

CAPITULO IV

ANALISIS DE LAS BASES LEGALES PARA LA PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN VENEZUELA

Legislación Venezolana relacionada a la presentación de Información Financiera

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela expone en los artículos 141, 143, 311 y 318, las normas fundamentales acordadas por la nación para ser consideradas y aplicadas, en cuanto a la información financiera, presentada por la Administración Pública, se refiere.

Dentro de la Constitución, ésta manifiesta la honestidad y la transparencia de los datos registrados y presentados, siempre y cuando se mantengan presentes ciertos principios que conllevan a lograr una información precisa, veraz y oportuna.

Por tanto estos artículos pueden considerarse como base principal para comenzar con el análisis de la presentación de información financiera tanto en el ámbito público y privado, este último reflejando el enfoque de esta investigación.

Cuadro 3

Aspectos contables expuestos en Constitución de la República Bolivariana de Venezuela

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA		
REGISTRO	PRESENTACION	REVELACION
○ La información registrada se debe llevar de forma oportuna	○ Exige que la moneda de presentación de la información financiera ser el Bolívar (Bs.)	N/A

Fuente: Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2000).

Código de Comercio

El Código de Comercio establece la normativa a seguir por los comerciantes, en nuestro país, para llevar la información financiera de las entidades, de manera que exista control y orden de cada una de las transacciones que se realizan a diario. Este Código explica la forma correcta de llevar el registro de las operaciones o transacciones llevadas a cabo en cualquier entidad. Es entonces, que el comerciante en Venezuela debe regirse por el Código de Comercio, a la hora de decidir formar una sociedad.

El Código de Comercio es preciso al establecer las obligaciones que todo comerciante debe recurrir para llevar a cabo la presentación de la información contable de la empresa. En sus artículos del 32 al 36, el código explica que todo comerciante debe llevar el libro Diario, el libro Mayor, y el de Inventarios, así como todos los libros auxiliares que considere conveniente, los cuales deberán ser previamente presentados al Tribunal o Registrador Mercantil, con el fin de colocar en el primer folio de cada libro una nota de los

que éste tuviere, fechada y firmada por el Juez o Registrador Mercantil, y las hojas subsiguientes el sello de la oficina. Sin esta nota y sello, los libros no podrán ser usados, y por consecuencia no serán de uso legal.

Asimismo, el registro de la información financiera en dichos libros deberá ser en idioma castellano, de esta manera se logrará mayor orden y claridad de sus operaciones.

En el libro Diario se registrarán todas las transacciones que haga el comerciante, expresando de forma clara quien es el acreedor y quien el deudor a través de las partidas contables a las que se refiere cada operación, las cuales serán asentadas día a día o resumidas de forma mensual, siempre y cuando se conserven todos los documentos que permitan comprobar tales operaciones. Así pues, el registro de la información debe ser llevada en un orden correlativo por fechas y sin ningún tipo de tachaduras

En el Libro de Inventarios, el comerciante asentará, de forma anual, una descripción estimada de todos sus bienes, tanto muebles como inmuebles así como de todos sus créditos, activos y pasivos, vinculados o no a su comercio.

De igual forma el Código de Comercio en su artículo 304, establece que los administradores de las entidades deben presentar a los comisarios, el balance respectivo del año culminado, junto con los documentos justificativos al mismo, mostrando con evidencia y exactitud los beneficios obtenidos y las pérdidas experimentadas.

Y en el artículo 329 el Código de Comercio exige la presentación a parte del Balance General, la cuenta de ganancias y pérdidas así como la distribución de los beneficios de la empresa.

Cuadro 4

Aspectos contables expuestos en el Código de Comercio

CÓDIGO DE COMERCIO		
REGISTRO	PRESENTACION	REVELACION
<ul style="list-style-type: none">○ Se debe presentar toda la información financiera en el libro diario, mayor y de inventarios. Este último de forma anual.○ Los libros deben estar inscritos ante el Registro Mercantil.○ Los registros contables deben presentarse en idioma castellano○ Se asentarán todas las operaciones que haga el comerciante, expresando quien es el acreedor y el deudor.○ Se deben llevar los asientos contables de forma diaria o mensual.○ En el libro de inventarios, se llevara de forma mensual la descripción de sus activos y pasivos○ El registro de cada transacción no debe ser alterado en cuanto a fecha y orden se refiere○ Los libros en el cual se registran las operaciones contables no deben llevar tachaduras.	<ul style="list-style-type: none">○ Presentar el Balance General y Estados de resultados○ Presentación de la información en el idioma castellano	<ul style="list-style-type: none">○ La información revelada es presentada con evidencias.

Fuente: Código de Comercio (1955).

Código Orgánico Tributario

El Código Orgánico Tributario (COT) publicado en Gaceta Oficial 4.727 Extraordinaria del 27 de mayo de 1994, 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.

El Código Orgánico Tributario regula la tributación en Venezuela, agrupando la normativa a seguir para evitar detrimento de la seguridad tributaria. De igual forma sirve de base para la investigación, pues el COT expone en sus artículos 99, 102 y 145 el deber ser, en cuanto a presentación de información financiera se refiere.

El COT establece la falta en la que se incurre, en caso de que exista intención de fraude, ya sea llevando doble información contable, es decir dos o más juegos de libros para una misma contabilidad, pero reflejando diferentes asientos. De igual forma, que no exista evidencia entre los datos contables reflejados en los libros, y la documentación demostrativa de la información, por lo cual se estaría mostrando información falsa relacionada con los elementos constitutivos del hecho imponible, es decir la omisión de facturas. Asimismo la falta al no llevar los libros o registros contables en forma oportuna, con atraso superior a un (1) mes y más aún tratar la información contables sin cumplir con las formalidades y condiciones establecidas.

La información registrada y presentada debe llevarse en el idioma castellano y en la moneda nacional, excepto aquellos autorizados por la Administración Tributaria de llevar los registros en moneda extranjera

De igual forma el COT explica que el contribuyente que llegase a omitir alguno de los libros y registros especiales exigidos por la ley y los reglamentos o no los mantenga dentro de su entidad por el plazo previsto

en la ley, referente a las actividades u operaciones que se vinculan a la tributación, será multado.

Es entonces, que todo contribuyente, está obligado a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y en especial, es decir,

- Llevar de forma debida y oportuna todos los libros de contabilidad legalizados, y vaciados con toda la información referente a las actividades y operaciones que se vinculen a la tributación
- Mantener los libros de contabilidad en el domicilio o establecimiento del contribuyente

Cuadro 5

Aspectos contables expuestos en el Código Orgánico Tributario

<u>CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO</u>		
REGISTRO	PRESENTACION	REVELACION
<ul style="list-style-type: none"> ○ Actividades referentes a la entidad. ○ Llevar los libros y registros especiales exigidos por la Ley de forma debida y oportuna. ○ Los registros no pueden mantener más de un (1) mes de atraso. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ Presentar la información contable en el idioma castellano. ○ La información contabilizada debe estar presentada en la moneda nacional, y únicamente en moneda extranjera cuando la Administración Tributaria así lo exija. 	N/A

Fuente: Código Orgánico Tributario (2001).

Ley de Impuesto Sobre la Renta

En sus artículos 91, 173 y 178 establece que todo contribuyente está obligado a llevar y mantener de forma ordenada y controlada los libros y registros que esta Ley, su Reglamento y las demás Leyes especiales determinen, mostrando todos sus bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara. Toda la información reflejada en los libros debe estar ajustada a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela y a adoptar normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan. Los asientos evidenciados deberán estar apoyados con los comprobantes correspondientes, de forma de ser exhibidos y comprobados a los funcionarios fiscales competentes.

Asimismo expone que todos los contribuyentes que realicen actividades comerciales, industriales, bancarias, financieras, de seguros, reaseguros, explotación de minas e hidrocarburos y actividades conexas, que están obligados a llevar libros de contabilidad, deberán llevar a cabo un cierre de su primer ejercicio gravable, reflejando 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 de patrimonio neto para esa fecha. De igual forma en los años subsiguiente al primer ejercicio gravable, el contribuyente deberá reajustar al cierre de cada ejercicio 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.

