por lo tanto, una pérdida neta de Bs. 6.000.000.-
- 3.- Los estrados financieros son “emitidos” para uso de terceros el 26-02-82 y el dictamen de los auditores está fechado el 24-02-82.

B. TRATAMIENTO CONTABLE EN LOS ESTADOS FINANCIEROS AL 31-12-81

Como se trata de un suceso posterior (Tipo II) que proporciona evidencia con respecto a situaciones que no existían al 31-12-81, que se ha producido luego del cierre y antes de la “emisión” de los estados financieros, no se requiere ajuste, pero si exposición adecuada, en los estados financieros al 31-12-81. Ello se consigue mediante la inclusión de una “Nota”, a esos estados de un tenor como se ejemplifica seguidamente:

NOTA- SUCESOS POSTERIORES

Con fecha 3 de Febrero de 1982, se produjo un incendio en los depósitos de la Empresa, que originó una pérdida neta, en la parte no cubierta por seguros, de Bs. 6.000.000.- la que será registrada en los resultados de la gestión de 1982.

NC. No. 3

ESTADOS FINANCIEROS A MONEDA CONSTANTE

1.- OBJETIVO

El objetivo del presente pronunciamiento técnico es de lograr que los estados financieros estén expresados en moneda constante a fin de neutralizar las distorsiones que sobre ellos produce la inflación.

2.- DEFINICIONES PRINCIPALES

Se adoptan las siguientes definiciones sobre aspectos principales contenidos en este pronunciamiento:

- a) Ajuste Integral; Método por el cual se procede al ajuste de todas las partidas de los estados financieros que estuvieran afectadas por la inflación.
- b) Moneda Constante: Se define como moneda constante a la que expresa determinado poder adquisitivo, a una fecha dada (por lo general al cierre de un periodo).
- c) Índice: Factor representativo de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda entre dos fechas.
- d) Valores Corrientes: Son los precios de reposición a la fecha de valuación ó el costo de producción a precios de reposición a dicha fecha.
- e) Rubros Monetarios: Se los define como aquellos que si, bien son afectados por la inflación, no es necesario reexpresarlos ya que están valuados siempre a moneda de cierre (ejemplos clásicos los constituyen en las disponibilidades, cuentas a Cobrar y a Pagar, todas en moneda local).
- f) Rubros no Monetarios: Son los que conservan su valor intrínseco en épocas de inflación y por lo tanto deben ser reexpresados en moneda constante para reflejar dicho valor (Caso típico lo constituyen los Activos Fijos, Inventarios, las Cuentas indexadas y en moneda extranjera y en general todas la cuentas de resultados).
- g) Fecha de Origen: A la fecha en que tuvo lugar una operación ó la última fecha hasta la cual se hubiese ajustado monetariamente una partida contable; ó bien a un periodo razonablemente elegido dentro del cual se encuentra comprendida dicha fecha.
- h) Fecha de Cierre: A la fecha de terminación del periodo a que correspondan los estados financieros.

3.- VIGENCIA DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

La aplicación de esta nueva concepción contable, cuando se aplica íntegramente el ajuste por índices, no modifica los principios de contabilidad generalmente aceptados en relación a moneda de cuenta, dado que dicho principio en su último párrafo expresa, “En aquellos casos donde la moneda utilizada no constituye un patrón estable de valor, en razón de las fluctuaciones que experimente, no se altera la validez del principio que se sustenta, por cuanto es factible la corrección mediante la aplicación de mecanismos apropiados para el ajuste”. Tampoco se modifica el principio contable generalmente aceptado de “valuación al costo” ya

que el mismo señala, en su último párrafo: “Por otra parte las fluctuaciones del valor de la moneda de cuenta, con su secuela de correctivos que inciden ó modifican las cifras monetarias de los costos de determinados bienes, no constituyen, así mismo las alteraciones al principio expresado sino que en sustancia, constituyen meros ajustes a la expresión numeraria de los respectivos costo”.

En cambio, se utiliza la alternativa de valuación a “valores corrientes”, se modifica el principio de valuación al costo para aquellos rubros en los cuales se introduce este criterio, de lo que puede derivar un nuevo concepto de “ganancia por tenencia de bienes”. Este nuevo criterio es generalmente aceptado a partir de la vigencia de esta Decisión y por tanto modifica el concepto de valuación al costo incluido como principio generalmente aceptado en al Decisión No. 1 de este Consejo Técnico.

4. EXPOSICIÓN

A partir de la fecha de la aprobación de la presente Decisión, los estados financieros sujetos a dictámenes de auditores externos presentarán cifras ajustadas por inflación (ó sea moneda constante) ó valores corrientes, resultantes de aplicar los métodos contemplados en esta Decisión.

5. BASES PARA EL AJUSTE (RUBROS MONETARIOS Y NO MONETARIOS)

El ajuste de los estados financieros, para expresarlos en moneda constante, se basa en la distinción de los rubros que los componen en: Monetarios y No Monetarios, según fueron definidos en 2 e) y 2 f) respectivamente.

6. ACTUALIZACIÓN POR ÍNDICES

Los rubros no monetarios, para ser reexpresados en moneda constante, se deben actualizar mediante la aplicación de un coeficiente corrector resultante de dividir el índice de Precios al Consumidor (IPC), Nivel General (Que elabora el Instituto nacional de estadística y publica con periodicidad mensual), correspondiente a la fecha del ajuste por inflación (es decir a la fecha de la reexpresión a moneda constante), por similar índice vigente al momento ó periodo de origen de la partida sujeta a ajuste. Los valores a ser reexpresados son los de origen. Consecuentemente debe ignorarse toda partida adicionada a ese costo en cualquier época, como ser incrementos por revalúos de activos, activación de diferencias de cambio etc.

Cuando las circunstancias así lo requieran podrán utilizarse otros índices, a los efectos de la actualización, como por ejemplo la cotización oficial del dólar estadounidense. En este caso el coeficiente corrector podrá calcularse dividiendo el monto de la cotización del dólar estadounidense vigente al momento ó periodo de origen de la partida sujeta a ajuste. Cuando se utilice este índice para efectuar las actualizaciones debe tenerse presente el informe No. 1 “Tratamiento Contable de Operaciones en moneda extranjera cuando coexisten más de un tipo de cambio”, contenido en la publicación No. 6 de este Consejo Técnico.

7. LIMITES DE AJUSTE

Como límite máximo de los valores ajustados en relación a la tradicional comparación de “costo ó mercado el que fuera menor”, se debe entender por la comparación entre los nuevos valores a moneda constante y el valor recuperable de dichos activos. Como valor recuperable se debe entender al mayor entre el valor neto de realización y el de utilización económica. Se

entiende como valor neto de realización a la diferencia entre el precio de venta de un bien ó servicio y los costos que se producirán hasta su comercialización. El valor de utilización económica de los bienes se determina en función del valor actual de los ingresos netos probables que directa ó indirectamente producirán.

8. ACTUALIZACIÓN POR VALORES CORRIENTES

Los rubros no monetarios pueden expresarse empleando valores corrientes. En el caso específico de los activos fijos y similares los valores corrientes surgen de los revalúos técnicos, que constituyen un principio de contabilidad generalmente aceptado en vigencia. En lo referente a los inventarios en general, los valores corrientes son los que surgen de la valuación a su costo de reposición ó reproducción a la fecha de cierre del periodo, en las condiciones habituales de compra ó producción para el Ente, respectivamente.

Cuando se utiliza este método de valuación de inventarios el costo de los inventarios vendidos también de be ajustarse sobre el mismo criterio.

9. VALORES CORRIENTES ACTUALIZADOS

Podrá recurrirse a otro método de actualización que constituye una combinación entre los métodos de Actualización por índices (Párrafo 6) y Actualización por valores corrientes (Párrafo 8). En este caso, los rubros no monetarios pueden expresarse a un valor corriente (de activos fijos, inventarios etc.), establecido a una fecha determinada actualizado entre esa fecha y la fecha de cierre utilizando algunos de los índices indicados en el párrafo 6 anterior. En todos los casos el límite del ajuste en el mencionado en el párrafo 7 anterior. Cuando se utiliza este método de valuación de inventarios, el costo de los inventarios vendidos también debe ajustarse sobre el mismo criterio.

10. CONSISTENCIA DE LA ACTUALIZACION

Una vez adoptado un método de actualización (por índices, por valores corrientes ó por valores corrientes actualizados) el mismo deberá ser utilizado en forma consistente a través de la vida del Ente. En el caso en que las circunstancias obliguen a efectuar un cambio de método, en la nota referida a principios de contabilidad deberá indicarse el cambio efectuado y la incidencia del mismo en los resultados de la gestión.

11. CONTRAPARTIDAS DEL AJUSTE

La contrapartida de la actualización de todos los rubros no monetarios de acuerdo al mecanismo explicado en el párrafo 6, se debe llevar a los resultados de la gestión, en una línea denominada “Resultados por exposición a la inflación”, que representará, en consecuencia, el efecto de la inflación sobre las partidas monetarias (ó expuestas a la pérdida del poder adquisitivo de la moneda). Si también se emplean las alternativas de los párrafos 8 ó 9, la resultante de todos los ajustes (con la limitación del párrafo siguiente) se llevará a resultados en una línea denominada “Ajuste por inflación y Tenencia de Bienes”.

En los casos de activos realizables a Largo Plazo, tales como Activos Fijos, Bienes Intangibles, Cargos Diferidos, el exceso de la valuación a valores corrientes sobre el valor actualizado según el procedimiento descrito en los párrafos 6 y), deberá acreditarse a una cuenta patrimonial denominada “Reserva por revalúos técnicos”.

12. SECUENCIA PARA EL AJUSTE

En forma general, el mecanismo de reexpresión de estados financieros a moneda constante comprende los siguientes pasos:

- a) Determinación del activo y del pasivo al inicio del periodo objeto del ajuste, en moneda constante de esa fecha, mediante la reexpresión de las partidas que integran, de acuerdo con lo explicado en 6,8 y 9.
- b) Cálculo del patrimonio neto al inicio del periodo objeto del ajuste, en moneda constante de esa fecha (la del inicio), como diferencia entre el activo y el pasivo resultantes de aplicar la norma anterior.
- c) Determinación en moneda de cierre, del activo y del pasivo al cierre del periodo objeto del ajuste mediante la reexpresión de las partidas componentes, de acuerdo a lo indicado en 6,8, y 9.
- d) Cálculo del patrimonio neto al cierre del periodo objeto del ajuste, en moneda constante de esa fecha (la de cierre), como diferencia entre el activo y al pasivo resultantes de aplicar la norma anterior.
- e) Determinación, en moneda de cierre, del patrimonio neto al final del periodo objeto del ajuste, con exclusión del resultado del periodo. Para ello se reexpresará el monto resultante de la aplicación de lo señalado en 12 b) en moneda de cierre del periodo, adicionando ó restando las variaciones experimentadas por el patrimonio neto durante el transcurso del mismo (como aportes y dividendos), -exceptuando el resultado del periodo- reexpresados en moneda de cierre.
- f) Cálculo, en moneda de cierre, del resultado final del periodo por diferencia entre los valores patrimoniales determinados por la aplicación de la norma 12 d) menos la 12 e).
- g) Determinación del resultado final del periodo- excluyendo el “ajuste por inflación y tenencia de bienes”-, mediante la reexpresión de las partidas de las cuentas de resultados por aplicación de la norma contenida en 6,8 y 9.
- h) Cálculo del “Ajuste por inflación y tenencia de bienes” del periodo, por diferencia entre los importes resultantes de aplicar las normas 12 f) y 12 g).

13. PATRIMONIO AL INICIO DEL PRIMER PERIODO DEL AJUSTE

La diferencia entre el monto del patrimonio neto al inicio del primer periodo en moneda constante de esa fecha (la del inicio) reexpresado según la norma 12 b) y el monto de dicho patrimonio neto sin ajustar, se expondrá en una cuenta patrimonial denominada “Ajuste global de patrimonio”. El monto de esa cuenta, por constituir una extensión da capital, no debe ser objeto de distribución y su evolución posterior debe ser objeto de demostración en nota a los estados financieros.

14. PATRIMONIO AL CIERRE DEL PRIMER PERIODO DEL AJUSTE Y PERIODOS SIGUIENTES

A la finalización del primer periodo objeto del ajuste así como de los periodos siguientes, cada uno de los rubros componentes del patrimonio neto al inicio, se reexpresarán en moneda de cierre del periodo que se trate. También deberán reexpresar las variaciones patrimoniales, tales como aportes de capital y distribución de utilidades.

15. RESULTADOS DEL PERIODO

Consecuentemente, el resultado del periodo ó periodos en moneda constante, será la diferencia entre el patrimonio neto al final y al inicio del periodo, expresados en moneda de cierre. Dicha diferencia deberá ser neta de las transacciones del periodo que no afecta su resultado, tales como aportes de capital y distribución de utilidades.

16. NOTAS EXPLICATIVAS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

En nota a los estados financieros sobre principios de contabilidad aplicados se informará, resumidamente, sobre el mecanismo de ajuste aplicado. En el caso en que para la valuación de algunos rubros se hubieran empleado valores corrientes ó valores corrientes actualizados, ello se mencionará en la parte destinada a cada rubro en la misma nota sobre principios de contabilidad aplicados.

17. VIGENCIA DE ESTE PRONUNCIAMIENTO

El presente pronunciamiento técnico tendrá vigencia para las gestiones anuales completas que se inicien a partir del 1ro de enero de 1986 cuyos estados financieros dictaminados por los auditores externos sean emitidos con posteridad a la fecha de esta Decisión.

