

CAPITULO II

MARCO TEORICO

Antecedentes de la Investigación

En relación al planteamiento del problema expuesto, se encuentran algunos trabajos que sirven de apoyo para la elaboración de esta investigación, señalando que las mismas, no responden directamente las preguntas planteadas para el desarrollo y cumplimiento de la misma. Es entonces, que encontramos:

Siete de las principales Firmas de Contadores Públicos del mundo, entre las cuales destaca Espiñeira, Sheldon y Asociados, realizaron un “ESTUDIO COMPARATIVO ENTRE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD, EMITIDAS POR EL COMITÉ INTERNACIONAL DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD Y LOS PRINCIPIOS CONTABLES EMITIDOS EN VENEZUELA”. Dentro de este estudio también se abarca la comparación entre 53 países y las NIC y fue hecho en el año 2000. Esto fue distribuido en Venezuela a las Firmas miembros del CEVA (Consejo Empresarial Venezolano de Auditoría) el cual agrupa a las 16 Firmas de Contadores más importantes de Venezuela. Dicho estudio concluyó que la aplicación de las NIC debía ser evidente en todo el mundo, sin embargo y a pesar de su aceptación, el camino no era fácil sobre todo en los países iberoamericanos donde su legislación aun no supone su aplicación o adaptación a pesar de las recomendaciones hechas por las

organizaciones, los países, los mercados de valores y las empresas que ya las adoptaron.

En Abril del 2002, el Banco Interamericano de Desarrollo en cooperación con el Foro Internacional para el Desarrollo de Contabilidad (IFAD), llevó a cabo un Seminario titulado “IMPLEMENTACIÓN DE ESTANDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA”. Antonio Carlos Nasi, Presidente de la Asociación Interamericana de Contabilidad (IAA) expuso la implementación del programa de control de calidad para el servicio de la profesión de la contaduría en América. Nasi afirma que a pesar de que en América y en la Unión Europea existe el convencimiento de la necesidad de una armonización contable internacional, es necesaria la aplicación de proyectos de educación de alta calidad. Si la idea es lograr una adopción contable mundial es necesario que la organización internacional competente para elaborar normas contables internacionales cuente con la colaboración de los institutos reguladores de los distintos países miembros, para de esta manera impulsar la utilización de estas normas en los ámbitos nacionales y lograr una convergencia normativa.

Mantilla, S. (2002), profesor de la Pontificia Universidad Javeriana de Colombia, realizó un trabajo titulado “LA ADOPCIÓN DE ESTANDARES, UNA REALIDAD. LOS PROCESOS EN COLOMBIA Y EN EL MUNDO”. En este estudio, Mantilla hace un análisis sobre el estado actual, en Colombia y en el mundo, de la adopción de los estándares de contabilidad. Explica como ha sido el proceso adoptado por Colombia para lograr llevar a la profesión contable a un puerto seguro, pero por las vías tomadas han sido un fracaso para encontrar soluciones eficaces en el campo de la contabilidad.

Asimismo Mantilla expone que por la vía macroeconómica, la adopción de los estándares de contabilidad se hará realidad; pues será la contabilidad, la auditoría y la contaduría cada vez más rigurosas de alta calidad, transparencia y consistencia. Asimismo, el profesor aclara que para lograr estos últimos tres aspectos mencionados, es necesario que Colombia y que

los otros países consideren dos aspectos importantes: el prefacio a los estándares internacionales de presentación de reportes sobre el desempeño financiero, emitido con el fin de establecer objetivos y el debido proceso de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y explicar el alcance, la autoridad y la oportunidad de las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS); y los mejoramientos propuestos a los estándares internacionales de contabilidad, en el cual se propone el mejoramiento a doce estándares y la solución a los problemas propuestos, significando esto un proyecto serio, que busca mejorar sustancialmente los estándares internacionales de contabilidad y adecuarlos a los nuevos requerimientos de la presentación de reportes sobre el desempeño financiero.

Por último, Mantilla concluye de que el proceso de cambio es irreversible, y que a pesar de esto en Colombia se está mirando el cambio con prevención, pero en medio de todo existe la vía macroeconómica en la que se pueden llevar a cabo la adopción de los estándares.

Vásquez, G. (2002), Decano de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma de Bucaramanga (UNAB), en Colombia, llevó a cabo un trabajo titulado “ARMONIZACIÓN CONTABLE Y TRIBUTACION. ANALISIS DEL CASO COLOMBIANO”. Vásquez hace una evaluación conceptual sobre los fuertes impactos que puede tener la economía colombiana, específicamente en los tributos, producto del cambio en los estándares de contabilidad. A partir del análisis realizado Vásquez llega a la conclusión de que los estándares de contabilidad colombianos, no tienen un desarrollo conceptual amplio como para ser comparados con estándares internacionales, pues los estándares Colombianos están desactualizados, ya que no se han incorporado nuevos conceptos en la práctica de la profesión contable. Explica que en Colombia existe imbricación de normas contables y tributarias, haciendo que la llegada a una actualización completa de los estándares de contabilidad, requieran cambios en forma simultánea de todas

las legislaciones, de tal forma que sean armonizados y con efectos predecibles. Termina explicando que el tema de los estándares de contabilidad no son un juego de legislación o una moda sino un problema de economía nacional, que puede ocasionar fuertes impactos en la recaudación tributaria y en la estabilidad de las empresas.

Gil, J. (2004), realizó un trabajo titulado “NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. NORMAS MEXICANAS Y NORMAS ARGENTINAS. COMPARACIÓN Y PROYECCIÓN FUTURA FRENTE A LA GLOBALIZACIÓN”. Gil, buscó en su investigación la forma como Argentina debe actuar frente al proceso de globalización y la necesidad de armonizar contablemente con los grandes centros económicos mundiales. Luego de llevar a cabo su investigación analizando puntos significativos. Gil concluye que el proceso de globalización económica y, por ende, de la contabilidad, es un hecho irrefutable; la decisión de realizar una armonización activa aparece como la opción más adecuada. Por tal motivo es necesaria la participación de todos los sectores de la comunidad contable, para lograr así el marco conceptual argentino. El análisis de las NIC’s es un punto de partida indispensable para no desviarse en el proceso de armonización activo. El análisis realizado sobre las normas mexicanas resulta de interés toda vez que nos da un enfoque de cómo la profesión mexicana logró tener un cuerpo de normas propias pero que tuvieran como guía el cuerpo de normas internacionales. En Argentina se ha abandonado la intención inicial de armonizar en el ámbito regional, para luego armonizar en el ámbito mundial. Y por último afirma que en todo proceso de armonización contable, debe usarse un modelo de equilibrio entre aspectos teóricos conceptuales y aspectos técnicos prácticos.

La Comisión Nacional de Valores (CNV), dentro del Plan Estratégico para adoptar las NICs, creó un Comité de expertos contables integrado por profesionales de la CNV, Banco Central de Venezuela (BCV), Instituto Venezolano de Ejecutivos de Finanzas (IVEF), Federación de Colegios de

Contadores Públicos y algunos entes emisores. Fue María Elina Casañas, Profesora de la Escuela de Administración y Contaduría en la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad Central de Venezuela (UCV), quien comenzó su presentación sobre la "Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC`s) en los mercados de capitales". Así pues, explicó la profesora Casañas que, en el caso de Venezuela, se decidió igualmente adoptar las NIC`s a través de la Federación de Colegios de Contadores Públicos, puesto que los accionistas, inversionistas, gerentes, acreedores y el gobierno, necesitan contar con información financiera confiable que les permita tomar decisiones claras. Asimismo, era importante que la CNV determinara las diferencias entre los principios de contabilidad nacionales y los internacionales. Esto se realiza al responder un cuestionario de 498 preguntas en su primera parte y más de 300 preguntas en una segunda fase, coordinado por el Instituto Iberoamericano de Mercado de Valores. Igualmente, se debían definir las fechas y los entes que se registrarán por estas Normas por lo que, la CNV decidió que a partir del año 2006 serán los entes emisores los primeros en adoptar las mismas, con excepción de las sociedades de corretaje, los emisores del mercado financiero y del mercado de seguros puesto que, Basilea II, contiene cambios de normas internacionales para ellos y a su vez, están regidos por la Superintendencia de Bancos y de Seguros, respectivamente. (www.cnv.gov.ve)

Es necesario aclarar que aún cuando la fecha a partir de la cual se va a iniciar el proceso de cambios es en enero del año 2006, se deben ajustar los estados financieros desde el 2004 y, en consecuencia, hay que definir cuál es ese balance de apertura porque, el balance de cierre del año 2004, vendrá a conformar el primer balance del año 2005.