De la misma manera el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 104, párrafo cuarto, explica que la valoración de los inventarios históricos deberá llevarse a cabo bajo el método de los promedios. Y en el artículo 177 del mismo reglamento, se establece que la información relacionada con los inventarios deberá ser reflejada, por los

contribuyentes, detallando las entradas y salidas de mercancías, mensuales, por unidades y valores así como, los retiros y autoconsumo de bienes y servicios, a través de medios manuales o magnéticos cuando la Administración Tributaria así lo autorice.

Cuadro 6

Aspectos contables expuestos en la Ley de Impuesto sobre la Renta

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA		
REGISTRO	PRESENTACION	REVELACION
<ul style="list-style-type: none"> ○ Llevar y mantener de forma ordenada y controlada los libros y registros que esta Ley, su Reglamento y las demás Leyes especiales determinen ○ Los asientos registrados deben estar apoyados por la documentación respectiva. ○ Registro detallado de entradas y salidas de mercancías de los inventarios. ○ Los inventarios deben ser valorados al costo promedio ○ Los registros deben actualizarse, específicamente los activos y pasivos no monetarios, basado en el índice de precios al consumidor (IPC), con la finalidad de ajustarlos según la tasa de inflación. Dicha actualización debe llevarse a cabo a través de un ajuste fiscal inicial y posterior el reajuste fiscal. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ La presentación de la información financiera deberá estar ajustado a los PCGA 	<ul style="list-style-type: none"> ○ Mostrar todos los bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporeales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara.

Fuente: Ley de Impuesto sobre la Renta (2001).

Ley de Mercado de Capitales

El Mercado de Capitales esta conformado, entre otras entidades, por casas de bolsas autorizadas por la Comisión Nacional de Valores, las cuales prestan servicios de intermediación bursátil, coordinación y estructuración de financiamientos para empresas de todo tipo, orientándose al asesoramiento de clientes corporativos y particulares en el mercado de capitales, las cuales buscan soluciones de inversión y financiamiento a la medida de cada cliente, para lograr alcanzar la satisfacción de las necesidades individuales. Es entonces, que dichas casas se rigen por cierta normativa: la Ley de Mercado de Capitales, la cual agrupa un serie de normas, dentro de las cuales explica la presentación de información financiera de las entidades que intervienen en ella, estableciendo a tal fin los principios de su organización y funcionamiento.

En el artículo 9, instituye las atribuciones y obligaciones del Directorio de la Comisión Nacional de Valores, dentro de las cuales establece la responsabilidad que tiene éste directorio sobre la forma y contenido de los estados financieros, los cuales deben ser presentados, con carácter obligatorio, por las sociedades que pretendan hacer oferta pública de valores, teniendo como base los Principios de Contabilidad de Aceptación General.

De igual forma el directorio establece la forma en que podrán llevarse los libros obligatorios establecidos en el Código de Comercio, incluyendo los de asientos contables y demás anotaciones, los cuales podrán ser producidos a través de procedimientos mecánicos, electrónicos e informáticos.

Esta ley explica en sus artículos 27 y 114 que los estados financieros que deban ser presentados conforme a las normas que establezca la Comisión Nacional de Valores, deben estar auditados por contadores públicos en ejercicio independiente de la profesión, quienes deberán cumplir las normas establecidas por dicho organismo. En caso de que Principios de Contabilidad de Aceptación General, emitidos por la FCCPV sean diferentes a las normas

para la elaboración de estados financieros que establezca la Comisión Nacional de Valores, los contadores públicos deberán reflejar en una nota añadida a los estados financieros, las diferencias y sus efectos, y calificar su opinión en los casos que dicha calificación sea relevante. En caso de que la Comisión Nacional de Valores, estimase necesario el análisis y revisión de los estados financieros, podrá ordenar visitas de inspección en los libros que muestran y generan toda la información

En los artículos 136, 137, 138 de la Ley, se expone que el contador público en el ejercicio independiente de la profesión que certifique datos falsos en los estados financieros, mostrando una situación financiera ficticia de la sociedad, así como las personas sometidas al control de la Comisión Nacional de Valores no elaboren sus estados financieros, lleven la contabilidad ni mantengan el capital social requeridos por la entidad en las normas, incurrirá en una falta, lo cual conllevará a una sanción estipulada por la comisión.

Cuadro 7

Aspectos contables expuestos en la Ley de Mercado de Capitales

<u>LEY DE MERCADO DE CAPITALES</u>		
REGISTRO	PRESENTACION	REVELACION
<ul style="list-style-type: none"> ○ Llevar los libros obligatorios exigidos por el Código de Comercio. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ Estados Financieros basados en los Principios Generalmente Aceptados. ○ Estados financieros auditados por contadores públicos en el ejercicio independiente de la profesión. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ Revelar algún cambio que exista entre las normas emitidas por la FCCPV y la norma de la CNV.

Fuente: Ley de Mercado de Capitales (2001).

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

La Ley de Mercado de Capitales, establece las atribuciones y deberes de la Comisión Nacional de Valores en materia contable. Es entonces que para cumplir con lo previsto en la Ley de Mercado de Capitales, ha establecido las “Normas para la Elaboración de los Estados Financieros de las entidades sometidas al control de la Comisión Nacional de Valores”, emitido según Gaceta Oficial 36.217 del 25/03/1997. Así pues refiere en sus artículos la normativa para manejar la información contable de todas las entidades en Venezuela.

La CNV establece que los estados financieros dictaminados por Contadores Públicos en el ejercicio independiente de la profesión, deben ser presentados ante la Comisión Nacional de Valores al cierre de su ejercicio económico, preparados y sujetos, en cuanto a su forma y contenido se refiere, de conformidad con las Normas establecidas por la comisión. Dichos estados financieros a ser presentados ante la CNV son:

Balance General: debe presentar la situación financiera de la entidad, para la fecha del mismo, a cuyo efecto incluirá las cuentas debidamente clasificadas dentro de cada uno de los rubros, en cuanto sea aplicable, dentro de los rubros: Activo, Pasivo y Capital.

Estado de ganancias y pérdidas o Estado de resultado: debe presentar la totalidad de las cuentas que lo integran dentro del rubro de los ingresos, costos gastos de operaciones, impuestos sobre la renta y partidas extraordinarias, de manera de obtener la utilidad o pérdida neta del período económico. En caso de que la empresa tenga carácter industrial o manufacturero debe presentar como anexo, el estado de costo de producción para el mismo período. Todas las partidas reflejadas en el estado de resultados deberán registrarse correlacionadamente, sin anticiparlos,

sobrestimarlos ni subestimarlos, de modo que reflejen razonablemente los resultados de las operaciones de cada período económico.

Estado de movimiento de las cuentas de patrimonio: la información relacionada a todas las cuentas de patrimonio deberá ser presentada por separado de los otros estados financieros, reflejando todas las variaciones ocurridas en el período económico en cuanto al capital de la empresa se refiere, es decir el capital social, superávit, utilidades retenidas, reserva legal. Es importante reflejar el movimiento de las ganancias retenidas no distribuidas. Esto mostrando el saldo de las ganancias retenidas no distribuidas al inicio del período económico, los ajustes correspondientes a años o períodos económicos anteriores, el monto de la utilidad o pérdida neta del año o período económico, las apropiaciones para reservas destinadas en el año o período económico, los dividendos declarados en el período económico, y el saldo de las ganancias retenidas no distribuidas al final del período económico

Estado de flujos de efectivo: debe 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. Así mismo debe especificar, en cuanto sean aplicables, elementos, bien sea por el método directo o el método indirecto como flujo de efectivo por actividades operacionales, de inversión y financieras, variación del efectivo y sus equivalentes entre el saldo inicial y el final del período económico y el saldo de efectivo y sus equivalentes al final del período económico.