NC. No. 4

REVALORIZACION TECNICA DE ACTIVOS FIJOS

Modificar el contenido de la Decisión No.3 de este Consejo Técnico, la que a partir de la vigencia de este pronunciamiento tendrá la siguiente redacción:

A fin de establecer condiciones de aceptabilidad a las Revalorizaciones Técnicas de Activos Fijos, se señalan las distintas formalidades que debiera cumplir un proceso de corrección como el señalado y que son:

- 1) La Revalorización Técnica debe ser realizada por un profesional experto en la materia, de acuerdo a la naturaleza de los bienes revalorizados, debidamente matriculado en el organismo profesional correspondiente.
- 2) Debe ser aprobada por el Directorio u órgano ejecutivo responsable, del Ente.
- 3) Debe ser aprobada por una Junta de Accionistas ó Asamblea de Socios del Ente, habiendo sido incluida como punto específico del orden del día.
- 4) La contabilización de la Revalorización Técnica puede efectuarse una vez que sea aprobada por el Directorio. La Junta de Accionistas ó Asamblea de Socios deberá aprobar la Revalorización Técnica al tratar los estados financieros anuales que la contengan. Deberá dejarse expresa constancia, en nota a los estados financieros, que la capitalización de la Revalorización Técnica resultante se halla sujeta a la aprobación del organismo oficial competente cuando corresponda.
- 5) El incremento de valor recibirá el siguiente tratamiento contable:
 - a) El mayor resultante, hasta el monto de la actualización efectuada según los procedimientos descritos en los párrafos 6 y 9 de la Decisión No. 6, será abonada a la Cuenta “Resultados por Exposición a la Inflación” (párrafo 6) ó “Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes” (párrafo 9), según sea el procedimiento utilizado para la actualización de los estados financieros.
 - b) El exceso del monto del revalúo técnico sobre el valor actualizado según el procedimiento descrito en los párrafos 6 y 9 de la Decisión No.6 deberá acreditarse a una cuenta patrimonial denominada “Reserva por Revalúos Técnicos”.
 - c) En el caso que el monto del Revalúo Técnico sea inferior al valor actualizado según el procedimiento descrito en los párrafos 6 y 9 de la Decisión No. 6, la diferencia será debitada en las cuentas “Resultados por Exposición a la Inflación” ó “Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes”.
- 6) El monto de la Cuenta “Reserva por Revalúos Técnicos”, después de haberse obtenido las aprobaciones señaladas en los párrafos 2 y 3 anteriores, podrá ser capitalizada ó utilizada para absorber pérdidas acumuladas. Hasta que eso ocurra se la debe computar a efectos de determinar la situación del Ente, en cuanto a la proporción de pérdidas respecto del capital que señala al Artículo No. 354 del Código de Comercio.
- 7) La responsabilidad por los valores resultantes del avalúo Técnico, recae en el profesional especializado y habilitado a tal efecto que hubiera emitido su informe pertinente. Dicho informe técnico debe contener, como mínimo los siguientes aspectos del trabajo realizado:

- a) Bases técnicas utilizadas
 - b) Documentación examinada
 - c) Cuadro mostrando los valores anteriores a la revalorización (tanto de Activo como Depreciación Acumulada), los nuevos valores resultantes y los años de vida útil restante.
- 8) En el periodo de vida útil restante deberá depreciarse el nuevo valor residual revalorizado de los bienes. La depreciación futura deberá cargarse a los resultados de cada gestión siguiendo las prácticas habituales del Ente. Así mismo, los valores de los bienes revalorizados deberán tenerse en cuenta para los casos de baja por venta ó retiros.

NC. No. 5

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PARA LA INDUSTRIA MINERA

Adoptar los siguientes principios contables para la minería nacional:

1.- UNIDAD CONTABLE

Se entiende por unidad contable la combinación individual de un yacimiento con su ó sus particulares sistemas de explotación. En la unidad contable se acumularán los costos que posteriormente habrán de aparearse con los ingresos que resulten de la comercialización de los minerales producidos en dicha unidad contable.

2.- COSTO DE PROSPECCION

Los costo de prospección deberán ser cargados a resultados, en la medida en que se incurran.

3.- COSTO DE ADQUISICION

Los costos de adquisición deberán ser capitalizados y mantenidos sin amortizar hasta que se decida sobre ellos de acuerdo con otras consideraciones de esta Decisión.

4.- COSTO DE EXPLOTACION Y DESARROLLO

4.1 Capitalización de costos de explotación y desarrollo

Los costos de explotación y desarrollo incurridos para desarrollar nuevos yacimientos, expandir la capacidad de las minas en operación, ó desarrolla reservas mineras sustancialmente en avance de producción actual, deberán ser capitalizados y mantenidos sin amortizar, hasta que se decida sobre ellos de acuerdo con las otras consideraciones de esta Decisión. Los costos de exploración y desarrollo incurridos para mantener la producción actual deberán ser cargados a resultados en la medida en que se realicen.

4.2 La venta de minerales antes de que comience la producción comercial

El producto neto resultante de la venta de minerales antes de que comience la producción comercial, deberá ser tratado como una reducción en los costos capitalizados de adquisición, exploración y desarrollo.

5.- TRATAMIENTO POSTERIOR DE LOS COSTOS CAPITALIZADOS DE ADQUISICION EXPLORACION Y DESARROLLO

5.1. Abandono

Cuando una unidad contable es abandonada, todos los costos capitalizados de adquisición, exploración y desarrollo relacionados a tal unidad contable, deberán ser castigados en la gestión en la cual ocurre el abandono.

5.2 Producción comercial

Los costos capitalizados de adquisición, exploración y desarrollo asociados con las unidades en la producción comercial, deberán ser amortizados utilizando el método de la unidad de producción, salvo que no se cuente con cálculos de reservas probadas, en cuyo caso se utilizará, temporalmente, el método de amortización de Línea Recta.

5.3 Limitación de los costos capitalizados

Los costos capitalizados de adquisición, exploración y desarrollo, asociados con una unidad contable, deberán ser revisados periódicamente para asegurar que tales costos no excedan del valor estimado de aquella unidad contable. Los costos capitalizados en exceso al valor estimado de la unidad contable, deberán ser castigados en la gestión en que se determine la existencia de tal exceso.

6. VALUACIÓN DE INVENTARIOS DE MINERALES

Los inventarios de minerales deberán ser valuados después de completar el proceso de concentración.

Los inventarios de minerales deberán ser valuados al costo actualizado según el procedimiento descrito en los párrafos 6,8 ó 9 de la Decisión No. 6.

7. RECONOCIMIENTO Y CONTABILIZACION DE LAS VENTAS

7.1. Reconocimiento de las ventas

Las ventas de minerales deben reconocerse cuando dichos minerales han sido despachados y consignados al comprador.

7.2. Contabilización de ventas

El registro contable de la venta se efectuará tomando como base el precio de venta a la fecha del despacho.

Cuando el precio de venta hubiera sido definitivamente convenido, se tomará dicho precio.

7.3 Ajuste de precio de venta a la fecha de emisión de los Estados Financieros

Las ventas de minerales, cuya liquidación final se produjo hasta el cierre de la gestión, deberán valorarse a los precios estimados al cierre de la gestión, excepto en aquellos casos donde a la fecha de la emisión de los estados financieros se conozca una baja en las cotizaciones que produzcan una pérdida que debe ser reconocida contablemente dentro de la gestión.

Si antes de la emisión de los estados financieros se produjo la liquidación final de la venta, el resultado definitivo, sea utilidad ó pérdida, debe ser reconocido dentro de la gestión.

7.4 Variaciones de los estimados

Las variaciones entre:

- a) Las ventas y los costos de comercialización estimados para las ventas reconocidas en años anteriores; y
- b) Las ventas y los costos de comercialización reales efectuados en el año en curso para dichas transacciones. Deberán ser tratados como ajustes de las ventas y costos de comercialización del año en curso.

8. EXPOSICIÓN

El Balance General y el Estado de Ganancias y Pérdidas, de una empresa minera deberán

exponer separadamente, como mínimo, los siguientes ítems:

a) Balance

- Inventarios de minerales valorados a su costo actualizado
- Inventarios de minerales valorados a su precio de mercado
- Costos capitalizados de adquisición, exploración y desarrollo de propiedades en producción comercial
- Costos capitalizados de adquisición, exploración y desarrollo de propiedades que no se encuentran en la etapa de producción comercial

b) Estado de Ganancias y Pérdidas

- Ventas de minerales
- Costo de comercialización
- Costo de minerales vendidos
- Depreciación (No incluida en el costo de los minerales vendidos)
- Amortización de costos de adquisición, exploración y desarrollo
- Gastos administrativos
- Gastos financieros
- Costos de prospección y costos de adquisición, exploración y desarrollo castigados
- Impuestos

La exposición de los principios contables para la industria minera contenida en esta Decisión es muy sucinta y ha sido extractada, básicamente del estudio elaborado por la comisión que preparó el Proyecto de Contabilidad Minera.

9. ACTUALIZACIÓN

Los estados financieros de la industria minera, deberán prepararse en moneda constante siguiendo los lineamientos de la Decisión No. 6 de este Consejo Técnico.

NC. No 6

TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

Modificar el contenido de la Decisión No. 2 de este Consejo Técnico, la que a partir de la vigencia de este pronunciamiento tendrá la siguiente redacción:

Las diferencias de cambio emergentes de modificaciones en las paridades cambiarias deben imputarse a los resultados del ejercicio en el que se originan en las cuentas “Resultados por exposición a la inflación” ó “Ajuste por inflación y Tenencia de Bienes”, según sea el procedimiento utilizado para la actualización de los estados financieros (párrafos 6,8, ó 9 de la Decisión No. 6)

Las diferencias de cambio se imputarán a los resultados del ejercicio en el que se originan, independientemente de su cobro ó pago, dado que, las operaciones que las originaron quedaron perfeccionadas desde el punto de vista de la legislación ó prácticas comerciales aplicables y se ponderaron todos los riesgos inherentes a tales operaciones.

En el caso de que existan dudas sobre la recuperabilidad de las cuentas por cobrar actualizadas al nuevo tipo de cambio, deberá constituirse la previsión correspondiente.

Además deben tenerse en cuenta los aspectos pertinentes tratados en la Decisión No. 5 sobre “Tratamiento contable de hechos posteriores al cierre del ejercicio”.

NC. No. 7

VALUACION DE INVERSIONES PERMANENTES

1.- GENERAL

1.1 La valuación por parte de las empresas tenedoras de las inversiones permanentes en sociedades sobre las que se ejerza el control total (sociedades controladas ó subsidiarias) ó una influencia significativa en sus decisiones (Sociedades vinculadas), así como el reconocimiento de los resultados producidos por tales inversiones, deben practicarse siguiendo el método del valor patrimonial proporcional que se describe en los párrafos 2 a 6 de este pronunciamiento.

1.2 El control ó influencia a que se refiere el párrafo 1.1 puede presentarse de manera directa ó a través de otras sociedades.

La participación puede encontrarse representada por acciones ordinarias (u otras que tengan características similares y no representen simples pasivos de la sociedad emisora) de sociedades anónimas ó en comandita por acciones ó cuotas de capital de sociedades de responsabilidad limitada.

1.3 El ejercicio de influencia significativa en las decisiones, debe ser evaluado en cada caso particular.

Entre las pautas que denotan la posible existencia de tal influencia, pueden mencionarse:

- a) La posesión por parte de la empresa tenedora de una porción tal del capital de la sociedad vinculada que le otorgue los votos necesarios para influir en la población de sus estados financieros y la distribución de sus ganancias.
- b) La representación en el directorio u órganos administrativos superiores de la sociedad vinculada;
- c) La participación en la fijación de políticas;
- d) La existencia de operaciones importantes entre la sociedad tenedora y la vinculada (por ejemplo, ser único proveedor ó cliente ó el más importante con una diferencia significativa sobre el resto);
- e) El intercambio personal directivo;
- f) La dependencia técnica de la sociedad vinculada;
- g) Al practicar la mencionada evaluación deben también tenerse en cuenta:
 - g.1)** La forma en que esté distribuido el resto del capital (mayor ó menor concentración en manos de otros inversores)
 - g.2)** La existencia de acuerdos ó situaciones que pudieran otorgar la dirección a algún grupo minoritario (sociedades intervenidas, en concurso preventivo etc.).

1.4 El método del valor patrimonial no debe ser aplicado a la evaluación de inversiones transitorias ni a inversiones permanentes donde no se ejerza el control a que se refiere el párrafo 1.1. En estos casos, el tratamiento contable debe efectuarse de acuerdo con

lo establecido en la Decisión No. 6 de este Consejo Técnico.

2. MÉTODO DEL VALOR PATRIMONIAL PROPORCIONAL-CONCEPTO GENERAL

2.1 A los efectos de esta decisión, se entiende por valor patrimonial proporcional al resultante de aplicar al patrimonio neto de la sociedad emisora la proporción de la tenencia en acciones que corresponde a la empresa inversora. En caso de que el patrimonio de la sociedad emisora se encuentre parcialmente integrado por acciones preferidas sin derecho por sobre su valor nominal en caso liquidación, el valor patrimonial de las acciones ordinarias se calculará sobre el monto de patrimonio neto menos el capital preferido y los dividendos acumulativos de las acciones preferidas.