Antecedentes Históricos de las Normas de Contabilidad

Las Normas de Contabilidad nacieron en Estados Unidos de América, y fue el Accounting Principles Board (APB - Consejo de Principios de Contabilidad), quien emitió los primeros enunciados que guiaron la forma de presentar la información financiera. Pero éste consejo fue desplazado, porque estaba formado por profesionales que trabajaban en bancos, industrias, compañías públicas y privadas, por lo que su participación en la elaboración de las normas era una forma de beneficiar solo las entidades donde laboraban.

En 1972 se establece el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB - Financial Accounting Standard Board) con el objeto de desarrollar normas de Contabilidad Financiera para negocios y empresas no lucrativas. Emitió un sinnúmero de normas que transformaron la forma de ver y presentar las informaciones. A sus integrantes se les prohibía trabajar en organizaciones con fines de lucro y si así lo decidían tenía que abandonar el comité FASB. Solo podían laborar en instituciones educativas como maestros. El FASB emite declaraciones de Normas de Contabilidad Financiera, desarrollando conceptos de contabilidad, para proporcionar una guía en la aplicación de normas, logrando detectar los problemas de la práctica contable.

Conjuntamente con los cambios que introdujo el FASB, se crearon varios organismos, comités y publicaciones de difusión de la profesión contable: American Accounting Association (AAA-Asociación Americana de Contabilidad), Accounting Research Bulletin (ARB-Boletín de Estudios Contables), Auditing Standard Board (ASB-Consejo de Normas de Auditoría), American Institute of Certified Public Accountants (AICPA-Instituto Americano de Contadores Públicos), entre otros.

Al paso de los años las actividades comerciales se fueron internacionalizando y así mismo la información contable, es decir un empresario con su negocio en América, estaba haciendo negocios con un empresario japonés. Esta situación empezó a repercutir en la forma en que las personas de diferentes países percibían los estados financieros, es con esta problemática que surgen las Normas Internacionales de Contabilidad, siendo su principal objetivo la uniformidad en la presentación de las informaciones en los estados financieros, sin importar la nacionalidad de quien los estuviese leyendo o interpretando.

En el seno de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, organismo que agrupa a diversos países en varios continentes, se conformó a mediados de la década que inicia en el año 1970, un equipo de trabajo denominado Comité de Inversión Internacional y de Empresas Multinacionales, cuyos principales propósitos fueron delimitar el tratamiento contable y financiero inherente a empresas transnacionales.

En el continente Europeo se constituyó un organismo que agrupó a una gran cantidad de asociaciones de contadores y de censores jurados de cuentas. Esta asociación, creada en los primeros años de la década que inicia en el año 1950, se denominó Unión Europea de Expertos Contables, Económicos y Financieros (UEC).

Posteriormente se creó, en el año 1958, el Grupo de Expertos Contables de la Comunidad Económica Europea con propósitos de generar armonía en esa región en lo que al tratamiento contable y de auditoría se refiere (en la actualidad, la referida asociación europea se denomina Federación de Expertos Contables). Del mismo modo, destaca en ese continente, como un esfuerzo mancomunado de países de la región, el Programa de Armonización de las Normas de Contabilidad y Presentación de Informes en la Comunidad Económica Europea.

Otro instituto que ha ejercido influencia en el desarrollo internacional de la profesión de la contaduría pública es la Asociación Interamericana de Contabilidad (IAA - Interamerican Accounting Association).

La génesis de todos estos organismos y de las reuniones internacionales de contadores públicos se remonta al año 1906, fecha en la cual se realizó en la ciudad de St. Louis, en Estados Unidos de Norteamérica, el primer Congreso Internacional de Contabilidad.

En el año 1972, en la ciudad de Sydney, Australia, se decidió, en el seno del Congreso Internacional de Contabilidad celebrado en esa fecha, crear el Comité Internacional de Coordinación para Profesión Contable (ICCAP - International Coordination Committee for the Accountancy Profession).

En 1973 nace el International Accounting Standard Committee (IASC-Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) por convenio de organismos profesionales de diferentes países: Australia, Canadá, Estados Unidos, México, Holanda, Japón y otros. Tal organismo es el responsable de emitir las NIC. El IASC es un organismo independiente, perteneciente al sector privado, el cual formula y publica, en interés público, Normas Internacionales de Contabilidad (NIC`s), para que sean seguidas en la presentación de los estados financieros. Además, este organismo se ocupa de promover su aceptación y seguimiento por todo el mundo.

Hasta la fecha el IASC ha completado satisfactoriamente un considerable número de Normas (41 en su totalidad, de las cuales 33 están vigentes), y así ha terminado un programa de trabajo que ha sido acordado conjuntamente con la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO). Dichas NIC son:

- NIC. 01 Presentación de Estados Financieros
- NIC. 02 Inventarios
- NIC. 03 Sustituida por NIC 27 y NIC 28
- NIC. 04 Contabilización de la Depreciación, (Sustituida)
- NIC. 05 Sustituida por NIC 01

- NIC. 06 Sustituida por NIC 15
- NIC. 07 Estado de Flujo de Efectivo
- NIC. 08 Errores fundamentales y cambios en las políticas contables y Estimaciones.
- NIC. 09 Costos de Investigación y Desarrollo (Sus.38)
- NIC. 10 Eventos después de la fecha Balance.
- NIC. 11 Contratos de Construcción
- NIC. 12 Impuestos a las Ganancias
- NIC. 13 Sustituida por NIC 01
- NIC. 14 Información de Segmentos
- NIC. 15 Información efectos en cambios de precios (Eliminada)
- NIC. 16 Propiedades, Planta y Equipos.
- NIC. 17 Arrendamientos.
- NIC. 18 Ingresos.
- NIC. 19 Beneficios a los empleados
- NIC. 20 Contabilidad Subvenciones de empresas gubernamentales
- NIC. 21 Efectos tasa de cambio moneda extranjera.
- NIC. 22 Combinaciones de Negocios (Sust. IFRS 3)
- NIC. 23 Costos por Intereses
- NIC. 24 Operaciones de Partes relacionadas.
- NIC. 25 Contabilidad de Inversiones (Sustituida NIC 39)
- NIC. 26 Contabilidad y reportes para planes de beneficio por retiro.
- NIC. 27 Estados Financieros Consolidados y Contabilización de Inversiones en Subsidiarias.
- NIC. 28 Contabilización en Empresas Asociadas.
- NIC. 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias
- NIC. 30 Información a Revelar en los Estados financieros de Bancos e Instituciones Financieras
- NIC. 31 Información Financiera de los Intereses en Negocios Conjuntos.

- NIC. 32 Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar.
- NIC. 33 Ganancia por Acción.
- NIC. 34 Información Financiera en Fecha Intermedia
- NIC. 35 Operaciones discontinuas, (Sust. IFRS 5)
- NIC. 36 Deterioro en el Valor de los Activos
- NIC. 37 Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes
- NIC. 38 Activos Intangibles
- NIC. 39 Instrumentos financieros: Reconocimiento y Medición
- NIC. 40 Inversiones en Propiedad.
- NIC. 41 Agricultura (Febrero 2001)

El éxito de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's) esta dado porque las normas se han adaptado a las necesidades de los países, sin intervenir en las normas internas de cada uno de ellos. El comité de normas internacionales de contabilidad esta consiente que debe seguir trabajando para que se incorporen la mayoría de los países a las NIC. Pues no todos los países las han adoptado como sus normas de presentación de la información financiera, sino que siguen utilizando los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptado o PCGA. Esta situación provoca que en muchos países, se utilicen tanto las NIC, como los PCGA.