Notas Revelatorias: deben expresar claramente aquellas situaciones que sean relevantes como para ser mencionadas y explicadas, de manera de complementar la información. Dichas notas deben reflejar de forma precisa y concisa la explicación de cada una de las prácticas contables utilizadas en la elaboración de los estados financieros, así como los cambios ocurridos durante el período económico de dichas prácticas

En caso de que la sociedad tenga una entidad matriz, la CNV exige la presentación de estados financieros en forma consolidada con los de su filial; mostrando la inversión en su afiliada, según el método de participación patrimonial. Estos estados financieros deben ser presentados en la moneda nacional, es decir, en Bolívares, aunque la filial se encuentre fuera del territorio nacional, por lo que deberán ser traducidos a bolívares. En los libros de contabilidad de la entidad matriz deberán registrarse los resultados obtenidos por las filiales y afiliadas, según el método de participación patrimonial, de forma tal que exista coincidencia entre los resultados de la entidad matriz sin consolidar y los presentados por los estados financieros consolidados.

Para el CNV es importante que los estados financieros contengan, dentro de la terminología contable que mejor exprese su significado y carácter, toda la información necesaria, ya sea con partidas separadas o agrupadas de la misma naturaleza, de acuerdo a la importancia que estas representen, para su adecuada interpretación; prepararse de acuerdo con sus normas y los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela; ser elaborados en idioma castellano; y expresar los valores en bolívares. De igual forma dichos estados financieros, exige la CNV, sean presentados en forma comparativa con respecto al período económico inmediato anterior.

Las entidades que estén reguladas por la CNV deben presentar ante la comisión estados financieros actualizados por los efectos de la inflación de conformidad con los principios de contabilidad de aceptación general en Venezuela. 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, la CNV permite que su presentación se pueda hacer en una nota a los estados financieros expresados a valores históricos o como un anexo a los mismos. Si por el contrario, 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 como la metodología utilizada.

Para llevar a cabo la actualización de los estados financieros históricos, la CNV propone el uso de los métodos de conformidad con las normas establecidas por los principios de contabilidad de aceptación general al respecto: Método del Nivel General de Precios (NGP) o Método Mixto. Dichos estados financieros actualizados por los efectos de la inflación deben incluir, elementos en el patrimonio de la entidad como el Capital social actualizado, las Ganancias retenidas no distribuidas actualizadas, la Reserva legal y otras reservas de capital actualizadas, el REI acumulado y los Resultado por tenencia de activos no monetarios.

Las Normas de la CNV estipulan que las entidades que, por la naturaleza propia de sus actividades, consideren necesario utilizar terminología y formas de presentación diferentes a las establecidas por la Comisión Nacional de Valores deben solicitar de ésta autorización previa a la Comisión, para obtener su autorización y elaborar sus estados financieros de acuerdo a la terminología mas apropiada a sus necesidades.

La CNV es un organismo público, facultado para la regulación, vigilancia, supervisión y promoción del mercado de capitales venezolano. Los objetivos de la CNV son velar por la transparencia del mercado de valores y la protección de los inversionistas, asegurando la mayor difusión de información financiera y el cumplimiento, por parte de los entes intermediarios y emisores del mercado, de estándares internacionales de actuación y conducta y de los principios de buen gobierno. Por tal motivo, y aunado al auge de armonización de la normativa contable en Venezuela, la CNV hace del entero conocimiento de todas las entidades que cotizan en el mercado de capitales la normativa para la presentación de información financiera. Para la CNV la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC`s), conllevan el beneficio de obtener uniformidad tanto en la información como en el

tratamiento de las transacciones para no correr el riesgo que unos países las apliquen de un modo y otros lo hagan de otra forma, lo cual produciría incompatibilidad cuando se comparen las informaciones obtenidas.

Cuadro 8

Aspectos contables expuestos en las Normas para la Elaboración de los Estados Financieros de las Entidades sometidas al control de la CNV

COMISIÓN NACIONAL DE VALORES		
REGISTRO	PRESENTACION	REVELACION
<ul style="list-style-type: none"> ○ Registrar en los libros de contabilidad requeridos por el Código de Comercio los efectos derivados del ajuste por inflación. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ La información debe presentarse a través de los Estados Financieros: Balance General, Estado de Resultados, Estado de Movimiento de las Cuentas del Patrimonio, Estado de Flujo de Efectivo, y las Notas Revelatorias a los Estados Financieros, basados en la normativa de la CNV.. ○ Estados Financieros comparativos con el ejercicio económico anterior. ○ Consolidación de estados financieros cuando las empresas tienen entidades filiales. ○ Manejarse la terminología contable que mejor exprese el significado de toda la información que se genera, a raíz de todas las transacciones, en la entidad. ○ Presentación de estados financieros actualizados por inflación (Efectos de la Inflación). 	<ul style="list-style-type: none"> ○ Políticas contables. ○ Litigios, reparos fiscales ○ Cambios en el objeto de la entidad ○ Adquisición de acciones de otras sociedades ○ Limitaciones para disponer del efectivo. ○ Condiciones especiales que existan sobre cuentas por cobrar ○ Detalle de los inventarios existentes, las inversiones a corto o a largo plazo, las propiedades, planta y equipo, los activos intangibles, los gastos de organización y desarrollo, de los saldos, tasas de cambio y transacciones en moneda extranjera y de la base de contabilización de los ingresos y egresos. ○ Base para el cálculo de la provisión de impuesto sobre la renta. ○ Aumentos o disminuciones de capital ○ El monto de la ganancia o pérdida neta del año o período económico de la entidad matriz y las ganancias retenidas no distribuidas Presentar información por segmentos o secciones de negocios ○ Mostrar la metodología utilizada en la actualización de los estados financieros ajustados por inflación

Fuente: Normas para la Elaboración de los Estados. Financieros de las Entidades sometidas al control de la CNV.

Normativa Legal Contable

Declaraciones de Principios de Contabilidad en Venezuela (DPC)

La Federación de Colegios de Contadores de Venezuela nos presenta la “Declaración de Principio de Contabilidad N° 0 (DPC 0)”, referida a las “Normas Básicas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”.

Dicha norma representa la base fundamental para la presentación de información financiera. La DPC 0 revela un conjunto de normas de carácter técnico adoptadas por los profesionales de la Contaduría Pública. Están relacionadas con la elaboración y presentación de la información financiera de cualquier empresa.

La norma es clara en precisar que la responsabilidad de preparar y presentar los estados financieros es de la gerencia de la entidad informante; de tal afirmación se infiere que, de ser el caso, la sanción que se atribuya por el incumplimiento de la normativa prevista recaerá sobre aquellos que dirijan la organización. Es decir, la responsabilidad de rendir información sobre la entidad económica descansa en su administración. Dentro de sus funciones está la de proporcionar información a los interesados de la información financiera y contable.

Esta información debe cumplir con dos requisitos fundamentales: Utilidad y Confiabilidad. Un ejemplo muy claro se puede reflejar, si la entidad quiere entrar en un proceso licitatorio para la construcción de una obra debe presentar sus estados financieros en una fecha y plazo determinada, ¿qué pasaría si se presentarían con posterioridad?, la información ya no sería útil pues la entidad no lograría la meta que se había establecido (entrar en el concurso de licitación). Lo mejor sería preparar los estados financieros en el plazo establecido. Otro ejemplo adecuado, es que la empresa necesite presentar los estados financieros para obtener un préstamo, si estos hubieran sido "mejorados" con el fin de obtener el préstamo, ¿serían

confiables para tomar alguna decisión con respecto a la entidad?, no serían confiables para tomar una decisión con respecto a ningún área de la empresa, debido a que no muestran la situación real y precisa. Lo más adecuado sería presentar los estados financieros con la información real y negociar por medio de alguna garantía adicional el préstamo.

Es entonces, que la responsabilidad de que la información contable sea útil y confiable está a cargo de los administradores para cumplirla, por lo que deberán mantener un efectivo sistema de contabilidad y control interno, aplicando principios de contabilidad y reglas particulares de carácter contable acordes a los principios que se consideren más apropiados a las circunstancias de la entidad, para que de esta manera, el contador público refleje la verdadera realidad de la empresa.