2.2 Las pautas básicas a considerar para la aplicación del método del valor patrimonial proporcional son las siguientes:

- a) La sociedad tenedora registra su inversión al valor patrimonial proporcional. Cuando éste difiera de su costo, se aplican las normas específicas referidas en los párrafos 4.2 y 4.3.
- b) El valor de la inversión debe ser posteriormente ajustado para reflejar la proporción que a la empresa tenedora le corresponde en las ganancias ó pérdidas de cada ejercicio de la empresa emisora; dicha proporción debe ser imputada a los resultados de la empresa tenedora según se indica en el párrafo 5.1.

3. REQUISITOS PREVIOS

3.1 Para la aplicación de este método es requisito que los estados financieros de la sociedad emisora hayan sido ajustados para reflejar los efectos de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda, tal como lo establece la Decisión No. 6 de este Consejo Técnico.

3.2 En caso de que el ejercicio económico de la sociedad emisora tenga una fecha de cierre distinta a la de la sociedad tenedora:

- a) Debe mantenerse la diferencia en tiempo entre ambos cierres, revelándose en nota a los estados financieros los efectos de cualquier cambio en ese sentido;
- b) Debe considerarse el efecto de la desvalorización de la moneda entre la fecha de cierre de los estados financieros en ambos Entes;
- c) Debe considerarse el efecto de las transacciones ó eventos importantes que hayan ocurrido durante el periodo intermedio. Por ejemplo pérdidas importantes de la sociedad emisora entre su fecha de cierre y la fecha de cierre de la sociedad tenedora.

3.3 Alternativamente, la sociedad tenedora podrá decidir considerar el valor patrimonial proporcional de las emisoras a la misma fecha de su cierre de ejercicio. Para ello, las sociedades emisoras deberán preparar un estado financiero especial a la fecha de cierre de la sociedad tenedora.

3.4 Una vez aplicado uno de los criterios respecto de la fecha de cierre (párrafos 3.2 ó 3.3) se deberá mantener el mismo criterio durante la vida del Ente, exponiéndose en nota a los estados financieros los efectos de cualquier cambio en este sentido.

4. VALUACIÓN EN EL MOMENTO DE LA ADQUISICION DE LA INVERSION

4.1 Cuando se produce la adquisición de una participación inicial en la sociedad emisora cuya

importancia permita la aplicación del método, la inversión se registrará por un importe equivalente a la proporción que la empresa tenedora adquiera sobre el patrimonio de la controlada ó vinculada.

4.2 El exceso ó efecto del valor patrimonial sobre el de costo de adquisición se imputará a una cuenta que:

- a) En caso de ser deudora se agregará el valor de la inversión ó se tratará como derecho de llave, según resulte más adecuado a la luz de los antecedentes de la operación y de los estudios adicionales que puedan realizarse;
- b) En caso de ser acreedora se considerará regularizadora de la que refleje la inversión.

4.3 Cuando ya existen inversiones anteriores y mediante nuevas adquisiciones ó por otras razones se presente una situación tal que justifique la utilización del método, éste deberá ser aplicado no sólo a la nueva inversión sino también a las anteriores para lo cual se deberá:

- a) Calcular su valor patrimonial al momento en que el método comienza a ser aplicado;
- b) Determinar la diferencia entre el importe calculado según el inciso a) y el que aparece en los registros contables;
- c) Analizar la naturaleza de dicha diferencia para determinar la contrapartida que corresponde al ajuste del monto de las inversiones, debiendo tenerse en cuenta las siguientes pautas:
 - El mayor ó menor valor de la inversión originado en los resultados de la empresa emisora generados en el ejercicio, debe ser considerado ganancia ó pérdida del ejercicio;
 - El mayor ó menor valor de la inversión originado por los resultados de la empresa emisora entre la fecha de adquisición original y el cierre del ejercicio anterior; debe ser computado como un ajuste de ejercicios anteriores;
 - El resto de la diferencia se imputará a una cuenta de idénticas características a la mencionada en el párrafo 4.2.

5. APLICACIÓN DEL METODO DURANTE LA TENENCIA

5.1 La proporción que a la empresa tenedora corresponde sobre las ganancias ó pérdidas. Para aplicar esta norma debe tenerse en cuenta los siguientes aspectos:

- a) Los resultados de la empresa emisora originados en operaciones con la compañía inversora que no hubiera transcendido a terceros deben ser eliminados;
- b) Las operaciones de la sociedad emisora que afectaren el total del patrimonio neto sin incidir en resultados deben considerarse en los registros de la inversora con igual sentido, es decir como movimientos de capital no originados en ganancias ó pérdidas:
 - Los revalúos técnicos en la medida en que los importes revaluados excedan a los que resultarían del ajuste por inflación;
 - Los dividendos en efectivo ó especie que reducen el valor patrimonial de la inversión.
- c) Debe procederse a la progresiva absorción de los valores del derecho de llave ó de las

cuentas regularizadoras de la inversión que corresponden a las diferencias entre valores de costo y patrimonial; al respecto debe tenerse en cuenta la posibilidad de que el mayor precio pagado correspondiera a sobrevalores de determinados bienes perfectamente identificados; en tal caso, la absorción del mayor valor puede ser efectuada teniendo en cuenta la desvalorización del bien de referencia ó su eventual disposición por parte de la empresa inversora.

Cuando el mayor precio no este identificado con determinados bienes, se recomienda su absorción en un periodo no mayor a cinco años.

- d) Si la sociedad emisora tuviera acciones preferidas en circulación con dividendo acumulativo, la inversora debe computar su proporción en los resultados después de deducir los dividendos preferidos, hubieran ó no sido declarados.

5.2 El valor de la inversión debe ser llevado por debajo de su valor patrimonial cuando existieren elementos de juicio suficientes como para presumir la irrecuperabilidad total ó parcial de la inversión, Como pautas para juzgar esta situación pueden mencionarse:

- a) La imposibilidad por parte de la emisora de mantener su capacidad de generar ingresos;
- b) La existencia de pérdidas acumuladas significativas;
- c) La existencia de pérdidas ordinarias recurrentes en la subsidiaria ó vinculada;
- d) La baja significativa de la cotización de sus acciones en los mercados de valores, cuando existan.

6.- TRATAMIENTO DE LA VENTA

6.1 El resultado de la venta de la inversión valuada por el método patrimonial proporcional se determinará como diferencia entre el precio de venta y el valor en los libros de la inversora en el momento de la venta.

6.2 Si la venta fuera parcial y como consecuencia de ella desaparecieran las situaciones que justifican la aplicación del método, deberá discontinuarse su aplicación. El valor patrimonial a la fecha de la venta deberá ser reducido posteriormente en la medida en que los dividendos recibidos en efectivo a partir de ese momento excedan a la participación en las ganancias del ejercicio corriente de la sociedad emisora. Por otra parte, corresponderá también una reducción si ello fuera razonable para una mejor demostración de la situación patrimonial (es decir, si existiera un menor valor de la inversión más adecuado a las circunstancias).

7.- EXPOSICIÓN DE LA INVERSION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

7.1 Cuando se aplique el método del valor patrimonial proporcional, el importe de la inversión se presentará dentro del activo no corriente en el capítulo inversiones, mostrándose por separado los montos de la eventual cuenta de regularización del valor de la inversión. El importe correspondiente al valor del derecho de llave que pudiera haberse determinado por aplicación de las normas contenidas en los párrafos 4.2 y 4.3 . se presentará en el rubro Bienes Intangibles.

7.2 El resultado de la inversión determinado según lo expresado en el párrafo 5.1 debe ser presentado en principio dentro de los resultados ordinarios de la empresa tenedora. Sin embargo, en caso de que la empresa emisora hubiera computado resultados extraordinarios ó

ajustes de ejercicios anteriores, el mismo tratamiento merecerá en los registros de la sociedad inversora la proporción que le corresponda sobre tales resultados ó ajustes.

7.3 En notas a los estados financieros deberá revelarse la siguiente información:

- a) La composición de las inversiones al cierre del ejercicio:
- b) El efecto de los cambios de criterios a que hacen referencia los párrafos 4.3 y 6.2.

7.4 Cuando el valor de alguna inversión ó los resultados que la misma originare fueren muy significativos con relación a la situación patrimonial ó los resultados de la empresa inversora, deben acompañarse los estados financieros de la empresa emisora ó un resumen de los mismos.

8.- TERMINOLOGÍA

8.1 Empresa tenedora

Es aquella que posee una proporción tal de capital ó influencia significativa en la sociedad vinculada que le permita influir en la aprobación de sus estados financieros y la distribución de ganancias.

8.2 Empresa ó sociedad emisora

Es aquella sociedad que emite acciones que pueden estar en poder de una empresa tenedora.

8.3 Sociedad controlada

Una sociedad es controlada cuando sus acciones están en poder de una empresa tenedora.

8.4 Sociedades vinculadas

Una sociedad es vinculada con respecto a otras cuando todas están controladas por la misma empresa tenedora.

8.5 Tenedora

Es la participación accionaria en una empresa emisora.

8.6 Acciones preferidas

Las acciones preferidas son las que establecen beneficios preferenciales. No votarán en las juntas ordinarias, sino exclusivamente en las extraordinarias, sin perjuicio de asistir con derecho a voz las asambleas ordinarias. Se asignará a las acciones preferidas un dividendo no mayor al establecido por los estatutos, antes de fijar dividendos a las acciones ordinarias.

8.7 Acciones ordinarias

Son aquellas acciones que tienen derecho a un voto por acción en las Juntas Generales de Accionistas

8.8 Inversiones transitorias

Son colocaciones temporarias con las finalidades específicas, originadas principalmente, por fondos disponibles que temporariamente no han de ser empleados para el desarrollo de la actividad principal del Ente.

8.9 Derecho de llave

Es el monto determinado por la diferencia del importe pagado y el valor patrimonial proporcional de la inversión.

9.- Vigencia de este pronunciamiento

El presente pronunciamiento técnico tendrá vigencia para los ejercicios anuales completos que se inicien a partir del 1ro. de enero de 1992.

NC. No. 8

CONSOLIDACION DE ESTADOS FINANCIEROS

A. GENERAL

La consolidación de los Estados Financieros de sociedades que forman parte de un grupo económico puede, siempre que exista control permanente por parte de una de las sociedades. Los Estados Financieros consolidados resultantes de aplicar la metodología que se recomienda en este pronunciamiento serán los estados financieros de la sociedad controlante, presentados de acuerdo a PCGA. Sin embargo, si por disposiciones legales ó tributarias la sociedad consolidante debiera presentar a autoridades oficiales ó fiscales un estado financiero sin consolidar, esto podría hacerse, informando esta situación en una nota a los estados financieros.

Se entiende por control permanente a:

- a) La tenencia directa ó indirecta de acciones ó cuotas de capital de la otra sociedad que represente más del 50 % del paquete accionario.
- b) La influencia significativa en las decisiones de la sociedad que le otorgue votos suficientes para influir en la aprobación de sus estados financieros y en la distribución de ganancias.

A. ASPECTOS FUNDAMENTALES

1.- El objetivo de los estados financieros consolidados es presentar la situación patrimonial, los resultados de operaciones, las variaciones en el patrimonio neto y la evolución de las actividades de financiación e inversión de un grupo de sociedades relacionadas, en razón de un control y propiedades comunes, como si fuera una sola sociedad, con una ó más sucursales ó divisiones.

Los estados consolidados suplen una deficiencia de la información contable suministrada por los grupos

económicos y contribuyen significativamente a una mejor apreciación de su tamaño, volumen de operaciones, situación patrimonial y financiera y resultado de sus operaciones.

2.- El método de consolidación consiste básicamente en el reemplazo del rubro inversiones en los estados financieros de la sociedad consolidante, por los activos y pasivos de las sociedades.

De igual manera, el resultado de las inversiones en sociedades controladas, es sustituido por los ingresos y egresos de las sociedades a consolidar.

3.- En los casos en que la participación en las sociedades consolidadas no alcance al total, debe segregarse la porción correspondiente a los otros propietarios (participación minoritaria). Dicha partida debe ser expuesta en el balance general consolidado como un capítulo adicional, incluida en el pasivo inmediatamente antes del patrimonio neto.

La porción del resultado del ejercicio atribuible a la participación minoritaria, será presentado en el estado de ganancias y pérdidas consolidado como un último rubro a efectos de determinar el resultado consolidado del ejercicio.

4.- Como regla general, los resultados financieros de las sociedades comprendidas en el capítulo A de esta Decisión deben ser consolidados. Hecho de que las sociedades comprendidas en el mencionado capítulo A desarrollen actividades heterogéneas no se considera una razón para omitirlas de la consolidación.

Si una sociedad controlada desarrollada actividades de negocios tan diferentes que su consolidación pudiera distorsionar la comprensión de la información suministrada, los activos y pasivos de esta actividad diferente deberán ser expuestos en el balance general, en forma separada del resto de los activos y pasivos consolidados. Idéntico criterio deberá seguirse en la exposición del estado de ganancias y pérdidas.

5.- Es preferible que los estados financieros de la sociedad consolidante y los de las sociedades consolidadas tengan las mismas fechas de cierre ó que la diferencia entre ambas fechas no supere los tres meses. Si se consolidan estados financieros de fechas diferentes (menos ó más de tres meses), se debe considerar el efecto de las transacciones ó eventos importantes que hayan ocurrido entre la fecha de cierre de los estados financieros de la sociedad consolidante ó viceversa.

Es importante hacer notar que los estados financieros que se utilicen para la consolidación deben ser los mismos que la sociedad controlante ó consolidante utilizó para valorar sus inversiones en estas empresas al valor patrimonial proporcional (párrafos 3.2 ó 3.3 de la Decisión No. 10 de esta Consejo Técnico – Actual Norma de Contabilidad No. 7, NC 7).