En el año 2001, el IASC fue reestructurado con el nombre de Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB – International Accounting Standards Board), que tiene como objetivo promover la convergencia de los principios contables que usan las empresas y otras organizaciones, de todo el mundo, en su información financiera. A la fecha ha sido el IASB el emisor de la Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS – International Financial Reporting Standards), el cual ha emitido a la fecha seis (6) normas:

- IFRS-1 Aplicación por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera.

- IFRS-2 Pagos basados en acciones.
- IFRS-3 Combinaciones de negocios.
- IFRS-4 Contratos de Seguro.
- IFRS-5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas.
- IFRS-6 Exploración y evaluación de los recursos minerales.

Actualmente son muchos los países que están bajo las NIC (la Unión Europea se incorporó recientemente) y cada día serán menos los que sigan utilizando los PCGA. Existen otros institutos, ubicados en distintas regiones del mundo, que han ejercido gran influencia en lo que respecta al desarrollo y emisión de normas relacionadas con el tratamiento, el resumen, la presentación y el examen de la información contable y financiera.

En el seno de la Organización de la Naciones Unidas se conformó, en el año de 1976, el Grupo de Expertos sobre Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes. El principal objetivo de este grupo fue el de unificar criterios en lo que respecta al tratamiento contable y financiero aplicable a empresas multinacionales. La confrontación del grupo incluyó a distintos tipos de expertos, entre ellos a profesionales de la contaduría.

En el año 1977 se transforma el Comité Internacional de Coordinación para la Profesión Contable en la Federación Internacional de Contadores (Internacional Federation of Accountants (IFAC)), este último organismo con sede en las ciudades de Ginebra y Nueva Cork. En la actualidad, la IFAC es una institución que agrupa a más de un millón de miembros repartidos en distintas asociaciones de contadores de distintos países. Sus propósitos fundamentales son crear las bases normativas internacionales de la profesión de la contaduría pública, fomentar los más altos estándares de calidad en los servicios que presta el contador público y promover el desarrollo normativo internacional en materia contable y de auditoría.

De la IFAC también dependen otros comités. Entre ellos destaca el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría, el cual tiene como principales objetivos desarrollar y emitir normas internacionales de auditoría aplicables al examen de la información financiera, así como emitir otras normas relacionadas; estas últimas referidas básicamente a los servicios de preparación de estados financieros, a los de revisión limitada y a los relacionados con procedimientos convenidos con los clientes.

En Venezuela, el instituto encargado de emitir y dictar las normas de contabilidad es la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV). La FCCPV ha establecido como política, la adaptación, siempre que sea factible, de los principios de contabilidad aceptados en Venezuela a las normas internacionales de contabilidad, con prioridad sobre cualesquiera otros pronunciamientos originados en distintos países.

Al igual que en otros países, el Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela tiene como función, entre otras, la consideración de boletines sobre el tratamiento que se debe dar a los conceptos que integran los estados financieros, para facilitar a los Contadores Públicos y a los distintos interesados en dichos estados, su adecuada interpretación, evitando las confusiones que debilitan la utilidad de la información suministrada.

A la fecha de FCCPV ha emitido 16 declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC's), de las cuales 13 están vigentes. Estas son:

- DPC 0: Normas Básicas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela
- DPC 1: Reevaluación de Activos Fijos (Sustituida)
- DPC 2: Empresas en Etapa Preoperativa
- DPC 3: Impuesto sobre la Renta (Revisada)
- DPC 4: Operaciones en Moneda Extranjera (Sustituida)
- DPC 5: Estado de Cambios en la Posición Financiera (Sustituida)
- DPC 6: Revelaciones

- DPC 7: Método de Participación Patrimonial (Consolidac.)
- DPC. 8: Contingencias
- DPC. 9: Capitalización de Intereses
- DPC 10: Corrección Monetaria (Revisada)
- DPC 11: Estado de Flujo del Efectivo (Revisada)
- DPC 12: Operaciones en Moneda Extranjera
- DPC 13: Costos de Construcción
- DPC 14: Arrendamientos
- DPC 15: Inversiones

Organismos dedicados a la preparación de Normativa Contable

En la actualidad, existen diversos organismos internacionales de contabilidad, que de una u otra forma han influido en el curso de acción que ha tomado la profesión, desarrollando una serie de normas y principios contables, partiendo del objetivo fundamental de los estados financieros, el cual es, suministrar información financiera valiosa y confiable para la toma de decisiones. Entre los organismos internacionales dedicados a preparar, definir y actualizar la normativa contable para el ejercicio del Contador Público en general, encontramos:

Organización Mundial del Comercio y Servicios (OMC)

El 1º de enero de 1995 entró en funciones la Organización Mundial de Comercio (OMC), institución que sustituyó al GATT (General Agreement on Tariffs and Trade – Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio) con el objetivo de impulsar una nueva era en las relaciones comerciales internacionales. La creación de la OMC buscaba conformar un nuevo marco legal para asegurar que las normas comerciales se mantuvieran acordes con la evolución de la economía mundial y su sistema

multilateral de comercio. Ciento veinte países firmaron el acta de fundación después de siete años de negociaciones. Al 1º de enero de 2002 el número de países miembros ascendía a 144. Oficialmente, la OMC se define como un organismo “democrático” que busca “mejorar el bienestar de las poblaciones de sus estados miembros” mediante la liberalización del comercio.

Su objetivo en materia contable:

1. La eliminación de barreras para el libre ejercicio profesional entre los diferentes países.

Instituto Americano de Contadores Públicos
(AICPA.- American Institute of Certified Public Accountants)

El Instituto Americano de Contables Públicos Certificados y sus precursores tiene una historia que remonta hasta 1887, cuando la Asociación Americana de Contables Públicos fue formada. En 1916, la Asociación Americana fue obtenida por el Instituto de Contadores Públicos, el cual para el momento tenía 1.150 socios. El nombre fue cambiado al Instituto Americano de Contables en 1917, permaneciendo con este nombre hasta 1957, cuando fue cambiado al Instituto Americano de Contables Públicos Certificados. Actualmente cuenta 360 mil miembros aproximadamente, entre socios regulares, estudiantes afiliados y miembros internacionales.

Responsable en los Estados Unidos de:

1. Establecer y definir principios contables.
2. Establecer normas profesionales.
3. Emitir y publicar interpretaciones y reglas de ética para proporcionar una guía adicional sobre una conducta ética apropiada.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP)

El reconocimiento oficial del Instituto Mexicano de de Contadores Públicos, A.C., como Federación de Colegios de Profesionistas, fue el 28 de junio de 1977, al obtenerse ante la Dirección General de Profesiones el registro de la primera Federación de Profesionistas de México. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP) es una federación de colegios de profesionistas que agrupa a sesenta colegios y a más de veinte mil contadores públicos de todo el país. El IMCP tiene como objetivo hacer cada día más grande, digna y prestigiosa a la profesión así como también propugnar porque los contadores públicos rindan a la sociedad servicios de la más alta calidad.

El IMCP es responsable en México de:

1. Implantar Normas de actuación profesional.
2. Defender la unificación de criterios.
3. Lograr la implantación y aceptación de normas, principios y procedimientos básicos de ética y actuación profesional.
4. Colaborar en la investigación, desarrollo y discusión de temas contables.

Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB.- Internacional Accounting Standards Board)

En el año 2001 se crea el International Accounting Standards Board (IASB) que ocupa el lugar, a modo de continuación, del International Accounting Standards Committee (IASC) en la emisión de normas contables internacionales. El IASB, es una organización privada con sede en Londres, que depende de International Accounting Standards Committee Foundation. Ésta última está gobernada por una junta integrada por diecinueve miembros. Los objetivos del IASB son:

1. Desarrollar estándares contables de calidad, comprensibles y de cumplimiento forzoso, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable dentro de los estados financieros para ayudar a los participantes en los mercados globales de capital y otros usuarios de la información contable en la toma de decisiones económicas.
2. Cooperar activamente con los emisores locales de estándares de contabilidad con el fin de lograr la convergencia definitiva de normas contables en todo el mundo.

El IASB dispuso adoptar como normas las emitidas por el IASC (NIC), hasta tanto las mismas se modifiquen o reformulen. Las NIC cambian su denominación por International Financial Reporting Standards (IFRS), en castellano se denominan Normas internacionales de Información Financiera (NIIF).