La información contable es primordial para la toma de decisiones de los propietarios y directivos de las empresas, y otros usuarios, lo que significa que es de uso general. La contabilidad tiene como principal objetivo suministrar información razonable, basada en registros obtenidos, de las operaciones realizadas por la empresa, permitiendo conocer y determinar la capacidad financiera de la misma.

Siendo entonces, la contabilidad el pilar fundamental para la supervivencia de una empresa, es necesario adoptar un conjunto de reglas de carácter técnico, para la elaboración y presentación de información financiera. De esta forma se podría mostrar información útil, basada en reglas claras y de uso general, para la toma de decisiones y control de las operaciones por parte de los propietarios de la empresa.

Los estados financieros forman parte del proceso de presentación de información financiera a una fecha determinada, para comunicar a los diferentes usuarios la situación de la misma, por tal motivo es importante que esta información incluya el Balance General, el Estado de Resultados, el Estado de Movimiento de las Cuentas del Patrimonio, el Estado de Flujo de Efectivo y las Notas Revelatorias a los Estados Financieros.

El contenido de estos estados financieros será útil para predecir futuras necesidades de financiamiento así como la capacidad del negocio para enfrentarlos; conocer la rentabilidad, liquidez y solvencia; predecir la capacidad para generar efectivo; entre otros. Son entonces, los estados financieros la principal de fuente de información económica de una entidad determinada.

Es oportuno mencionar que la DPC 0 es aplicable en aquellas organizaciones que mantienen operaciones continuas, es decir, en permanente funcionamiento; en consecuencia no resulta pertinente aplicar las normas dispuestas en el boletín para aquellas empresas que se encuentren en estado de quiebra, liquidación, suspensión de pagos, o en cualquier otra situación similar.

La DPC – 0 define los PCGA dentro de la siguiente clasificación:

1. Postulados o Principios Básicos
2. Principios Generales.
3. Principios aplicables a los estados financieros y a partidas específica

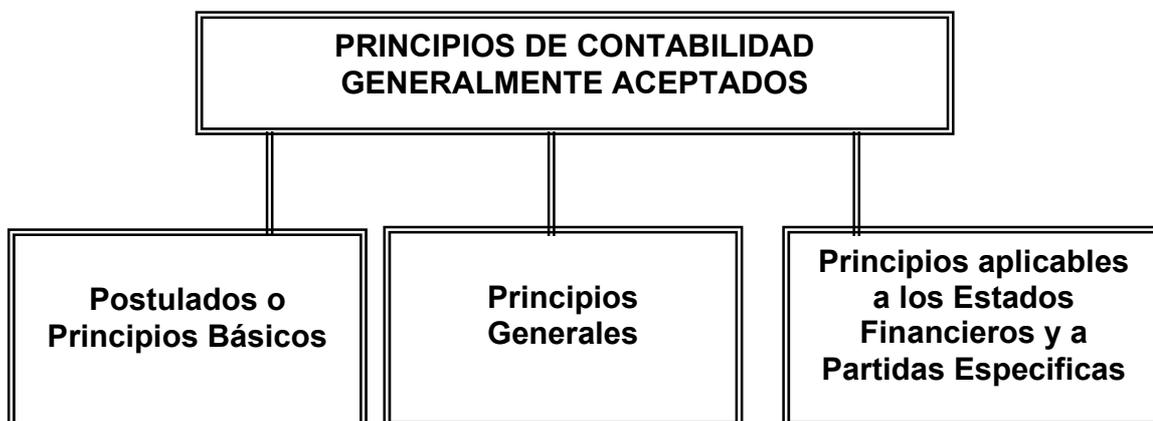


Gráfico 1. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

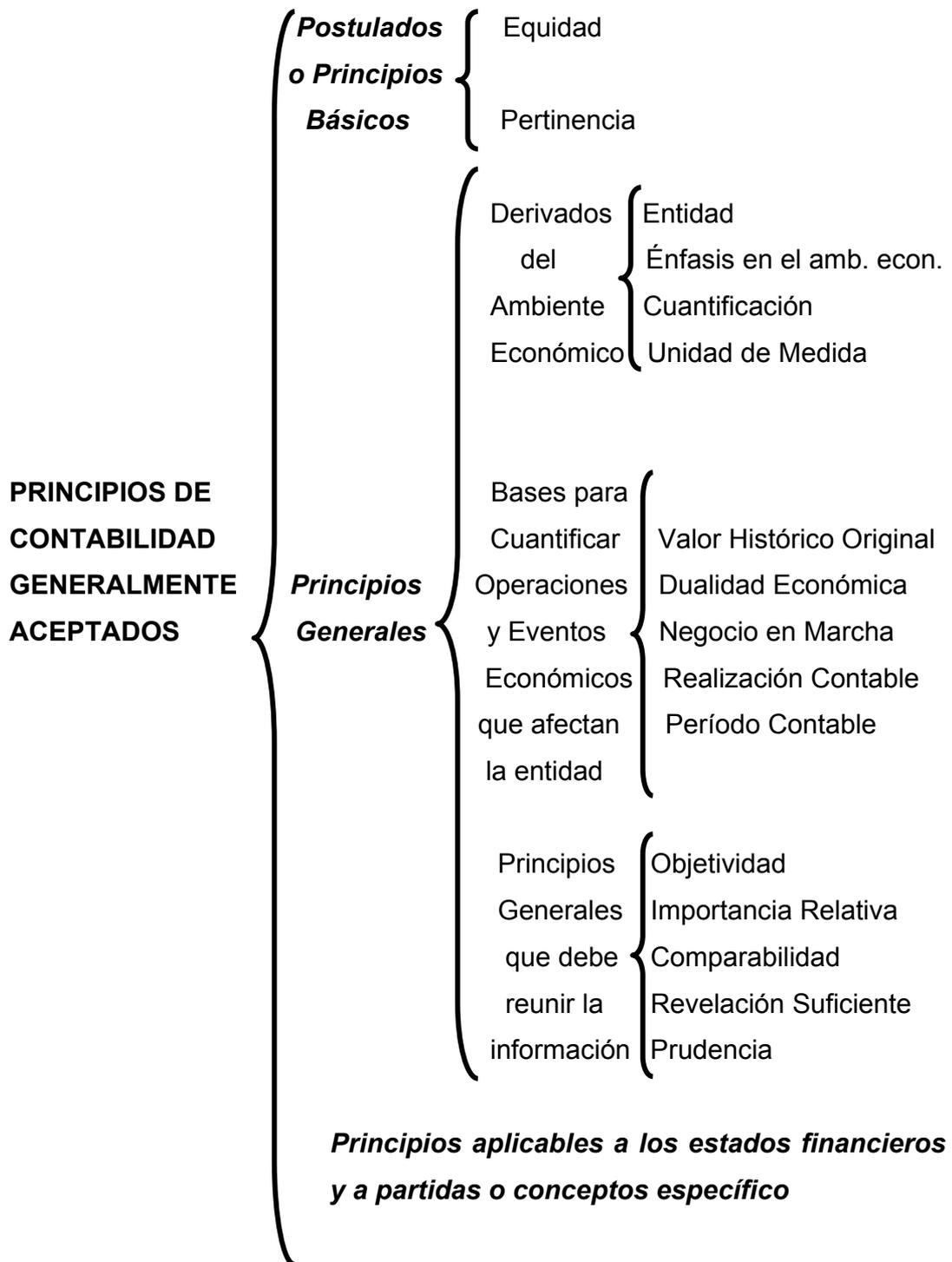


Gráfico 2. Clasificación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Postulados o Principios Básicos

Los Postulados o Principios básicos constituyen la base que fundan los Principios Generales. Dado que resultan ser la piedra angular sobre la que se formulan dichos preceptos, los principios Generales deben mantener una coherencia razonable en función a los Principios Básicos definidos en la declaración. Estos postulados son:

