

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIDAD EN TRIBUTOS

**LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NICs) Y LAS
DECLARACIONES DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD (DPC) EN
MATERIA TRIBUTARIA.**

Un Análisis Comparativo para su Adopción en Venezuela

Autor: Francy J. Torres A.

Tutor: Nieves Magali Díaz

Mérida, febrero de 2007



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
Mérida -Venezuela**

APROBACIÓN DEL TUTOR

En mi carácter de Tutor del Trabajo de Grado presentado por la ciudadana Francy Josefina Torres Alvarado C.I. 11.959.486, para optar al Grado de Especialista en Ciencias Contables Mención Tributos; considero que dicho trabajo cumple con los requisitos y meritos suficientes para ser sometido a la presentación publica y evaluación por parte del jurado examinador que se le designe.

En la ciudad de Mérida a los 21 días del mes de junio del dos mil seis.

**Prof. Nieves Magali Díaz
C.I. N° 3.015.319**

DEDICATORIA

Quiero dedicarle este triunfo a Dios Todopoderoso y a la Santísima Virgen Maria, por ser mi luz y guía; a toda mi familia por ser mi apoyo, estímulo e inspiración; y a todas esas personas que contribuyeron a que este sueño se concretará.

A Todos les dedico este triunfo...

AGRADECIMIENTOS

- Al Postgrado en Ciencias Contables, por permitirme formarme y especializarme en el área de tributos, dándome los recursos y herramientas adecuadas.
- A la profesora Nieves Magali Díaz, tutor de esta investigación, por todo su apoyo, colaboración y estímulo en el desarrollo y culminación de esta investigación

GRACIAS.

LISTA DE CUADROS

CUADRO	Pp
1 Semejanzas entre la DPC N° 3 “Contabilización del Impuesto sobre la Renta” y la NIC N° 12 “Impuesto a las Ganancias”	102
2 Diferencias entre la DPC N° 3 “Contabilización del Impuesto sobre a Renta” y la NIC N° 12 “Impuesto a las Ganancias”	107
3 Semejanzas entre la DPC N° 10 “Normas para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efectos de la Inflación” y NIC N° 29 “Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias”	110
4 Diferencias entre la DPC N° 10 “Normas para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efectos de la Inflación” y NIC N° 29 “Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias”	113
5 Implicaciones contables que traerá la adopción por parte de Venezuela De la NIC N° 12 “Impuesto a las Ganancias”	115
6 Implicaciones tributarias que traerá la adopción por parte de Venezuela De la NIC N° 12 “Impuesto a las Ganancias”	117
7 Implicaciones contables que traerá la adopción por parte de Venezuela De la NIC N° 29 “Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias”	119
8 Implicaciones tributarias que traerá la adopción por parte de Venezuela De la NIC N° 29 “Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias”	120
9 Ventajas que traerá la adopción por parte de Venezuela De la NIC N° 12 “Impuesto a las Ganancias”	122
10 Ventajas que traerá la adopción por parte de Venezuela De la NIC N° 29 “Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias”	123
11 Desventajas que traerá la adopción por parte de Venezuela De la NIC N° 12 “Impuesto a las Ganancias”	125
12 Desventajas que traerá la adopción por parte de Venezuela De la NIC N° 29 “Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias”	126

LISTA DE GRAFICOS

GRAFICO	Pp
1 Implicaciones contables que traerá la adopción por parte de Venezuela, de la NIC N° 12 “Impuesto a las Ganancias”.....	116
2 Implicaciones tributarias que traerá la adopción por parte de Venezuela, de la NIC N° 12 “Impuesto a las Ganancias”.....	118
3 Implicaciones contables que traerá la adopción por parte de Venezuela, de la NIC N° 29 “Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias”.....	119
4 Implicaciones tributarias que traerá la adopción por parte de Venezuela, de la NIC N° 29 “Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias”.....	121
5 Ventajas que traerá la adopción por parte de Venezuela De la NIC N° 12 “Impuesto a las Ganancias”.....	122
6 Ventajas que traerá la adopción por parte de Venezuela De la NIC N° 29 “Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias”.....	124
7 Desventajas que traerá la adopción por parte de Venezuela De la NIC N° 12 “Impuesto a las Ganancias”.....	125
8 Desventajas que traerá la adopción por parte de Venezuela De la NIC N° 29 “Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias”.....	127

INDICE GENERAL

Pp

LISTA DE CUADROS	v
LISTA DE GRÁFICOS	vi
RESUMEN	vii
INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO	
I EL PROBLEMA	3
Planteamiento del Problema	3
Objetivos de la Investigación	6
Justificación de la Investigación	6
II MARCO TEORICO	10
Antecedentes de la Investigación	10
Bases Teóricas	18
Categorías por Objetivos de la investigación	92
III MARCO METODOLOGICO	93
Tipo de Investigación	94
Descripción de la Metodología	95
Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos	97
Técnicas de Procesamiento de Datos.....	98
Técnicas de Análisis de Datos e Interpretación de Resultados	99
Validez de los Instrumentos	100
IV ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS.....	101
V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	128
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	130
ANEXOS.....	132

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIDAD EN TRIBUTOS

**LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NICs) Y LAS
DECLARACIONES DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD (DPC) EN
MATERIA TRIBUTARIA.**

Un Análisis Comparativo para su Adopción en Venezuela

Autor: Francy J. Torres A.

Tutor: Nieves Magali Díaz

Fecha: febrero 2007

RESUMEN

El proceso de globalización que esta viviendo la información financiera, crea la necesidad de estandarizar los procesos y las normas de presentación de dicha información, la cual, debe ser transparente, confiable y comparable en cualquier mercado internacional. Venezuela aun cuando posee sus propias normas denominadas Declaración de Principios de Contabilidad (DPC); actualmente se encuentra realizando grandes estudios por parte de diferentes entidades educativas, profesionales, financieras y del área contable, para adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad NICs. El presente trabajo de investigación se desarrolló con la finalidad de analizar comparativamente las DPC y NICs-IFRs, específicamente las que se refieren a los impuestos o a la materia tributaria: DPC N° 2, N° 3, N° 10 y NICs N° 12, N° 29, y así determinar los efectos contable y tributarios, las ventajas y desventajas que traería esta adopción. La metodología consistió en una investigación documental, el método utilizado es el hermenéutico crítico de contenido teórico, es decir, la interpretación y el análisis crítico a fin de lograr un mejor entendimiento y comprensión de los contenidos de la documentación correspondiente, se diseñaron instrumentos para la recolección de datos: la observación y revisión bibliográfica-documental y la entrevista, cuyos instrumentos de recolección de datos son: el registro de observación documental y la guía de entrevista. Lo que permitió recabar la información necesaria para el logro de los objetivos planteados en esta investigación.

Se logro concluir que no existirá ningún efecto contable y tributario al adoptar las NICs en Venezuela.

Descriptores: información financiera, declaraciones, Normas Internacionales, efectos contables, efectos tributarios.

INTRODUCCIÓN

La contabilidad, como generadora de la información financiera y responsable de mostrar el escenario operacional de los entes económicos, debe cumplir cada día con mayores exigencias. La creciente necesidad de información para planificar, financiar y controlar el desarrollo de las empresas, requeridas por un sin número de entidades del Estado; las necesidades de información de terceros; el desarrollo de sofisticados procedimientos administrativo y contables para controlar los volúmenes enormes de transacciones y complejas operaciones de las empresas, las dificultades que involucra utilizar la moneda como patrón de medida, en países afectados por inflación, plantean un verdadero desafío a la profesión de la contaduría.

Como consecuencia de esta situación se hace necesario contar con estándares internacionales específicamente en el área contable, lo que conlleva a adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs- IFRs), redundando en el beneficio de una información financiera transparente y comparable más allá de sus fronteras. Estas normas han sido producto de grandes estudios y esfuerzos por parte de diferentes entidades profesionales, educativas, financieras y del área contable a nivel mundial, para estandarizar la información financiera presentada en los estados financieros.

En Venezuela existe un conjunto de normas que regulan la presentación de la información financiera y contable; estas normas son las denominadas Declaraciones de Principios de Contabilidad de Aceptación General (DPC), emitidas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. Pero debido a las exigencias de presentar información financiera universal, transparente y confiable, en enero de 2004, en Acarigua Araure se decide la adopción de las NICs, y así poder estar dentro del proceso de globalización que sufre la información financiera; estableciéndose los plazos pertinentes para su respectivo estudio y adopción por parte de los entes encargados en el país.

De ahí la importancia de esta investigación cuyo objetivo principal es analizar comparativamente las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs-IFRs) con las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC), específicamente aquellas relacionadas con el impuesto o materia tributaria y así determinar los efectos que produciría la adopción de las NICs. Por consiguiente este estudio abarcará: las declaraciones: DPC 3 “La Contabilidad para el Impuesto sobre la Renta” y DPC 10 “Normas para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efectos de la Inflación”; y las normas NIC 12 “Impuesto sobre las Ganancias” y NIC 29 “Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias” .

Con la finalidad de desarrollar este trabajo se planteó un objetivo general y los objetivos específicos, estableciendo un procedimiento que permitió dar cumplimiento a los mismos. Para ello se estructuraron cinco capítulos que recogen esta investigación: El capítulo I presenta el planteamiento del problema de una manera general, allí se establece la relevancia, pertinencia y vigencia del tema; el Capítulo II muestra los antecedentes de la investigación, las bases teóricas en que se sustenta, el contenido específico de cada norma y declaración, esta revisión y presentación bibliográfica permitió formar una base teórica completa, que conllevó al análisis comparativo y posterior presentación de resultados y conclusiones; el Capítulo III explica como se desarrolló la investigación de acuerdo al tipo y naturaleza, las técnicas e instrumentos de recolección de datos, las técnicas para el procesamiento y análisis de los mismos y la interpretación de los resultados obtenidos; el Capítulo IV, presenta los resultados obtenidos del análisis comparativo de la NICs y DPCs y de la aplicación de los instrumentos de recolección de datos; las semejanzas y diferencias entre ambas; y en el Capítulo V se desarrollan y dan a conocer las respectivas conclusiones y recomendaciones de este trabajo sobre la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) en Venezuela.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

La globalización es un proceso que ha venido experimentando Venezuela y el mundo entero, este pretende representar la realidad inmediata como una sociedad planetaria, más allá de fronteras, barreras tributarias, diferencias étnicas, religiosas, ideologías políticas y condiciones socio-económicas o culturales. Surge como consecuencia de la internacionalización cada vez más acentuada de los procesos económicos, los conflictos sociales y los fenómenos político-culturales.

En sus comienzos, el concepto de globalización se ha venido utilizando para describir los cambios en las economías nacionales, cada vez más integradas en sistemas sociales abiertos e interdependientes, sujetas a los efectos de la libertad de los mercados, las fluctuaciones monetarias y los movimientos especulativos de capital. Los ámbitos de la realidad en los que mejor se refleja la globalización son la economía y la innovación tecnológica.

Cada país está caracterizado por sus normas, ideologías, políticas y su ambiente socio económico, pero el fenómeno de la globalización conlleva a realizar cambios importantes en estos sistemas. En el caso de Venezuela, tiene sus propias normas y principios contables de acuerdo a sus necesidades, las razones son generalmente de carácter estructural y basadas en el mantenimiento de su soberanía e idiosincrasia normativa, la preservación de su cultura o costumbres societarias y mercantiles en la determinación de conceptos como capital, beneficios distribuibles, dividendos, etc, o conceptos referidos al objeto o finalidad de los estados financieros e información financiera.

Venezuela cuenta con un conjunto de normas que regulan la presentación de la información financiera y tributaria, ajustadas a los principios contables y sus necesidades. Este conjunto de normas son las denominadas Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC), las cuales, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), desarrolló, adaptó y compiló para uniformar el ejercicio de la profesión y establecer las bases para la comparación de la información financiera, y así cumplir con los estándares de calidad y los parámetros internacionales de presentación de la información contable.

Alan Greenspan en la conferencia inaugural del CATO Institute decía que la información financiera hoy puede viajar a una velocidad vertiginosa, traspasar fronteras en cuestión de segundos, lo que conlleva grandes beneficios, pero grandes riesgos. Nos enfrentamos a los desafíos de la apertura financiera y la globalización del capital, que intensifican la necesidad de diseminar información financiera de un país a otro en forma transparente y confiable.

Para el país el proceso de globalización económica ha traído como consecuencia la necesidad de realizar cambios en la información económica y financiera, ya que las actividades económicas transfronterizas se han generalizado, los acuerdos comerciales regionales e internacionales como MERCOSUR, Comunidad Andina, NAFTA, se han profundizado y la necesidad de buscar capital extranjero para el crecimiento económico del país, ha conllevado a orientarse hacia los grandes mercados de capitales.

La falta de armonización de las normas de la profesión contable, es motivo de preocupación no solo para los contadores, sino para las instituciones financieras, los inversionistas, las empresas y los gobiernos; y no ha permitido incorporarse totalmente a este proceso de globalización. La finalidad de la comunidad financiera es la de trabajar con una información comprensible en cualquier país del mundo, para lo cual es necesario lograr, lo más pronto posible, la adopción de las normas internacionales de contabilidad (NICs-IFRs), las prácticas de auditoría y las normas de ética profesional.

La inversión extranjera y capital nacional que operan en ámbitos financieros internacionales; esta obligada a producir información financiera en estándares internacionales, por lo tanto deben aplicar Normas Internacionales de Contabilidad (NICs– IFRs), Auditoria (NIAs – ISA) y Contabilidad del Sector Gobierno (NICSP)

Actualmente los quince (15) países que conforman la Unión Europea (UE) tienen como objetivo exigir, a partir del año 2005, la aplicación única de las Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoria a las entidades que presenten información financiera ante los organismos de control de bolsas de valores; adicional a esta situación, la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) se encuentra en un proceso de convergencia de las NICs-IFRs con los países miembros de la organización; algunos de ellos han declarado la aplicación de las referidas normas a partir del año 2005, otros han adoptado el proceso, incluyendo países latinoamericanos. El otro gigante en la emisión de normas es la Junta de Estándares de Contabilidad (FASB), que se encuentra realizando trabajos de armonización de normas con la finalidad de reducir las diferencias con IASB. Es por todas estas razones que actualmente en Venezuela se trabaja en la adopción de las normas internacionales de contabilidad (NICs).

Ahora bien, es importante destacar que para la adopción de las NICs, por parte de Venezuela se está desarrollando un proceso de revisión y estudio de las normas, lo que permitirá determinar la viabilidad de esta adopción, estableciendo las ventajas y desventajas que traerá consigo. Todo este proceso de cambio para el ejercicio de la profesión respecto a esta materia, conduce a formular varias interrogantes: ¿Cuáles son las DPC y NICs que tratan específicamente la materia tributaria?, ¿Cuáles son las semejanzas entre las DPC y NICs?, ¿Cuáles son las diferencias representativas entre las DPC y NICs?, ¿Cuáles son los efectos contables y tributarios que traerá la adopción de las NICs en Venezuela?, ¿Es viable la adopción de las NICs , por parte de Venezuela?, ¿Qué beneficios traerá la adopción de las NICs al País?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Analizar comparativamente las Declaraciones de Principios Contables (DPC) y las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), en materia tributaria, para establecer la factibilidad y los beneficios de la aplicación de la NICs en Venezuela.

Objetivos Específicos

1. Identificar las Declaraciones de Principios Contables (DPC) y las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs-IFRs), que tratan específicamente la materia tributaria.
2. Estudiar las bases teóricas de la Declaraciones de Principios Contables (DPC) N° 3 y 10 y las Normas Internacionales de Contabilidad, (NICs-IFRs) N° 12 y 29.
3. Determinar las semejanzas y diferencias entre las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) N° 3 y 10 y las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) N° 12 y 29, respectivamente.
4. Establecer los efectos contables-tributarios generados por la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad N° 12 y N° 29, en Venezuela.

Justificación de la Investigación

Actualmente uno de los temas más novedosos y relevantes es la adopción por parte de Venezuela de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs-IFRs). Como consecuencia de este cambio tan importante, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) a través de la Secretaría de Estudios e Investigaciones, decidió acelerar el proceso de adopción de las Normas

Internacionales de Contabilidad (NICs-IFRs), Auditoria (NIAs-ISA) y Contabilidad del Sector Gobierno (NICSP).