Este hecho no implica sólo un cambio de denominación, éste es el inicio del proceso de globalización contable que concluirá con la fusión de las normas del IASB con las US-GAAP (PCGA de Estados Unidos). En ese camino la Unión Europea adoptó para sus países miembros las normas del IASB a partir de los ejercicios económicos que inicien el 01 de enero de 2005.

Federación Internacional de Contadores
(IFAC.- International Federation of Accountants)

IFAC es una organización de contabilidad nacional profesional que representa a Contadores empleados en el negocio y la industria, el sector público, y la educación, así como grupos especializados en la profesión. Esta conformado por 155 cuerpos de miembros en 113 países, representando a 2 millones de contadores.

Encargada de:

1. Desarrollar y promover la calidad técnica del profesional a través de publicaciones éticas como guía para el Contador Público empleado en cada sector.
2. Preparar Normas de Aplicación Mundial.
3. Proteger el avance de las organizaciones de contabilidad.
4. Desarrollar la profesión y armonizar sus normas para permitir a contadores públicos que proporcionen servicios de calidad en el interés público.

En Venezuela, es la **Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV)**, organismo de contabilidad al cual pertenece el gremio de los Contadores Públicos venezolanos, que ha desarrollado un conjunto de normas y principios de contabilidad en concordancia con normas internacionales, partiendo de la premisa que estos, deben generar información útil para la toma de decisiones por parte de los diferentes usuarios. Tales principios de contabilidad han sido aceptados en forma general y aprobados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), auscultados a través de su Comité Permanente de Principios de Contabilidad.

La FCCPV es responsable de:

1. Emitir las normas de ética profesional que regulan la conducta aplicada en la práctica diaria de la profesión.
2. Establecer las medidas de disciplina que aseguren la dignidad del ejercicio.
3. Adelantar y gestionar las reformas legales.
4. Dictar reglamentos internos que contribuyan al desarrollo y protección del ejercicio.

5. Considerar la elaboración y emisión de boletines sobre el trato que se debe dar a los conceptos que integran los estados financieros, para facilitarle al contador público su interpretación.

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, es un organismo gremial que tiene como objetivo el desarrollo de la profesión contable en nuestro país. Este objetivo se cumple de diferentes maneras: por medio de la defensa de tipo gremial, la emisión de normas de tipo técnico que regulan la actividad del contador público venezolano y otras de diferente naturaleza.

Así pues, es el Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación, el organismo eminentemente técnico que se reúne mensualmente para analizar y discutir los futuros pronunciamientos que deberían ser aplicados para la emisión de los estados financieros en nuestro país. Existe un proceso formal para la emisión de las normas contables, el cual incluye una profusa consulta, ya que es política del Comité recoger el mayor número posible de opiniones de la comunidad empresarial, universitaria y de otros organismos antes de ser emitidas y puestas en vigencia.

Conceptos Básicos relacionados

Principio de Contabilidad

Según Romero (2004) “Los principios de Contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros”.

Para Kohler (1979) “Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados son un cuerpo de doctrinas asociados con la contabilidad que

sirve de explicación de las actividades corrientes o actuales y como guía en la selección del convencionalismo o procedimientos”.

Asimismo para Yanes (1999) “Los informes financieros pueden lucir exactos debido a sus números claramente integrados, pero estos son el resultado de un proceso de medición complejo que descansa en un montón de supuestos y convenciones llamados Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados, son la guía que establecen las pautas para el registro, tratamiento y presentación de transacciones financieras o económicas. Para sustentar la aplicabilidad de los principios contables, se establecen supuestos básicos, que son de aceptación general y de aplicación inicial para cualquier estado financiero que sea presentado de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Una de las principales razones por las cuales surgen los PCGA, está referida al entendimiento básico que debe tener un usuario sobre las cifras que presenta una empresa para ser comparadas con otras. A fin de cumplir con esta comparabilidad, y que la misma sea válida, los estados financieros deben seguir ciertas reglas básicas en su preparación y elaboración.

Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)

Para Martínez Matías (2005), en su trabajo “N.I.C., N.I.I.F. y D.N.A.” define las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), como un conjunto de normas o leyes que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados

Asimismo, Martínez explica que las NIC no son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo a sus experiencias comerciales, ha considerado importantes y útiles

en la presentación de la información financiera. Las Normas Internacionales de Contabilidad se componen de un marco conceptual general, un conjunto sólido de normas individuales e interpretaciones de las mismas. Son normas de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa.

En términos generales, estas normas han sido producto de grandes estudios y esfuerzos de diferentes entidades educativas, financieras y profesionales del área contable a nivel mundial, para estandarizar la información contable presentada en los estados financieros.

En Venezuela, las NIC's juegan un papel importante en cuanto a su aplicación, pues son estas las que en algún momento suplantarán las normas venezolanas, cuando las mismas no puedan resolver aspectos relevantes de la información financiera.

Armonización Contable

De acuerdo al Diccionario de la Lengua Española, armonizar significa "poner en armonía o hacer que no discuerden o se rechacen dos o más partes de un todo o dos o más cosas que deben concurrir al mismo fin", la armonización sería "el poner de acuerdo, el conciliar las normas existentes". Es entonces, que la armonización contable se puede definir como el proceso de conciliación de las diferentes prácticas de los países que pueden alcanzar una uniformidad y que ha conllevado a una normalización contable que no sea rígida, explica Talla Sabino (1997).

El deseo de uniformidad contable se ha hecho inevitable en los últimos años. El uso de un sistema contable uniforme es importante para una competencia efectiva en los mercados de capitales, porque es improbable que los mercados sean capaces de evaluar, sobre la misma base, entidades

que preparen su información económica y sus cuentas anuales de acuerdo con diferentes principios contables.

Así pues, la armonización contable tiene objetivos básicos como eliminar las barreras entre las legislaciones nacionales y coordinar las garantías establecidas en las leyes nacionales con el fin de asegurar un número mínimo de normas que figuran en todos los sistemas legales.

Globalización Contable

Para Talla Sabino (1997), la contabilidad dentro de una economía globalizada permitirá el acceso de la información financiera internacional, a otros mercados, cumpliendo el rol de suministrar la información para una apropiada toma de decisiones. La contabilidad cumplirá estos objetivos, en la medida que proporcione información que pueda ser entendida en forma uniforme y comparativa en los diferentes países y por distintos organismos. Para lograr este objetivo, deberá apoyarse en normas comunes de aceptación universal, que deben ser establecidas en el país con características propias, y que al mismo tiempo, permitan su comparabilidad en el marco de la globalización económica mundial.

El profesional de la Contaduría Pública deberá estar acorde a todos los cambios, con la actualización permanente dentro de un entorno empresarial cambiante, así como profundizar en el conocimiento de la normativa que rige la profesión, saliendo de la pasividad que le caracteriza como profesional, convirtiéndose en una herramienta gerencial para la toma de decisiones, liderando los cambios necesarios que la contabilidad requiera, de manera que sea más comprensible para todas las partes interesadas. Estos son pasos trascendentales en el camino hacia la globalización de la contabilidad. Otro paso importante consistiría, en que el Estado fortalezca los entes encargados de llevar a cabo las auditorías, con el fin de velar por la adecuada inversión y control de gasto público, además de expedir

legislaciones que castiguen rigurosamente la indebida utilización de los dineros del erario, estructurando así una nueva mentalidad en los empresarios quienes no estarán interesados en la evasión de impuestos y demás responsabilidades, sino en su cabal cumplimiento, que trae como consecuencia el desarrollo integral de la nación.

Por su parte, los empresarios deberán ser conscientes de la utilidad de dar cumplimiento a las exigencias normativas del Estado e interesarse por esta apertura contable necesaria si se trata de incursionar en mercados extranjeros bajo el clima de globalización. Igualmente deberán tener especial cuidado en su implementación basado en el estudio juicioso y en la intervención de los profesionales de la contabilidad y no por entes ajenos que desconocen la realidad empresarial.