- **Equidad**

La equidad está vinculada con el objetivo final de los estados contables. Los interesados en los estados financieros son muchos y muy variados y en ocasiones sus intereses son encontrados. La información debe ser lo más justa posible y los intereses de todas las partes tomarse en cuenta en el apropiado equilibrio. Por consiguiente, los estados financieros deben estar libres de influencia o sesgo indebido y no deben prepararse para satisfacer a persona o grupo determinado alguno con detrimento de otros. (FCCPV , p. V)

Este principio establece que los estados financieros son la base para la toma de decisiones por parte de aquellos interesados en la situación financiera de una entidad; generalmente, quienes hacen uso de tal información poseen diferencias, respecto a los intereses de la organización. Por esta razón, los Estados Financieros deben ser elaborados de la manera mas justa posible, con la finalidad de evitar inconvenientes relacionados con el perjuicio que pueda hacerse a algunos usuarios para favorecer a otros. Es entonces que debe existir imparcialidad e igualdad en la preparación y presentación de los estados financieros, pues estos deben prepararse de forma que reflejen con honestidad e integridad la situación financiera de una empresa, sin favorecer, de manera individual, a cada usuario de la información, de acuerdo a los distintos intereses que se encuentran en juego dentro de la entidad.

- **Pertinencia**

La pertinencia exige que la información contable tenga que referirse o estar útilmente asociada a las decisiones que tiene como propósito facilitar o a los resultados que desea producir. En consecuencia es necesario concretar el tipo específico de información requerido en los procesos de toma de decisiones por parte de los usuarios de los estados financieros, en función a los intereses específicos de dichos usuarios y a la actividad económica de la entidad (comercial, industrial, de servicios, financiera, aseguradora, sin fines de lucro, etc.) (FCCPV, p. V)

Este principio tiene como regla que la información que se registra y presenta a través de los Estados Financieros debe satisfacer esencialmente dos propósitos: Primeramente, demostrar de forma clara el tipo de actividad a la cual se dedica la entidad, haciendo uso de las partida contables que permitan tal identificación; y por otra parte, representar una síntesis concreta de la situación financiera, a disposición de los usuarios para la toma de decisiones en la fecha y oportunidad en que sea requerida. El cumplimiento de estos propósitos garantizara la cualidad de utilidad que debe satisfacer la información contable, y la razonabilidad de la información financiera, orientada hacia las necesidades de cada empresa, diseñada y aplicada para la oportuna y precisa toma de decisiones, de manera de superar los niveles de efectividad y excelencia que mantiene la empresa, cualquiera sea su actividad económica.

La presencia de ambos principios, se ve reflejado por ejemplo en una empresa automotriz, cuando el presidente de dicha entidad, al finalizar el año o período económico, se dirige a todo el personal que labora en dicha empresa, ya sea desde los altos ejecutivos hasta aquellos que mantienen las instalaciones aseadas y agradables, haciendo mención a una serie de datos y cifras en la fecha y oportunidad adecuada, que son precisos para cualquier miembro de la organización, es decir, esta será utilizada por todo el personal de la empresa, indiferentemente el grado de jerarquía que en ella ocupen, pues es todo el conjunto, el que logrará satisfacer a los usuarios finales.

Principios Generales

Los principios generales se nos presentan con el fin de lograr que la información obtenida de la contabilidad logre su objetivo primordial: Ser útil para la toma de decisiones. Estos principios regulan la acción de los profesionales respecto al procesamiento y manejo de la información contable; comprendiendo tres categorías:

1. Supuestos derivados del ambiente económico:

- **Entidad**

Es una unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los cuales fue creada. La entidad puede ser una persona natural o una persona jurídica, o una parte o combinación de ellas. No está limitada a la constitución legal de las unidades que la componen. (FCCPV , p. V)

Este principio tiene como esencia el supuesto según el cual la información contable pertenece a un centro de decisiones independiente, conformado por un conjunto de recursos que se utilizan para realizar operaciones propias. En este sentido, deben considerarse únicamente las transacciones derivadas de las actividades ejecutadas por la entidad a que se refiera; la identidad de una organización es distinta a la de sus propietarios, en consecuencia, todas las acciones que se registran deben guardar la debida correspondencia con la unidad económica respectiva. Una práctica observada en las organizaciones familiares es el registro de los gastos personales de sus propietarios como parte de las erogaciones de la empresa, lo cual representa una violación al principio de entidad por cuanto tales gastos no guardan relación con las actividades que en ella se realizan, lo que induce que los estados financieros presentados por este tipo de organización no presente su verdadera situación económica

- **Énfasis en el Aspecto Económico**

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

Con este principio se establece que las transacciones que la contabilidad considera deben atender principalmente a un criterio económico, es decir, deben mostrar la realidad y el sentido financiero que de ellas se deriven. En ocasiones, algunas actividades pueden presentar una estructura legal que determinen un tratamiento específico; sin embargo, para que tal actividad sea susceptible de ser valorada y registrada contablemente, debe causar algún efecto económico en la entidad.

Supóngase que una empresa se constituye bajo la figura legal de Fiador de otra organización como garantía para un préstamo bancario; el monto por el cual se emite la fianza no debe registrarse en la contabilidad de la empresa que ha servido como fiador, a título de pasivo, por cuanto no representa una obligación real para el momento en el que se otorga la garantía. Si el beneficiario del préstamo incumpliera con su obligación de pago (sólo si esa situación se presenta) la empresa tendría la responsabilidad de responder por el monto del préstamo, y en consecuencia, en ese momento deberá reflejar como pasivo tal obligación.

- **Cuantificación**

“Los datos cuantificados proporcionan una fuerte ayuda para comunicar información económica y para tomar decisiones racionales”. (FCCPV, p. VI)

Este principio afirma que para que la información financiera suministrada por la contabilidad represente una importante ayuda en la toma de decisiones racionales, debe registrarse la mayor cantidad de transacciones posibles, susceptibles de ser cuantificadas. Sin embargo, resulta pertinente aclarar que cuando se realicen operaciones que por sus características propias no puedan ser cuantificadas, puede hacerse uso de notas revelatorias que complementen la información contenida en los Estados Financieros. (Ver principio Revelación Suficiente).

- **Unidad de Medida**

El dinero es el común denominador de la actividad económica y la unidad monetaria constituye una base adecuada para la medición y el análisis. En consecuencia, sin prescindir de otras unidades de medida, la moneda es el medio más efectivo para expresar, ante las partes, los intercambios de bienes y servicios y los efectos económicos de los eventos que afectan a la entidad. (FCCOV, p. VI)

Todos los usuarios de la información contable, ya sea que pertenezcan a la organización o a entes distintos a ella, tienen la necesidad de que dicha información sea lo suficientemente entendible para ser analizada por las partes, y les sea útil para la toma de decisiones. Para satisfacer estos requerimientos mínimos es imprescindible contar con un instrumento que permita asignar valor a los recursos de las organizaciones, sus obligaciones y el capital, así como a las distintas transacciones que esta realice. El instrumento más adecuado es la moneda, por cuanto se constituye como el común denominador de todas las actividades económicas; de este modo, el principio de Unidad de Medida establece que las transacciones deben expresarse en moneda, aunque no prescinde de otras unidades de medida, sin embargo en el caso de Venezuela, según las disposiciones del Código de Comercio la unidad de medida o moneda a considerara en la presentación de estados financieros, es el Bolívar (Bs.)