Una vez aplicado uno de los criterios respecto de la fecha de cierre, para efectos de consolidación se deberá mantener el mismo criterio durante la vida del ente exponiéndose en nota a los estados financieros los efectos de cualquier cambio en este sentido.

Cabe hacer notar que en el caso en que para efectos de consolidación se considere un estado financiero de una sociedad a consolidar, a una fecha de cierre distinta de la fecha de cierre de su ejercicio fiscal, los estados financieros que se utilicen para la consolidación deberán incluir el estado de ganancias y pérdidas comprendiendo un periodo de doce meses.

6.- Es también necesario que la sociedad controlante y las sociedades a consolidar utilicen los mismos criterios contables para la valuación de sus activos y pasivos y para la determinación de sus resultados.

7.- En nota a los estados financieros consolidados deben mencionarse las sociedades cuyos estados financieros han sido consolidados, su actividad principal y la fecha de cierre ó la de los estados financieros especiales, si correspondiera.

B. ASPECTOS PARTICULARES

1.- Requisitos adicionales para aplicar la consolidación de Estados Financieros

La consolidación será aplicada cuando se presenten las siguientes situaciones:

1.1 Existencia de control permanente y real por parte de la sociedad consolidante ó controlante, ya sea directa ó indirectamente.

La tenencia de acciones ó cuotas de capital puede determinar el control de una sociedad. La práctica contable actual ha fijado, como primera condición para proceder a la consolidación, la tenencia por parte de una sociedad de una proporción del capital social de otra que otorgue más del 50 % del total de votos ya sea en forma directa ó indirecta.

Si bien es cierto que con porcentajes menores puede tenerse el control de una sociedad (por ejemplo el caso que la tenencia del resto de capital social esté distribuido entre muchos accionistas minoritarios) se ha preferido mantener este criterio a fin de evitar, en lo posible, juicios subjetivos acerca de la existencia ó no del control cuando los porcentajes son del 50 % ó menores.

1.2 Propiedad en forma directa ó indirecta de un porcentaje de capital superior al 50 %.

Dadas ciertas circunstancias, la condición 1.1 puede cumplirse con porcentajes relativamente reducidos de capital. Se ha considerado que consolidando dicha sociedad con otra de propiedad del accionista controlante se desvirtúa el propósito básico enunciado anteriormente de suministrar una más útil información. En consecuencia se ha incluido como segunda condición para la consolidación poseer más del 50 % del capital.

Para el cálculo del porcentaje deberá tenerse en cuenta si conforme a sus condiciones de emisión, las acciones preferidas deben computarse, ya desde el punto de vista de la realidad económica podrían participar más de la condición de pasivo que la de capital.

2. Causa para no incluir sociedades en la consolidación

2.1 No se consolidarán las sociedades cuando no se presenten las condiciones expuestas en el numeral C.1 anterior.

2.2 Se considera que no se cumple la condición C.1.1 –control permanente y real – cuando se observe:

- Control temporario, ó tendiente a serlo.
- Control no ejercido por el propietario mayoritario (sociedades intervenidas, en concurso preventivo etc.)
- Subsidiarias cuyas operaciones se encuentren radicadas en otros países en los que existan condiciones a largo plazo de severas restricciones respecto a la transferencia de fondos, las cuales impidan la libre disponibilidad por parte de la controlante ó consolidante sobre los activos y resultados de estas subsidiarias.

3. Valuación de las inversiones permanentes en sociedades controladas en los libros de la sociedad consolidante

Para la valuación de las inversiones permanentes en sociedades controladas, hayan ó no sido incluidas en el proceso de consolidación deberá aplicarse el método del valor patrimonial proporcional incluido en la Decisión NO. 10 de este Consejo Técnico “Valuación de Inversiones Permanentes” (Actual Norma de Contabilidad No. 7 . NC 7).

4. Requisitos contables necesarios para la aplicación del método.

4.1 Los estados financieros de las sociedades a consolidar ó consolidadas que se utilizan para la consolidación, serán los mismos que la sociedad controlante ó consolidante utilizó para valorar sus inversiones en esas empresas al valor patrimonial proporcional (párrafos 3.2 ó 3.3 de la Decisión No. 10 de este Consejo Técnico – Actual Norma de Contabilidad No. 7, NC 7).

Una vez aplicado uno de los criterios respecto de la fecha de cierre, para efectos de consolidación, se deberá mantener el mismo criterio durante la vida del ente

revelándose en nota a los estados financieros los efectos de cualquier cambio en este sentido.

Cabe hacer notar que en el caso en que para efectos de consolidación se considere un estado financiero de una sociedad a consolidar, a una fecha de cierre distinta de la fecha de cierre de su ejercicio fiscal, los estados financieros que se utilicen para la consolidación deberán incluir el estado de ganancias y pérdidas comprendiendo un periodo de doce meses.

- 4.2** Resulta también necesario que las sociedades a consolidar utilicen los mismos criterios de valuación para activos y pasivos de igual naturaleza, así como para la determinación de resultados, afín de lograr su medición su medición sobre bases uniformes. Esto implica que los estados financieros a consolidar deberán cumplir con la Decisión No. 6 de este Consejo Técnico. (Actual Norma de Contabilidad No. 3, NC 3).

Cuando los criterios de valuación no sean uniformes, se deberán efectuar los ajustes necesarios.

- 4.3** A efectos de la consolidación, todos los estados financieros a ser consolidados, deberán ser clasificados y expuestos con criterios homogéneos.
- 4.4** Si se consolidan estados financieros preparados a fechas distintas de la de cierre de la sociedad consolidante, sus importes deberán ser corregidos para considerar los efectos de la inflación y las transacciones ó eventos importantes ocurridos entre ambas fechas, tal como se debe hacer cuando se aplica el método de valuación al valor patrimonial proporcional según la Decisión No. 10 de este Consejo Técnico (Actual Norma de Contabilidad No. 7NC 7).

A. PAUTAS PARA LA CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

1.- Eliminación de criterios y deudas entre sociedades integrantes del ente consolidado

Frecuentemente se producen transacciones, tanto comerciales como financieras, entre las sociedades que integran el ente consolidado, generando de esta manera saldos recíprocos. Estos saldos, en sí mismos, no constituyen sino meras transferencias dentro del ente consolidado y por tanto los mismos pierden toda significación dentro de los estados financieros consolidados. Por ello, es necesario realizar las eliminaciones recíprocas correspondientes a fin de exponer solamente en dichos estados financieros los saldos provenientes de operaciones realizadas con terceros ajenos al ente consolidado.

A la fecha de la consolidación, es necesario contabilizar todas las partidas en tránsito provenientes de operaciones entre sociedades integrantes del ente consolidado a efectos de asegurar su adecuada inclusión en los registros de las sociedades entes mencionadas, en los periodos correspondientes. Con ello se evitarán diferencias en los saldos de cuenta recíprocos entre dichas sociedades, originados por registraciones efectuadas en diferentes periodos.

2.- Eliminación de resultados contenidos en saldos finales de activos

Tal como fuera señalado en 1., las sociedades integrantes del ente consolidado pueden realizar entre si operaciones de distinta naturaleza, las que generalmente arrojan un resultado para la sociedad vendedora, prestataria del servicios etc. Dichos resultados son reconocidos en los estados financieros individuales de la respectiva sociedad vendedora,

mientras que en los estados financieros consolidados serán considerados como resultados en la medida en que las operaciones efectuadas entre las sociedades integrantes del ente consolidado estuvieran definitivamente realizadas. Estas operaciones se considerarán realizadas cuando hayan sido imputadas a los resultados del ejercicio en que se devengaron, como consecuencia de haber trascendido a terceros (venta), ó haber sido apropiados a dichos resultados a fin de lograr una adecuada contabilización de ingresos y costos por consumo de activos, a través de depreciación ó amortización, de acuerdo a los PCGA. Por lo tanto, a fin de valorar adecuadamente los saldos finales de los activos provenientes de estas operaciones, se deberá eliminar la porción de resultados contenida en dichos saldos cuando se trate de ventas, prestaciones de servicios, etc. Realizadas por la sociedad consolidante ó sociedades consolidadas entre ellas.

Esta eliminación deberá en la proporción correspondiente a la participación mayoritaria, de acuerdo con la definición de participación minoritaria incluida en el numeral F.5.

A continuación se desarrollan los pasos requeridos para las respectivas eliminaciones en inventarios, activos fijos y otros activos.

2.1 Ganancia contenida en la existencia final de inventarios adquiridos por una sociedad consolidada a la sociedad consolidada, por la sociedad consolidante, por la sociedad consolidante a una sociedad consolidada ó entre sociedades consolidadas.

Debe eliminarse la porción de ganancia atribuible a la participación mayoritaria contenida en dicha existencia final, de acuerdo con lo mencionado en el numeral 2. En efecto dicha eliminación será efectuada, ya que la operación de venta de inventarios en la proporción atribuible a la participación mayoritaria se asimila a una transferencia interna entre sectores de una misma sociedad, la cual debe efectuarse al costo respectivo y no al precio de venta, de acuerdo con los PCGA.

Por el contrario, debe reconocerse como ganancia derivada de operaciones trascendidas a terceros la porción atribuible a la participación minoritaria. Dicho resultado se mantendrá dentro del costo de la existencia final de los inventarios y dentro de la partida representativa de la participación minoritaria.

2.2 Pérdidas contenidas en la existencia final de inventarios.

Dichas pérdidas recibirán un tratamiento análogo al mencionado en 2.1 cuando no obedezcan a disminuciones reales en los valores de mercado de los bienes adquiridos.

2.3 Ganancias contenidas en activos fijos adquiridos por una sociedad consolidada a la sociedad consolidante, por la sociedad consolidante a una sociedad consolidada ó entre sociedades consolidadas.

En estos casos, debe eliminarse la porción de la ganancia atribuible a la participación mayoritaria contenida en dichos activos, por lo mencionado en el punto 2. Cuando se trate de activos fijos sujetos a depreciación deberá ser eliminado así mismo el exceso de depreciación proveniente de la diferencia entre el costo original de la sociedad vendedora y el respectivo de la compradora en la proporción atribuible a la participación mayoritaria. El ajuste se imputará, según corresponda, a los resultados del ejercicio ó a la existencia final de inventarios. Como consecuencia de lo antedicho, queda neutralizado el resultado proveniente de dicha transacción, en la correspondiente proporción.

La porción de ganancia atribuible a la participación mayoritaria se mantendrá dentro del costo del activo fijo y consiguientemente, formará parte de la depreciación del ejercicio.

Los activos fijos vendidos por una sociedad a otra, cuando ambas forman parte del ente consolidado, deberán continuar con el régimen de vida útil y depreciación asignada inicialmente por la sociedad vendedora. Dicha venta no tiene efecto alguno a los fines de la consolidación, por lo que debe mantenerse el régimen de vida útil y depreciación asignada, de acuerdo a los PCGA. No obstante lo anterior dicho, si se determinara alguna modificación en la vida útil de los activos fijos vendidos, ya sea por un cambio en la modalidad de uso ó por incorrecta estimación de la vida útil anterior, la corrección de la vida útil será adecuada de acuerdo a PCGA.

2.4 Pérdidas contenidas en activos fijos.

Se dará análogo tratamiento al indicado en 2.2 Respecto a la depreciación del ejercicio, será de aplicación lo mencionado en 2.3 en sentido inverso.

2.5 Ajustes en la existencia final de inventarios debido a ganancias ó pérdidas contenidas en activos fijos.

En aquellos casos en que los activos fijos adquiridos a sociedades integrantes del ente consolidado sean utilizados por la sociedad adquiriente en la producción de inventarios, la existencia final de dichos inventarios en los estados financieros consolidados estará sobrevaluada ó subvaluada. Dicha sobrevaluación ó subvaluación surge de la mayor ó menor depreciación de activos fijos que contienen la porción de ganancia ó pérdida atribuible a la sociedad vendedora que, a los fines de la consolidación debe ser eliminada, de acuerdo a lo mencionado en 2.3. A fin de corregir dicha sobrevaluación ó subvaluación deberá eliminarse ó agregarse a la existencia final de inventarios, la porción de ganancia ó pérdida antes mencionada.

2.6 Resultados contenidos en el saldo final de otros activos.

Deberán ser eliminados de manera análoga a lo mencionado en 2.1 a 2.5, incluyendo su amortización en los casos en que correspondiera.

2.7 Resultados contenidos en saldos finales de activos resultantes de operaciones entre sociedades consolidadas.

Serán también de aplicación las pautas anteriormente mencionadas.

2.8 Saldos finales de activos resultantes de compraventas entre sociedades integrantes del ente consolidado, originados en operaciones previas a la fecha de obtención de participaciones significativas por parte de la sociedad consolidante.

En estos casos, dichos saldos están adecuadamente valuados en los estados financieros consolidados, ya que las operaciones de compra-venta fueron realizadas por sociedades asimilables a terceros ajenos al ente consolidado.

3. Eliminación de resultados entre sociedades integrantes del ente consolidado

A efectos de cumplir con los objetivos de los estados financieros consolidados, según fuera definido en B.1., será necesario proceder a la eliminación mencionada para exponer en el resultados de ganancias y pérdidas consolidado solamente aquellos resultados provenientes

de operaciones con terceros al ente consolidado. A continuación se detallan los pasos requeridos para efectuar las respectivas eliminaciones.