Bases Legales para la Presentación de Información Financiera en Venezuela

Todo país se maneja dentro un contexto legal y normativo que regula su actuación dentro de los diferentes contextos en los que se desenvuelve. La información financiera no escapa de ser regulada por una normativa legal, nacional e internacional, de contabilidad, la cual está sustentada y por ende debe obedecer a las leyes y reglamentos promulgadas por los poderes públicos correspondientes, en ejercicio de sus atribuciones, así como cumplir con todas las condiciones y excepciones que establezca la ley y los tratados internacionales suscritos y ratificados por la República en relación a materia contable.

Así pues, la normativa contable esta reglamentada por la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela a través de las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC's), Publicaciones Técnicas (PT's), Servicios Especiales prestados por contadores públicos (SEPC's) y las Declaraciones de Normas de Auditoría (DNA's). De igual forma la legislación

contable venezolana acepta la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's), las cuales están actualmente en estudio para su aplicación en la elaboración de estados financieros, de forma total y permanente, en nuestro país.

La intención de esta investigación es estudiar esta normativa legal para poder analizar la armonización entre las normas a estudiar. Por tal motivo el trabajo se basa en la descripción de las normas relacionadas con la presentación de información financiera, para de esta manera lograr un análisis valioso para los usuarios que tengan interés por el tema.

Es entonces, que para la presente investigación, se llevara a cabo el análisis de las leyes venezolanas y la normativa contable vigente, relacionadas con la presentación de información financiera en Venezuela, estando este conjunto normativo integrado de la siguiente forma:

Cuadro 1
Legislación Venezolana

LEGISLACION VENEZOLANA
Constitución de la República Bolivariana de Venezuela
Código de Comercio
Código Orgánico Tributario
Ley de Impuesto sobre la Renta
Ley de Mercado de Capitales
Normas para la Elaboración de los Estados Financieros de las Entidades sometidas al control de la Comisión Nacional de Valores

Cuadro 2

Normas de Contabilidad, referida a la presentación de la Información Financiera

NORMAS DE CONTABILIDAD	
<u>Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC)</u>	DPC 0.- Normas Básicas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
<u>Normas Internacionales de Contabilidad</u>	NIC 1.- Presentación de Estados Financieros

Legislación Venezolana relacionada a la presentación de Información Financiera

Dentro de las bases legales venezolanas, referidas en materia de información financiera, en cuanto al registro, presentación y revelación de los aspectos contables generados en una entidad, encontramos:

Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en Gaceta Oficial N° 5.453 de 24/03/2000, en su artículo 141 establece “La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública...”.

De igual forma en el artículo 143 expone “Los ciudadanos y ciudadanas tienen derecho a ser informados e informadas oportuna y verazmente por la

Administración Pública, sobre el estado de las actuaciones en que estén directamente interesados e interesadas...”.

En el artículo 311 de la Constitución se estipula “La gestión fiscal estará regida y será ejecutada con base en principios de eficiencia, solvencia, transparencia, responsabilidad y equilibrio fiscal...”.

Otro artículo de Constitución relacionado con la presentación de información financiera es el 318, el cual explica “... La unidad monetaria de la República Bolivariana de Venezuela es el bolívar...”.

Código de Comercio

El Código de Comercio fue publicado en Gaceta N° 475, Extraordinaria del 21/12/1955 por el Congreso de la República de Venezuela, quien establece en su artículo 1º: “El Código de Comercio rige las obligaciones de los comerciantes en sus operaciones mercantiles y los actos de comercio, aunque sean ejecutados por no comerciantes”.

Artículo 32: “Todo comerciante debe llevar en idioma castellano su contabilidad, la cual comprenderá, obligatoriamente, el libro Diario, el libro Mayor y el de Inventarios.

Podrá llevar, además, todos los libros auxiliares que estimara conveniente para el mayor orden y claridad de sus operaciones.”

Artículo 33: “El libro Diario y el de Inventarios no pueden ponerse en uso sin que hayan sido previamente presentados al Tribunal o Registrador Mercantil, en los lugares donde los haya, o al Juez ordinario de mayor categoría en la localidad donde no existan aquellos funcionarios, a fin de poner en el primer folio de cada libro nota de los que éste tuviere, fechada y firmada por el juez y su Secretario o por el Registrador Mercantil. Se estampará en todas las demás hojas el Sello de la oficina.”

Artículo 34: “En el libro Diario se asentarán, día por día, las operaciones que haga el comerciante, de modo que cada partida exprese claramente quién es el acreedor y quién el deudor, en la negociación a que se refiere, o se resumirán mensualmente, por lo menos, los totales de esas operaciones siempre que, en este caso, se conserven todos los documentos que permitan comprobar tales operaciones, día por día.

No obstante, los comerciantes por menor, es decir, los que habitualmente sólo vendan al detal, directamente al consumidor, cumplirán con la obligación que impone este artículo con sólo asentar diariamente un resumen de las compras y ventas hechas al contado, y detalladamente las que hicieran a crédito, y los pagos y cobros con motivo de éstas”.

Artículo 35: “Todo comerciante, al comenzar su giro y al fin de cada año, hará en el libro de Inventarios una descripción estimatoria de todos sus bienes, tanto muebles como inmuebles y de todos sus créditos, activos y pasivos, vinculados o no a su comercio.

El inventario debe cerrarse con el balance y la cuenta de ganancias y pérdidas; ésta debe demostrar con evidencia y verdad los beneficios obtenidos y las pérdidas sufridas. Se hará mención expresa de las fianzas otorgadas, así como de cualesquiera otras obligaciones contraídas bajo condición suspensiva con anotación de la respectiva contrapartida...”.

Artículo 36: Se prohíbe a los comerciantes:

- 1º Alterar en los asientos el orden y la fecha de las operaciones descritas.
- 2º Dejar blancos en el cuerpo de los asientos o a continuación de ellos.
- 3º Poner asientos al margen y hacer interlineaciones, raspaduras o enmendaduras.
- 4º Borrar los asientos o partes de ellos.
- 5º Arrancar hojas, alterar la encuadernación o foliatura y mutilar alguna parte de los libros”.

Artículo 304: “Los administradores presentarán a los comisarios, con un mes de antelación por lo menos el día fijado para la asamblea que ha de discutirlo, el balance respectivo con los documentos justificativos, y en él se indicará claramente:

1º El capital social realmente existente.

2º Las entregas efectuadas y las demoradas.

El balance demostrará con evidencia y exactitud los beneficios realmente obtenidos y las pérdidas experimentadas, fijando las partidas del acervo social por el valor que realmente tengan o se les presuma. A los créditos incobrables no se les dará valor”.

Artículo 329: “Los administradores están obligados a formar, en el plazo máximo de tres meses, contados a partir del término del ejercicio social, el balance, con la cuenta de ganancias y pérdidas y la propuesta de distribución de beneficios. A falta de disposición en el documento constitutivo, se entenderá que el ejercicio termina el 31 de diciembre de cada año...”

Código Orgánico Tributario

El Nuevo Código Orgánico Tributario (COT) publicado en Gaceta Oficial 37.305 del 17 de octubre de 2001, el cual unifica las reglas que pueden servir de normas fundamentales para todos los tipos de tributos y para todas las autoridades, sean el Fisco Nacional o los institutos oficiales, los municipios o los mismos estados.

Artículo 99: “Los ilícitos formales se originan por el incumplimiento de los deberes siguientes...:

2.- Emitir o exigir comprobantes;

3.- Llevar libros o registros contables o especiales...”

Artículo 102.- “Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de llevar libros y registros especiales y contables:

1.- No llevar los libros y registros contables y especiales exigidos por las normas respectivas.

2.- Llevar los libros y registros contables y especiales sin cumplir con las formalidades y condiciones establecidas por las normas correspondientes, o llevarlos con atraso superior a un (1) mes.

3.- No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad y otros registros contables, excepto para los contribuyentes autorizados por la Administración Tributaria a llevar contabilidad en moneda extranjera...”

Artículo 145: “Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán:

1. Cuando lo requieran las leyes o reglamentos:

a) Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable.

b) Inscribirse en los registros pertinentes, aportando los datos necesarios y comunicando oportunamente sus modificaciones...

2. Emitir los documentos exigidos por las leyes tributarias especiales, cumpliendo con los requisitos y formalidades en ellas requeridos.