La tendencia mundial es la estandarización de las normas internacionales de contabilidad para lograr información financiera, que pueda ser leída y entendida en cualquier lugar del mundo. Por lo tanto es necesario que Venezuela se incorpore a este proceso, con el propósito de ser mas competitiva de lo contrario estará fuera de contexto internacional.

La adopción de modelos internacionales ha generado una serie de discusiones y debates dentro y fuera de la profesión del contador sobre la responsabilidad de los auditores, contadores y administradores de las compañías, respecto a las quiebras que vienen presentándose en el mundo y en el efecto que tendrá la aplicación de dichos estándares internacionales en cada país. Pero en general, lo que la profesión contable desea es que con esas reglamentaciones se recupere la confianza de los inversionistas y se le de a los estados financieros, la credibilidad, transparencia y razonabilidad que ellos necesitan. Es por ello que hoy en día este tema toma una gran importancia para la profesión.

Aun cuando este estudio no abarcará todas las DPC ni las NICs, sino solo aquellas que regulan y guardan relación con la materia tributaria, como lo son la DPC 3 y 10 y las NICs 12 y 29, sigue teniendo mucha relevancia y pertinencia.

Igualmente se justifica la realización de esta de investigación por cuanto es actual, poco conocida y de interés para el sector profesional de la contabilidad y sector financiero.

Además, este trabajo pretende aportar a los interesados en el área y al público en general, un instrumento de consulta y orientación documental. Finalmente, este trabajo servirá de referencia para investigaciones a futuro, ya que resulta de particular interés al evaluar la conveniencia de adoptar normas internacionales y así lograr estar dentro del proceso de globalización de la información.

Limitaciones

Como consecuencia de lo novedoso del tema, la determinación de los efectos producidos por la adopción de Normas Internacionales de Contabilidad en Venezuela, se presentan diversas limitaciones significativas para desarrollar la investigación:

- Las fuentes documentales y bibliográfica son muy escasas, específicamente en el caso venezolano, debido a que el país se ha caracterizado por aplicar sus propias normativas.
- Lo novedoso del área temática conduce a poca existencia de antecedentes en el ámbito nacional.
- Actualmente se encuentran en revisión y estudio las NICs, por parte de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela y entes profesionales-expertos en la materia; por lo tanto solo se consiguen bases teóricas generales, mas no existen conclusiones de los efectos que acusaría la adopción de las normas en el país.
- Pocos son los profesionales en el área que conocen y dominan el tema.

Alcance

a.- *De Contenido.* Se abordarán dos grandes normativas del área contable, como lo son: las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) y la Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), específicamente las DPC 3 y 10 y las NIC'S 12 y 29. y la Ley de Impuesto sobre la Renta, concretamente el título II y IX.

b.- *Temporal.* El estudio se circunscribe a las Declaraciones de Principios de Contabilidad, aprobada por el Directorio Nacional ampliado de la Federación de Colegios e Contadores Públicos de Venezuela de fecha 26 de noviembre de 1994, revisadas y actualizadas, las Normas Internacionales de Contabilidad establecidas en el Reglamento (Ce) N° 1725/2003 De La Comisión de 29 de Septiembre de 2003 y la Ley de Impuesto sobre la Renta Gaceta Oficial Extraordinaria 5.566 del 28 de diciembre de 2001.

c.- *Objeto de estudio.* Corresponde a los aspectos teóricos que abarcará la investigación, para ser desarrollados y analizados en el marco teórico. El Objeto de estudio corresponde a las DPC 3 y 10 y las NICs 12 y 29.

d.- *Geográfico.* El estudio se realizará concretamente a la adopción de las NICs en Venezuela.

e.- *Metodológico.* De acuerdo a los objetivos planteados, el marco metodológico comenzará por una fase exploratoria, en la cual se emplearán las técnicas de la observación y registro documental para indagar y profundizar, seguidamente se estudiará cada una de las normativas para conocer sus bases conceptuales y características, se procederá a la aplicación de un criterio de análisis que permita entender y comprender cada una de las normativas, permitiendo así pasar a la fase comparativa, en la cual se establecerán las respectivas diferencias y semejanzas, y por último se determinará los efectos específicos y las conclusiones .

CAPITULO II

MARCO TEORICO

Definido el problema y precisado el objetivo general y los objetivos específicos que determinan los fines de esta investigación, se hace necesario sustentar este estudio, estableciendo sus bases teóricas.

Para Sabino (1978) el marco teórico es “el conjunto de proposiciones que sirven de referencia al tema de estudio y que al estar ligadas entre sí, constituyen el ámbito teórico entorno del cual el investigador formula sus proposiciones específicas, describe e interpreta los hechos que le interesan”.

En este capítulo se desarrolla el marco teórico cuyo propósito es mostrar las bases de las diversas teorías y conceptos relativos a las DPC y las NICs, con el fin de enmarcar este estudio dentro de un conjunto de conocimientos más sólidos.

A continuación se presentan los antecedentes, las bases teóricas y la definición de conceptos de esta investigación.

Antecedentes de la Investigación

La Adopción de Las Normas Internacionales de Contabilidad, es un tema muy novedoso, y en la actualidad se encuentra en estudio por parte de la FCCPV y los entes relacionados e involucrados del país.

Respecto a la elaboración de trabajos o tesis sobre el tema, no se encontraron antecedentes de trabajos elaborados sobre la “Adopción de la Normas Internacionales de Contabilidad, por parte de Venezuela”. Aun cuando se realizó una revisión en las bibliotecas de las siguientes instituciones educativas de nivel superior:

- Universidad de los Andes-Facultad de Ciencias Económicas y Sociales.
Biblioteca de Postgrado en Ciencias Contables. Mérida.

- El Instituto de Estudios Superiores de Administración IESA. San Bernardino-Caracas.
- Universidad Metropolitana. Biblioteca Pedro Grases. La Urbina- Autopista Guarenas-Caracas
- Universidad Central de Venezuela. Caracas

No obstante, sobre el tema se han realizado diversos foros, congresos y actualmente talleres, los cuales en esta investigación se tomarán como antecedentes, los más importantes, a continuación se presentan con sus respectivas conclusiones:

- 1eras Jornadas Merideñas de Actualización Profesional del Contador Público. Mérida, 07 y 08 de Noviembre de 2003.

Lic. Rodríguez (2003). En su ponencia titulada “*Normas Internacionales de Contabilidad (Nics - Iass– Ifrss - Niifs) desarrollo y aplicación en: Venezuela, la región y el mundo*”.

- a) A partir del año 2005, la Unión Europea (UE) exigirá a los grupos financieros que cotizan en la bolsa, informen utilizando las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs). Los estados miembros de la UE son libres de aconsejar o exigir esto mismo a las entidades que no cotizan, así como para los estados financieros individuales de las empresas que componen los grupos cotizados.
- b) Toda empresa cuyos estados financieros sigan las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) debe dar cuenta de este hecho. No debe declararse que los estados financieros siguen las NICs, a menos que aquellos cumplan con todos los requisitos de cada norma que les sea aplicable, así como las interpretaciones pertinentes que sobre las mismas haya emitido el Comité de Interpretaciones. (Párrafo 11, NIC 1, Presentación de Estados Financieros).
- c) Principales diferencias entre las DPC y NICs: **NIC 11 – DPC 13** (contratos de construcción): El método de “contrato terminado” no es aceptado por NIC. **NIC 12 – DPC 3** (Impuesto sobre la renta diferido): Difieren en conceptos importantes. La norma venezolana está en estudio

por el Comité de Principios en Venezuela. **NIC 21 – DPC 12** (Traducción de estados financieros): DPC no trata los conceptos de “moneda funcional” y “moneda de reporte”. **NIC 27 – DPC 7** (Estados consolidados): Según NIC la plusvalía negativa se registra como crédito diferido. **NIC 29 – DPC 10** (Ajustes por inflación): Son similares, excepto por uno de los criterios para establecer el nivel de aplicar el ajuste por inflación, referido al porcentaje del 100%. **NIC 38 - DPC 2**, Según NIC 38 no es permitido diferir los gastos preoperativos. En Venezuela se difieren .

- VI Encuentro Colombo-Venezolano de Contadores Públicos. Mérida, 01 y 02 de Julio de 2005.

Lic. Rodríguez (2005). En mesa de discusión ***“Adopción en Venezuela de estándares internacionales de contabilidad”*** , concluyó:

“El Directorio Nacional Ampliado de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, reunido en las ciudades gemelas de Acarigua – Araure, decidió en fecha 30 y 31 de enero del presente año, aprobar la adopción de los estándares internacionales de contabilidad, NICs – IFRSs, de auditoria, NIAs y los correspondientes al sector publico, NIC-SP. Estas normas entrarán en vigencia a partir de los siguientes periodos: año 2006, para las entidades que cotizan en el mercado de valores; año 2007 para las restantes entidades que no emiten instrumentos financieros de capital y deuda y año 2008 para las PYME. Por consiguiente, los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela, de acuerdo con la DPC 0, continúan vigentes. Los aspectos relacionados con la ética profesional y las normas de auditoria interna, fueron dejados para su consideración en un próximo directorio ampliado. La decisión viene acompañada con un plan de adopción que contempla aspectos relacionados con: actualización del gremio, impacto en la información financiera, incorporación de las universidades al cambio, obtención de recursos financieros para la ejecución del plan y por último cualquiera otra situación que genere la adopción de estándares internacionales.

Se designo, en el Directorio de Acarigua – Araure, un equipo integrado por los diferentes coordinadores de los comités técnicos, conjuntamente con los secretarios de estudios e investigaciones y representantes de los principales usuarios de la información financiera para la preparación del plan de adopción, el cual fue aprobado en el mes de julio del presente año. A partir del mes de febrero de 2004, se ha realizado una amplia divulgación de la decisión en colegios federados, universidades, sector privado y público, logrando una aceptación razonable por parte de interesados en la información financiera. Es de resaltar la importancia dada por las universidades, las cuales han iniciado un proceso de revisión de los contenidos programáticos de las asignaturas relacionadas con la formación profesional de los futuros profesionales de la contaduría pública. Como respuesta inmediata a la importancia que tiene el proceso de adopción, los diferentes comités técnicos de la FCCPV, decidieron trabajar de manera conjunta, específicamente los relacionados con principios de contabilidad y auditoria. No resulta sencillo llevar a feliz término un proceso de adopción, el cual modifica de manera sustancial la forma y manera de prepararse y ejercer la contaduría pública en Venezuela. Se trata de un cambio de paradigma y de enfoque, todo ello para producir una información financiera que represente la imagen fiel de las operaciones que realiza la entidad. Con un número de aproximadamente 60.000 contadores públicos colegiados en el país y unos 100.000 estudiantes de la carrera, la tarea por desarrollar implica un esfuerzo material para el logro de los objetivos trazados. El plan de adopción requiere el uso de recursos humanos y financieros. Se estima necesario la preparación de un número de 120 facilitares a nivel nacional con el objetivo de actualizar a los contadores públicos, igualmente la realización de actividades como: diplomados, especializaciones y estudios superiores de cuarto nivel para complementar el programa de actualización profesional referente a los estándares internacionales. Los recursos financieros tendrán como fuentes, préstamos, no reembolsables, otorgados por el Banco Interamericano de Desarrollo o la Corporación Andina de Fomento, adicional a los recursos

generados internamente, como producto de seminarios, foros, cursos, talleres, venta de material, suscripciones, etc. El monto estimado para la ejecución del plan alcanza a 1.200 millones de dólares. Las normas internacionales de contabilidad, NICs – IFRSs o como se le conocerá en adelante, NIIF, normas internacionales de información financiera, establecen cambios en la forma de reconocimiento, medición y presentación de la información financiera. El uso del valor razonable o *fair value* como se le conoce en inglés, exigencia de mayores revelaciones a los estados financieros, uso de estimaciones razonables y fundamentadas, hacen que la información financiera adquiera una mayor confianza y objetividad para los diferentes usuarios de la misma, entre los cuales podemos citar: inversionistas, trabajadores, sector gobierno, estudiantes, propietarios, organismos reguladores, sector financieros, sector seguro, entre otros. Cambios como, el no diferimiento de los costos incurridos en la etapa preoperacional de las entidades, el uso exclusivo del método de porcentaje de avance para el área de construcción en lugar del método de obra terminada, el reconocer en los resultados del periodo los costos de investigación, la posibilidad de revertir las pérdidas por deterioro de los activos de larga duración, conocido como la aplicación del valor de uso, reconocer en los resultados la plusvalía negativa, la no presentación en el estado de resultado de partidas extraordinarias o la eliminación del método UEPS para la valorización de inventarios, son de tal novedad que implican modificaciones materiales a los estados financieros. Por ello es necesario, medir los efectos financieros que producirán en el país la adopción de las referidas normas.

Igualmente y aún mas específicamente en la mesa de trabajo N° 3, de este congreso, se trato los “Efectos sobre la información financiera por la adopción de las normas internacionales” y las conclusiones fueron:

Las variables asociadas con la internacionalización de las bolsas de valores, con los requerimientos de financiamiento en moneda extranjera, con los mismos avances tecnológicos, entre otras; han marcado la pauta para la búsqueda de normas comunes a ser aplicadas en la información financiera. La adopción de

las NICs trae consigo retos y compromisos, que se resumen en dar respuesta en relación con la presentación de la información financiera y, por lo tanto, de los estados financieros. Esto bajo la premisa de una mayor revelación o transparencia en el tratamiento de la información financiera. Se trata entonces de entender que, lo que se busca es “leer mejor la información financiera, pues no se va a cambiar la forma de procesarla.”

Referirse a los efectos sobre la información financiera, derivados de la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad, resulta de gran trascendencia pues se configuran en la clave de la formulación de la nueva arquitectura financiera. Es importante considerar en primer término que en Venezuela no se cuenta con un marco conceptual de las Normas Internacionales; hecho que se constituye en la base para la su adopción. El marco conceptual establece los criterios de: reconocer, cuantificar y revelar la información.

De manera específica se plantean los efectos siguientes:

1. En cuanto a la presentación de los estados financieros (NIC 1), se evidencia un cambio relacionado con el enfoque utilizado. Con relación al Balance General, adiciona el modelo de no corriente y corriente, es decir se comienza por lo de más materialidad. Para fines de la presentación del Estado de Resultados, el concepto de partidas extraordinarias desaparece. Se añade un nuevo modelo de presentación basado en el enfoque por naturaleza. En cuanto al Estado de Movimiento del Patrimonio se prevén mayores descripciones de los efectos sobre las utilidades no distribuidas; esto evidencia mejores revelaciones sobre los principios aplicados.
2. Con respecto a los inventarios y por supuesto a su control y valoración (NIC 2), el método UEPS, desaparece y se otorga importancia significativa al “valor razonable”
3. Un efecto interesante se representa en la aplicación de la NIC 8, relacionada con los errores materiales, cambios en políticas contables y cambios en estimaciones (especialmente las correspondientes a la vida útil de los activos).

Al respecto, la NIC 8 genera una respuesta adecuada para este tipo de transacciones, lo cual genera un cambio en la presentación de información financiera.

4. En relación con los hechos posteriores a la fecha de balance (NIC 10), el decreto de dividendos marca diferencia con lo que se viene aplicando. Esto, en virtud de que no se reconocerán los dividendos decretados en fecha posterior al balance, como un pasivo a la fecha de presentación de mismo. Deben registrarse en la fecha del decreto.
5. Otro efecto notorio está evidenciado en la aplicación de la NIC 11 (contratos de construcción), por cuanto se aceptará sólo el método de porcentaje de avance, para reconocer los ingresos y gastos de manera gradual.
6. El concepto de propiedad planta y equipo sustituye al de activo fijo (NIC 16). Se plantean dos grandes cambios: (1) Recurrir a las revalorizaciones; lo cual refuerza la importancia de interpretar el “valor razonable”; (2) La depreciación de los activos adquiere su concepto amplio, pues para el caso particular de los activos ociosos o disponibles para venta, éstos deben someterse al proceso de depreciación.
7. En cuanto al arrendamiento financiero (NIC 17), se refuerza el principio de la prudencia y, en este sentido, también el principio de esencia económica sobre la propiedad legal del activo sujeto a arrendamiento. Por otra parte, se aclara el concepto de arrendamiento financiero y se clarifica sobre el procedimiento bajo el cual se genera un pasivo.
8. Con relación a los efectos de las variaciones en el tipo de cambio de la moneda extranjera (NIC 21), adquiere vital importancia el concepto de “moneda funcional”.
9. Otros importantes cambios se observan en relación con los estados financieros consolidados (NIC 27). Por una parte, el concepto contable “intereses minoritarios”, se debe presentar en la sección del patrimonio y en los resultados la porción del resultado del periodo. La cuenta de plusvalía negativa se ubica en los resultados y no en el patrimonio.