2. Principios para cuantificar las operaciones:

○ Valor Histórico Original

Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de ocurrir eventos posteriores que las hagan perder su significado, aplicando los métodos de ajustes aceptados por los principios de contabilidad que en forma sistemática preserven la equidad y la objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios (método NGP) y se aplican a todos los conceptos que integran los estados financieros, susceptibles de ser modificados, se considerará que no ha habido violación de este principio; si se ajustan las cifras de acuerdo con el método que combina los cambios en el nivel general de precios con los cambios en el nivel específico de precios (método mixto), los resultados netos del período deben coincidir con los del método NGP y sólo en este caso se considerará que no ha habido violación al principio del valor histórico original. Independientemente de la aplicación de uno u otro método, la situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca. (FCCPV, p. VI)

Este principio establece como base de medida para el registro contable el precio de costo, también llamado costo histórico, a la fecha de adquisición de bienes y/o servicios. El costo se define como el sacrificio económico, expresado en unidades monetarias, necesario para obtener un recurso específico, lo cual comprende absolutamente todas las erogaciones derivadas de la adquisición, tales como el costo según factura, fletes, gastos de personal para maniobras de carga y descarga, intereses por compras a crédito, y cualquier otra cantidad que se afecte, o su equivalente, o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente, siempre que guarden relación directa con la adquisición del bien y/o servicio. La gran ventaja que tiene para la contabilidad este tipo de registro sobre la base del costo original es que es fácilmente verificable.

Motivado a que el valor de las partidas puede cambiar para la entidad, al transcurrir el tiempo, por efectos de fenómenos económicos tales como la inflación, los Estados Financieros elaborados a valores históricos reflejan una imagen distorsionada de la empresa, por lo cual pierden significación para sus usuarios, en otras palabras, procesos como la inflación suponen la eliminación de una base real comparativa entre Estados Financieros, en virtud de que informes de períodos distintos mostrarán monedas de diferente poder adquisitivo. Por esta razón, el principio de Valor Histórico Original expresa que cuando ocurran eventos posteriores que hagan perder el significado de las cifras registradas, se deben efectuar los ajustes sistemáticos necesarios que permitan sincerar las partidas, a objeto de preservar la equidad y objetividad de la información contable. Estos ajustes son objeto de estudio en la Declaración de Principios de Contabilidad N° 10. (Ajuste por Inflación).

- **Dualidad Económica**

Para una adecuada comprensión de la estructura de la entidad y de sus relaciones con otras entidades, es fundamental la presentación contable de:

- a) Los recursos económicos de los cuales dispone para la realización de sus fines y
- b) Las fuentes de dichos recursos. (FCCPV, p. VI)

El principio de Dualidad Económica se fundamenta en el concepto de la Ecuación Patrimonial, según la cual los recursos de una entidad, los cuales tienen su origen en dos (2) tipos de proveedores, los acreedores propiamente dichos por el suministro de bienes y servicios a crédito y los propietarios por sus aportes de capitales. Puede afirmarse que todas las operaciones realizadas por una entidad representan un intercambio, ya sea con otras unidades económicas, o entre partes distintas de la misma entidad; en consecuencia, cada operación involucra dos aspectos: los recursos, y las fuentes de donde provienen dichos recursos. De esta manera, para mostrar

adecuadamente la estructura de una organización es necesario que los registros distinguan las partes que intercambian los valores. Esta es la razón por la que existe la Teoría de la Partida Doble (Teoría del Cargo y el Abono), la cual establece que cada transacción económica susceptible de ser cuantificada y registrada contablemente, supone uno o más cargos, y uno o más abonos, donde la totalidad de los cargos muestra el mismo valor que la totalidad de los abonos.

- **Negocio en Marcha o Continuidad**

La entidad normalmente es considerada como un negocio en marcha, es decir, como una operación que continuará en el futuro previsible. Se supone que la entidad no tiene intención ni necesidad de liquidarse o de reducir sustancialmente la escala de sus operaciones. Si existiesen fundados indicios que hagan presumir razonablemente dicha intención o necesidad, tal situación deberá ser revelada. (FCCPV, p. VI)

La información financiera que la contabilidad registra y presenta, conforme a los PCGA, corresponde a entidades económicas que constantemente están operando, de modo que la presentación de Estados Financieros indica la capacidad que tiene la unidad económica a que se refieren para continuar desempeñando las actividades que le son inherentes. De esta manera, el principio de Negocio en Marcha supone que, salvo especificación en contrario, la entidad no tiene intención ni necesidad de liquidarse o de reducir sustancialmente la escala de sus operaciones. Si existieran condiciones que pudieran poner en riesgo la existencia de la entidad o su normal desenvolvimiento, los Estados Financieros deberían informarlas.

- **Realización Contable**

La contabilidad cuantifica, preferentemente en términos monetarios, las operaciones que una entidad efectúa con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan. Dichas operaciones y eventos económicos deben reconocerse oportunamente en el momento en que ocurran y registrarse en la contabilidad. A tal efecto se consideran realizados para fines contables:

a) las transacciones de la entidad con otros entes económicos, b) las transformaciones internas que modifiquen la estructura de los recursos o de fuentes o, c) los eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios. (FCCPV, p. VI)

La comprensión de este principio es fundamental para efectuar los registros de la información contable, dado que contiene la definición de los eventos susceptibles de ser cuantificados para demostrar la situación financiera de una entidad, al tiempo que establece la premisa según la cual los registros deben efectuarse en forma oportuna, esto es, en el momento en el que ocurran. A los efectos, se consideran realizados para fines contables:

- a) Las transacciones de la entidad con otros entes económicos
- b) Las transformaciones internas que modifiquen la estructura de los recursos o de las fuentes.
- c) Los eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

Resulta importante aclarar que en la práctica se presentan muchas confusiones respecto al momento en el que deben efectuarse los registros, principalmente porque en ocasiones puede no ser tan evidente el momento en el que se perfeccionan las transacciones. Para proporcionar una mejor comprensión se hará uso de algunos ejemplos.

Las transacciones de la entidad con otros entes económicos pueden referirse, por ejemplo, a:

- Las actividades de Compras (aunque no sean canceladas en el momento en que se efectúen), pues se trata de relaciones con proveedores.

- Las actividades de Ventas (aunque no sean cobradas en el momento en que se realicen), pues suponen relaciones con los clientes.
- Servicios recibidos por la entidad para el desarrollo de sus operaciones, tales como alquileres o servicios públicos (aunque no se hayan cancelado).
- Cualquier otra actividad en la que se evidencie una relación entre la entidad y otro agente económico, como el caso según el que se registran gastos por comisiones cobradas por el banco a la entidad, para cubrir los gastos de mantenimiento de la cuenta.

Nótese que conforme a PCGA la información contable atiende al sistema de base acumulativa o devengada, según el que las operaciones se registran, independientemente de la cantidad de efectivo que se afecte, en el momento en que ocurren.

Las transformaciones internas que modifiquen la estructura de los recursos o de las fuentes, pueden referirse, por ejemplo, a:

- La capitalización de obligaciones contraídas con los socios, registradas en principio como un pasivo. En este caso, se elimina el pasivo y se incrementa el capital, de modo que se modifica la estructura de las fuentes de los recursos.
- La desincorporación de activos por obsolescencia representa una modificación en la estructura de los recursos de una entidad. Esta transacción se refiere a la exclusión de algún activo clasificado como Propiedad, Planta y Equipo, reclasificándolo dentro del rubro Otros Activos.

Asimismo, algunos ejemplos de eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios, son los siguientes:

- El registro de gastos por concepto del uso de la propiedad, planta y equipo (depreciación). Este registro no supone una erogación de dinero, pero se realiza para reflejar en términos perfectamente cuantificables la disminución en el valor de los activos derivado de su utilización, al tiempo que incide en la determinación de la utilidad o pérdida que pueda obtener la empresa como resultado de sus operaciones.
- El ajuste por inflación resulta de un evento económico externo a la entidad, y su registro supone tanto una reexpresión del valor de algunas partidas, como una modificación de la estructura financiera.

- **Periodo Contable**

La necesidad de tomar decisiones en relación con una entidad considerada en marcha o de existencia continua, obliga a dividir su vida en períodos convencionales. La contabilidad financiera presenta información acerca de la actividad económica de una entidad en esos períodos convencionales. Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren; por lo tanto, cualquiera información contable debe indicar claramente el período al cual se refiere. (FCCPV, p. VII)

El principio de Período Contable establece que las entidades deben dividir su vida en períodos de tiempo de igual duración. El tiempo de cada período será determinado por la misma entidad, teniendo como límite máximo de duración un (01) año. La aplicación de este principio garantiza una base real de comparación de la información financiera correspondiente a distintos períodos, con lo cual se pueden medir razonablemente las variaciones que resultan de las operaciones que una entidad realiza a lo largo de su vida. Adicionalmente, el principio de Período Contable indica que todas las transacciones llevadas a cabo en una entidad deben estar claramente identificadas con el período en el que fueron realizadas.