3. Exhibir y conservar en forma ordenada, mientras el tributo no esté prescrito, los libros de comercio, los libros y registros especiales, los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imponible...”

Ley de Impuesto sobre la Renta

La Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISLR) publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria 5.566 del 28/12/2001, a pesar de

que su orientación es agrupar disposiciones en cuanto a materia de impuesto sobre la renta se refiere, muestra la obligatoriedad de llevar una contabilidad aplicando normativa venezolana, de esta forma se está incorporando en algunos de sus artículos la forma idónea de presentar información financiera en las entidades domiciliadas en nuestro país.

Artículo 91: “Los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, los libros y registros que esta Ley, su Reglamento y las demás Leyes especiales determinen, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y a adoptar normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan.

Las anotaciones o asientos que se hagan en dichos libros y registros deberán estar apoyados en los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquellos”.

Artículo 173: “A los solos efectos tributarios, los contribuyentes a que se refiere el artículo 7 de esta Ley, que iniciaron sus operaciones a partir del 1° de enero del año 1993, y realicen actividades comerciales, industriales, bancarias, financieras, de seguros, reaseguros, explotación de minas e hidrocarburos y actividades conexas, que estén obligados a llevar libros de contabilidad, deberán al cierre de su primer ejercicio gravable, realizar una actualización inicial de sus activos y pasivos no monetarios, según las normas previstas en esta Ley, la cual traerá como consecuencia una variación en el monto del patrimonio neto para esa fecha...”

Artículo 178: “A los solos efectos tributarios, los contribuyentes a que se refiere el artículo 173 de esta Ley, una vez realizado el ajuste inicial, deberán reajustar al cierre de cada ejercicio gravable, sus activos y pasivos no monetarios, el patrimonio al inicio del ejercicio y los aumentos y

disminuciones del patrimonio durante el ejercicio, distintos de las ganancias o las pérdidas...”

En el artículo 104, párrafo cuarto, del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, Gaceta Oficial N° 5.662 del 24 de septiembre de 2003, se expresa: “... Para efectos fiscales, el contribuyente deberá valorar sus inventarios históricos en la contabilidad general, antes del ajuste por inflación, por el llamado método de los promedios...”

De igual forma en el artículo 177: “Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a llevar y mantener en el domicilio fiscal o establecimiento a través de medios manuales o magnéticos cuando la Administración Tributaria lo autorice, la siguiente información relativa al registro detallado de entradas y salidas de mercancías de los inventarios mensuales, por unidades y valores así como, los retiros y autoconsumo de bienes y servicios...”

Ley de Mercado de Capitales

La nueva Ley de Mercado de Capitales fue decretada por el Congreso de la Republica de Venezuela en Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 36.565 el 22/10/1998.

Artículo 9: “El Directorio de la Comisión Nacional de Valores tendrá las siguientes atribuciones y deberes...:

9.- Determinar la forma y contenido de los estados financieros que, con carácter obligatorio, deben presentar las sociedades que pretendan hacer oferta pública de valores, teniendo como base los Principios de Contabilidad de Aceptación General...

11.- Establecer la forma en que podrán llevarse los libros obligatorios establecidos en el artículo 32 del Código de Comercio, incluyendo los tipos de asientos contables y demás anotaciones, los cuales podrán ser producidos a través de procedimientos mecánicos, electrónicos e

informáticos. Los libros llevados con arreglos a las normas establecidas por la Comisión Nacional de Valores, podrán hacer prueba entre comerciantes por hechos de comercio y tendrán los efectos previstos en el artículo 38 del Código de Comercio...”

Artículo 27: “Los estados financieros que deban ser presentados conforme a las normas que establezca la Comisión Nacional de Valores, estarán auditados por contadores públicos en ejercicio independiente de la profesión, quienes deberán cumplir las normas establecidas por dicho organismo. Cuando los "Principios de Contabilidad de Aceptación General", emitidos por la Federación de Contadores Públicos de Venezuela sean diferentes a las normas para la elaboración de estados financieros que dictamine la Comisión Nacional de Valores, los contadores públicos deberán, en una nota añadida a los estados financieros, indicar estas diferencias y sus efectos, y calificar su opinión en los casos que dicha calificación sea procedente”.

Artículo 114.- “Si para la evaluación de la información suministrada por una sociedad, la Comisión Nacional de Valores estimase necesario analizar los estados financieros de otra no sometida a su control, ni en la cual aquella o sus administradores y principales accionistas tengan interés determinante o viceversa, podrá ordenar visitas de inspección en los libros de ésta. En todo caso, la información recabada en estas visitas de inspección será confidencial”.

Artículo 136: “Sin perjuicio de la responsabilidad civil o penal en que pudieren incurrir, serán sancionadas con multa de doscientas (200) a un mil (1.000) unidades tributarias...:

3.- Los contadores públicos en ejercicio independiente de la profesión, que certifiquen falsamente datos o informaciones contenidos en los estados financieros o en cualquier otro documento que deban ser remitidos en calidad de información financiera a la Comisión Nacional de Valores...

13.- Los comisarios que no cumplan con sus funciones de conformidad con lo previsto en el Código de Comercio y en esta Ley...”

Artículo 137: “Sin perjuicio de la responsabilidad civil o penal en que puedan incurrir será sancionado con multa de cien (100) a mil (1.000) unidades tributarias...:

5.- Las personas sometidas al control de la Comisión Nacional de Valores, que no elaboren sus estados financieros, lleven la contabilidad ni mantengan el capital social requerido por ésta en las normas dictadas al efecto...”

Artículo 138: “Serán castigados con prisión de dos (2) a seis (6) años:

1.- Los administradores o funcionarios de las sociedades u entidades de inversión colectiva que, con motivo de la negociación de valores en oferta pública, suministren informaciones falsas sobre las operaciones o la situación financiera de la sociedad; afectando la valoración de la inversión.

2.- Los contadores públicos en ejercicio independiente de la profesión, que dictaminen falsamente sobre la situación financiera de la sociedad o entidad de inversión colectiva...;

5.- Los miembros de la Junta Directiva, consejeros, administradores, gerentes, funcionarios, empleados, comisarios, auditores y apoderados de los agentes de traspasos, de las cajas de valores o de las casas de corretaje, que emitan certificados falsos sobre las operaciones en que intervengan o sobre acciones que deban tener a su disposición;

6.- Los administradores y demás funcionarios de las bolsas de valores, entidades de inversión colectiva y demás sociedades que certifiquen operaciones falsas o inexistentes como realizadas en su seno.”

Normas para la elaboración de estados financieros emitida por la Comisión Nacional de Valores (CNV)

Artículo 1.- “ Los estados financieros dictaminados por Contadores Públicos en ejercicio independiente de la profesión que conforme a lo dispuesto en la Ley de Mercado de Capitales, deben ser presentados ante la

Comisión Nacional de Valores, están sujetos, en cuanto a su forma y contenido, a lo establecido en las presentes Normas”.

Artículo 2.- “Las entidades sometidas al control de la Comisión Nacional de Valores, deberán remitir a este Organismo los estados financieros correspondientes al cierre de su ejercicio económico”.

Artículo 3.- “Son estados financieros los siguientes:

- Balance General;
- Estado de ganancias y pérdidas o Estado de resultado;
- Estado de movimiento de las cuentas de patrimonio;
- Estado de flujos de efectivo.

Los estados financieros deben presentarse acompañados de sus correspondientes notas, las cuales son parte integrante de los mismos...”.

Artículo 4.- “Las notas a los estados financieros deben expresar claramente aquellos hechos o situaciones que sea necesario mencionar para explicar, complementar o ampliar la información, cuya omisión podría dar lugar a interpretaciones deformadas o equivocadas”.

Artículo 5.- “Las notas a los estados financieros, en los casos que sena aplicables, deben contener en forma concisa, entre otras, las siguientes informaciones, sin que el señalamiento de éstas en el presente artículo tenga carácter limitativo, sino simplemente enunciativo:

- 1.- Referencias de carácter general sobre las prácticas contables utilizadas en la elaboración de los estados financieros.
- 2.- Cambios en las prácticas contables ocurridas durante el año o período económico, y sus efectos en los estados financieros presentados, con respecto a los años o períodos económicos anteriores.
- 3.- Reclamaciones, litigios, reparos fiscales, y contingencias en curso, en contra o en favor de la entidad, que puedan afectar de manera significativa los estados financieros.