10. Con respecto a la NIC 29, se ratifica la necesidad de la reexpresión de los estados financieros por inflación. De igual forma se destaca la necesidad de derivar el marco conceptual de “valor razonable”
11. Otro impacto resaltante lo marca la NIC 34 (Información Financiera Intermedia), pues refuerza la necesidad de informar en fechas intermedias. Merma la importancia del balance de comprobación. En este sentido, se busca satisfacer a los usuarios de la información financiera, mediante reportes más adecuados.
12. Existe una necesidad de valorar aspectos de riqueza no perceptibles, y en este sentido la NIC 38 (activos inmateriales) suministra una respuesta relacionada con: (1) Derechos de carácter contractual y legal; (2) Propiedad industrial; (3) Valoración. Específicamente en este último contexto, la NIC 38 otorga posibilidades de redimensión del paradigma cuantitativo, pues existen un conjunto de valores intrínsecos a considerar en el proceso de valoración de los intangibles. También esta NIC, plantea la respuesta para la valoración y presentación de los gastos de investigación y desarrollo y, al respecto, se insiste en que “todo activo que no tenga beneficios futuros debe ser registrado como un gasto”.

Los efectos más importantes de la adopción de las Normas Internacionales se traducen en:

1. Comprender que la adopción de las NICs, conduce a la presentación de información financiera transparente y fiable.
2. La razón fundamental de la adopción es que el usuario de la información financiera pueda leer y entender los estados financieros. No es obligar a las empresas para que modifiquen su manera de procesar la información; en definitiva deben tomarse en cuenta las necesidades del usuario.
3. Se plantea el redimensionamiento de los conceptos del Balance General: activo, pasivo y capital

4. Las NICs deben ser adoptadas una vez sean estudiadas en conjunto con los usuarios de la información financiera.
5. Se plantea mantener la diferenciación entre contabilidad financiera y contabilidad fiscal. Esto en virtud de respetar el escenario legal de los países.
6. Es importante medir el impacto, de manera progresiva, en la medida en que se vayan adoptando las normas.
7. Queda en evidencia que cuando el efecto de la aplicación de alguna NIC es perjudicial para la empresa, ésta no debe aplicarse.
8. Para facilitar el proceso de adopción, es necesaria la incorporación de las universidades.
9. Deben tomarse en consideración las experiencias en otros países
10. La adopción plantea el reto para ser más “competitivos”.

Bases Teóricas

La Contabilidad

Para la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2002) “La contabilidad debe ser considerada tanto una actividad de servicio como un sistema de información y una disciplina descriptiva y analítica, la cual, debe contener: la naturaleza económica de la información, medida y comunicada referente a entidades económicas de cualquier nivel organizativo, presentada a personas interesadas en formular juicios basadas en la información y toma de decisiones sirviéndose de dicha información”.

La contabilidad de acuerdo a sus destinatarios se divide en:

- Contabilidad Financiera. Centrada en la preparación y presentación de los estados contables con el propósito de suministrar información útil en la toma de decisiones de naturaleza económica por parte de los usuarios externos: propietarios, proveedores, instituciones financieras, inversionistas, gobierno y entidades gubernamentales, trabajadores y público general.

- Contabilidad Administrativa o Gerencial. Información preparada y presentada para ser útil a directores, gerentes, administradores, funcionarios de la entidad que día a día deben tomar decisiones respecto a la administración de la misma.

Objetivos de la Contabilidad Financiera y de los estados financieros

Los diversos organismos internacionales de contabilidad a los cuales pertenece el gremio de los Contadores Públicos Venezolanos han desarrollado a lo largo de todos estos años un conjunto de normas básicas y de principios de contabilidad, partiendo de que el objetivo fundamental de los estados financieros es producir información financiera útil para la toma de decisiones económicas por partes de los diferentes usuarios. La opinión con respecto a la materia por parte de los organismos internacionales son las siguientes:

- La Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC): “El término estados financieros cubre balances generales, estados de resultados o cuentas de pérdidas y ganancias, notas, otros estados y material explicativo, que se identifiquen como parte integral de los estados financieros. Las Normas Internacionales de Contabilidad se aplican a los estados financieros de cualquier empresa comercial, industrial o de negocio. La gerencia de la empresa puede formular estados financieros para su propio uso de varias diferentes maneras que se adapten mejor para fines de administración interna. Cuando los estados financieros se emitan para otras personas tales como accionistas, acreedores, empleados, y al público en general, deberán estar de acuerdo con la Normas Internacionales de Contabilidad”.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP): “La contabilidad financiera es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los

diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica”.

- Asociación (Norte) Americana de Contabilidad (American Accounting Association AAA): “La contabilidad es un proceso de identificación, medición y comunicación de la información económica que permite formular juicios basados en la información y en la toma de decisiones por aquellos que se sirven de dicha información “.
- Instituto (Norte) Americano de Contadores Públicos (AICPA): “El propósito básico de la contabilidad financiera y de los estados financieros es proveer información financiera acerca de las empresas individuales, útil para la toma de decisiones económicas”.

Los estados financieros incluyen un balance general, un estado de resultados o de ganancias y pérdidas, un estado de movimiento de las cuentas de patrimonio, un estado de flujo del efectivo y las notas a los estados financieros, así como otros estados y material explicativo que forman parte integral de dichos estados. Ellos forman parte de un proceso de presentar información financiera y constituyen el medio principal para comunicarla a terceros. Su objetivo radica en suministrar información de la situación financiera de una entidad económica a una fecha determinada y los resultados de sus operaciones y los movimientos de su efectivo por los periodos en esa fecha entonces terminados.

Todos los resultados de las operaciones realizadas por la entidad es una información requerida para conocer la rentabilidad de la misma y predecir la habilidad y seguridad que tiene para generar flujos de efectivo en el futuro a partir de los recursos operativos que utiliza, o para predecir futuras necesidades de financiamientos y la capacidad de la entidad para afrontarlos.

Cabe destacar que en las entidades existen necesidades de información que no pueden ser satisfechas por los estados financieros. Sin embargo los usuarios externos de la información tienen que confiar en los estados financieros como fuente principal de información económica. Y es responsabilidad de la gerencia de la entidad informante la de preparar y presentar los estados financieros.

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

Los principios de contabilidad de aceptación general (FCCPV p.4) “ son un cuerpo de doctrinas asociadas con la contabilidad, que sirve de explicación de las actividades corrientes o actuales y como guía en la selección de convencionalismos o procedimientos aplicados por los profesionales de la contaduría pública en el ejercicio de las actividades que le son propias , en forma independiente de las entidades analizadas y que han sido aceptados en forma general y aprobados por la federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela auscultados a través de su Comité Permanente de Principios de Contabilidad.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados comprenden:

- a. Postulados o principios básicos que constituyen el fundamento para la formulación de los principios generales. Ellos son:
 - La equidad. Principio que esta vinculado con el objetivo final de los estados contables. La información debe ser lo mas justa posible los intereses de todas las partes tomarse en cuenta en el apropiado equilibrio. Por consiguiente los estados financieros debe estar libres de sesgo o influencia indebida y no deben prepararse para satisfacer un grupo o persona determinada con detrimento de otros.
 - La pertinencia. La información contable tiene que referirse o estar útilmente asociada a las decisiones o a los resultados que desea producir. Es por ello importante concretar el tipo específico de información requerido en los procesos de toma de decisiones, en función a los intereses de los usuarios de la información y a la actividad económica de la entidad (comercial, industria, de servicios, financiera, aseguradora, sin fines de lucro, etc.).
- b. Principios generales, son aquellos elaborados en base a los postulados y tienden a que la información de la contabilidad financiera logre el objetivo de ser útil para la toma de decisiones económicas. Comprenden tres categorías:

- Supuestos derivados del ambiente económico: entidad, énfasis en el aspecto económico, cuantificación y unidad de medida.
- Principios que establecen la base para cuantificar las operaciones de la entidad y los eventos económicos que la afectan: valor histórico original, dualidad económica, negocio en marcha, realización contable y período contable.
- Principios generales que debe reunir la información: objetividad, importancia relativa, comparabilidad, revelación suficiente.

A continuación se definen cada uno de estos principios:

Entidad. Es una unidad identificable que realiza actividades económicas, compuesta por la combinación de recursos humanos, recursos materiales y capital, dirigidos por una autoridad que toma decisiones encaminadas al logro de los fines para los cuales fue creada. Esta puede ser una persona natural, persona jurídica o la combinación de ambas.

Énfasis en el aspecto económico. La forma legal puede discrepar y sugerir tratamientos diferentes a las transacciones y eventos, la contabilidad financiera enfatiza el aspecto económico de las mismas. Como consecuencia, las transacciones y eventos deben ser considerados, revelados en concordancia con su sentido y realidad financiera y no solamente en su forma legal.

Cuantificación. Los datos cuantificados permiten comunicar información económica para la toma de decisiones racionales.

Unidad de medida. El común denominador de la actividad económica es el dinero y la unidad monetaria constituye una base adecuada para la medición y análisis. La moneda representa el medio mas efectivo para expresar los intercambios de bienes y servicios y los efectos económicos de los eventos que afectan a la entidad.

Valor histórico Original. La contabilidad cuantifica y registra las transacciones o eventos según la cantidad de efectivo que se afecta, su equivalente o estimación razonable que de ellos se haga para el momento en que se consideren realizados contablemente. En el caso de ocurrir eventos posteriores que hagan perder el significado de las cifras estas deberán ser modificadas aplicando los métodos de

ajustes aceptados por los principios de contabilidad, e independientemente del método que se aplique, la situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

Dualidad económica. En la estructura de la entidad y de sus relaciones con otras entidades, es básico la presentación contable de : los recursos económicos disponibles y las fuentes de dichos recursos.

Negocio en Marcha. La entidad es considerada como un negocio en marcha, es decir, que continuará en el futuro previsible.

Realización contable. Las operaciones y eventos económicos que una entidad realiza deben reconocerse oportunamente en el momento en que ocurran y registrarse en la contabilidad. Se consideran realizados para fines contables:

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

Periodo contable. La entidad considerada en marcha o de existencia continua tiene la necesidad de tomar decisiones, lo cual obliga a dividir su vida en periodos convencionales. Las operaciones o eventos de la entidad a se como sus efectos, susceptibles a ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren, por lo tanto, cualquier información contable debe indicar el periodo al cual se refiere.

Objetividad. Las partidas o elementos que conforman los estados financieros deben poseer un costo o valor que pueda ser medido con confiabilidad.

Importancia relativa. Una partida tiene importancia relativa cuando un cambio en ella, su presentación, valuación, descripción o cualquiera de sus elementos, modifique la decisión de algunos de los usuarios de los estados financieros.

Comparabilidad. La información financiera requiere la posibilidad de comparar la situación financiera y resultados en operación de una entidad en periodos diferentes y con otras entidades, por lo tanto es necesario que las políticas contables sean consistentes y uniformes.

Revelación financiera. Los estados financieros deben contener información contable en forma clara y comprensible que permita juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad. Es importante que la información suministrada contenga suficientes elementos de juicio y material básico para que las decisiones estén bien fundadas.

Prudencia. Las incertidumbres inevitablemente rodean muchas transacciones y eventos económicos, lo cual obliga a reconocerlos mediante la prudencia en la preparación de los estados financieros.

La aplicación práctica de los principios de contabilidad de aceptación general, por parte de la profesión contable en Venezuela debe guiarse por los emitidos y publicados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, a través, de su Comité Permanente de Principios de Contabilidad, los cuales son denominados “Declaraciones de Principios de Contabilidad- DPC” o “Publicaciones Técnicas- PT”.

En la actualidad están vigentes las siguientes declaraciones (DPC):

- DPC 0. Normas básicas y principios de contabilidad de aceptación general.
- DPC 2. Contabilización de costos y gastos de empresas o actividades en período de desarrollo.
- DPC 3. Contabilidad para el impuesto sobre la renta. (Revisada 2003)
- DPC 6. Revelación de políticas contables.
- DPC 7. Estados financieros consolidados, combinados y valuación de inversiones permanentes por el método de participación patrimonial.
- DPC 8 . Contingencias.
- DPC 9. Capitalización de los costos de intereses.
- DPC 10. Normas para la elaboración de estados financieros ajustados por efectos de la inflación.
- DPC 11. Estado de flujo del efectivo.
- DPC 12. Tratamiento contable de las transacciones en moneda extranjera y conversión o traducción de operaciones en el extranjero.

- DPC 13. Contabilización de contratos de construcción.
- DPC 14. Contabilización de los arrendamientos.
- DPC 15. contabilización de Inversiones.

En el presente trabajo se desarrollará el contenido específicamente de las declaraciones de principios de contabilidad (DPC) , relacionadas al área tributaria, a saber son la DPC N° 3 “Impuesto sobre la Ganancias” y la DPC N° 10 “ . Normas para la elaboración de estados financieros ajustados por efectos de la inflación”.

Cabe destacar que con la finalidad de presentar un análisis completo de estas declaraciones a continuación se hace referencia a la declaración de principio DPC N° 2 “Contabilización de costos y gastos de empresas o actividades en periodo de desarrollo”, ya que la misma, contiene información precedente, relevante y complementaria, para el estudio de las DPC N° 3 y 10.

Declaración de Principios de Contabilidad N° 2

Contabilización de Costos y Gastos de Empresas o Actividades en Periodo de Desarrollo

La DPC N° 2 , tienen vigencia a partir del 23 de abril de 1983 y trata sobre la contabilización de los costos y gastos en las empresas en actividades de desarrollo, partidas que forman parte para la determinación de la renta gravable y por ende del impuesto. Ella es aplicable a todas las empresas o actividades en período de desarrollo en Venezuela, cuyo objetivo principal sea la obtención de un beneficio o rentabilidad.

Esta declaración establece el siguiente tratamiento contable: los costos y gastos incurridos por la empresa en periodo de desarrollo, desde su etapa de organización hasta su etapa comercial, deben ser capitalizados, a excepción que no exista una seguridad razonable de su recuperación por operaciones futuras rentables. Ello fundamentado en las bases siguientes:

- a) Los costos y gastos incurridos representa una inversión con la expectativa de obtener beneficios futuros; de no ser así estos costos deberían considerarse como pérdida.
- b) El diferimiento de tales costos y gastos evita que una empresa presente dudas sobre su continuidad, por haber invertido de su capital una parte significativa en costos y gastos normales y necesarios.
- c) No debe haber diferencia entre una empresa en plena operación y una en desarrollo, para la aplicación de los criterios de diferimiento de costos y gastos, ya que los costos se difieren para asociarse con los beneficios esperados en periodos futuros; no deben de considerarse como activo los costos perdidos, ejemplo de ellos: costos de organización gastos de emisión de obligaciones, costos de software, costos de aprendizajes y costos pr-operacionales.

La amortización de estos costos y gastos se realizará en función de la posibilidad de recuperación de los ejercicios futuros. Dentro de las circunstancias que podrían generar dudas de recuperabilidad, están:

- a) La baja rentabilidad de la empresa.
- b) Situaciones adversas al mercado.
- c) Negativa de obtener financiamiento para la adquisición de los elementos de producción.
- d) Disposiciones legales que afecten negativamente a la empresa.

Tal amortización debe ser realizada en un periodo no mayor a cinco años a partir de la etapa comercial de la empresa, esto fundamentado en:

- a) Los costos incurridos por a empresa en periodo de desarrollo para colocarla en la etapa comercial, son asimilados al costo del capital invertido.
- b) Evitar la solicitud de reposición de capital a los accionistas, luego de haber mantenido su inversión sin obtener rendimiento.

Respecto a los ingresos obtenidos en el período de desarrollo deberán ser imputados a los costos y gastos incurridos durante ese mismo período, a efectos de

presentación en los estados financieros y así no afectar la presentación de la situación financiera, contribuyendo a una mejor interpretación de la misma.