3.1. Resultados provenientes de inversiones en sociedades consolidadas.

Esta partida representa la porción de resultados de la sociedad consolidada a la que tiene derecho el consolidante, en función de su participación. Por lo tanto, ésta habrá de eliminarse incorporando al estado de ganancias y pérdidas de la consolidada, así como la porción correspondiente a la participación minoritaria, si la hubiere. Esta incorporación y consecuente eliminación se efectuará sólo desde el momento que se obtenga la mayoría de votos y capital, cuando esta obtención se produzca durante el ejercicio. Posteriormente se efectuarán las eliminaciones correspondientes que se mencionan en los numerales siguientes.

3.2. Venta de inventarios.

Dado que la operación se registra como venta en los registros de la sociedad vendedora y como compra en los de la sociedad compradora, con anterioridad a realizar la eliminación será necesario asegurarse que dichas transacciones estén correctamente contabilizadas en los registros de ambas sociedades en los periodos correspondientes; en caso contrario, será menester efectuar el correspondiente ajuste:

Una vez realizado el procedimiento antes mencionado, se eliminarán los importes de ventas y de compras correspondientes a las sociedades involucradas en las respectivas transacciones.

3.3. Determinación del costo consolidado de las mercaderías vendidas.

Dicha partida resultará de la suma de los importes que por tal concepto surjan de los estados financieros individuales de las sociedades integrantes del ente consolidado, menos los importes correspondientes a las operaciones de compra venta entre dichas sociedades. El importe será ajustado por las ganancias ó pérdidas contenidas en las existencias iniciales y finales de los inventarios resultantes de operaciones realizadas entre sociedades integrantes del ente consolidado.

En el caso de sociedades industriales será necesario. Además de lo mencionado anteriormente, ajustar los gastos de fabricación por la depreciación cargada al costo de producción, así como por los gastos correspondientes a operaciones realizadas entre sociedades integrantes del ente consolidado, en la porción del resultado contenido en el costo del respectivo bien de uso adquirido ó del servicio recibido.

3.4. Venta de activos fijos.

Según se menciona en 2.3 y 2.4., el resultado proveniente de la venta de activos fijos se elimina contra el resultado incluido en el costo de adquisición del bien respectivo. Por lo tanto, corresponde entonces eliminar el resultado de la venta en los libros de la sociedad vendedora, así como en los de la compradora. Como consecuencia de ello se deberá ajustar la depreciación cargada a resultados ó al costo de producción en libros de esta última sociedad.

3.5. Otras operaciones.

Todas las demás operaciones que originan resultados (tales como intereses, alquileres,

honorarios, etc.) realizadas entre sociedades integrantes del ente consolidado, deberán ser también eliminadas.

4. Algunos otros aspectos a considerar en el proceso de consolidación.

4.1. Cambios en el tratamiento contable de partidas a incluir en los estados financieros consolidados.

Puede ocurrir que ciertas partidas diferidas en los estados financieros individuales de las sociedades sean consideradas como un gasto en los estados financieros consolidados. Esto se debe a que los mismos exponen la situación patrimonial y los resultados de un ente más vasto que el de la sociedad consolida dentro del cual dichos gastos puedan, por algún motivo, no considerarse como para ser absorbidos por ingresos futuros pertenecientes a dicho ente consolidado. Lo expuesto justifica el cambio de criterio en el tratamiento de esta partida.

Un ejemplo podría ser el de gastos de investigación y desarrollo registrados como cargos diferidos por la sociedad consolidada pero que bien podrían ser cargados a resultados por la sociedad consolidante por algún motivo especial.

4.2. Participación minoritaria.

En los casos en que la participación en las sociedades consolidadas no alcancen al total, deberá segregarse la porción correspondiente a los otros propietarios (participación minoritaria). Dicha participación representa, desde el punto de vista de la realidad económica, un compromiso por parte del propietario principal frente al resto de los propietarios.

Solamente la porción de resultados atribuible a la participación mayoritaria en las transacciones entre sociedades integrantes del ente consolidado deberá ser eliminada al efectuar la consolidación, ya que la porción atribuible a la participación minoritaria debe considerarse como un resultado trascendido a terceros, como se expuso en detalle en 2.

La participación minoritaria será computada antes de las eliminaciones y ajustes de consolidación.

A. EXPOSICION

Los estados financieros consolidados deberán ser expuestos siguiendo los criterios y normas establecidas en la Decisión No. 6 emitida por este Consejo Técnico, así como en las posteriores que emita el mismo. (Actual Norma de Contabilidad No.3 NC3).

Los estados consolidados deberán indicar claramente su condición de tales y las sociedades que integran el ente consolidado, así como también los criterios adoptados a efectos de la aplicación del método de consolidación.

El monto correspondiente a la participación minoritaria será expuesto en el balance general consolidado como una partida adicional incluida en el pasivo, bajo esta denominación ó similar, inmediatamente antes del patrimonio neto.

La porción del resultado del ejercicio atribuible a la participación minoritaria, será presentada en el estado de ganancias y pérdidas consolidado como una última partida, a fin de determinar el resultado neto consolidado del ejercicio.

Cuando una sociedad consolidada con participación minoritaria arroje pérdida la porción de dicha pérdida correspondiente a la participación minoritaria será expuesta sumada al resultado del ejercicio.

B. DEFINICION DE CONCEPTOS

1.- Sociedad consolidante ó controlante

Es aquella que elimina en sus estados financieros las cuentas que representan su inversión en las sociedades consolidadas, Sustituyéndola por la inclusión de los activos, pasivos y resultados de estas últimas, netos de las eliminaciones mencionadas en el capítulo D.

2.- Sociedad consolidada controlada

Es aquella cuyos activos, pasivos y resultados de operaciones, netos de las eliminaciones mencionadas en el capítulo D., son incorporados a los conceptos análogos en la sociedad consolidante, a efectos de la preparación de los estados financieros consolidados.

3. Ente consolidado

Es el grupo económico constituido por la sociedad consolidante y las consolidadas.

4.- Estados financieros consolidados

Son los resultantes de la aplicación del método de consolidación y tienen por objeto exponer la situación patrimonial, los resultados de operaciones, las variaciones en el patrimonio neto y la evolución de las actividades de financiación e inversión del ente consolidado.

5.- Participación minoritaria

Es el derecho de los accionistas minoritarios sobre el patrimonio neto de la sociedad consolidada, antes de cualquier ajuste ó eliminación requeridos por la aplicación del método de consolidación.

6.- Tenencia directa

Se entiende por tenencia directa cuando la sociedad consolidante posee acciones de la sociedad consolidada.

7.- Tenencia indirecta

Se entiende por tenencia indirecta cuando la misma se da a través de una sociedad ó persona. Por ejemplo, si una sociedad consolidada posee acciones en otra sociedad la consolidante tiene tenencia indirecta en esta última.

C. VIGENCIA DE ESTE PRONUNCIAMIENTO

El presente pronunciamiento técnico tendrá vigencia para los ejercicios anuales completos que se inicien a partir del 1ro de enero de 1992.

NC. No. 9

NORMAS DE CONTABILIDAD PARA LA INDUSTRIA PETROLERA

Adoptar las siguientes normas de contabilidad para la industria petrolera en el país.

1.- Unidad contable

La empresa debe utilizar un tratamiento contable uniforme para capitalizar costo de adquisición, exploración y desarrollo de un pozo ó sistema de pozos. Se entiende que, una vez elegida la forma de tratar contablemente estas inversiones, no puede cambiarse al otro sistema, si no que, el tratamiento contable debe ser uniforme y consistente. Los dos sistemas aceptados son el de registro por pozos individuales y el de combinación de pozos ó sistema de pozos ó área geológica, según se definió en esta norma.

2.- Costo de búsqueda ó prospección

Los costo de búsqueda ó prospección deberán cargarse a ganancias y pérdidas en la medida en que se incurran.

3.- Costo de adquisición

Los costos de adquisición deberán ser capitalizados y mantenidos sin amortizar hasta que se decida sobre ellos, de acuerdo con otras consideraciones de esta Norma.

4.- Costo de exploración y desarrollo

4.1 Capitalización de costos de exploración y desarrollo

Los costos de exploración y desarrollo incurridos para desarrollar nuevos yacimientos, expandir la capacidad de los pozos en operación, ó desarrollar reservas petroleras ó gasíferas substancialmente mayores a la producción actual, deberán ser capitalizados y mantenidos sin amortizar y depreciar, hasta que se decida sobre ellos de acuerdo con otras consideraciones de esta Norma.

Los costos de exploración y desarrollo incurridos para mantener la producción actual deberán ser cargados al costo de producción, en la medida que se incurran.

4.2 La venta de petróleo y gas antes de que comience la producción comercial

El resultado neto de la venta de petróleo y gas antes de que comience la producción comercial, deberá ser tratado como una reducción de los costos capitalizados de adquisición, exploración y desarrollo.

5.- TRATAMIENTO POSTERIOR DE LOS COSTOS CAPITALIZADOS DE ADQUISICION, EXPLORACION Y DESARROLLO

5.1. Abandono

Cuando una unidad contable es abandonada, todos los costos capitalizados de adquisición, exploración y desarrollo relacionados a tal pozo ó sistemas de pozos, deberán ser castigados en la gestión en la cual ocurre el abandono.

5.2. Producción comercial

Los costos capitalizados de adquisición, exploración y desarrollo asociados con una

unidad contable es etapa de producción comercial, deberán ser amortizados y depreciados utilizando el método de la unidad de producción, salvo que no se cuente con cálculos de reservas probadas, en cuyo caso se utilizará, temporalmente, el método de amortización ó depreciación de línea recta.

5.3. Limitación de los costos capitalizados

Los costos capitalizados de adquisición, exploración y desarrollo, asociados con un pozo ó sistemas de pozos, deberán ser revisados periódicamente para asegurar que tales costos no excedan del valor presente estimado en relación a la reserva remanente de aquel pozo ó sistema de pozos. Los costos capitalizados en exceso al valor estimados de realización, deberán ser castigados en la gestión en que se determine la existencia de tal exceso.

6. VALUACION DE INVENTARIOS DE PETROLEO Y GAS

Los inventarios de petróleo y gas deberán ser valuados después de completar el proceso de extracción.

Los inventarios de petróleo y gas deberán ser valuados al costo actualizado, según el procedimiento descrito en los párrafos 6,8 ó 9 de la Norma de Contabilidad No. 3.

7. RECONOCIMIENTO Y CONTABILIZACION DE LAS VENTAS

7.1. Reconocimiento de las ventas

Las ventas de petróleo y gas deben reconocerse cuando dichos productos han sido consignados ó puestos a disposición del comprador ó sea que, se han transferido riesgos y beneficios de tales productos, de acuerdo a los términos contractuales existentes.

7.2. Contabilización de las ventas

El registro contable de la venta se efectuará tomando como base el precio estimado de venta según las condiciones del contrato de venta a la fecha del precio del despacho.

Cuando el precio de venta y calidad del producto hubieran sido definitivamente convenidos, según las condiciones contractuales, se tomarán dichas condiciones.

7.3. Ajuste de precios y condiciones de venta a la fecha de emisión de los Estados Financieros

Las ventas de petróleo y gas, cuya liquidación final no se produjo hasta el cierre de la gestión, deberán valorarse a los precios y condiciones estimados al cierre de la gestión excepto en aquellos casos donde a la fecha de la emisión de los estados financieros se conozca una baja en las cotizaciones que produzco una pérdida material que debe ser reconocida contablemente dentro de la gestión.

7.4. Variaciones de los estimados

Las variaciones entre:

- a) Las ventas y costos de comercialización estimados para las ventas reconocidas en años anteriores, deberán ser tratadas como ajustes de las ventas y costos de cómo ajustes de las ventas y costos de comercialización del año en curso.

Cuando la liquidación final de la venta se produce después del cierre de la gestión y emisión de los estados financieros correspondientes, deberá contabilizarse el ajuste en

la gestión en la cual se conoce la liquidación definitiva, siempre que los valores estén enmarcados dentro del curso normal de los negocios de la empresa.

En caso de que la suma de los ajustes por liquidaciones finales correspondientes a ventas de años anteriores, produjeran una variación significativa en los resultados de la nueva gestión el efecto debe incluirse en la determinación de la ganancia ó pérdida neta en el periodo de cambio, aplicando las Normas de Contabilidad pertinentes al caso, en especial la Norma Internacional de Contabilidad NIC No. 8.

- b) Las ventas y los costos de comercialización reales, efectuados en el año en curso para dichas transacciones, deberán ser tratados como ajustes de las ventas y costos de comercialización del año en curso.

8. EXPOSICION

El balance general y el estado de ganancias ó pérdidas de una empresa petrolera deberán exponer separadamente, como mínimo, los siguientes items:

a) **Balance General**

- Inventarios de productos valorados a su costo actualizado
- Inventarios de productos valorados a valor neto de realización
- Costos capitalizados de adquisición, exploración y desarrollo de pozos ó sistemas de pozos en etapa de producción comercial
- Costos capitalizados de adquisición, exploración y desarrollo de pozos que no se encuentren en etapa de producción comercial.

a) **Estado de Ganancias y Pérdidas**

- Ventas de petróleo y gas
- Costo de comercialización
- Costo de los productos vendidos
- Depreciación y amortización (no incluida en el costo de producción)
- Gastos de administración
- Gastos financieros
- Costos de búsqueda y prospección
- Costos de adquisición, exploración y desarrollo castigados
- Impuestos

La exposición de las normas contables para la industria petrolera contenida en esta Norma

general y tiene por objeto entregar las pautas que deben guiar a la profesión en la contabilización de los aspectos particulares de esta industria.