- 4.- Cambios en el objeto de la entidad, adquisición de todas o partes de las acciones de otras sociedades, fusión o cualesquiera otros acontecimientos, que impliquen modificaciones significativas en los estados financieros.
- 5.- Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de los Contadores Públicos Independientes, siempre que tales hechos puedan afectar en forma significativa las cifras de dichos estados.
- 6.- Restricciones o limitaciones que existan sobre la disponibilidad del efectivo.
- 7.- Condiciones especiales que existan sobre cuentas por cobrar, entregadas o recibidas que modifiquen la disponibilidad de las mismas.
- 8.- Detalle de los distintos renglones del inventario, cuando no estén expresados en el cuerpo del balance general, tales como: mercancías, productos terminados, productos en proceso, materias primas, material indirecto y suministros de fábrica, mercancías en tránsito, repuestos y suministros, y otros de semejante naturaleza.
- 9.- Bases de valuación de los inventarios y los métodos de determinación de sus costos. Si ha existido variación en la base de valuación de los inventarios, o en los métodos de determinación de costo, o en ambos, en relación con años o períodos económicos anteriores, este hecho debe señalarse, con indicación del efecto que dicha variación produce en los estados financieros de los años o períodos económicos precedentes.
- 10.- Gravámenes o limitaciones que existan sobre activos, tales como inventarios, inversiones o propiedades. En lo posible, debe utilizarse una misma nota referida a los activos gravados y a las respectivas obligaciones.
- 11.- Detalle de las inversiones a corto o a largo plazo, indicando, en el caso de ser en acciones o en obligaciones: emisor del título valor, cantidad de títulos valores, valor nominal, valor total de la inversión, porcentaje de participación con respecto al capital de la filial no consolidada o afiliada, costo de la inversión, porcentaje pagado. Para aquellas inversiones que se presenten según el método de participación patrimonial debe indicarse el

valor según libros. Cuando se trate de obligaciones o de acciones preferidas, debe indicarse, según el caso: fecha de vencimiento o de redención; interés o dividendos; privilegios, convertibilidad y otras características especiales. Si existen inversiones importante en entidades filiales no consolidadas o afiliadas cuyos estados financieros no estén dictaminados por Contadores Públicos Independientes, debe indicarse esta circunstancia. Así mismo, debe detallarse cualquier otra inversión e indicar en todo caso el método de valuación.

12.- Detalle de las propiedades, planta y equipo, cuando no estén mostrados en el cuerpo del balance general. Debe señalarse la base de valuación; y, en los casos en que ésta no sea el costo de adquisición, debe indicarse cómo se determinó la valuación adoptada.

13.- Método adoptado para el cálculo de la depreciación o agotamiento. Debe indicarse, además el monto de las depreciaciones cargadas a los resultados del año o período económico y el monto de los activos que existan totalmente depreciados.

14.- Detalle de los activos intangibles. Debe indicarse, además la base de valuación, el método de amortización, el monto aplicable al año o período económico y lapso en que estos activos se están amortizando.

15.- Detalle de los gastos de organización, de desarrollo, de instalación y otros activos de igual naturaleza.

Debe indicarse, además, la base de valuación, el método de amortización, el monto aplicable al año o período económico y el lapso en que estos activos se están amortizando.

16.- Base para el cálculo de la provisión de impuesto sobre la renta, utilización de pérdidas fiscales y rebajas por inversión de años o períodos económicos anteriores, saldos pendientes por utilizar de pérdidas fiscales y rebajas por inversión y los efectos de impuesto de las diferencias temporales diferidas a otros años o períodos económicos.

- 17.- Detalle de las obligaciones a largo plazo, indicando: vencimiento, tasa de interés, forma de pago y condiciones o restricciones importantes.
- 18.- Anticipos importantes, dados o recibidos, para operaciones futuras.
- 19.- Cuantía de las compras o ventas a un determinado proveedor o comprador, cuya desvinculación con la entidad pudiere afectar sensiblemente a la misma. Las operaciones de importancia entre una entidad matriz y una filial no consolidada, afiliada o relacionada deben indicarse, así como también el monto de las ganancias o pérdidas brutas derivadas de esas operaciones.
- 20.- Aumentos o disminuciones de capital y creación de nuevas reservas de capital.
- 21.- Saldos y transacciones en moneda extranjera:
- a) Detalle de los saldos de las principales cuentas y transacciones importantes en moneda extranjera, incluidos en los estados financieros.
 - b) Tasas de cambio utilizadas en la presentación de los saldos en moneda extranjera.
 - c) Monto de las ganancias o pérdidas netas por fluctuaciones cambiarias.
 - d) Compromisos importantes en moneda extranjera.
- 22.- Detalle de los planes de pensiones, de jubilaciones y de cualesquiera otros, distintos a los establecidos por disposiciones legales.
- 23.- Política de registro contable de los activos fijos, indicando el tratamiento a los gastos de mantenimiento y reparaciones.
- 24.- Base de contabilización de los ingresos y egresos, indicando si las ventas a plazo son registradas en el momento en que se efectúan o a medida que se realizan los cobros.
- 25.- Los montos de los dividendos en efectivo recibidos de aquellas entidades, cuya inversión está registrada con base en el método de participación patrimonial.
- 26.- A los efectos previstos en los artículos 125 y 127 de la Ley de Mercado de Capitales, se deberá mostrar el monto de la ganancia o pérdida neta del

año o período económico de la entidad matriz y las ganancias retenidas no distribuidas de dicha entidad jurídica al final del año o período económico”.

Artículo 6.- “La entidad matriz debe presentar sus estados financieros en forma consolidada con los de su filial; y mostrar la inversión en su afiliada, según el método de participación patrimonial, cuando esta participación sea de un veinte o más por ciento y menor de un cincuenta por ciento del capital social de la afiliada...”

Artículo 8.- “Los estados financieros deben contener, dentro de la terminología contable que mejor exprese su significado y carácter, toda la información necesaria para su adecuada interpretación; prepararse de acuerdo con las presentes normas y los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela; se elaborados en idioma castellano; y expresar los valores en bolívares, miles de bolívares o millones de bolívares, según la importancia relativa de las cifras”.

Artículo 12.- “Los estados financieros a que se refiere el artículo 3º de las presentes Normas, deben ser presentados en forma comparativa con respecto al año o período económico inmediato anterior...”

Artículo 15.- “El balance general debe presentar la situación financiera de la entidad, para la fecha del mismo, a cuyo efecto incluirá la totalidad de las cuentas que correspondan al Activo, al Pasivo y al Patrimonio”.

Artículo 17.- “El balance general debe presentar las cuentas debidamente clasificadas, en cuanto sea aplicable, dentro de las siguientes agrupaciones:

En el Activo: activo circulante, cuentas y efectos por cobrar a largo plazo, inversiones, activo fijo, activo intangible, cargos diferidos y otros activos.

En el Pasivo: pasivo circulante, pasivo a largo plazo, apartados, créditos y otros pasivos.

En el Patrimonio: Capital social, superávit y ganancias retenidas...”

Artículo 18.- "El estado de ganancias y pérdidas o estado de resultados debe presentar la totalidad de las cuentas que lo integran, en cuanto sea aplicable, dentro de la siguiente clasificación:

1.- Ingresos brutos por ventas

Menos:

a) Devoluciones en ventas

b) Descuentos y bonificaciones en ventas.

2.- Ingresos netos por ventas

Menos:

3.- Costo de las mercancías o servicios vendidos

4.- Utilidad (pérdida) bruta en venta

Menos

5.- Gastos de operaciones

a) Gastos de ventas

b) Gastos generales y de administración

6.- Utilidad (pérdida) neta de operaciones

7.- Otros ingresos y gastos no operacionales:

a) Otros ingresos

Menos

b) Otros gastos

8.- Participación patrimonial en los resultados de filiales no consolidadas y afiliadas

9.- Utilidad (pérdida) neta antes del impuesto sobre la renta

Menos:

10.- Impuesto sobre la renta

a) Del año o período económico

b) Diferido

11.- Partidas extraordinarias:

a) Ingresos extraordinarios

Menos:

b) Gastos extraordinarios

12.- Utilidad (pérdida) neta del año o período económico...”