Finalmente, la DPC N° 2 establece la forma de presentación de los estados financieros e información adicional, para las empresas en desarrollo, ya establecidas y en su primer ejercicio de operaciones.

Declaración de Principios de Contabilidad N° 3 (Revisada 2003)

Contabilización del Impuesto sobre la Renta

La declaración de principios de contabilidad N° 3, trata sobre la contabilización del impuesto sobre la renta, fue revisada el 30 de agosto de 2003, entró en vigencia para los ejercicios económicos que comenzaron después del 31/12/2002. y sustituye en su totalidad la DPC 3 que entró en vigencia el 23 de abril de 1983.

Esta declaración establece el tratamiento contable y la forma de informar en los estados financieros el efecto del impuesto sobre la renta, derivado de las actividades de una entidad durante su período corriente y períodos futuros, así como su ubicación en el tiempo, en correspondencia con el resultado antes de impuesto sobre la renta. Igualmente contempla el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que están relacionados con pérdidas y créditos fiscales no utilizados y pasivos por impuestos diferidos, así como la presentación del impuesto sobre la renta en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.

En Venezuela la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISR) establece los criterios para determinar la cuantía y oportunidad de los ingresos gravables, de los costos y gastos deducibles, durante un período, con la finalidad de cuantificar la utilidad gravable sujeta a este impuesto o la pérdida u otros créditos fiscales que pueden ser trasladados a períodos futuros, ya que dichos ingresos, costos y gastos determinados de conformidad con principios de contabilidad de aceptación general, no necesariamente son considerados como tales, en el mismo período, de la determinación de la utilidad gravable o la pérdida fiscal. Es por ello que para la entidad los ingresos, costos y gastos deben corresponderse en el tiempo y ISLR

constituye un gasto y como tal debe considerarse en relación con los ingresos que le son propios.

La declaración de principio de contabilidad N° 3 dictamina la forma de reconocer:

- El impuesto sobre la renta causado en el período corriente y sus consecuencias fiscales.
- Los ingresos, costos y gastos de la renta gravable de un período posterior al año en que ellos son reconocidos en los resultados financieros antes de ISLR.
- Otras operaciones que crean diferencias entre las bases tributarias de activos y pasivos y sus montos para propósitos financieros. Y
- Pérdidas o créditos fiscales aplicables a períodos posteriores, para afectar los impuestos en años futuros.

El objetivo de la DPC N° 3 es establecer los criterios para la contabilización y presentación del impuesto sobre la renta, y los principios básicos a ser aplicados para el logro de este objetivo son:

- Reconocer el impuesto sobre la renta determinado conforme a la aplicación de la LISR en el período corriente.
- Reconocer un impuesto diferido activo o pasivo.

El ámbito de aplicabilidad de la DPC 3, como principio de contabilidad son:

- El impuesto sobre la renta de fuente territorial y extranjera.
- Las operaciones nacionales y extranjeras de una entidad consolidada, combinada o contabilizada por el método de participación patrimonial.
- Las entidades extranjeras que preparan sus estados financieros de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela.

La importancia de esta declaración radica en el reconocimiento, medición, ubicación y presentación del impuesto diferido activo o pasivo, por ello que a continuación se desarrolla cada uno de estos aspectos de una forma específica y resumida.

Respecto a su reconocimiento y medición la DPC 3, plantea lo siguiente desde un punto de vista general:

- Un impuesto diferido activo o pasivo debe ser reconocido por todas las diferencias temporales existentes, y los beneficios aplicables a períodos futuros.
- Se reconoce un impuesto diferido activo solamente si la probabilidad de su recuperación está asegurada más allá de cualquier duda razonable.
- Por efecto de las pérdidas fiscales trasladables a periodos futuros y de los créditos fiscales no utilizados al final de un período, se deberá reconocer un activo diferido, siempre y cuando exista una seguridad razonable de que existirá en el futuro renta gravable que permita la recuperación de esos beneficios fiscales. Los criterios utilizados para este reconocimiento son los mismos que se usan para el reconocimiento de las diferencias temporales. Sin embargo cabe destacar que en estas circunstancias dependerá de que la entidad tenga suficientes diferencias temporales gravables o de que habrán utilidades gravables en el futuro que permitan absorber esas pérdidas fiscales trasladables o los créditos fiscales no utilizados, es por ello que una entidad que tenga una historia de pérdidas recientes no podrá realizar el beneficio de las pérdidas fiscales trasladables o créditos fiscales no utilizados y por lo tanto no deberá reconocerse un impuesto diferido en estas circunstancias. Este beneficio en el momento en que se produce, deberá ser registrado en el período, como una partida extraordinaria o en el período futuro, en aquellos casos en que no se haya registrado previamente, y que dependerá de las circunstancias se estime se utilizará.
- La determinación del impuesto diferido incluye los siguientes procedimientos:
 1. Identificar los montos y tipos de cada diferencia temporal existente y la naturaleza y monto de los beneficios o gastos aplicables a períodos futuros, así como las fechas de vencimiento.
 2. Determinar el impuesto diferido activo para las diferencias temporales deducibles y los beneficios fiscales aplicables a períodos futuros, así como el impuesto diferido pasivo para las diferencias temporales gravables, utilizando la tarifa de impuesto aplicable.

3. Reducir el impuesto diferido activo a una cantidad que se estime será realizada en el futuro, mediante una provisión para valuación si, basado en la ponderación de las evidencias disponibles, es probable que alguna porción o todo del impuesto diferido activo no será realizado. El efecto de un ajuste en la provisión para valuación, que resulte de un cambio en las circunstancias que dieron origen a esa provisión, debe ser incluido en los resultados del período corriente.

- Los cambios que ocurran en el impuesto diferido activo o pasivo durante el período afecta el gasto de impuesto sobre la renta.
- El impuesto diferido activo de cualquier beneficio fiscal existente debe registrarse a su valor neto de realización, cuando no se espera que una porción será realizada en el futuro, es por ello que uno de los procedimientos de la determinación de impuesto es reducir el impuesto diferido activo mediante una provisión de valuación.
- Cuando una entidad haya tenido pérdidas fiscales continuas durante varios períodos no debería registrar impuestos diferidos. En caso de aquellos períodos en los cuales no se haya reconocido el impuesto diferido y que se hayan acumulado diferencias temporales, se reconocerá el impuesto diferido activo o pasivo no reconocido previamente, en el período que comience a obtener utilidad, por las diferencias temporales acumuladas hasta el grado en que las utilidades gravables futuras permitan recuperar el impuesto diferido.
- Los activos y pasivos por impuesto diferido deben ser ajustados aplicando las tarifas de impuesto vigentes cuando los activos se realicen o los pasivos se liquiden, con base en las tarifas de impuesto establecidas en la LISR vigente para la fecha del balance general o a las nueva tarifas que hayan sido decretadas. El efecto de esos cambios debe ser reconocido en los resultados del período corriente en el cual ocurran tales cambios. En el caso de que se apliquen distintas tarifas de impuesto a la utilidad gravable, el impuesto diferido activo y pasivo se calcula aplicando una tarifa promedio en las mismas tarifas.

Ahora bien, se presentan a continuación situaciones muy específicas respecto a la medición del impuesto diferido activo o pasivo:

- Una entidad puede cambiar su condición fiscal, de una entidad sujeta al impuesto sobre la renta a una que no lo está o viceversa. El impuesto diferido activo o pasivo debe ser reconocido al momento en que una entidad no sujeta a impuesto pasa a serlo, o debe ser eliminado cuando una entidad deje de estar sujeta a impuesto; esto ocurre por un cambio voluntario en la situación fiscal de la entidad y se reconoce en la fecha efectiva del cambio o un cambio debido a una modificación de la legislación fiscal se reconoce en la fecha de vigencia de la nueva legislación. El efecto del reconocimiento o de la eliminación del impuesto diferido activo o pasivo debe ser incluido en los resultados del período corriente.
- Para medir la probabilidad de que habrá suficientes utilidades gravables futuras que permitan recuperar las pérdidas trasladables y los créditos fiscales no utilizados son los siguientes:
 - a) Que la entidad tenga suficientes diferencias temporales gravables, lo que dará como resultado utilidades gravables que permitan la recuperación de esos beneficios fiscales.
 - b) La probabilidad de que la entidad tendrá utilidades gravables antes de que prescriban dichos beneficios fiscales.
 - c) Que las pérdidas fiscales resultaron de causas identificables y que son poco probable que vuelvan a ocurrir.
- Respecto a inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y participaciones en negocios conjuntos; existen diferencias temporales cuando el valor en sus libros sea diferente de su base fiscal (que a menudo coincide con el costo). Dichas diferencias pueden surgir por:
 - a) la existencia de utilidades no distribuidas o déficit acumulado en las subsidiarias, sucursales, asociadas o negocios conjuntos;
 - b) por las diferencias de cambio, cuando la controladora y su subsidiaria estén situadas en diferentes países, o

- c) por una reducción en el valor en libros de las inversiones en una asociada, como consecuencia de haber disminuido el importe recuperable de la misma

Deberá la compañía inversora reconocer un pasivo por impuestos diferidos en todos los casos de diferencias temporales imponibles relacionadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, excepto que se den conjuntamente las dos condiciones siguientes:

- a) La controladora o inversora es capaz de controlar el momento de reversión de la diferencia temporal, y
- b) La probabilidad que la diferencia temporal no revierta en un futuro previsible.

Todo ello considerando que la inversora tiene poder para establecer la política de dividendos de su subsidiaria, será capaz también de controlar el momento de la reversión de las diferencias temporales asociadas con la inversión. Por tanto cuando la inversora haya estimado que tales ganancias no serán objeto de distribución en un futuro previsible, no procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos. Las mismas consideraciones se aplican en el caso de las sucursales.

La Compañía inversora deberá reconocer un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporales procedentes de inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, cuando se den conjuntamente las dos condiciones siguientes:

- a) Las diferencias temporales se vayan a revertir en un futuro previsible, y
- b) Se espere disponer de ganancias fiscales contra las cuales cargar las citadas diferencias temporales.

- Con relación a las combinaciones mercantiles, se define como la operación mediante la cual dos o más entidades se unen para formar una sola entidad y la entidad resultante lleva a cabo las actividades de las entidades que anteriormente actuaban en forma separada e independiente. El principio de

contabilidad por el cual se rige una combinación mercantil se aplica igualmente cuando:

- a) una o más compañías pasan a ser compañías filiales;
- b) una compañía transfiere su activo neto a otra compañía;
- c) una o varias compañías transfieren sus respectivos activos netos a una nueva compañía que se constituye para ese fin.

Existen dos métodos para contabilizar una combinación mercantil los cuales se explican a continuación:

- a) El método de fusión de intereses, donde se presentan estas situaciones: que una o más de las compañías fusionadas desaparece(n), y que las compañías fusionadas mantienen su personalidad jurídica aunque no continúen en operaciones. En ambos casos no se genera impuesto diferido nuevo.
- b) El método de compra, donde el costo de la compra se asigna a los activos y pasivos adquiridos, tanto para fines de los estados financieros como para efectos fiscales. Los valores asignados a los activos y pasivos adquiridos pueden ser diferentes, para ambos propósitos, cuando tal asignación para efectos financieros se hace en función de los valores razonables a la fecha de la operación. En esos casos, un impuesto diferido debe ser reconocido, de conformidad con lo establecido en esta Declaración, por el efecto en el gasto de impuesto en los períodos futuros de esas diferencias.

En el momento de la combinación mercantil, la entidad adquirida puede tener una provisión para valuación de un impuesto diferido activo por las diferencias temporales deducibles o las pérdidas o los créditos fiscales no utilizados, que pudiera, bajo las nuevas circunstancias, ser utilizados. Al reconocer los beneficios de esas diferencias temporales deducibles mediante la eliminación de la provisión para valuación, la entidad adquirente debe aplicar ese beneficio (1) para reducir a cero cualquier plusvalía relacionada con la adquisición, (2)

para reducir a cero cualquier otro activo intangible relacionado con la adquisición, y (3) para reducir el gasto de impuesto.

Es importante destacar que existen partidas que son cargadas o acreditadas directamente al patrimonio neto, ya que los principios de contabilidad de aceptación general lo exigen o permiten. Dichas partidas son:

- a) Un cambio de valor en libros procedente de las inversiones tal como lo establece la DPC 15, “Contabilización de Inversiones”. La DPC-15 establece las reglas para el tratamiento financiero de las diferencias que se producen cuando ocurren cambios en la clasificación de las inversiones. En estas situaciones, se genera impuesto diferido activo o pasivo en la medida en que esos cambios produzcan diferencias temporales que resulten en un mayor o menor pago de impuesto en el futuro.
- b) Un ajuste del saldo inicial de las ganancias retenidas o (*déficit*) procedentes de un cambio en las políticas contables, que se aplique retrospectivamente, o de la corrección de un error fundamental.
- c) Las diferencias en cambio producidas por la conversión de los estados financieros de una entidad extranjera (véase la DPC 12, Traducción y conversión en Moneda Extranjera) .
- d) Los importes que surgen del reconocimiento inicial, en un instrumento financiero compuesto del componente de patrimonio neto.
- e) Los resultados no realizados por la tenencia de activos no monetarios (RETANM), cuando la entidad aplica el método mixto, en la preparación de los estados financieros actualizados por efectos de la inflación.

Ahora bien, el gasto de impuesto sobre la renta del período, deberá ubicarse entre las operaciones continuas, las operaciones en discontinuación, o las partidas extraordinarias, según corresponda. Respecto a la porción del gasto de impuesto asignada a las operaciones en discontinuación es el efecto fiscal de la utilidad antes de impuesto o de la pérdida resultante de las operaciones continuas durante el período, más o menos el efecto fiscal de:

- a) un cambio en las circunstancias que dieron origen a esa provisión,

- b) un cambio en la ley fiscal o en las tarifas y
- c) un cambio en la situación fiscal de la entidad.

La porción remanente del gasto de impuesto es asignada a las partidas que integran las operaciones en discontinuación o a las partidas extraordinarias, según corresponda, es decir, si solamente hay una partida dentro de las operaciones en discontinuación o partida extraordinaria, la porción remanente del gasto de impuesto del período después de la asignación del gasto a las operaciones continuas, es asignada a esa única partida. Si hay dos o más partidas formando parte de las operaciones en discontinuación o partidas extraordinarias, la porción remanente del gasto de impuesto se asigna a cada una de esas partidas en proporción al efecto individual de las mismas sobre el gasto de impuesto total del período. A continuación se presentan 2 ejemplos para ilustrar lo antes expuesto:

Ejemplo 1:

- a) La utilidad antes del ISLR y la renta gravable es la misma, es decir, no existen diferencias temporales.
- b) La entidad posee una pérdida en operaciones continuas de Bs. 1000
- c) La entidad tiene una partida extraordinaria, un ingreso extraordinario de Bs. 10.000, resultando una utilidad neta de Bs. 9.000
- d) La tasa del ISLR es del 34%, impuesto a pagar Bs. 3.060

El gasto del impuesto es asignado a la pérdida en operaciones continuas y a la partida extraordinaria, como se detalla a continuación:

Total gasto del impuesto y del impuesto por pagar	Bs. 3.060
Gasto de impuesto asignado a la pérdida en las operaciones continuas (34% de 1000)	<u>Bs. 340</u>
Gasto de impuesto asignado a la partida extraordinaria	<u>Bs. 3.400</u>

Ejemplo 2:

Ubicación del efecto de un beneficio fiscal, por una pérdida trasladable, que es reconocido como impuesto diferido del año corriente.

- a) La utilidad antes del ISLR y la renta gravable del periodo es la misma.

- b) La utilidad antes del ISLR del período incluye Bs. 2000 provenientes de operaciones continuas y de Bs. 3000 de una partida extraordinaria (ingresos)
- c) La tasa del ISLR es del 34%, el impuesto a pagar del año es de cero debido a que un crédito fiscal de Bs. 2.200 que surgió en el período, es mayor al impuesto calculado (34% de Bs. 5.000) Bs. 1.700, que hubiese sido por pagar si no existiera el crédito fiscal.
- d) Se reconoce un crédito diferido de Bs. 500 (Bs. 2.200- Bs. 1.700) por el efecto fiscal trasladable.
- e) Por decisión de la gerencia de la compañía no se crea una provisión para valuación del impuesto diferido.