9.. ACTUALIZACIÓN

Los estados financieros de la industria petrolera deberán prepararse en moneda constante siguiendo los lineamientos de la Norma No. 3 sobre ajustes por inflación, de este Consejo Técnico Nacional.

Vigencia

Esta Norma entra en vigencia a partir del 1ro. de diciembre de 1995.

NC. No. 10

TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ARRIENDOS FINANCIEROS

1.- CONCEPTOS

Para un adecuado desarrollo de la presente Norma, se establece el significado y puntualizaciones correspondientes a lo siguiente:

1.1 Arrendamiento

Se denomina arrendamiento al contrato celebrado entre dos personas jurídicas y/o naturales, a través del cual una de ellas (Arrendador) se compromete a ceder un bien por un canon de arrendamiento (Alquiler) durante un periodo determinado a otra persona (Arrendatario), para que esta pueda usufructuarlo.

1.2 Características

Las principales características que identifican el arrendamiento son:

- a) Tienen como base insustituible un contrato de arrendamiento
- b) Una forma de financiamiento para adquirir y/o alquilar bienes
- c) Tienen plazo de vigencia definido pudiendo ser renovable a solicitud de las partes interesadas
- d) Permiten al arrendatario protegerse contra el adelanto tecnológico
- e) La vigencia del contrato normalmente cubre la mayor parte de la vida útil estimada del bien arrendado.

1.3 Arrendador

Es la persona natural o jurídica que siendo propietaria de un bien entrega a otra (Arrendatario) para su usufructuó debiendo cobrarle bajo contrato, periódicamente el alquiler pactado mientras este en vigencia tal documento.

1.4 Arrendatario

Es la persona natural o jurídica que por contrato suscrito con el arrendador, obtiene el derecho de usufructuar el bien con la posibilidad de comprarlo pagando periódicamente el alquiler pactado mientras este en vigencia tal documento.

1.5 CONTRATO DE ARRENDAMIENTO

Es un documento suscrito entre el arrendador y el arrendatario, a través del cual se transfiere el derecho de uso un bien durante un determinado periodo a cambio de un alquiler. Dicho documento es la base para el correspondiente registro contable y la exposición en estados financieros, en razón que tipifica la clase de arrendamiento acordado.

1.6 ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Se denomina arrendamiento financiero o de capital, al contrato mediante el cual el arrendador transfiere sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes al bien objeto del contrato, ejercitando el arrendatario su opción de compra al termino de vigencia de este documento, La

opción de compra deberá estar claramente establecida en el contrato de arrendamiento.

Este tipo de arrendamiento es por lo general forzoso y asegura al arrendador la recuperación del capital mas un rendimiento sobre los fondos invertidos.

1.7 ARENDAMIENTO OPERATIVO

Se denomina arrendamiento operativo u operacional, al contrato mediante el cual el arrendatario al termino de la vigencia de este documento efectúa la devolución del bien arrendado.

1.8 COSTO DEL ARRENDAMIENTO

Se denomina costo de arrendamiento o valor justo, al importe en términos de unidades monetarias por el cual puede intercambiarse un bien entre el arrendador y el arrendatario.

1.9 CUOTA ADICIONAL

Se denomina cuota adicional o valor no garantizado, al pago ultimo adicional q4e realiza el arrendatario para adquirir definitivamente el bien arrendado cuando ejercita su opción de compra.

1.10 PLAZO DE VIGENCIA

Es el periodo durante el cual, el arrendatario esta de acuerdo en arrendar un bien, mas cualquier otro periodo por el cual tenga opción a seguir arrendando dicho bien.

1.11 AÑOS DE VIDA UTIL ESTIMADOS

Es el periodo que se espera duren los bienes de uso nuevos al ingresar a prestar servicio de una empresa.

Los bienes mantenidos bajo arrendamiento financiero y/u operativo, se deprecian en función a los años de vida útil estimados.

1.12 BIENES ARRENDADOS

Son los bienes (Muebles, Maquinaria, Vehículos etc.) sujetos a contrato de arrendamiento.

1.13 CANON DE ALQUILER

Es el pago de un alquiler (Renta o Arrendamiento) periódico mientras este en vigencia el contrato de arrendamiento.

1.14 INGRESOS DIFERIDOS POR ARRENDAMIENTOS

Es el diferencial entre el costo del arrendamiento según contrato, respecto al valor en libros del bien, considerado como ingreso a realizarse a partir de la fecha de suscripción del contrato por parte del arrendador.

2 TRATAMIENTO CONTABLE DEL ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Para una adecuada interpretación de la parte contable, a continuación se incluye el tratamiento contable para el arrendador y arrendatario.

2.1 En los estados financieros del arrendador

Un arrendamiento de capital debe exponerse en los estados financieros del arrendador mediante el registro de una cuenta por cobrar, equivalente al valor total del contrato (Valor

justo). Además deberán reconocerse los ingresos diferidos correspondientes, durante el tiempo de vigencia del contrato de arrendamiento regularizándolos periódicamente.

2.2 Estados financieros del arrendatario

Al transferirse sustancialmente los riesgos y beneficios, un arrendamiento de capital debe exponerse en los estados financieros del arrendatario al inicio del arrendamiento mediante el registro de una cuenta de activo sujeta a depreciación y su contrapartida, una cuenta de pasivo por el valor total del contrato (Valor justo).

Si bien realmente el contrato de arrendamiento no otorga al arrendatario la propiedad del activo arrendado, en caso del arrendamiento financiero, la sustancia y la realidad financiera es que el arrendatario recibe los beneficios económicos por la utilización del bien arrendado durante la mayor parte de su vida útil a cambio de obligarse a pagar, por ese derecho, una cantidad similar a su valor justo más costos incidentales necesarios.

3. TRATAMIENTO CONTABLE DEL ARRENDAMIENTO OPERATIVO

Para una adecuada interpretación de la parte contable, a continuación se incluye el tratamiento contable para el arrendador y arrendatario.

3.1 En estados financieros del arrendador

Un arrendamiento operativo debe exponerse en los estados financieros del arrendador mediante el registro de una cuenta de activo sujeta a depreciación por el valor del costo del bien. En cambio los alquileres cobrados se incluyen en una cuenta de ingreso durante el periodo del arrendamiento.

3.2 En estados financieros del arrendatario

Un arrendamiento operativo debe exponerse en los estados financieros del arrendatario mediante el registro de una cuenta de gastos por el valor del alquiler según contrato mientras este en vigencia el mismo.

VIGENCIA

Este borrador de Norma entra en vigencia a partir del 1 de marzo de 1997.

CASO PRACTICO DE REFERENCIA

Para demostrar su aplicación práctica de la Norma de Contabilidad No. 10 titulada Tratamiento Contable de los Arrendamientos y poder de esta manera observar objetivamente las diferencias entre arrendamiento financiero y el operativo, se plantea el siguiente supuesto:

1ro. de enero de 1993 Almacenes la Estrella suscribe contrato de arrendamiento con Financiera El Mundo S.A., cuyo Contrato de Arrendamiento estipula lo siguiente:

Descripción del bien:	Movilidad marca Toyota
Costo total del arrendamiento:	\$us. 15.000.-
Canon del alquiler anual anticipado:	\$us. 5.000.-
Cuota adicional en caso de compraventa:	\$us. 3.000.-
Plazo de vigencia del contrato :	3 años
Años de vida útil estimados del bien:	5 años

Precio de venta al contado: \$us. 12.000.-

1.- Arrendamiento Financiero

1.1. Registros contables del arrendador (Financiera El Mundo) S.A.

Registros del arrendador para el primer año del contrato:

Por la compra del bien para arrendamiento:

Precio según factura \$us. 12.000.- x Bs. 4.08 = Bs. 48.960.-

El registro a practicarse es: 01/01/93

Vehículos automotores 42.595.00

Crédito fiscal 6.365.00

Banco Nal. S.A. 48.960.00

Para registrar la compra de una movilidad, a ser arrendada por almacenes Estrella S.A.

Por la entrega del bien en arrendamiento, primeramente deben efectuarse los siguientes cálculos:

Valor de Contrato \$us. 15.000.00 x Bs. 4.08 = 61.200.00

Valor en libros del bien \$us. 10.440.00 x Bs. 4.08 = 42.595.00

Ingresos a ganar en tres años: \$us. 4.560.00 18.605.00

(1993,1994 y 1995)

Valor de contrato \$us. 15.000.00 x Bs. 4.08 = 61.200.00

Cobro alquiler 1er año \$us. 5.000.00 x Bs. 4.08 = 20.400.00

Alquileres a ganar 2 años \$us. 10.000.00 x Bs. \$.08 = 40.800.00

Impuesto al valor agregado

13% sobre \$us. 15.000.00 = \$us. 1.950.00 x Bs. 4.08 = Bs. 7.956.00

13% sobre \$us. 5.000.00 = \$us. 650.00 x Bs. 4.08 = Bs. 2.652.00

Impuestos a pagar en dos años

(1994 y 1995) \$us. 1.300.00 x Bs. 4.08 = Bs. 5.304.00

Ingresos por arrendamientos

Ingresos a ganar en 3 años \$us. 4.560.00 x Bs. 4.08 = Bs.18.605.00

Impuestos a pagar 3 años \$us. 1.950.00 x Bs. 4.08 = Bs. 7.956.00

\$us. 2.610.00 x Bs. 4.08 = Bs.10.649.00

Menos :

Ingreso por cobro de alquiler

correspondiente al 1er año \$us. 870.00 x Bs. 4.08 = Bs. 3.550.00

Ingresos a ganar en 2 años

(1994 y 1995) $\$us. 1.740.00 \times Bs. 4.08 = Bs. 7.099.00$

Los registros a practicarse son:

01-01-93	Arrendamientos por cobrar	40.800.00	
	Almacenes la Estrella S.A.		
	Caja	20.400.00	
	Vehículos automotores	42.595.00	
	Ingresos por arrendamientos	3.550.00	
	Débito Fcal IVA	2.652.00	
	Ingresos Dif.por Arrendamientos	7.099.00	
	Débito Fcal.Diferido	5.304.00	

Para registrar la entrega del vehículo Toyota seg.documentacion

01-01-93	Impto.a las transacciones	612.00	
	Imptos a las Transac.por Pagar		612.00

Para devengar el Impto.correspondiente al canon de alquiler.

Por la actualización de valores al 31-12-93

Arrendamientos por cobrar	$\$us. 10.000.00 \times Bs. 4.45 = Bs. 44.500.00$
Arrendamientos por cobrar	$\$us. 10.000.00 \times Bs. 4.08 = Bs. \underline{40.800.00}$
	Bs. 3.700.00

Ajuste por inflación

Débito Fcal. Diferido	$\$us. 1.300.00 \times Bs. 4.45 = Bs. 5.785.00$
Débito Fcal. Diferido	$\$us. 1.300.00 \times Bs. 4.08 = Bs. \underline{5.304.00}$
	Bs. 481.00

Ajuste por inflación:

Ingresos diferidos por arrendamientos	$\$us. 1.740.00 \times Bs. 4.45 = Bs. 7.743.00$
	$\$us. 1.740.00 \times Bs. 4.08 = Bs. \underline{7.099.00}$
_Ajuste por inflación	Bs. 644.00

Los registros a practicarse son:

31-12-93	Arrendamientos por cobrar	3.700.00	
	Alm. La Estrella S.A.		
	Ajuste por Infl. y T.B.		3.700.00

Para registrar la reexpresión de valores al cierre del ejercicio.

A continuación presentamos los registros inherentes al arrendador para el segundo año del contrato (1ro. de enero de 1994)

Por cobro de alquileres:

Alquiler 2do año \$us. 5.000.00 x Bs. 4.45 = Bs. 22.250.00

Débito Fcal. Diferido

Saldo al 31-12-93 \$us. 1.300.00 = Bs. 5.785.00

Débito Fcal.-IVA alquiler 2do año \$us. 650.00 = Bs. 2.897.00

Impuestos a pagar en 1994 \$us. 650.00 = Bs. 2.893.00

Ingresos diferidos por arrendamientos

Saldo al 31-12-93 \$us. 1.740.00 = Bs. 7.744.00

Ingresos por arrendamiento 2do. Año \$us. 870.00 = Bs. 3.872.00

Ingresos a ganar en 1995 \$us 870.00 = Bs. 3.872.00

Los registros a practicarse son:

01-01-94	Caja	22.250.00	
	Débito Fcal.Diferido	2.892.00	
	Ingresos Dif.por Arrendamientos	3.872.00	
	ArrendamientosporCobrar		22.250.00
	Alm. La Estrella		
	DébitoFcal.IVA		2.872.00
	IngresosporArrendamientos		3.872.00

Para registrar la 2da. Cuota del alquiler por arrendamiento

01-01-94	Impuesto a las Transacciones	668.00	
	Impto.AlasTransacc.porPagar		668.00

Al 31 de Diciembre de 1994 con tipo de cambio de Bs. 4.70 por unidad de dólar estadounidense se efectuara las reexpresiones bajo la metodología del año anterior, razón por la cual no requerimos presentar tales registros.

El 1ro de enero de 1995 se procederá contabilizar el cobro del alquiler correspondiente al tercer año del contrato de arrendamiento. Fecha en la cual, las cuentas Arrendamientos por Cobrar,

Débito Fiscal diferido e Ingresos Diferidos por Arrendamientos quedaran con saldo cero.