Artículo 19.- “Todos los gastos, costos e ingresos deberán registrarse correlacionadamente, sin anticiparlos, sobrestimarlos ni subestimarlos, de modo que reflejen razonablemente los resultados de las operaciones de cada año o período económico de la entidad”.

Artículo 20.- “El estado de ganancias y pérdidas o estado de resultados debe mostrar, en todo caso, por separado, aquellas partidas importantes y extraordinarias que provengan de eventos o transacciones no relacionadas directamente con las actividades normales y típicas de la entidad, y cuya discriminación distorsionaría el análisis de los resultados de las operaciones del año o período económico”

Artículo 22.- “La información relativa a todas las cuentas de patrimonio deberá ser presentada en un estado separado”.

Artículo 23.- “El movimiento de las ganancias retenidas no distribuidas o utilidades no distribuidas debe contener, en cuanto sean aplicables, los siguientes elementos:

Saldo de las ganancias retenidas no distribuidas al inicio del año o período económico.

Ajustes correspondientes a años o períodos económicos anteriores.

Monto de la utilidad (pérdida) neta del año o período económico.

Apropiaciones para reservas destinadas en el año o período económico.

Dividendos declarados en el año o período económico.

Saldo de las ganancias retenidas no distribuidas al final del año o período económico”.

Artículo 24.- “El estado de flujos de efectivo deberá ser preparado de conformidad con los principios de contabilidad de aceptación general en Venezuela e incluir, como mínimo, los movimientos de efectivo y sus equivalentes provenientes o usados en actividades operacionales, de inversión y financieras”.

Artículo 25.- “El estado de flujos de efectivo debe especificar, en cuanto sean aplicables, los siguientes elementos, bien sea por el método directo o el método indirecto:

- Flujo de efectivo por actividades operacionales.
- Flujos de efectivo por actividades de inversión.
- Flujos de efectivo por actividades financieras.
- Variación del efectivo y sus equivalentes entre el saldo inicial y el final del año o período económico informado.
- Saldo de efectivo y sus equivalentes al final del año o período económico informado”.

Artículo 27.- “En el caso de que los estados financieros actualizados por los efectos de la inflación se presenten como información complementaria a los estados financieros expresados a valores históricos, su presentación se podrá hacer en (a) en una nota a los estados financieros expresados a valores históricos o (b) como un anexo a los mismos...”

Artículo 28.- “En el caso de que los estados financieros actualizados por los efectos de la inflación se presenten como únicos, la entidad debe, registrar en los libros de contabilidad requeridos por el Código de Comercio y en las leyes especiales que resultaren aplicables, los efectos derivados del ajuste por inflación. Así mismo, se debe indicar la metodología utilizada y hacer divulgaciones necesarias en cada uno de los elementos que conforman los estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad de aceptación general en Venezuela”.

Artículo 29.- “La actualización de los estados financieros históricos se debe efectuar por uno de los siguientes métodos de conformidad con las normas establecidas por los principios de contabilidad de aceptación general al respecto:

- Método del Nivel General de Precios (NGP)
- Método Mixto”

Artículo 34.- “Los estados financieros actualizados por los efectos de la inflación deben incluir, en cuanto sea aplicable, los siguientes elementos en el patrimonio de la entidad:

- Capital social actualizado
- Ganancias retenidas no distribuidas actualizadas
- Reserva legal y otras reservas de capital actualizadas
- REI acumulado.
- Resultado por tenencia de activos no monetarios”.

Normativa Legal Contable

Declaración de Principios de Contabilidad

Las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC’s) son un conjunto de normas o leyes emitidas por la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados. Hasta la fecha la Federación ha emitido (dieciséis) 16 declaraciones, dentro de las cuales solo trece (13) de ellas rigen, actualmente, el ejercicio de la profesión contable en Venezuela.

En septiembre de 1974, en razón a la promulgación de la ley de ejercicio de la contaduría pública, se reunió la primera asamblea de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, en la cual se aprobó la publicación técnica N° 3, denominada Normas básicas y principios de contabilidad de aceptación general. La publicación técnica N° 3 estableció las definiciones de los siguientes aspectos:

- Normas básicas.
- Principios de contabilidad de aceptación general, PCGA.

La publicación técnica N° 3, definía los postulados básicos de la siguiente manera:

“Denominamos normas básicas los supuestos fundamentales, conceptos básicos o postulados (como los identifican algunas instituciones profesionales), que tienden a que la información de la contabilidad financiera logre el objetivo básico de ser útil para la toma de decisiones económicas”.

En efecto la ciencia contable, debe tener como principal objetivo el ayudar o ser útil para la toma de decisiones económicas en los diferentes tipos de entidades, y para cumplir ese objetivo, se organiza en un cuerpo doctrinario de conocimientos.

Un aspecto medular de este pronunciamiento, que estuvo vigente hasta la emisión de la DPC-0, lo constituía la definición de lo que era un Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado (PCGA), existiendo dos elementos que definen en esencia lo que es un PCGA:

- Aceptado por los usuarios en un sentido amplio.
- Emitidos por una institución profesional autorizada.

En el primer caso, la aceptación surge más como una necesidad de la comunidad empresarial o de negocios o de actividades específicas no necesariamente con un objetivo lucrativo. En el segundo caso, condición absolutamente necesaria es el que hayan sido emitidos por un cuerpo de tipo profesional de la contaduría pública debidamente autorizado, como lo es el Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. Es importante destacar que la Publicación Técnica N° 3 estuvo vigente por veintidós años y medio antes de ser reemplazada por la DPC-0. Esta última es la norma venezolana dirigida a orientar al contador público en las pautas a seguir para presentar información veraz, confiable y oportuna.

La Declaración de Principio de Contabilidad N° 0 (DPC 0), denominada “Normas Básicas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados” emitida en Venezuela, el 01 de marzo de 1997, enuncia, como se indicó

anteriormente, un conjunto de normas básicas, conceptos teóricos y criterios contenidos dentro de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), que sirven para orientar a los profesionales, en los criterios mínimos a seguir respecto al tratamiento de la información contable.

La Norma establece, de igual manera, un marco de referencias para el desarrollo de futuras Declaraciones de Principios de Contabilidad, así como la evaluación de las que existen, sirviendo de apoyo a los contadores públicos y demás personas encargadas de preparar estados financieros en la aplicación de los principios. Asimismo permite poder interpretar y analizar el contenido de los estados financieros, preparados en base a los PCGA.

Normas Internacionales de Contabilidad

Las Normas Internacionales de Contabilidad se componen de un marco conceptual general, un conjunto sólido de normas individuales e interpretaciones de dichas normas. Son normas de alta calidad, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa. Estas normas son emitidas por el International Accounting Standards Board. Hasta la fecha, se han emitido cuarenta y un (41) normas en materia internacional, de las cuales treinta y tres (33) están vigentes para su aplicación en la preparación y presentación de los estados financieros.

Es importante resaltar la inclusión de las IFRS. Dichas normas son responsabilidad del International Accounting Standard Board (IASB), cuyo principal objetivo es desarrollar la normativa de cumplimiento obligatorio, para lograr establecer un conjunto único de estándares globales de Contabilidad, con la característica de calidad, transparencia y comparabilidad dentro de los estados financieros para optimizar la toma de decisiones. Así pues, los IFRs establecen requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación, en los estados financieros de propósito general,

relacionados con eventos y transacciones que son relevantes. Es entonces, que cualquier empresa o, mejor aun, cualquier país que desee armonizar sus normas de contabilidad locales con las normas internacionales de informes financieros, deberá escoger el camino de adopción de las IFRS. Todo esto bajo un estudio que permita medir el impacto de las mismas sobre sus negocios. Actualmente han sido emitidas cinco (5) IFRS.

Para la presentación de la información financiera es la NIC 1, llamada “Presentación de Estados Financieros”, quien rige las pautas a seguir para llevar a cabo un trabajo contable veraz y preciso de todas aquellas actividades que ocurren día a día en cualquier entidad.