Esto adquiere una relevancia trascendental en lo que se refiere a la determinación de los resultados económicos de una empresa. Una violación a este principio supone que no se muestre la adecuada relación de los ingresos percibidos con los costos y gastos asociados a su obtención. Existe una fuerte relación entre el Período Contable y el principio de Realización Contable, por cuanto ambos reiteran la necesidad de registrar las transacciones en el momento en que ocurren, independientemente de las cantidades de efectivo que se afecten. Así, por ejemplo, si al final de un período contable una entidad dejare pendiente de cancelar el alquiler de las oficinas en las que desarrolla actividades administrativas, el gasto debe registrarse en el período que está finalizando de modo que pueda asociarse a los ingresos percibidos en ese lapso de tiempo; dado que no se efectuó el pago, el registro debe contener el pasivo que demuestre la obligación al cierre del ejercicio económico que culmina.

3.- Principios generales que deben reunir información:

- **Objetividad**

Las partidas o elementos incorporados en los estados financieros deben poseer un costo o valor que pueda ser medido con confiabilidad. En muchos casos el costo o valor deberá ser estimado; el uso de estimaciones razonables es una parte esencial en la preparación y presentación de estados financieros y no determina su confiabilidad. Sin embargo, cuando una estimación no pueda realizarse sobre la bases razonables, tal partida no debe reconocerse en la contabilidad y por ende en los estados financieros. (FCCOV, p. VII)

Muchos de los eventos que la contabilidad cuantifica son fácilmente verificables respecto a la determinación de su valor en términos económicos. Sin embargo, existen partidas o elementos dentro de los Estados Financieros cuyo costo o valor responde a estimaciones realizadas. El principio de Objetividad procura garantizar la confiabilidad de la información financiera, estableciendo que ante situaciones en las que se haga necesario realizar apreciaciones para definir el valor de ciertas partidas, éstas deben responder

a estimaciones razonables. Una situación que ejemplifique este principio, se puede reflejar en la incobrabilidad de los exigibles que se hayan generado por ventas a crédito. En este caso, debe mostrarse en el Estado Financiero una cuenta de valoración denominada Provisión para Cuentas Incobrables, cuyo monto debe atender a métodos sistemáticos de determinación, los cuales guardarán coherencia con el principio de Objetividad, de modo que puedan considerarse como razonables. Si se evidencia que la estimación a realizar no puede definirse como razonable, la operación a que se refiera no debe registrarse en la contabilidad, y por ende, la partida no podrá mostrarse en los Estados Financieros.

- **Importancia Relativa**

La información financiera únicamente concierne a la que es, en atención a su monto o naturaleza, suficientemente significativa como para afectar las evaluaciones y decisiones económicas. Una partida tiene importancia relativa cuando un cambio en ella, en su presentación, valuación, descripción o cualquiera de sus elementos, pudiera modificar la decisión de algunos de los usuarios de los estados financieros. (FCCPV, p. VII)

En cuanto a este principio, una entidad debe presentar estados financieros constituidos por todas aquellas partidas que reporten, ya sea por su valor o por su naturaleza, información relevantemente útil para los usuarios. En este sentido, la utilidad de las partidas se refiere a su capacidad de aportar los datos necesarios para medir los resultados de gestión de una entidad, y a su capacidad para afectar el proceso de toma de decisiones. Este Principio de Contabilidad establece que una partida tendrá importancia relativa cuando un cambio en ella, en su presentación, valuación, descripción o cualquiera de sus elementos, pudiera modificar la decisión de alguno de los usuarios. Si por ejemplo, una empresa manufacturera presenta dentro del rubro de Propiedad, Planta y Equipos, alguna propiedad que ya no contribuya a la generación de riquezas, esto es, que se encuentra desincorporada del

proceso productivo, los usuarios externos del Estado Financiero respectivo podrán sobreestimar la capacidad operativa de la empresa, de modo que la práctica contable acertada conforme a este principio será la reclasificación del activo, caso en el que se desincorporaría del rubro Propiedad, Planta y Equipo, y se traspasaría al rubro de Otros Activos. Nótese que la importancia relativa de la partida ejemplificada atiende a la presentación que de ella se hace en el Estado Financiero.

- **Comparabilidad**

Las decisiones económicas basadas en la información financiera requieren en la mayoría de los casos, la posibilidad de comparar la situación financiera y resultados en operación de una entidad en períodos diferentes de su vida y con otras entidades, por consiguiente, es necesario que las políticas contables sean aplicadas consistente y uniformemente. La necesidad de comparabilidad no debe convertirse en un impedimento para la introducción de mejores políticas contables, consecuentemente cuando existan opciones más relevantes y confiables, la entidad debe cambiar la política usada y advertirlo claramente en la información que se presenta, indicando, debidamente cuantificado, el efecto que dicho cambio produce en la información financiera. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información. (FCCPV, p. VII)

Una entidad puede evaluar su trayectoria en el tiempo comparando la situación financiera y el resultado de sus operaciones en diferentes periodos contables. Al mismo tiempo, puede apreciar su desempeño respecto a otras organizaciones, a objeto de conocer su realidad económica dentro del sector en el que se desempeña, haciendo comparaciones entre sus estados financieros y aquellos correspondientes a tales organizaciones; esto permitirá contribuir en la toma de decisiones acertadas para la consecución de los objetivos que se proponga.

El Principio de Comparabilidad afirma que, para que los Estados Financieros resulten útiles al momento de hacer las comparaciones necesarias, se requiere que las políticas contables aplicadas en su

preparación sean consistentes y uniformes, periodo a periodo. Por Políticas Contables se entiende el conjunto de métodos de valuación, normas de presentación y procedimientos de estimación, aplicables para determinar el valor de las partidas y su ubicación en los Estados Financieros. Así, si por ejemplo una empresa decide depreciar su Propiedad, Planta y Equipo por el método de línea recta, debe mantener a lo largo de la vida útil del activo la aplicación de tal método.

Sin embargo, resulta necesario aclarar que este principio prevé la posibilidad de modificar la aplicación de políticas contables por otras más relevantes, cuando esto suponga la oportunidad de generar información financiera más confiable, siempre que en los Estados Financieros correspondientes al período en que se implementare la nueva política se hiciera indicación expresa del cambio efectuado, y las consecuentes implicaciones en términos económicos. Se infiere entonces la intención de garantizar la cualidad de comparabilidad que debe mantener la información financiera, sin que se frenen las posibilidades de emplear prácticas contables más eficientes.

- **Revelación Suficiente**

La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad; por lo mismo, es importante que la información suministrada contenga suficientes elementos de juicio y material básico para que las decisiones de los interesados estén suficientemente fundadas. (FCCOV, p. VII)

Este principio establece que la información presentada en los Estados Financieros debe proporcionar en forma evidente y clara todos los elementos que permitan evaluar el desempeño de la entidad y su situación financiera; en consecuencia, dicha información debe contener los soportes necesarios

para garantizar la función de utilidad que ella supone en la toma de decisiones.

La necesidad de revelar suficientemente la información financiera de una entidad dio origen a la utilización de las llamadas Notas Revelatorias de los Estados Financieros, que como fue explicado anteriormente, son empleadas para suministrar algunos elementos de juicio necesarios que no pueden incorporarse en el cuerpo de dichos informes; así, cuando el uso de algunas partidas no refleja completamente la situación en que se encuentra la entidad, se complementa la información con las Notas Revelatorias.