Tomando estos supuesto el gasto del impuesto es asignado entre la utilidad antes del ISLR proveniente de las operaciones continuas y la partida extraordinaria (ingresos):

Gasto de impuesto (beneficio) asignado a la utilidad proveniente de las operaciones continuas:

ISLR (antes del crédito fiscal) sobre la utilidad		
Bs. 2.000 al 34%	(Bs. 680)	
Crédito fiscal	<u>Bs. 2.200</u>	Bs.1.520
Total del beneficio fiscal por el efecto de la		
Pérdida trasladable (diferido)		<u>Bs. 500</u>
Gasto asignado a la partida extraordinaria		<u>Bs.1.020</u>

En caso de no existir una partida extraordinaria y asumiendo que no es necesario una provisión para valuación del impuesto diferido, la totalidad del efecto fiscal de la pérdida trasladable de Bs. 2.200 se asigna a las operaciones continuas.

Ahora bien respecto a el monto consolidado del gasto de impuesto y del impuesto diferido de un grupo de entidades que consolidan o combinan deberá calcularse en forma consolidada con base en el estado consolidado de operaciones y deberá ser asignado de forma racional y consistente con los principios establecidos en esta Declaración, entre los integrantes cuando esas entidades emiten estados financieros

por separado. En este caso, la suma de los montos asignados a cada integrante del grupo podría diferir del monto consolidado, sobre todo cuando haya transacciones entre las entidades integrantes del grupo. No obstante, el criterio es satisfecho después de dar consideración a los ajustes y eliminaciones que normalmente se hacen en la preparación de estados financieros consolidados o combinados.

La declaración de principios de contabilidad N° 3, describe claramente la forma de presentación del impuesto diferido en los estados financieros. Ella señala que: la presentación en el balance general del impuesto diferido activo y pasivo deberá ser separadamente de los activos y pasivos derivados de los impuestos sobre las ganancias y de los otros activos y pasivos, a excepción de cuando los montos involucrados sean de poca significación, en cuyo caso podrán combinarse con esos otros activos y pasivos realizándose en una nota a los estados financieros, la revelación respectiva. En caso que la entidad presente un balance general clasificado, el impuesto diferido activo y pasivo deberá clasificarse como activo circulante y/o pasivo circulante, según corresponda, basados en la clasificación del activo o pasivo que les dio origen. Un impuesto diferido activo o pasivo que no esté relacionado con un activo o pasivo específico del balance general, incluyendo aquellos relacionados con pérdidas fiscales trasladables y créditos fiscales no utilizados, deben ser clasificados de acuerdo con la fecha en que se espera que esos beneficios fiscales serán recuperados.

Las partidas de impuesto diferido activo y pasivo clasificadas como activo y pasivo circulante podrán compensarse y presentarse como una sola partida individual en esa clasificación; asimismo; las partidas de impuesto diferido activo y pasivo clasificadas como activo y pasivo no circulante podrán compensarse y presentarse como una sola partida individual en esa clasificación. No se permite la compensación de partidas circulantes con partidas no circulantes. En los casos de consolidación o combinación tampoco se permite la compensación de un impuesto diferido activo con un impuesto diferido pasivo atribuibles a distintas entidades de un grupo que son contribuyentes por separado.

Una entidad podrá compensar y presentar como una sola partida en el balance, el impuesto por pagar y el impuesto por cobrar, solamente si esa entidad tiene el derecho legal de compensar los montos reconocidos.

El gasto por impuesto sobre la renta y el impuesto diferido atribuibles a las operaciones continuas deben presentarse por separado en el estado de operaciones, formando ambas una sola partida de gasto o ingreso a ser deducida o agregada a la utilidad o pérdida antes del impuesto sobre la renta y las partidas extraordinarias.

Igualmente esta declaración señala la información a revelar, estableciendo que los componentes más significativos del gasto de impuesto atribuible a las operaciones continuas para cada período presentado deben revelarse por separado en los estados financieros o en las notas a los mismos; esos componentes pueden ser los siguientes:

- a) el gasto por impuesto corriente;
- b) el gasto (ingreso) por impuesto diferido relacionado con el origen y reversión de diferencias temporales;
- c) el beneficio derivado de las pérdidas fiscales trasladables;
- d) el beneficio fiscal por las nueva inversiones e impuesto a los activos empresariales (IAE);
- e) ajustes al impuesto diferido activo o pasivo por los cambios ocurridos en la ley fiscal o en las tarifas o por un cambio en la situación fiscal de la entidad;
- f) ajustes al saldo inicial de una provisión para valuación del impuesto diferido, debido a un cambio en las circunstancias que dio motivo para cambiar el criterio acerca de la realización del impuesto diferido activo en períodos futuros.

Deberá revelarse el monto del gasto de impuesto asignado a las operaciones continuas y el monto asignado a otras partidas, para cada período en que se presenten esas partidas.

Las entidades deben presentar una conciliación para los montos y la naturaleza de las partidas más significativas, utilizando porcentajes o montos en bolívares, entre el gasto de impuesto aplicable a las operaciones continuas informado en el estado de

operaciones y el monto de impuesto que resultaría de aplicar la tarifa de impuesto vigente a la utilidad antes de impuesto de las operaciones continuas.

Deben revelarse los montos y fechas de vencimiento de las pérdidas y créditos fiscales no utilizados.

Los principales componentes o partidas que generaron el impuesto diferido neto activo o pasivo reconocido en el balance general deben ser revelados.

Para concluir con el estudio del marco teórico de la DPC N° 3 se presentan a continuación algunos ejemplos de diferencias temporales y permanentes mas frecuentes que produce el impuesto diferido activo y pasivo bajo la ley de impuesto sobre la renta en Venezuela.

Diferencias Temporales:

- Provisiones para valuación de cuentas por cobrar, obsolescencia de inventarios, valuación de inversiones en valores negociables a las que se refiere la DPC-15, y provisiones para el pago de indemnizaciones por despido injustificado de trabajadores, todo lo cual se reconoce como gasto en el período en que se causan para efectos financieros, mientras que para efectos de impuesto se consideran gastos deducibles cuando se pagan.
- La diferencia en el tratamiento financiero y fiscal de ciertos activos y pasivos. Ejemplo: Diferencia entre los métodos de depreciación, tratamiento del arrendamiento financiero y otros.
- Las provisiones por concepto de contribuciones al Seguro Social Obligatorio, INCE, Tributos municipales y estatales y otras contribuciones, las cuales se reconocen cuando se causan para efectos financieros, mientras que para efectos fiscales se reconocen como gastos deducibles cuando se pagan.
- Intereses capitalizados en propiedades, planta y equipo, los cuales para efectos fiscales se deducen totalmente en el período en que se causan.
- Los ingresos provenientes de las ventas a plazos de inmuebles los cuales, para efectos financieros, se reconocen al completarse el proceso de la venta;

mientras que para efectos fiscales, se reconocen en la medida que se van cobrando.

- Gastos Preoperativos o cualquier otro cargo diferido que para fines fiscales se consideró como un gasto deducible en el periodo en que fue incurrido.
- Ingresos devengados que para fines fiscales son gravados en base ha cobrado.
- Ganancias y/o perdidas en ventas de inmuebles y/o inventarios entre empresas de un mismo grupo consolidante, (se gravo o dedujo individualmente para fines fiscales, pero se elimino en la consolidación).

Diferencias Permanentes:

- Ingresos no gravables, tales como intereses en títulos de la deuda pública, exenciones de impuestos concedidos como incentivos fiscales, etc.
- Gastos no deducibles, tales como exceso de sueldos pagados a directores, y exceso de liberalidades y similares.
- Multas y otras penalidades.
- Ajuste sobre el costo de las propiedades, planta y equipos, como resultado de la aplicación del Método Mixto (RETANM); para fines fiscales la diferencia en el gasto de depreciación no es deducible y para fines contables la diferencia en el gasto de depreciación se compensa con la amortización del RETANM.

Declaración de Principios de Contabilidad N° 10

Normas para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efectos de la Inflación.

Esta declaración establece las normas para la elaboración de los estados financieros ajustados por los efectos de la inflación.

Yanes (1993) en su manual de ajuste por inflación, define la inflación como un aumento general de precios ó, lo que es lo mismo, la pérdida del poder adquisitivo de la moneda en un país determinado” (P. 40)

La FCCPV (2002) establece que “la inflación es un fenómeno de la economía que ha afectado a Venezuela, especialmente en las últimas décadas. Esta es un aspecto distorsionante en la información financiera que suministran los estados financieros elaborados con base histórica o nominal, la cual supone una moneda estable”. Es por ellos que los estados financieros expresados en cifras históricas y en términos de unidades monetarias constantes tienen validez solo en una economía sin inflación.(P.78)

Motivado a los índices de inflación el régimen tributario venezolano ha incorporado los ajustes por inflación, y así corregir las distorsiones económicas producidas en el cálculo de la carga tributaria de las entidades cuando se efectúa sobre una base nominal. Es por ello que la doctrina y la práctica contable han desarrollado tres métodos de ajuste para medir los efectos de la inflación:

- a) El Método del Nivel General de Precios o de Precios Constantes. Que es la aplicación integral de un Índice que permite la estimación de precios constantes en la economía, este método mantiene conceptualmente el principio de los costos históricos.
- b) El Método de Costos Corrientes o del Nivel Específico de Precios. Es la revalorización de activos mediante índices específicos de precios, u otros criterios, es decir, la sustitución de los valores históricos por valores actualizados. Este método no está de acuerdo con los PCGA, por ser una revaluación simple de activos. (Este método no es aplicable en Venezuela).
- c) El Método Mixto. Es el más completo puesto que es una combinación de los dos métodos anteriores. Consiste en la aplicación integral de un índice general de precios a todas las partidas de los estados financieros (Método del Nivel General de Precios) y luego reemplazar los valores corrientes aplicables (Método de Costos Corrientes).

Respecto a su alcance, la DPC N° 10 es aplicable a todas las entidades de cualquier ramo, con o sin fines de lucro, en período operacional, domiciliadas en el país que presentan información financiera individual o consolidada.

A continuación se presenta la descripción de cada uno de los métodos, su base conceptual y aplicación:

El Método del Nivel General de Precios o de precios Constantes (N.G.P). Es la aplicación de una unidad monetaria de poder adquisitivo constante a los estados financieros históricos. Las partidas en los estados financieros se clasifican en:

- Partidas monetarias. Son aquellas partidas que no están protegidas contra los efectos de la inflación, puesto que sus valores nominales son constantes y se encuentran constituidas por dinero o derechos y obligaciones en dinero, sin ninguna relación con precios futuros de determinados bienes o servicios, expresadas en unidades monetarias independientes de las fluctuaciones en el nivel de precios.
- Dentro de las partidas monetarias tenemos:
 - a) el efectivo, las cuentas por cobrar y pagar y los préstamos.
 - b) Los bonos y préstamos que son activos y pasivos monetarios vinculados contractualmente a cambios en los precios, los cuales se indexan, y/o se ajustan de conformidad con el contrato para así determinar su importe a la fecha del balance. Estas partidas se muestran en el balance general reexpresado por su importe ajustado y la contrapartida de este ajuste debe ser presentada en el estado de resultados formando parte del costo integral (beneficio) de financiamiento.

Las partidas monetarias se presentan a su valor nominal, así reflejan el poder adquisitivo de la unidad monetaria a la fecha del último balance general y para una presentación comparativa, las partidas monetarias de fechas anteriores al cierre del ejercicio, se actualizan a la moneda de poder adquisitivo de dicho cierre.

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

Respecto a todos los demás activos y pasivos, estos son denominados como no monetarios.

A continuación se describe la aplicación del método del “Nivel General de Precios o de Precios Constantes” (NGP) a los estados financieros básicos y sus respectivas partidas, según la FCCPV:

Balance General

- El saldo de las partidas en moneda extranjera por tratarse de partidas monetarias, se ajusta con el tipo de cambio a la fecha del balance general. Esto significa que en el cierre de un ejercicio determinado, los saldos de las partidas en moneda extranjera al comienzo del mismo (cierre del ejercicio anterior), primero se ajustan a la fecha de cierre de ese ejercicio anterior con el tipo de cambio a esa fecha y después se reajustan con la variación del IPC durante el ejercicio en curso, mientras que los saldos de las partidas en moneda extranjera al cierre del ejercicio en curso, se ajustan con el tipo de cambio al final del ejercicio.
- Antes de la reexpresión, se excluyen los valores registrados por revalorizaciones y todas sus consecuencias, tales como los gastos de depreciación sobre la revalorización en el período corriente y en períodos anteriores, el Superávit por revalorización y cualquiera, capitalización de este superávit que haya sido incorporada al capital social.
- Los gastos prepagados, los gastos preoperacionales, los cargos diferidos, los créditos diferidos, y la prima y descuento en emisión de obligaciones a largo plazo y cualquier otro activo no monetario, se reexpresan con el factor correspondiente a la fecha en que tales operaciones se realizaron. Las amortizaciones tendrán la misma fecha del cargo o crédito que les dio origen.
- Para efectos de los estados financieros actualizados, debe eliminarse antes de reexpresar las cifras históricas; cualquier monto previamente reconocido como parte del costo de los activos provenientes de devaluaciones o fluctuaciones en el valor de la moneda, incluyendo cualquier monto registrado en cargos diferidos por tales motivos.

El importe reexpresado de una partida no monetaria se reduce cuando excede al valor recuperable. En estos casos se reducen los importes actualizados de los inventarios, los activos fijos, otras inversiones no monetarias, el crédito mercantil, las patentes y marcas, a su valor de recuperación, los de las inversiones negociables a su valor de mercado y los de las inversiones disponibles para la venta a su valor razonable.

Inventarios

Bajo este se determina la fecha de origen por unidades, capas y/o categorías, agrupándolos por mes, período de año o año de origen según sea apropiado.

Los Inventarios de productos en proceso y de productos terminados incluyen los consumos de materia prima y materiales, los cuales se reexpresan con base a lo anteriormente expuesto y la mano de obra y costos indirectos las cuales se reexpresan en función del índice de precios de su fecha de origen.

Respecto a la estimación para obsolescencia de inventarios partida no monetaria y que tiene el mismo origen de los rubros de inventario para los cuales fue creada. Deberá llevar el origen del rubro del inventario que tenía en el inventario anterior. El valor actualizado del inventario es el costo histórico reexpresado o el valor recuperable que no es otro que el valor de realización neto o el costo corriente, el que sea menor.

El valor de realización neto del inventario es el precio estimado de venta en el curso normal de la operación, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

El costo corriente es el importe de efectivo y otras partidas equivalentes de efectivo, que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo inventario u otro equivalente.

Cuando un valor ajustado que ya refleja el costo histórico reexpresado es reducido a su valor recuperable, esta reducción representa una disminución permanente en el valor correspondiente del inventario. Esta disminución afecta los resultados del ejercicio en curso.

Activo fijo

El costo de adquisición se actualiza, aplicándole las variaciones en el Índice de Precios al Consumidor, desde la fecha de adquisición, hasta la fecha de cierre.

La fecha de origen de un activo fijo, es la fecha en que se incurrió en el costo. En el caso de las construcciones en proceso los aportes constituyen las capas de origen de las mismas.

El valor actualizado es el costo histórico reexpresado de un activo fijo específico o el valor recuperable que es el valor razonable o el valor de uso, el que sea menor.

El valor razonable, es la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo, entre un comprador y un vendedor bien informados, en una transacción libre y debe usarse cuando se proyecta vender el activo en el futuro inmediato.

El valor de uso, es el valor presente de los flujos futuros, estimados de efectivo que se esperan, tanto de su funcionamiento continuado en el tiempo, como de una eventual desincorporación al final de su vida útil.

Cuando un valor ajustado que ya refleja el costo histórico reexpresado es reducido a su valor recuperable, esta reducción representa una disminución permanente en el valor correspondiente del activo fijo. Esta reducción afecta los resultados del ejercicio en curso.

Cuando se incurra en costos de financiamiento (prestamos-intereses) para la adquisición de activos fijos, No es adecuado reexpresar las inversiones en activos fijos financiados y a la vez capitalizar en el valor de esos activos la porción de los costos de financiamiento que compensan la inflación durante el mismo período. La porción de los costos de financiamiento se reconoce como un gasto en el período en el cual se incurren los costos y sólo pueden capitalizarse como activo fijo la porción de intereses que excede a la tasa de inflación, denominada tasa real de interés. Este procedimiento se aplica incluso en los períodos de construcción o de instalación previos a la puesta en marcha de los activos.