Al 31 de diciembre de 1995 habrá concluido el contrato de arrendamiento suscrito el 1ro de enero de 1993, razón por la cual Almacenes La Estrella S.A. gira el cheque No, 678 del Banco La Paz S.A. por Bs. 14.820.00 equivalentes a \$us. 3.000.00 al tipo de cambio de Bs. 4.94 por unidad de dólar estadounidense que corresponden a la cuota adicional estipulada según contrato en favor de Financiera El Mundo S.A.

Los registros a practicarse son: 21-12-95

Caja	14.820.00	
Ingresos por arrendamientos		12.893.00
DébitoFcal. IVA		1.927.00

Para registrar el cobro de la cuota adicional, del arrendamiento con Almacenes La Estrella

31-12-95	Impuesto a las Transacciones	445.00	
	Impto. A las Transacc.por pagar		445.00

Con lo que hemos demostrado el tratamiento contable que aplica el arrendador.

1.2 Registros contables del arrendatario (Almacenes La Estrella)

Registros del arrendador para el primer año del contrato:

Por la recepción del bien en arrendamiento:

Valor de contrato \$us. 15.000.00 x Bs. 4.08 = Bs. 61.200.00

Pago alquiler 1er. Año \$us. 5.000.00 x Bs. 4.08 = Bs. 20.400.00

Alquileres a pagar en dos años

(1.994 y 1.995) \$us. 10.000.00 x Bs. 4.08 = Bs. 40.800.00

Impto.al Valor agregado

13% sobre \$us. 15.000.00 = \$us. 1.950.00 x Bs. 4.08 = Bs. 7.956.00

13% sobre \$us. 5.000.00 = \$us. 650.00 x Bs. 4.08 = Bs. 2.652.00

Crédito Fcal. A obtener en 2 años

(1994 y 1995) \$us. 1.300.00 Bs. 5.304.00

Valor de contrato \$us. 15.000.00 x Bs. 4.08 = Bs. 61.200.00

Menos :

13% sobre \$us. 15.000.00 1.950.00 x Bs. 4.08 = Bs. 7.956.00

Valor del bien arrendado 13.050.00 Bs. 53.244.00

El registro a practicarse es :

01-01-93	Bienes arrendados	52.244.00	
	Crédito Fcal.IVA	2.652.00	
	Crédito Fcal. Diferido	5.304.00	
	ArrendamientosporPagar		40.800.00
	Financiera El mundo S.A.		
	BancoLaPazS.A.		20.400.00

Para registrar el arrendamiento de una movilidad Toyota.

Por la actualización de valores al cierre del ejercicio.

Arrendamientos por pagar	\$us. 10.000.00 x Bs. 4.45 = Bs. 44.500.00
Arrendamientos por pagar	\$us. 10.000.00 x Bs. 4.08 = Bs. <u>40.800.00</u>
Ajuste por inflación	3.700.00

Crédito Fiscal Diferido	\$us. 1.300.00 x Bs. 4.45 = Bs. 5.785.00
Crédito Fiscal Diferido	\$us. 1.300.00 x Bs. 4.08 = Bs. <u>5.304.00</u>
Ajuste por inflación	Bs. 481.00

Bienes arrendados	\$us. 13.050.00 x Bs. 4.45 = Bs. 58.073.00
Bienes arrendados	\$us. 13.500.00 x Bs. 4.08 = Bs. <u>53.244.00</u>
Ajuste por inflación	4.823.00

Los registros a practicarse son:

31-12-93	Ajuste por Infl. y T.B.	3.700.00	
	Arrendamiento por Pagar		3.700.00
	Para registrar la reexpresión de valores en función a las fluctuaciones		
31-12-93	Crédito Fcal.Diferido	481.00	
	Ajuste por Infl. y T.B.		481.00
31-12-93	Bienes arrendados	4.829.00	
	Ajuste por Infl. y T.B.		4.829.00

Para registrar la reexpresión de valores al cierre del ejercicio

Por la depreciación del bien declarado:

El procedimiento que aplicamos en esta estricta sujeción a norma contable puesto que la norma jurídica no permite y la depreciación deberá formar parte de los gastos no deducibles.

31-12-93	Depreciación bienes arrendados	11.615.00	
	Depreciación Acumulada Bienes arrendados		11.615.00

A continuación presentamos los registros inherentes al arrendatario para el 2do año de contrato (1ro de enero de 1994).

Por pago de alquileres:

Alquiler 2do. Año : \$us. 5.000.00 x Bs. 4.45 = Bs. 22.250.00

Crédito Fcal. Diferido

Saldo al 31-12-93 \$us. 1.300.00 = Bs. 5.785.00

Crédito Fcal. Iva 2do, año \$us. 650.00 = Bs. 2.892.00

Crédito Fcal. A obtener en 1994 \$us. 650.00 = Bs. 2.893.00

Los registros a practicarse son:

01-01-94	Arrendamientos por pagar	22.250.00	
	Financiera El Mundo		
	Crédito Fcal. IVA	2.892.00	
	Banco La Paz		22.250.00
	Crédito Fcal. Diferido		2.892.00

Para registrar el pago del canon de alquileres del 2do. Año.

Al 31 de diciembre de 1994 con tipo de cambio de Bs. 4.70 por unidad de dólar estadounidense, se efectuara las reexpresiones bajo la metodología del año anterior, razón por la cual no requerimos presentar tales registros.

El 1ro de enero de 1995 se procederá a contabilizar el cobro del alquiler correspondiente al tercer año del contrato de arrendamiento, Fecha en la cual, las cuentas Arrendamiento por pagar y Crédito Fiscal Diferido, quedara con saldo cero.

Al 31 de diciembre de 1995 habrá concluido el contrato de arrendamiento suscrito el 1ro de enero de 1993, razón por la cual Almacenes La Estrella S.A. gira el cheque No. 678 del banco de La Paz S.A., por Bs. 14.820.00 equivalentes a \$us. 3.000.00 que corresponden a la cuota adicional estipulada según contrato en favor de Financiera El Mundo S.A.

Saldos actualizados según mayor al 31-12-95.

Bienes arrendados	\$us. 13.050.00 x Bs. 4.94	= Bs. 64.467.00
Depreciación acumulada	\$us. 7.830.00 x Bs. 4.94	= Bs. 38.680.00
Pago cuota adicional	\$us. 3.000.00 x Bs. 4.94	= Bs. 14.820.00
Crédito Fcal. Iva	\$us. <u>390.00</u> x Bs. 4.94	= Bs. <u>1.927.00</u>
Valor neto cuota adicional	\$us. 2.610.00 x Bs. 4.94	= Bs. 12.893.00

NC. No.11

INFORMACION ESCENCIAL REQUERIDA PARA UNA ADECUADA EXPOSICION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

1.- INFORMACION MINIMA REQUERIDA

Los Estados Financieros y sus Notas deben incluir información sobre:

Los recursos económicos y financieros de la empresa, sus obligaciones y su patrimonio.

Los cambios en el patrimonio de la empresa

El desempeño de la empresa durante un periodo, medido a través de los resultados y sus componentes.

El como obtiene sus recursos financieros y en que los aplica

Aspectos que afecten la liquidez y solvencia de la empresa

Explicaciones y comentarios de la gerencia que ayuden a mejorar la comprensión de la información provista como ser:

1.- Criterios contables empleados para preparar la información

2.- Supuestos adoptados para efectuar estimaciones relativas a dicho proceso

2.-PRESENTACION DE LA INFORMACION

La información anteriormente indicada se debe expresar mediante los Estados Financieros básicos y las Notas relativas a los mismos.

3.-CONCEPTOS

Estado Financieros Básicos

Son el conjunto de documentos contables que en forma resumida, de acuerdo con normas de contabilidad aceptadas en la República de Bolivia, proporcionan información en términos de unidades monetarias, referidas a la situación patrimonial y financiera de las empresas (entidad) a una determinada fecha, los resultados obtenidos por un determinado tiempo de trabajo, la evolución de su patrimonio y los cambio en su situación financiera.

Los estados financieros deben ser comparativos y expresados en moneda constante, considerando la naturaleza de la información suministrada y si la parte de ella que se refiere a ejercicios anteriores sigue teniendo importancia para los usuarios de los estados financieros.

Los estados financieros básicos son:

- Balance General
- Estados de Ganancias y Pérdidas (Estado de Resultados)
- Estado de Evolución del Patrimonio (Incluye el de Resultados Acumulados)
- Estado de Flujos de Efectivo
- Notas a los Estados Financieros

De acuerdo a normas de Contabilidad, la información financiera sobre una empresa (entidad) que se proporciona a los usuarios internos ó externos de la misma forma debe ser: **Clara, Veraz, Precisa y Completa**. Estos requisitos se logran a través de los Estado Financieros básicos que incluyen la información esencial y de estados adicionales denominados Notas a los Estados Financieros que se definen como. Información adicional a los Estados Financieros, que aclara completa y complementa la contenida en los mencionados Estados Financieros, dando cumplimiento al principio contable de exposición. De acuerdo a su contenido las Notas pueden ser descriptivas (narrativas) y de detalle (anexos) y al igual que los Estados Financieros, preparación es de responsabilidad de la entidad que los emite.

3.1 Balance General

Es un estado básico, estático que proporciona información sobre la situación patrimonial y financiera de la entidad, afectada por sus recursos, su estructura, liquidez y solvencia, así como por factores externos, a una fecha determinada. Incluye los elementos Activo, Pasivo y Patrimonio.

3.2 Estado de Ganancias y Pérdidas (de Resultados)

Es un estado básico, dinámico que proporciona información sobre la rentabilidad de la entidad y su capacidad de generar flujos de efectivo, por un ejercicio determinado. Incluye elementos e Ingresos Operativos, Costos, Gastos Operativos y otras partidas no operativas.

3.3 Estado de Evolución del Patrimonio

Es un Estado básico dinámico que proporciona información sobre las variaciones ocurridas en el Patrimonio de la entidad por un ejercicio determinado. Incluye los elementos de Capital, Reservas y Resultados Acumulados.

3.4 Estado de Flujos de Efectivo (Cambios en la Posición Financiera)

Es un Estado básico, dinámico que expone el flujo (embolsos y desembolsos) del efectivo y equivalentes ó los cambios en los recursos de la entidad, originados en actividades de operación, inversión y financiamiento durante un ejercicio determinado.

4.- COMPONENTES DEL BALANCE GENERAL

4.1 Activo

Incluye Bienes, Derechos y Valores negociables controlados por la entidad como resultados de eventos pasados, cuyos beneficios económicos futuros se espera que fluyan hacia la misma. Estos recursos deben poseer un costo ó valor que pueda ser medido confiablemente, pueden ser productivos ó convertibles en efectivo ó su equivalente y poseer forma física ó intangible.

Existen varias formas de clasificar las cuentas del Activo en el Balance General, siendo la más utilizada para fines de exposición la que tiene como base el tiempo de su posible conversión en efectivo. Bajo esta forma, las que se convierten en un tiempo menor ó igual a un año se clasifican como **Activo Corriente** y las que son convertibles en tiempo mayor a un año se clasifican, como **Activo no Corriente**.

El Activo también incluye un grupo de cuentas que resumen operaciones de naturaleza especial, pues no constituyen ni bienes ni derechos de la empresa si no más bien una gasto a ser aplicado a las operaciones futuras y se agrupan bajo el rubro **Cargos Diferidos**.

4.2 Pasivos

Refleja las obligaciones de la empresa originadas en eventos pasados. Generalmente el pago de las mismas se espera resulte de un egreso de recursos de la empresa.

Esta obligaciones deben ser medidas razonablemente y pueden ser legalmente exigibles ó no como ser el reconocimiento de un ablación antes de que sea efectivamente exigible.

Al igual que las cuentas de Activo, cuando se las clasifica por el tiempo del posible pago, serán corrientes ó no corrientes, según sean mayores a un año.

Como el Activo, en el Pasivo se incluyen operaciones que representan ingresos a ser aplicados a operaciones futuras y que se reconocen como Créditos Diferidos, Si bien las cuentas del rubro tienen saldo acreedor, no constituyen pasivos para la empresa.

4.3 Patrimonio

Corresponde al diferencias de todos los activos una vez deducidos todos los pasivos, El Patrimonio está constituido por los aportes de los inversionistas, las reservas constituidas (legales y/o estatutarias) y los resultados de sus operaciones.

4.4 Ingresos

Corresponden a los incrementos de los beneficios económicos, ocurridos durante el periodo contable en forma de incrementos de Activos ó disminuciones de Pasivos que resulten en aumentos de Patrimonio, diferentes a aquellos provenientes de aportes por parte de los inversionistas. Estos Ingresos deben ser realizados con un grado suficiente de certeza.

4.5 Gastos

Corresponden a las disminuciones de los beneficios económicos ocurridos durante el periodo contable en forma de salidas ó desvalorizaciones de activos, ó por asumir obligaciones que resultan en disminuciones de Patrimonio, diferentes a las relacionadas con las distribución de las utilidades a los propietarios y otras disminuciones de Capital. Estos gastos deben ser medidos sobre bases confiables y reconocidos en cuanto se los reconoce.

5.- REVELACIONES EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

5.1 Sin que el siguiente detalle sea limitativo, de acuerdo con el tipo de industria ó negocio, las Notas aclaratorias a los Estados Financieros deben referirse a:

- Identificación
- Constitución legal y naturaleza de las actividades de la entidad
- Principales prácticas y contables
- Composición de rubros significativos
- Restricciones sobre el tipo y/o Patrimonio
- Hechos posteriores
- Efectos de la inflación
- Posición neta de cambio
- Contingencias

Las partidas significativas deben exponerse individualmente sin ser compensadas con otras partidas de saldos contrarios.