- **Prudencia**

Las incertidumbres inevitablemente circundan muchas de las transacciones y eventos económicos, lo cual obliga a reconocerlos mediante el ejercicio de la prudencia en la preparación de los estados financieros. Cuando se vaya a aplicar el juicio profesional para decidir en aquellos casos en que no haya bases para elegir entre alternativas propuestas, deberá optarse por la que menos optimismo refleje; pero observando en todo momento que la decisión sea equitativa para los usuarios de la información contable. Sin embargo, el ejercicio de la prudencia no justifica la creación de reservas secretas u ocultas o provisiones en exceso, ni realizar deliberadamente, subvaluación de activos o ingresos o sobreestimación de pasivos o gastos. (FCCPV, p. VIII)

La preparación de la información contable requiere la consideración del factor incertidumbre que se hace presente en algunas transacciones económicas, razón por la cual posibles situaciones relacionadas con este factor deben reconocerse y presentarse en los Estados Financieros. Este principio establece que el ejercicio de la prudencia es indispensable en la presentación de la información financiera, siempre que tal práctica conserve el supuesto básico de equidad, esto es, siempre que resulte equitativa para los usuarios de la información. Cuando se hace uso de la prudencia se realizan estimaciones, generalmente las que menos optimismo reflejen, respecto a posibles pérdidas que puedan generarse como consecuencia de

las actividades desarrolladas por la entidad, tal es el caso de las Provisiones para Cuentas por Cobrar, que atienden a la posibilidad de no hacer efectivo el cobro de aquellas exigibilidades provenientes de las ventas a crédito. Es importante señalar que esta concepción es pesimista desde todo punto de vista, dado que el principio supone el adelanto de posibles pérdidas, pero no justifica el adelanto de previsibles ganancias.

Principios aplicables a los Estados Financieros y a Partidas o conceptos específicos

Estos Principios contienen especificaciones individuales y definidas de los estados financieros y de las partidas específicas que integran los mismos.

Como todas las definiciones básicas, el alcance de este boletín es amplio, en el sentido de tratar de especificar los objetivos generales que cubre el pronunciamiento, sin embargo, se habla de los estados financieros a ser utilizados por los usuarios externos.

Los estados financieros representan el principal producto de todo el proceso contable que se lleva a cabo en una compañía. Se puede afirmar que sobre los estados financieros, son tomadas la casi totalidad de las decisiones económicas y financieras que afectan a una entidad. El proceso de elaboración y presentación de las cifras, requiere que tales informes sigan ciertas normas que se apliquen en forma general independientemente del tipo de actividad que desarrolle una empresa.

Existen cuatro estados financieros básicos que debe emitir una entidad: balance general, estado de movimiento de las cuentas del patrimonio, estado de resultados y el estado de flujo del efectivo también llamado de movimiento del efectivo. Los estados financieros son complementados con las notas que forman parte integrante de los mismos. En las notas a los estados financieros, se puede encontrar una gran cantidad de información acerca de una entidad.

El balance general es el estado financiero que muestra la situación financiera de una entidad a una fecha determinada. Mediante el balance general se presenta información sobre una entidad, desglosada en los rubros: Activo, Pasivo y Patrimonio.

El activo, representan los recursos que puede utilizar una entidad para un beneficio futuro, su uso o consumo, o el diferimiento de un costo ya incurrido del cual se espera igualmente esté asociado a ingresos futuros. Es importante que la entidad posea documentación soporte de los activos, ya que es frecuente encontrar problemas de sobreestimación en los montos de dichos activos.

El pasivo, representa todas las deudas reales que se tienen con terceros, la estimación razonable de las deudas, o la obligación que tiene una entidad de prestar servicios o entregar bienes en un futuro.

El patrimonio está constituido por todos aquellos renglones que son aportes de capital, acumulación de utilidades o pérdidas obtenidas y cualquier otra partida cuyo origen esté determinado por alguno de los dos renglones anteriores. Otros elementos o partidas incluidas dentro de patrimonio, que se derivan de los ajustes por inflación, son analizados en la DPC- 1 0 y sus respectivos boletines de actualización.

Los resultados de una entidad se conocen por medio del estado de ganancias y pérdidas o estado de resultados, el cual muestra la utilidad o pérdida obtenida en un período determinado, derivadas de las actividades de diferente naturaleza y realizadas a lo largo del tiempo. Dicha utilidad o pérdida surge de determinar la correspondencia de ingresos, costos y gastos.

El estado de movimiento del efectivo presenta las principales fuentes de efectivo en un período, para lo cual se clasifican las transacciones en tres tipos de actividades: de operación, inversión y financiamiento.

Uno de los aspectos que tiene una importancia capital está referido a la adecuada presentación de los estados financieros conforme a PCGA, debido a que ésta debe ser una permanente preocupación de todos los

profesionales de la contaduría pública. Los PCGA, revisten la máxima expresión de las reglas, normas o postulados en cuanto a cómo deben ser presentadas las cifras de una entidad.

La aplicación práctica de los Principios de Contabilidad de Aceptación General dentro de la profesión venezolana debe guiarse en primer lugar por los principios publicados por la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), es decir debe regirse por las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC's) o Publicaciones Técnicas (PT's). Si algún aspecto no es tratado por las DPC's o PT's, el contador público venezolano podrá guiarse, en segundo lugar y de manera supletoria por las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Estas últimas, actualmente, son la herramienta fundamental para la internacionalización de la Contaduría Pública en Venezuela, pues son las NIC'S las normas que permitirán que nuestro país se desenvuelva dentro del comercio exterior, desarrolladas y plasmadas en las IFRS's, las cuales están siendo elaborados, para su aplicación como únicas Normas de Contabilidad a nivel mundial. De allí su adopción y entrada en vigencia, en Venezuela, a partir del año 2007.

Ante circunstancias no previstas por el IASB, hoy en día IASB, y mientras no se desarrolle el modelo contable internacional, la supletoriedad se dará, en tercer lugar, con los principios de contabilidad aceptados en México, emitidos y publicados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP). En cuarto lugar, y de acuerdo al mismo criterio de supletoriedad, se aplicarán los pronunciamientos contables del Financial Accounting Standards Board (FASB), y finalmente por los pronunciamientos emitidos por organismos de países latinoamericanos con situaciones económicas similares a Venezuela.

Realizada la revisión documental sobre la Normativa contable nacional e internacional, relacionada con la presentación de información financiera, y

luego de ser procesada la información se puede dar respuesta a los objetivos planteados.

CUADRO 9

Aspectos resaltante de la Declaración de Principio de Contabilidad N° 0

DECLARACIÓN DE PRINCIPIO DE CONTABILIDAD N° 0 (DPC - 0)		
REGISTRO	PRESENTACION	REVELACION
<ul style="list-style-type: none"> ○ Datos obtenidos de las operaciones realizadas en la entidad. ○ Las transacciones registradas deben guardar relación con la actividad de la unidad económica. ○ Registro de aquellas transacciones susceptibles de ser cuantificadas. ○ Costo Histórico ○ Efectuar los registros en forma oportuna. ○ La información registrada debe contener los soportes que evidencien las operaciones registradas. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ Uso de moneda local ○ Presentación de estados financieros ajustados por inflación basados de la DPC – 10. ○ Presentar los estados financieros históricos como información complementaria. ○ Estados Financieros conformados por todas aquellas partidas que reporten información útil para los usuarios, presentada a través de los Estados Financieros: Balance General, Estado de Resultados, Estado de Movimiento de las Cuentas del Patrimonio, Estado de Flujo de Efectivo, y las Notas Revelatorias a los Estados Financieros. ○ Estados financieros conforme a los PCGA. ○ Dividir la vida de la entidad en períodos de tiempo de igual duración. ○ Estados financieros comparables con diferentes períodos contables. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ Demostrar tipo de actividad de la empresa. ○ Indicar la capacidad para continuar desempeñando las actividades que le son inherentes a la entidad. ○ Considerar el factor incertidumbre. ○ Revelación de políticas contables consistentes

Fuente: Declaración de Principio de Contabilidad N° 0 (DPC-0) (1998)