Depreciación

A la depreciación acumulada, a los gastos de depreciación del ejercicio y a las disminuciones por retiros o ventas se les asigna la misma fecha de origen de los activos que originaron su depreciación.

La depreciación acumulada de cada componente o grupo se obtiene al aplicar al costo de adquisición ajustado, la vida útil transcurrida, es decir, se mantiene la proporción entre el costo de adquisición ajustado y la depreciación acumulada.

Gastos pagados por anticipado

El Impuesto sobre la renta diferido y los intereses pagados por anticipado es una partida monetaria para los fines de esta declaración y se actualizan como tal.

Inversiones

Las inversiones en valores negociables, disponibles para la venta y las conservadas hasta su vencimiento se consideran partidas monetarias.

Las inversiones en títulos de capital, disponibles para la venta, se consideran partidas no monetarias, por lo tanto, el efecto de la actualización a su valor razonable es producto de la diferencia entre este último y su valor ajustado por inflación .

Los aumentos o disminuciones por la aplicación del método de participación patrimonial se calculan con base en el patrimonio neto y el resultado actualizado de la compañía filial.

Para los títulos y otras inversiones que se presentan por el método del participación patrimonial, o que exigen la consolidación de estados financieros según los principios de contabilidad de aceptación general, se actualización primero los valores en la empresa receptora de la inversión y, después se incorporan estos valores actualizados en los estados financieros de la empresa inversionista, ya sea por el método de participación patrimonial o por el de consolidación.

Para los títulos y otras inversiones que se presentan por el método de participación patrimonial, en el costo de adquisición se toma como origen la fecha del pago de la inversión. Para los dividendos recibidos, la fecha del decreto. Para las ganancias y pérdidas, el período de origen en la entidad receptora de la inversión. Para los retiros

deben tomarse en cuenta las actualizaciones de las diferentes partidas que se incorporaron en el tiempo, en una determinada inversión.

Patrimonio

Los componentes del patrimonio, a excepción de las utilidades o el déficit retenidas acumuladas y cualquier superávit por revaluación, se reexpresan aplicando el IPC desde las fechas en que los componentes fueron aportados o cuando se originaron. Cualquier superávit por revaluación se elimina. Igualmente las utilidades o el déficit retenidos a la fecha del ajuste inicial, se derivan de todos los importes que se incluyen en el balance general reexpresado.

El resultado por exposición a la inflación acumulado (R.E.I) debe transferirse a la cuenta de utilidades o déficit retenidas acumuladas, y así se elimina el(R.E.I.).

El capital social actualizado es equivalente a la suma del capital social nominal y su actualización. El único destino posible de la actualización de capital es su conversión en capital social. La actualización del capital social no constituye un aumento de capital sino una corrección monetaria al capital social nominal; es, por lo tanto una conversión de bolívares históricos a bolívares constantes.

Debe mostrarse la cuenta de capital social y su actualización en una sola partida en el cuerpo del balance general en la siguiente forma:

Capital Social Actualizado	Bs. XXX.XXX.XXX
(equivalente al Capital Social Nominal de	Bs. XXX.XXX)

La disminución de patrimonio por dividendos decretados en efectivo, o el aumento por enjuque de pérdidas, se reexpresan a partir de la fecha ,del decreto del dividendo o de la reposición de las pérdidas.

Las utilidades retenidas acumuladas (o el déficit), se actualizan por el método del nivel general de precios. Para el decreto de dividendos en acciones, la constitución y la variación de reservas voluntarias, estatutarias o de tipo similar, se asigna como antigüedad la fecha o período de su origen como patrimonio y no la de su capitalización.

La apropiación para la reserva legal, se calculará aplicándole a la utilidad ajustada del ejercicio el porcentaje establecido por la Ley.

Estado de resultados

Las amortizaciones de gastos prepagados, de cargos y créditos diferidos, de gastos preoperacionales y de primas y o descuentos se reexpresan, asignándoles el factor de la fecha en la cual dichos activos o pasivos se originaron.

En la venta de acciones, de activos fijos y de otras partidas no monetarias, la utilidad o la pérdida se reexpresan actualizando cada uno de los elementos que intervienen en su determinación: costo de adquisición, depreciación acumulada y precio de venta; a este último se le asigna como origen la fecha en la cual se crea la obligación de pago para el comprador.

No se afectarán los resultados de períodos anteriores por la actualización de la depreciación acumulada, los gastos por depreciación por los períodos actualizados deben ser los correspondientes al período, tomando como base el valor del activo actualizado dividido entre la vida estimada.

La participación patrimonial en las ganancias o pérdidas de las filiales se reexpresan de acuerdo con los estados financieros reexpresados de dichas empresas, incluyendo los efectos de la inflación sobre la misma.

Costo de ventas

El costo de ventas se reexpresa actualizando cada uno de los elementos que intervienen en su determinación: inventarios iniciales, compras, gastos de fabricación, mano de obra directa e inventarios finales, separadamente, asignándoles el factor de la fecha en la cual dichos elementos se originaron.

Resultado monetario del ejercicio REME

El resultado monetario del ejercicio (REME) es la diferencia entre la posición monetaria neta estimada (posición monetaria neta al principio del período, actualizada por la variación en el índice general de precios durante el período; más o menos el movimiento neto de las partidas que afectan la posición monetaria, actualizadas según el índice general de precios por las porciones del período que correspondan) y la posición monetaria al cierre del período.

La ganancia o pérdida monetaria resultante del mantenimiento de la posición monetaria neta durante el ejercicio forma parte del resultado neto y debe revelarse en una sola línea, pero agrupada.

Otras cuentas de resultados

Son no monetarias las cuentas de resultados que surgen de la asignación entre períodos de los activos y pasivos no monetarios; por ejemplo el consumo de existencias en el costo de ventas, la depreciación del activo fijo y la amortización de costos prepagados y de saldos de los diferidos no monetarios.

Las cuentas de resultados distintas a las anteriores se actualizan conforme al IPC existente a la fecha de su reconocimiento como devengado o causado.

Método de Costos Corrientes o del Nivel Específico de Precios (N.E.P.). Consiste en la sustitución de los valores históricos por los valores actualizados, generalmente limitado en su aplicación a los inventarios o al activo fijo. Este método no está de acuerdo con Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela (PCGA), por ser equivalente a la revaluación simple de activos. Este ajuste origina un superávit patrimonial.

Método de los Costos Corrientes Precios Constantes (MIXTO). Este método combina los otros dos, por ello es el más completo. Una vez reexpresados los estados financieros por el método del nivel general de precios, se actualizan los activos no monetarios según el método del nivel específico de precios, incorporando sus valores corrientes y modificando el costo de ventas y los gastos de depreciación del ejercicio en función de estos valores. Esta incorporación origina una variación en el patrimonio denominada resultado no realizado por tenencia de activos no monetarios.

El resultado no realizado por tenencia de activos no monetarios, se define como el exceso o defecto de los valores corrientes de los activos no monetarios sobre el valor histórico reexpresado según el nivel general de precios. El resultado realizado en un período económico por la tenencia de activos no monetarios es la diferencia entre el costo de ventas y los gastos de depreciación con base en los valores corrientes y los valores obtenidos por estos mismos conceptos según el método del nivel general de precios. Como quiera que el costo de ventas y la depreciación hayan recibido un

ajuste igual a la diferencia antes citada, el resultado en el período es igual al obtenido mediante el método del nivel general de precios. Cuando se procede de esta manera, se distingue mejor el resultado generado por las operaciones y el resultado que se deriva por la simple tenencia de los bienes. Se habla así del mantenimiento del capital financiero.

Los estados financieros básicos se deben presentar actualizados según valores determinados con base en, bien sea al método del nivel general de precios, o al método mixto. Los asientos necesarios para incorporar los ajustes por inflación en los estados financieros, deben hacerse en los libros legales que lleva una entidad de acuerdo con las disposiciones establecidas en el Código de Comercio, y deben expresarse con base en el Índice de Precios al Consumidor del mes de cierre del último período que se presenta.

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

Cuando la entidad no incorpore los efectos de la inflación de un determinado ejercicio, deberá considerar los estados financieros a la fecha del último ajuste efectuado, como la base para presentar los estados financieros básicos posteriores, e informar la inflación acumulada a la fecha y no reconocida en los resultados y en el patrimonio.

Cuando los estados financieros reexpresados sean los básicos se pueden presentar los históricos como información complementaria, si se considera que pueden aportar elementos adicionales de análisis, sujeto a las limitaciones establecidas en esta declaración.

La fecha del ajuste inicial es la del cierre en que la entidad presenta por primera vez, los estados financieros ajustados por inflación como únicos.

Aplicación del método mixto a los estados financieros básicos y sus respectivas partidas, según la FCCPV:

Balance General

La incorporación de los valores corrientes en el método mixto, se debe hacer sobre una de las siguientes opciones:

- a) Todo el activo fijo
- b) Todo el activo fijo y los inventarios

Pero deberá revelarse la opción elegida. El avalúo no debe hacerse en forma global. Todos los bienes de clase y características comunes deben tratarse en forma similar, en el sentido de no incluir o excluir determinados activos con el fin de lograr resultados predeterminados.

Inventarios

En el inventario la incorporación de los valores corrientes se aplicará sólo en aquellos casos en que presenten una rotación superior a seis meses; de lo contrario se mantienen los valores ajustados de acuerdo con el NGP.

El valor corriente es el costo de reposición y representa el importe de efectivo y otras partidas equivalentes de efectivo, que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo inventario u otro equivalente.

Cuando el valor corriente de los diferentes inventarios es inferior al valor según libros, el ajuste para actualizarlos afecta los resultados del ejercicio en curso.

Activo fijo

Bajo el método mixto el valor corriente del activo fijo viene dado por : el costo histórico reexpresado por índices de precios específicos, bien sea de la industria en particular o de precios al por mayor según el Banco Central de Venezuela, menos la correspondiente depreciación acumulada; o el costo de reposición (es el costo de adquisición de un activo fijo similar, con una capacidad productiva o un potencial de servicio equivalentes) menos la correspondiente depreciación acumulada, salvo que circunstancias específicas justifiquen que sea el valor de desecho.

La depreciación acumulada debe calcularse como la diferencia entre el valor de reposición y el valor neto de reposición. Los gastos de depreciación del período,

cuando se utiliza el método de depreciación de línea recta, corresponde al valor neto de reposición dividido entre la vida útil restante estimada por el tasador.

La primera vez que se efectúe el avalúo para ser aplicado el método MIXTO, se determina el valor corriente (costo de reposición depreciado) de las inversiones en activos fijos que se han hecho en la entidad hasta la fecha y la vida útil remanente. En los avalúos sucesivos, la vida útil remanente debe disminuirse en forma proporcional al tiempo transcurrido desde el último avalúo, a menos que existan circunstancias suficientes y comprobables que amplíen la vida útil del activo, como por ejemplo, repotenciaciones de equipos.

Se asignan valores específicos a los distintos bienes en existencia o a los distintos grupos de bienes homogéneos, es decir, todos los bienes de la misma clase y características comunes.

Los valores corrientes pueden ser determinados por la propia empresa, al emplear el método mixto, solamente si su estimación se basa estrictamente en la aplicación a los valores históricos de algún índice relevante que vaya o publique el Banco Central de Venezuela para tal fin.

Para efectos comparativos, los saldos netos de los activos fijos correspondientes a años anteriores deben reajustarse, para mostrar los valores del año corriente o reexpresados por la variación del índice de precios específico del ejercicio sino se ha hecho ningún avalúo en el ejercicio. Como consecuencia de este procedimiento, el resultado por tenencia de activos fijos no realizado no debe mostrar variaciones de un ejercicio a otro sino por la depreciación y los retiros o las ventas.

Las estimaciones de valores corrientes deben ser realizados por experto y estas se refieren a un estudio técnico practicado por evaluadores, los cuales satisfacer los requisitos y suministrar los datos siguientes:

- a) Valor de reposición nuevo. Es la estimación del costo en que incurrirá una entidad para adquirir en el momento actual un activo nuevo semejante al que está usando, más todos los costos necesarios para que estuviera listo para uso (fletes, instalación, desechos, etc.), permitiéndole mantener una capacidad operativa equivalente.

- b) Valor neto de reposición. Es el valor de reposición nuevo menos la depreciación originada por uso o pérdida del valor debido a la obsolescencia, calculada con base en ese mismo valor.
- c) Vida útil del activo nuevo y resto de vida útil desde la fecha del avalúo. Valor de desecho, cuando existan elementos suficientes que indiquen su posible existencia.
- d) Los avalúos no deben hacerse con cifras globales. Debe asignarse valores específicos a los distintos bienes en existencia o a bienes homogéneos.

Antes de reexpresar las cifras históricas, debe eliminarse, cualquier monto previamente reconocido como parte del costo de los activos provenientes de devaluaciones o fluctuaciones en el valor de la moneda incluyendo cualquier monto registrado en cargos diferidos por tales motivos.

El avalúo debe ser realizado por un tasador o firma de tasadores profesionales independiente e imparcial al efectuar su trabajo. Y la estimación realizada, debe referirse a un periodo no más de treinta y seis (36) meses antes de la fecha del último balance presentado. La actualización durante dicho lapso hasta la fecha del balance puede realizarse mediante la aplicación de índices de precios generales o específicos.

La ganancia o pérdida proveniente de la enajenación o el retiro de un activo fijo revaluado se determina en función del valor neto actualizado y no del costo histórico. La diferencia entre la ganancia o pérdida calculada con los valores corrientes y la calculada con el método NGP debe afectar la ganancia o pérdida por tenencia realizada en el estado de resultados.

El valor de uso, de un activo fijo en este método es el mismo establecido para el método NGP .

Cuando un valor actualizado que ya refleja el costo corriente es reducido a su valor recuperable, y este valor es superior al costo histórico reexpresado por NGP, esta reducción representa una disminución permanente en el valor correspondiente del activo fijo, pero no afecta los resultados del ejercicio, y solamente reduce el activo fijo y su correspondiente partida en los resultados por tenencia de activos no monetarios. Cuando el valor recuperable es inferior al costo histórico reexpresado, los

resultados del ejercicio serán afectados por el mismo: monto en que es reducido el costo histórico reexpresado.

Depreciación

Bajo el método mixto, la vida útil restante es la que estimó el tasador aunque no sea igual a la que se estimó en los estados financieros preparados con base en el costo histórico.

Patrimonio

Resultados por tenencia de activos no monetarios

El resultado por tenencia de activos no monetarios, es determinado conforme a lo establecido con anterioridad, es por ello que en ningún caso se acepta como resultado por tenencia la diferencia entre los costos históricos no reexpresados y los costos corrientes.

En estados financieros consolidados o combinados, donde la compañía matriz y sus filiales han revaluado sus activos fijos, el resultado por tenencia consolidado se presenta como tal. Para consolidar o combinar estados financieros, todas las empresas a consolidar o combinar deben utilizar el mismo método (NGP o MIXTO).

Para las entidades que utilicen este método mixto, deberán presentar la cuenta de resultado no realizado por tenencia de activos no monetarios (RETANM) en forma separada del resto de las partidas del patrimonio.

Resultado no realizado por tenencia de activos no monetarios (RETANM)

Esta representado por la diferencia entre el valor ajustado según el método nivel general de precios (NGP) y el costo corriente de los activos fijos y de los inventarios cuando aplique; respectivamente.

No se puede capitalizar mediante dividendos en acciones o transferir a las utilidades retenidas el monto de esta cuenta por tratarse de la diferencia entre dos índices de precios que constituye utilidades que no se han realizado.

El saldo de esta cuenta debe presentarse separadamente dentro del patrimonio y no deben omitirse las palabras,"no realizado". Cuando su saldo sea deudor, debe analizarse la posibilidad de una pérdida permanente en el valor de los activos de

conformidad con lo previsto en la PT N° 17 “Valor de uso y pérdida permanente en el valor de los activos a largo plazo”.

Resultado realizado por tenencia de activos no monetarios

Es la diferencia entre el costo de ventas y los gastos de depreciación con base en los valores corrientes y los valores obtenidos por estos mismos conceptos según el método NGP.