Las partidas regularizadoras de valor (Previsiones, Depreciación y/o Amortización Acumulada), deben exponerse en el Activo, disminuyendo el valor de la partida correspondiente.

Todos los Estados Financieros deben ser firmados por profesional idóneo y los responsables de la entidad.

5.2 Para facilitar la lectura de los Estados Financieros, se mencionan las siguientes reglas relativas a la preparación de las Notas.

- a) Agruparlas en una sola sección de los Estados Financieros
- b) Asignarles título
- c) Numerarlas correlativamente
- d) Referenciarlas con los Estados Financieros
- e) Ordenarlas de tal manera que faciliten su lectura en forma conjunta con los Estados Financieros
- f) Si fuera necesario, las cifras y clasificaciones de partidas en los Estados Financieros, deben complementarse con información adicional para mejorar su interpretación.

6.- EJEMPLOS DE INFORMACION

6.1 De revelaciones generales

Debe mostrarse la razón social ó denominación de la empresa (entidad), el país en el cual se constituyó, la fecha del Balance General y el periodo cubierto por los Estados Financieros. Debe describirse la naturaleza e las actividades de la empresa, la forma legal de ésta y la moneda en la cual se expresan los Estados Financieros, si estos datos no son evidentes de otra manera, teniendo en cuenta las normas contables específicas para el tipo de industria, actividad ó transacción.

6.2 De revelaciones sobre el Balance General

- a) **Restricciones a los derechos de propiedad sobre los activos**
- b) **Garantías otorgadas respecto a Pasivos**
- c) **Los métodos de establecer Previsiones para Indemnizaciones y otros planes de retiro**
- d) **Activos y Pasivos contingentes, cuantificados si es posibles**
- e) **Fondos comprometidos para futuras erogaciones capitalizables**
- f) **Activos Corriente:**

Efectivo en Caja y Bancos (Deben revelarse las restricciones a este rubro, cuando corresponda.

Inversiones temporarias (debe revelarse el valor de mercado si es diferente a la cifra que se muestra en los Estados Financieros)

Cuentas por Cobrar:

Documentos y Cuentas por Cobrar comerciales

Cuentas por Cobrar a funcionarios y accionistas

Cuentas por cobrar a empresas relacionadas

Otras cuentas por cobrar y pagos anticipados

Inventarios

g) Activo no Corriente

Cuentas por Cobrar a Largo Plazo

Inventarios no corrientes

Inversiones permanentes

Bienes de uso (Activo Fijo)

Cargos diferidos

h) Pasivo Corriente

Obligaciones bancarias y financieras

Porción corriente de Pasivos a Largo Plazo

Cuentas por Pagar

Documentos y Cuentas por Pagar comerciales

Cuentas por Pagar a funcionarios y accionistas

Cuentas por Pagar a empresas relacionadas

Obligaciones fiscales y sociales

Otras cuentas por pagar, Provisiones y Cobros anticipados

i) Pasivo no Corriente

Obligaciones bancarias y financieras con y sin garantía

Obligaciones con empresas relacionadas

Debe revelarse; tipos de garantías, tasas de interés, plazos de pagos, cláusulas compromisos, subordinadas y subrogaciones, condiciones de convertibilidad y los importes no amortizados de primas ó descuentos

Previsión para indemnizaciones al personal

Otros a Corto Plazo

j) Las partidas importantes incluidas en otros Pasivos y en Provisiones y acumulaciones deben revelarse por separado.

k) Créditos diferidos

l) Patrimonio

a) Capital pagado (según constitución legal de la empresa ó entidad)

b) Reservas

c) Resultados acumulados

En el caso de Sociedades Anónimas debe revelarse

- d) Capital pagado, número, clase, valor nominal de acciones autorizadas, emitidas y en circulación
- e) Capital aún no pagado
- f) El movimiento de las cuentas de Capital Social durante el periodo
- g) Los derechos, preferencias y restricciones con respecto a la distribución de dividendos y al reembolso de Capital

6.3 De revelaciones sobre el Estado de Ganancias y Pérdidas (Estado de Resultados)

- m) Ventas u otros Ingresos de Operación
- n) Costo de Ventas
- o) Depreciaciones y Amortizaciones
- p) Gastos Administrativos
- q) Gastos de Comercialización
- r) Gastos Financieros
- s) Resultado del Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes
- t) Otros Ingresos de Operación
- u) Ingresos (Egresos) no operativos
- v) Resultados de las transacciones
- w) Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas

7.- Información Financiera Complementaria

Concepto

Cada empresa (entidad), además de la información contable obligatoria que emite a través de los Estados Financieros y sus Notas, puede preparar información adicional constituida por datos necesarios para ciertos usuarios de los Estados Financieros y no para la generalidad de ellos. Por lo tanto, su preparación no tiene carácter de obligatoriedad para dar cumplimiento a Normas Contables.

En general tenderá a posibilitar un mejor análisis de los Estados Financieros de la empresa (entidad).

Esta información podría ser preparada por requerimientos de:

- a) Determinada normas legales ó institucionales
- b) Entidades Financieras acreedoras de la empresa(entidad)
- c) Accionistas y otros usuarios

Contenido

El contenido de la información financiera complementaria, estará determinado por las necesidades de los usuarios que la requieran.

NC. No.12

TRATAMIENTO CONTABLE DE OPERACIONES EN MONEDA EXTRANJERA CUANDO COEXISTEN MAS DE UN TIPO DE CAMBIO

1.1 Objetivos

Para el propósito de preparar los Estados Financieros de una empresa, el objetivo de la conversión de monedas es el de medir y expresar en pesos bolivianos y de conformidad con principios contables generalmente aceptados en Bolivia, los Activos, Pasivos, Ingresos ó Gastos que se hallan denominados en divisas. Por consiguiente, este informe establece normas de contabilidad financiera para la contabilización de transacciones en monedas extranjeras, con especial énfasis en las conversiones de monedas extranjeras a bolivianos.

1.2 Efecto de las modificaciones en las tasas de cambio

La tasa de cambio, es la relación entre la unidad de una moneda determinada (en nuestro caso el peso boliviano) y el monto de otra moneda. Así el tipo de cambio único del dólar hasta el 30 de Julio de 1981, era de un peso boliviano por cuatro centavos de dólar (por comodidad se acostumbra decir que \$b 25.- equivalen \$us. 1.-). En esta última fecha se promulgó el Decreto Supremo No. 18530 que dispone el control de divisas por parte del Banco Central de Bolivia, lo cual da lugar a que en el mercado paralelo que no es ilegal, la tasa de cambio del peso boliviano disminuyó según los periodos de tiempo que se consideren. La experiencia de mercados paralelos de divisas.

Para reflejar adecuadamente la transacción debe utilizarse la tasa de cambio efectivamente pagada.

1.3 Necesidad de la conversión

Si una empresa realiza una transacción inmediata ó que requiera una paga posterior en moneda extranjera, es necesario convertirla a la moneda local para registrar la transacción e incorporarla posteriormente a los Estados Financieros, los cuales según el Art. 41 del Código de Comercio deben expresar los valores en moneda nacional.

1.4 Transacciones en divisas

Una empresa puede hallarse involucrada en varios tipos de transacciones que requieren su liquidación en divisas, entre ellas:

- Comprar ó vender al contado al crédito mercancías ó servicios cuyos precios se hallan fijados en divisas.
- Prestarse ó prestar fondos en divisas, cuyos pagos deban realizarse también en moneda extranjera.
- Comprar, vender ó mantener fondos en divisas.
- Ser parte de un contrato a futuro en moneda extranjera

1.5 Etapas de cada transacción

A su vez, las transacciones en divisas pueden abarcar tres etapas:

- 1.- La conversión necesaria para registrar la transacción en la fecha en la cual esta ocurra.

Ajuste posteriores de la porción no liquidada de la transacción por ejemplo, el monto aún pendiente de una deuda, para reflejar la tasa de cambio corriente en las fechas de los Estados Financieros, cuando estos se preparan entre la fecha de la transacción y la fecha de su liquidación final.

2.- Conversión de las divisas a moneda local en la fecha de su liquidación.

a) Registro de la conversión en la fecha de la transacción

En la fecha de la transacción es preciso medir y registrar en moneda local el monto de los bienes ó servicios comprados y vendidos ó en su caso, el monto del préstamo recibido ó concedido y el de la correspondiente deuda ó acreencia de la empresa.

En pesos bolivianos, el monto pendiente de pago en una importación ó préstamo recibido ó el monto pendiente de cobro en una exportación ó préstamo otorgado, se verá afectado por cualquier modificación en la tasa ó tasas de cambio entre el peso boliviano y la divisa. En consecuencia, existe la posibilidad de que surja una ganancia ó una pérdida por la diferencia de cambio.

b) Ajuste para los Estados Financieros

Si una transacción en moneda extranjera no ha sido completamente liquidada cuando la transacción ocurre, los Estados Financieros que se preparen deben registrar los saldos deudores u acreedores pendientes en dicha moneda. Por ello si un ente tiene una “exposición de cambio” a causa de una cuenta por pagar ó una cuenta a cobrar que requieran liquidarse en divisas, los efectos que pudieran surgir de la misma deben contabilizarse a la fecha de preparación de los estados. Sin embargo, cuando existen dos ó mas tasas de cambio diferentes, es posible que al elaborar los Estados Financieros no se conozca, con exactitud, que tipo de cambio será el que se utilice en la liquidación efectiva de la cuenta.(Si se obtienen divisas del Banco Central, la tasa de cambio será diferente de la que se aplica si las divisas se originan del mercado paralelo).

En este caso será necesario mantener la cuenta contabilizada al tipo de cambio original. Sin embargo, si hubiera un conocimiento cierto del tipo de cambio que se utilizará para liquidar la operación, se deberá hacer el ajuste correspondiente.

Por otra, es necesario que el ente exponga en una nota a sus Estados Financieros, la situación cambiara a dicha fecha.

c) Conversión en la fecha de liquidación

En la fecha de liquidación (pago ó cobranza) de una cuenta en divisas es necesario adquirir ó disponer de divisas existentes en el Activo de la empresa para pagarla ó recibir divisas del deudor. En ambos casos, la conversión debe realizarse a la tasa de cambio aplicable a la operación de acuerdo a la fuente de donde provengan las divisas. Es decir, si son divisas provenientes del Banco Central se utilizará el tipo de cambio fijado por este y si son divisas provenientes del mercado paralelo, se contabilizará el precio efectivamente pagado por las mismas.

2.- Procedimientos recomendables

Las transacciones en divisas y su conversión a moneda nacional deben recibir el tratamiento

contable que se señala en los párrafos siguientes:

2.1 La compra de divisas ya se trate de las adquiridas a través del sistema bancario ó del mercado paralelo, se contabilizará al precio efectivamente pagado y en su fecha de adquisición. Igualmente, la venta de las divisas se contabilizará en la fecha de venta y a su precio de venta efectivo.

2.2 Las divisas adquiridas a diferentes valores, deberán mantenerse dentro del capítulo de disponibilidades y su valuación deberá responder a algunos de los criterios utilizables para la contabilización de bienes de naturaleza análoga adquiridos a distintos precios. Es decir, se utilizará el precio promedio, el de Primero Entrado – Primero Salido (PEPS) ó el Ultimo Entrado – Primero Salido (UEPS). A la fecha de los Estados Financieros, se tendrá en cuenta el principio de Costo ó Mercado, el que sea menor.

2.3 Si las divisas son utilizadas para la adquisición de otros bienes ó del Activo, se operará la transferencia contable entre las disponibilidades utilizadas y los Inventarios, Activos Fijos y otros bienes incorporados. Es decir no se producen diferencias de cambio con esta utilización de divisas.

2.4 Si las divisas fueran utilizadas para el pago de gastos, se contabilizarán a los mismos valores en que se descargan las disponibilidades en divisas, no produciéndose, por lo tanto diferencias de cambio.

2.5 Si las divisas son utilizadas para la cancelación de Pasivos en moneda extranjera y estos Pasivos estaban contabilizados a un tipo de cambio diferente al de las divisas que se utilizan para su cancelación, se producirá una diferencia de cambio cuyo tratamiento contable será el indicado en la Recomendación No. 2 del Consejo Técnico de auditoría y Contabilidad.

2.6 Cuando deban valuarse los saldos de las Cuentas por Cobrar y por Pagar en monedas extranjeras y oficialmente no exista una deposición que indique, que para dichas operaciones deberá recurrirse al mercado paralelo de divisas, la valuación de estas cuentas deberá efectuarse en base al tipo de cambio oficial vigente a la fecha de los Estados Financieros. En estos casos, en una nota a dichos estados se deberá dejar claramente explicada la situación cambiara existente y la posibilidad de que las cuentas sean liquidadas al tipo de cambio oficial.

Sin embargo, si hubiera un conocimiento cierto del tipo de cambio que se utilizará par liquidar la operación, se deberá hacer el ajuste correspondiente, en cuyo caso será de aplicación la Recomendación No. 2 del Consejo Técnico de Auditoria y Contabilidad. Además y como ya es de práctica habitual deberá incluirse una nota que señale la “exposición de cambio” a la misma fecha.

NOTA

Las presentes normas, han sido extractadas de las resoluciones emanadas del Consejo Técnico Nacional de Auditoria y Contabilidad de Bolivia.

Todas las recomendaciones contables transcritas en este Sistema, son de absoluta propiedad del **CTNAC**.