Revelaciones

Los estados financieros básicos deben revelar el método elegido para su actualización (NGP o MIXTO), proporcionando toda información necesaria y suficiente para que el lector pueda apreciar las diferencias en metodología y valores con los estados financieros históricos. Se revelará el índice de precios al principio y fin de cada período económico.

En el caso específico que se utilice el método mixto se debe revelar:

- a) El índice relevante utilizado
- b) Si no se utilizó un índice relevante, el procedimiento seguido

Cuando no se disponga de información suficiente sobre las inversiones en otras empresas como para reexpresar la inversión adecuadamente, se deben revelar las bases de estimación utilizadas y la metodología empleada.

En el patrimonio o capital contable debe distinguirse claramente las siguientes partidas:

El capital social actualizado (capital social nominal y su actualización)

- a) Las utilidades no distribuidas actualizadas
- b) Las reservas actualizadas
- c) El superávit por tenencia de activos no monetarios no realizado, en caso de aplicarse el método mixto.

En el estado de flujo del efectivo ajustado por los efectos de la inflación se deberá incorporar al pie del estado un desglose del Resultado Monetario del Ejercicio (REME) correspondiente a cada actividad: operaciones, inversión, financiamiento y efectivo.

Debe revelarse en una nota a los estados financieros, el estado demostrativo del Resultado Monetario del ejercicio (REME).

Normas Internacionales De Contabilidad. NICs

Las normas internacionales de contabilidad, NICs como se le conoce popularmente, son 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. Las NICs no son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo sus experiencias comerciales, ha considerado de importancias en la presentación de la información financiera.

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. Las NICs son emitidas por el International Accounting Standards Board (anterior International Accounting Standards Committee). Hasta la fecha, se han emitido 41 normas, de las que 34 están en vigor en la actualidad, junto con 30 interpretaciones de ellas.

Esta investigación se centrará en dos normas que tratar lo relacionado a la materia tributaria, se realizará un análisis de ellas para así lograr estudiarlas y determinar las diferencias que existe entre estas y las DPC, a continuación se presenta el contenido teórico de las NICs, a saber, la NIC 12 y la NIC 29.

Norma Internacional De Contabilidad N° 12 (Nic 12)

Impuesto sobre las Ganancias

La norma internacional de contabilidad N° 12, trata sobre la contabilización del impuesto sobre la ganancia, la cual fue revisada en octubre del 2000 y tiene vigencia para los ejercicios que comenzaron a partir del 1 de enero de 2001. De ella se han emitido dos interpretaciones la SIC 21 “Impuesto sobre la Ganancia-Recuperación de

Activos no Depreciables Revalorizados” y la SIC 25 “Impuesto sobre la Ganancia-Cambios en la Situación Fiscal de la Empresa o de sus Accionistas”

El objetivo principal de esta norma es prescribir el tratamiento contable del impuesto sobre las ganancias. Donde el problema que se presenta es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:

- a) la recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el balance de la empresa, es decir, tras el reconocimiento, por parte de la empresa, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los importes en libros que figuran en las correspondientes rúbricas.

Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (o menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente norma exige que la empresa reconozca un pasivo (o activo) por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas.

- b) las transacciones y otros sucesos del ejercicio corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros. Donde exige que las empresas contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en la cuenta de resultados se registran también en el mismo. Los efectos fiscales de las transacciones y otros sucesos que se reconocen directamente en el patrimonio neto, se llevan directamente a estas partidas del balance. De forma similar, el reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos, en una combinación de negocios, afecta a la cuantía del fondo de comercio positivo o negativo, derivado de la combinación.

También esta norma aborda el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que están ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto sobre las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.

El alcance de la NIC 12, establece que debe ser aplicada en la contabilización del impuesto sobre las ganancias, el cual incluye todos los impuestos nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. Incluye igualmente otros tributos, como las retenciones sobre dividendos de una empresa dependiente, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la empresa que presenta los estados financieros.

Esta Norma se ocupa de la contabilización de las diferencias temporarias que pueden derivarse de las subvenciones o deducciones fiscales, mas no aborda los métodos de contabilización de las mismas, ni de los créditos fiscales por inversiones.

Es importante destacar lo que conforma la base fiscal de cada una de las partidas relacionadas con esta norma, como se explica a continuación:

- De un activo, es el importe que será deducible, a efectos fiscales, de los beneficios económicos que obtenga la empresa en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal será igual a su importe en libros.
- De un pasivo, es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en ejercicios futuros. En el caso de ingresos ordinarios anticipados, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual ingreso ordinario que no resulte imponible en ejercicios futuros.
- Las partidas no reconocidas como activos ni pasivos en el balance, como los costes de investigación y desarrollo contabilizados como un gasto, al determinar el resultado contable bruto en el ejercicio en que se incurren, que no serán gastos deducibles para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal hasta un ejercicio posterior. La diferencia entre la base fiscal de los costes de investigación y desarrollo, esto es el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en ejercicios futuros, y el importe nulo en libros de la partida correspondiente en el balance es una diferencia temporaria deducible que produce un activo por impuestos diferidos.

- En los estados financieros consolidados, las diferencias temporarias se determinarán comparando el importe en libros de los activos y pasivos, incluidos en ellos, con la base fiscal que resulte apropiada para los mismos. La base fiscal se calculará tomando como referencia la declaración fiscal consolidada en aquellas jurisdicciones, o países en su caso, en las que tal declaración se presenta. En las demás jurisdicciones o países, la base fiscal se determinará tomando como referencia las declaraciones fiscales de cada empresa del grupo en particular.

Reconocimiento de Pasivos y Activos por Impuestos Corrientes

El reconocimiento del impuesto corriente, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, debe ser como una obligación de pago en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad pagada, excede del importe a pagar por esos ejercicios, el exceso debe ser reconocido como un activo.

El importe a cobrar que corresponda a una pérdida fiscal, si ésta puede ser retrotraída para recuperar las cuotas corrientes satisfechas en ejercicios anteriores, debe ser igualmente reconocido como un activo.

En cambio cuando la pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en ejercicios anteriores, la empresa reconocerá tal derecho como un activo dentro del mismo ejercicio en el que se produce la citada pérdida fiscal, ya que es probable que la empresa obtenga el beneficio económico derivado de tal derecho, y además este beneficio puede ser valorado de forma fiable.

La importancia de esta norma se encuentra centrada en los impuestos diferidos activos y pasivos, a continuación se presenta la forma de su reconocimiento.

Reconocimiento de Pasivos y Activos por Impuestos Diferidos

Cuando surjan diferencias temporarias imponibles, se debe reconocer un pasivo de naturaleza fiscal, a menos que la diferencia haya surgido por:

- a) un fondo de comercio cuya amortización no sea fiscalmente deducible; o
- b) por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios; y además en el momento en que fue realizada no afectó ni al resultado contable bruto ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

Sin embargo, debe ser reconocido un pasivo diferido de carácter fiscal, por diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en empresas dependientes, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos.

En el caso de reconocimiento de un activo, hay que tomar en cuenta que este lleva inherente la suposición de que su importe en libros se recuperará en forma de beneficios económicos, que la empresa recibirá en ejercicios futuros; y por ello cuando el importe en libros del activo exceda a su base fiscal, el importe de los beneficios económicos imponibles excederá al importe fiscalmente deducible de ese activo. A esta diferencia se le conoce como una diferencia temporaria imponible, y la obligación de pagar los correspondientes impuestos en futuros ejercicios será un pasivo por impuestos diferido; y a medida que la empresa recupere el importe en libros del activo, la diferencia temporaria deducible irá revirtiendo, por tanto, la empresa tendrá una ganancia imponible. Esto hace probable que los beneficios económicos salgan de la empresa en forma de pagos de impuestos. Por lo anteriormente expuesto, esta norma exige el reconocimiento de todos los pasivos por impuestos diferidos, salvo en determinadas circunstancias.

Existen diferencias temporarias que surgen cuando los gastos o los ingresos se registran contablemente en un ejercicio, mientras que se computan fiscalmente en otro. Estas diferencias temporarias son conocidas también con el nombre de diferencias temporales.

También las diferencias temporarias surgen cuando:

- a) el coste de una combinación de negocios calificada como adquisición, se distribuye, entre los activos y pasivos identificables adquiridos tomando como referencia sus valores razonables, pero tal ajuste no tiene efectos fiscales;
- b) se revalorizan contablemente los activos mas no para fines fiscales;
- c) un fondo de comercio positivo o negativo aparece en la consolidación de estados financieros;
- d) la base fiscal de un activo o un pasivo, en el momento de ser reconocido por primera vez, difiere de su importe inicial en libros; o

- e) el importe en libros de las inversiones en empresas dependientes, sucursales y asociadas, o el de la participación en negocios conjuntos, difiere de la base fiscal de estas mismas partidas.

A continuación se presentan ejemplos de diferencias temporarias señaladas en el texto de la NIC 12, las cuales dan lugar a pasivos por impuestos diferidos:

- a) Ingresos financieros ordinarios, que se incluyen en el resultado contable en proporción al tiempo transcurrido, pero pueden, en algunos regímenes fiscales, ser computados fiscalmente en el momento en que se cobran. La base fiscal de cualquier interés a cobrar reconocido en el balance de situación procedente de tales ingresos es cero, puesto que los ingresos ordinarios correspondientes no afectarán a la ganancia fiscal hasta que sean cobrados.
- b) Las cuotas de depreciación o amortización utilizadas para determinar la ganancia (pérdida) fiscal, pueden ser diferentes que las calculadas a efectos contables. La diferencia temporaria es la diferencia entre el importe en libros del activo y su base fiscal, que será igual al coste original menos todas las deducciones respecto del citado activo que hayan sido permitidas por las normas fiscales, para determinar la ganancia fiscal del ejercicio actual y de los anteriores. En estas condiciones surgirá una diferencia temporaria imponible, que producirá un pasivo por impuestos diferidos, cuando la amortización a efectos fiscales sea acelerada. Por otra parte, surgirá una diferencia temporaria deducible, que producirá un activo por impuestos diferidos, cuando la amortización a efectos fiscales sea menor que la registrada contablemente.
- c) Los costes de desarrollo pueden ser objeto de capitalización y amortización en ejercicios posteriores, a efectos de determinar el resultado contable, pero deducidos fiscalmente en el ejercicio en que se hayan producido. Tales costes de desarrollo capitalizados tienen una base fiscal igual a cero, puesto que ya han sido completamente deducidos de la ganancia fiscal. La diferencia temporaria es la que resulta de restar el importe en libros de los costes de desarrollo y su base fiscal nula.

Combinaciones de negocios

En una combinación de negocios realizada como adquisición, el coste de la compra se distribuye entre los activos y pasivos identificables adquiridos, y se toman los valores razonables de los mismos en el momento de la transacción. Las diferencias temporarias aparecerán cuando la base fiscal de los activos y pasivos identificables adquiridos no sea modificada por la combinación, o bien si los importes en libros y la base fiscal se modifican de forma diferente por la combinación.

Cabe destacar que las NIC's permiten que ciertos activos se contabilicen por su valor razonable, o bien que sean objeto de revalorización. Aun cuando en algunos países, la revalorización o cualquier otra reconsideración del valor del activo, para acercarlo a su valor razonable, afecta el resultado fiscal del ejercicio corriente, pero se puede ajustar igualmente la base fiscal del activo, y no surge ninguna diferencia temporaria. En cambio en otros países, la revalorización o reconsideración del valor no afecta a la ganancia fiscal del ejercicio en que una u otra se llevan a efecto y, por tanto, no ha de procederse al ajuste de la base fiscal. No obstante, la recuperación futura del importe en libros producirá un flujo de beneficios económicos imponibles para la empresa, puesto que los importes deducibles a efectos fiscales serán diferentes de las cuantías de esos beneficios económicos. La diferencia entre el importe en libros de un activo revalorizado y su base fiscal es una diferencia temporaria y da lugar por tanto, a un activo o pasivo por impuestos diferidos. Esto se cumple incluso cuando:

- a) la empresa no desea vender el activo. el importe en libros revalorizado se recuperará mediante el uso, lo que generará beneficios fiscales por encima de la depreciación deducible fiscalmente en ejercicios futuros; o
- b) se difiera el pago de impuestos sobre las ganancias, a condición de que el importe de la venta de los activos se reinvierta en otros similares. así el impuesto se acabará pagando cuando se vendan los nuevos activos, bien a medida que vayan siendo utilizados.

Impuestos diferidos surgidos de una combinación de negocios

De una combinación de negocios calificada como adquisición, pueden darse diferencias temporarias, es por ello que la empresa procederá a reconocer los activos por impuestos diferidos o los pasivos por impuestos diferidos resultantes de los activos y pasivos identificables en el momento de la adquisición. Como consecuencia, estos activos y pasivos por impuestos diferidos afectarán a la cuantía del fondo de comercio positivo o negativo. No obstante, la empresa no reconocerá los pasivos por impuestos diferidos que surjan del propio fondo de comercio (siempre que la amortización de esta partida no sea deducible a efectos fiscales), ni los activos por impuestos diferidos surgidos por el fondo de comercio negativo que se trate contablemente como un ingreso diferido.

Como resultado de una combinación de negocios, la eventual empresa adquirente puede considerar probable la recuperación de un activo por impuestos diferidos, que no se contabilizó con anterioridad a la combinación.

Por ejemplo, la empresa adquirente podría usar ahora la capacidad de deducción de sus pérdidas fiscales no utilizadas para compensar con ganancias fiscales futuras de la empresa adquirida. En tales casos, la empresa adquirente reconocerá un activo por impuestos diferidos y tomará en cuenta este hecho al determinar el fondo de comercio o fondo de comercio negativo, resultante de la adquisición.

Cuando la empresa adquirente no haya reconocido un activo por impuestos diferidos entre los activos identificables de la empresa adquirida, en la fecha de la combinación de ambas, y tal activo por impuestos diferidos haya sido objeto de reconocimiento posterior en los estados financieros consolidados de la empresa adquirente, el ingreso por impuestos diferidos resultante se llevará directamente a la cuenta de resultados. Además, el adquirente:

- a) ajustará el importe bruto en libros del fondo de comercio, así como la amortización acumulada del mismo, a las cantidades que podría haber contabilizado de haber reconocido el activo por impuestos diferidos como uno de los activos identificables en la fecha de la combinación de negocios; y

- b) reconocerá como gasto la reducción en el importe en libros del fondo de comercio.

No obstante, el adquirente no procederá a reconocer un fondo de comercio negativo, ni a incrementar el importe en libros del fondo de comercio negativo que existiera con anterioridad.

Fondo de comercio

El fondo de comercio es definido como el exceso del coste de adquisición sobre el valor de la participación del comprador en el valor razonable de los activos y pasivos identificables adquiridos. En muchos casos, no se permite la amortización del fondo de comercio como gasto deducible al determinar la ganancia fiscal, igualmente, el coste del fondo de comercio no suele ser deducible, ni cuando la empresa dependiente enajena los activos de los que procede. En estas situaciones, el fondo de comercio tiene una base fiscal igual a cero, por lo tanto, cualquier diferencia entre el importe en libros del fondo de comercio y su base fiscal, que es nula, será una diferencia temporaria imponible. Esta norma no permite el reconocimiento del pasivo por impuestos diferidos resultante, puesto que el fondo de comercio es un elemento residual, y el reconocimiento de un pasivo de esta naturaleza podría incrementar el propio importe en libros de la partida en cuestión.

Registro inicial de un activo o pasivo

Las diferencias temporarias también pueden aparecer al registrar por primera vez un activo o un pasivo. El método de contabilización de tal diferencia temporaria depende de la naturaleza de las transacciones que hayan producido el registro inicial del activo:

- a) En el caso de una combinación de negocios, la compradora procederá a reconocer los activos o pasivos por impuestos diferidos, lo cual afectará al importe del fondo de comercio.
- b) Si la transacción afecta al resultado contable, la entidad procederá a reconocer los activos o pasivos por impuestos diferidos, así como el correspondiente ingreso o gasto por impuesto diferido, respectivamente, en la cuenta de resultados.

Diferencias temporarias deducibles

Se debe reconocer un activo por impuestos diferidos, por motivo de todas y cada una de las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que sea probable que la empresa obtenga ganancias fiscales futuras contra las cuales cargar las deducciones por diferencias temporarias, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca por causa de:

- a) un fondo de comercio negativo que reciba el tratamiento de ingreso diferido, de acuerdo con las combinaciones de negocios; o bien
- b) el reconocimiento inicial de un activo o un pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios; y que en el momento de realizarla, no haya afectado ni al resultado contable ni al resultado fiscal.

Igualmente se debe reconocer un activo por impuestos diferidos, para las diferencias temporarias deducibles asociadas con inversiones en empresas dependientes, sucursales y asociadas, así como con participaciones en negocios conjuntos.

A continuación se presentan los ejemplos establecidos en esta norma, que recogen diferencias temporarias deducibles que producen activos por impuestos diferidos:

- a) las prestaciones por retiro, que se deducen para determinar el resultado contable a medida que se reciben los servicios de los empleados, pero que fiscalmente no se pueden deducir hasta que la empresa los pague efectivamente a los trabajadores, o haga las correspondientes aportaciones a un fondo externo para que los gestione. En este caso, existirá una diferencia temporaria entre el importe en libros del pasivo y su base fiscal que tiene valor nulo. Esta diferencia temporaria deducible hará surgir el activo por impuestos diferidos;
- b) los costes de investigación son un gasto del ejercicio en que se producen al determinar el resultado contable, pero para efectos fiscales su deducción esta permitida hasta un ejercicio posterior a efectos del calculo del resultado fiscal. La diferencia que surge entre la base fiscal de los gastos de investigación, que será igual al importe que la administración tributaria permitirá deducir en

futuros ejercicios, y su importe en libros, que será igual a cero, constituirá una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos;

- c) en una combinación de negocios calificada como adquisición, el coste de la compra se distribuirá entre los activos y pasivos reconocidos, tomando como referencia los valores razonables de estos elementos en el momento de realizar la transacción. Cuando se reconozca un pasivo procedente de la adquisición, pero los costes relacionados no se deduzcan fiscalmente hasta un ejercicio posterior, aparecerá una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. También aparecerá un activo por impuestos diferidos cuando el valor razonable de un activo identificable adquirido sea menor que su base fiscal. En ambos casos, el activo por impuestos diferidos surgido afectará al fondo de comercio de la explotación; y
- d) ciertos activos pueden ser contabilizados por su valor razonable, o pueden ser revalorizados sin que se haga un ajuste similar para fines fiscales. En tal caso, aparecerá una diferencia temporaria deducible, siempre que la base fiscal del activo exceda a su importe en libros.

Es importante destacar, que la a reversión de las diferencias temporarias deducibles dará lugar, a reducciones en la determinación de las ganancias fiscales de ejercicios posteriores. No obstante, los beneficios económicos, en forma de reducciones en pagos de impuestos, llegarán a la empresa sólo si es capaz de obtener ganancias fiscales suficientes como para cubrir las posibles deducciones.

Será probable que se disponga de ganancias fiscales, contra los que cargar las deducciones por diferencias temporarias, siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal y referida a la misma entidad fiscal, cuya reversión se espere:

- a) en el mismo ejercicio fiscal en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles; o
- b) en ejercicios en los que una pérdida fiscal, surgida por un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.

En tales circunstancias, se reconocerá un activo por impuestos diferidos en el ejercicio en que aparezcan las diferencias temporarias deducibles.

Cuando las diferencias temporarias imponibles relacionadas con la misma autoridad fiscal y referida a la misma entidad fiscal, sea insuficiente, sólo se reconocerán activos por impuestos diferidos en la medida que se dé cualquiera de estos supuestos:

- a) cuando sea probable que la empresa vaya a tener suficientes ganancias fiscales, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, en el mismo ejercicio en el que reviertan las diferencias temporarias deducibles (o en los ejercicios en los que la pérdida fiscal, procedente de un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores). Al evaluar si la empresa tendrá suficientes ganancias fiscales en ejercicios futuros, se han de ignorar las partidas imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperen en ejercicios futuros, puesto que los activos por impuestos diferidos, que surjan por causa de esas diferencias temporarias deducibles, requerirán ellos mismos ganancias futuras para poder ser realizados efectivamente; o
- b) cuando la empresa tenga la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal para crear ganancias fiscales en los ejercicios oportunos.

Las oportunidades de planificación fiscal son acciones que la empresa puede emprender para crear o incrementar ganancias fiscales en un determinado ejercicio, antes de que prescriba la posibilidad de deducir una pérdida fiscal u otro crédito por operaciones anteriores en el tiempo. Por ejemplo, en algunos países puede crearse o incrementarse la ganancia fiscal por medio de las siguientes actuaciones:

- a) eligiendo el momento de la tributación de los ingresos financieros, ya sea en el momento en que sean exigibles o en el momento de recibirlos;
- b) difiriendo el ejercicio del derecho de ciertas deducciones sobre la ganancia fiscal;

- c) vendiendo, y quizás arrendando posteriormente con opción de compra, activos que se han revalorizado pero cuya base fiscal no ha sido objeto de ajuste para reflejar la subida de valor; y
- d) vendiendo un activo que genere ganancias no imponibles (como por ejemplo, en ciertos países, los bonos emitidos por el Estado), para comprar otras inversiones que generen ganancia imponible.

En el caso de que las oportunidades de planificación fiscal anticipen la ganancia tributable de un ejercicio posterior a otro previo en el tiempo, la utilización de las pérdidas o de los créditos fiscales por operaciones de ejercicios anteriores aun dependerá de la existencia de ganancias tributables futuras, de fuentes distintas a las que puedan originar diferencias temporarias en el futuro.

Pérdidas y créditos fiscales no utilizados

Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, con ganancias fiscales de ejercicios posteriores, pero sólo en la medida en que sea posible la disponibilidad de ganancias fiscales futuras.

Los criterios utilizados en el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos, que surgen de la posibilidad de compensación de pérdidas y créditos fiscales no utilizados, son los mismos para reconocer activos por impuestos diferidos surgidos de las diferencias temporarias deducibles. No obstante, la existencia de pérdidas fiscales no utilizadas puede ser una evidencia que, en el futuro, no se dispondrá de ganancias fiscales. Es por ello que cuando una empresa tiene en su historial pérdidas recientes, procederá a reconocer un activo por impuestos diferidos surgido de pérdidas o créditos fiscales no utilizados sólo si dispone de una cantidad suficiente de diferencias temporarias imponibles, o bien si existe alguna otra evidencia convincente de que dispondrá en el futuro de suficiente ganancia fiscal contra la que cargar dichas pérdidas o créditos, para ello la empresa considerará los siguientes criterios:

- a) si la empresa tiene suficientes diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal y referidas a la misma entidad fiscal,

que puedan dar lugar a importes impositivos, en cantidad suficiente como para cargar contra ellos las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, antes de que el derecho de utilización expire;

- b) si es probable que la empresa tenga ganancias fiscales antes de que prescriba el derecho de compensación de las pérdidas o créditos fiscales no utilizados;
- c) si las pérdidas fiscales no utilizadas han sido producidas por causas identificables, que es improbable que se repitan; y
- d) si la empresa dispone de oportunidades fiscales que vayan a generar ganancias fiscales en los ejercicios en que las pérdidas o los créditos fiscales puedan ser utilizados.

En la medida en que no sea probable disponer de ganancias fiscales contra las que cargar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, no se procederá a reconocer los activos por impuestos diferidos. En tales circunstancias, las NIC's exige revelar la cuantía del activo por impuestos diferidos, así como la naturaleza de la evidencia en que se apoya el reconocimiento del mismo.

Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos

La empresa procederá a reconsiderar los activos por impuestos diferidos a la fecha de cierre de cada ejercicio, que no haya reconocido con anterioridad. En ese momento, la empresa procederá a registrar un activo de esta naturaleza, siempre que sea probable que las futuras ganancias fiscales permitan la recuperación del activo por impuestos diferidos.

Inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, y participaciones en negocios conjuntos

Existirán diferencias temporarias cuando el importe en libros de las inversiones financieras en dependientes, sucursales y asociadas, o de las participaciones en negocios conjuntos, sea diferente de su base fiscal (la cual coincide con el coste). Estas diferencias pueden surgir en las siguientes circunstancias:

- a) por la existencia de ganancias no distribuidas;
- b) por las diferencias de cambio, cuando estén situadas en diferentes países la dominante y su dependiente; y

- c) por una reducción en el importe en libros de las inversiones en una asociada, como consecuencia de haber disminuido el importe recuperable de la misma.

Cabe destacar que en los estados financieros consolidados, la diferencia temporaria puede ser distinta a la diferencia temporaria registrada en los estados financieros individuales de la dominante, si ésta contabiliza, en sus estados financieros, la inversión al coste o por su valor revalorizado.

La empresa no reconocerá un pasivo por impuestos diferidos asociadas con inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, cuando se den conjuntamente las dos condiciones siguientes:

- a) que la dominante o inversora sea capaz de controlar el momento de reversión de la diferencia temporaria; ya que esta tiene poder para establecer la política de dividendos de su dependiente, también será capaz de controlar el momento de la reversión de las diferencias temporarias asociadas con la inversión;
- b) cuando sea probable que la diferencia temporaria no se revierta en un futuro previsible.

Además, con frecuencia es difícil estimar la cuantía de impuestos a pagar cuando las diferencias temporarias se reviertan. Por tanto, cuando la dominante haya estimado que estas ganancias no serán objeto de distribución en un futuro previsible, no procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos. Las mismas consideraciones se aplican en el caso de las sucursales.

Cabe destacar que normalmente, el acuerdo entre las partes para crear un negocio conjunto contempla el reparto de ganancias. Cuando el participante puede controlar el reparto de ganancias, y es probable que no se repartan dividendos en un futuro previsible, no tendrá que reconocer ningún pasivo por impuestos diferidos.

Igualmente la empresa debe reconocer un activo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias procedentes de inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o de participaciones en negocios conjuntos, sólo en la medida que:

- a) las diferencias temporarias vayan a revertir en un futuro previsible; y

b) se espere disponer de ganancias fiscales contra las cuales cargar las citadas diferencias temporarias.

Al decidir reconocer o no activos por impuestos diferidos, por las diferencias temporarias asociadas con sus inversiones en empresas dependientes, sucursales y asociadas, o con participaciones en y negocios conjuntos, la empresa considerará las directrices establecidas en el texto de la NIC 12.

Valoración

Los activos y pasivos corrientes de tipo fiscal, ya sean del ejercicio presente o de ejercicios anteriores, deben ser valorados por las cantidades que se espere recuperar o pagar de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tipos impositivos que se hayan aprobado, o estén a punto de aprobarse, en la fecha del balance.

Igualmente los activos y pasivos de tipo fiscal diferidos a largo plazo deben valorarse según los tipos impositivos de aplicación en los ejercicios en los que se esperen realizar los activos o pagar los pasivos, a partir de la normativa y tipos impositivos que se hayan aprobado, o estén a punto de aprobarse, en la fecha del balance.

En los casos en que se apliquen diferentes tipos impositivos según los niveles de ganancia fiscal, los activos y pasivos por impuestos diferidos se valorarán utilizando el promedio de los tipos se espere aplicar, a la ganancia o a la pérdida fiscal, en los ejercicios en los que se espere que vayan a revertir las correspondientes diferencias.

La valoración de los activos y los pasivos por impuestos diferidos debe reflejar las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la empresa espera, a la fecha del balance, recuperar el importe en libros de sus activos o liquidar el importe en libros de sus pasivos.

Cuenta de resultados

Los impuestos, tanto del ejercicio corriente como diferidos, deben ser reconocidos como gasto o ingreso, y por tanto incluidos en la determinación de la ganancia o pérdida neta del ejercicio, excepto si estos impuestos han surgido de una transacción o suceso económico que se ha reconocido, en el mismo ejercicio, cargando o

abonando directamente al patrimonio neto; o una combinación de negocios que se ha calificado como adquisición.

La mayoría de los pasivos y de los activos por impuestos diferidos surgirán cuando los ingresos y gastos, que se incluyen en el resultado contable de un determinado ejercicio, se computen dentro de la ganancia fiscal en otro diferente. El correspondiente impuesto diferido se reconocerá en la cuenta de resultados, a continuación se presentan algunos ejemplos:

- a) los ingresos ordinarios por intereses, regalías o dividendos que se reciban al final de los períodos a los que corresponden y se computen en la cuenta de resultados de forma proporcional al tiempo que ha transcurrido hasta el cierre, pero se incluyan en la ganancia o pérdida fiscal cuando sean cobrados; y
- b) los costes de activos inmateriales, que se hayan capitalizado, y se amorticen posteriormente, mientras que se deducen para efectos fiscales en el mismo ejercicio en que se hayan incurrido.

Igualmente el importe en libros de los activos y pasivos por impuestos diferidos puede cambiar, aun cuando no haya cambiado el importe de las diferencias temporarias correspondientes. Esto ocurre como resultado de:

- a) un cambio en los tipos o en las normativas fiscales;
- b) una reestimación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos;
- c) un cambio en la forma esperada de recuperar el importe en libros de un activo.

Se reconocerá en la cuenta de resultados, excepto en la medida en que se relacione con partidas previamente cargadas o abonadas directamente a las cuentas del patrimonio neto.

Partidas cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto

Las Normas Internacionales de Contabilidad exigen o permiten que ciertas partidas sean cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto.

Los impuestos sobre las ganancias, del ejercicio corriente o diferido, deben ser cargados o abonados directamente al patrimonio neto si se relacionan con partidas que se llevan directamente a las cuentas del patrimonio neto, ya sea en el mismo ejercicio o en otro diferente.

Ejemplos de tales partidas son:

- a) un cambio en el importe en libros procedente de la revalorización del inmovilizado material ;
- b) un ajuste del saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas procedente de un cambio en las políticas contables, que se aplique retrospectivamente, o de la corrección de un error fundamental;
- c) las diferencias de cambio producidas por la conversión de los estados financieros de una entidad extranjera; y
- d) los importes que surgen del reconocimiento inicial, en un instrumento financiero compuesto, del componente de patrimonio neto .

En algunas circunstancias muy especiales puede resultar difícil determinar el importe de los impuestos, ya sean del ejercicio corriente o diferido, que se corresponden con las partidas cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto.

Ejemplo de estas circunstancias tenemos:

- a) la existencia de una escala progresiva en el impuesto sobre las ganancias, y sea imposible calcular el tipo al cual ha tributado un componente específico de la ganancia o la pérdida fiscal;
- b) un cambio en el tipo impositivo u otra norma fiscal afecte a un activo o pasivo por impuestos diferidos relacionados, con una partida que haya sido llevada directamente al patrimonio neto; o
- c) la empresa determine que debe reconocer, un activo por impuestos diferidos, cuando tal activo se relacione, con una partida que ha sido llevada directamente al patrimonio neto.

En tales casos, la determinación de la parte del impuesto correspondiente al ejercicio y la parte diferida, que están relacionadas con partidas que han sido cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto, se basará en una prorrata razonable de los impuestos corrientes y diferidos por la entidad en el país correspondiente, o bien en otro método con el que se consiga una distribución apropiada, según las circunstancias.

Cuando una empresa pague dividendos a sus accionistas, tiene la obligación de pagar una parte de tales dividendos a las autoridades fiscales en nombre de los accionistas, a estas cuantías se le denominan retenciones de impuestos y se cargan al patrimonio neto como parte de los dividendos.

Presentación

Activos y pasivos por impuestos

Los activos y pasivos derivados del impuesto sobre las ganancias deben presentarse por separado de otros activos o pasivos en el balance. Las partidas de activos y pasivos por impuestos diferidos deben distinguirse de los activos y pasivos por impuestos corrientes.

Si la empresa realiza, la distinción entre partidas corrientes y a largo plazo en sus estados financieros, no deberá clasificar los activos y pasivos por impuestos diferidos como activos y pasivos corrientes.

Compensación de partidas

Para que una empresa compense los activos por impuestos y los pasivos por impuestos deberá:

- a) tener reconocido legalmente un derecho para compensar frente a la autoridad fiscal los importes reconocidos en esas partidas; y
- b) tener la intención de liquidar las deudas netas que resulten, o bien de realizar los activos y liquidar simultáneamente las deudas que ha compensado con ellos.

En estos casos es importante mencionar lo establecido en la NIC 32, “Instrumentos Financieros”: Presentación e Información a Revelar. Señala que una empresa tendrá, normalmente, un derecho reconocido legalmente para compensar activos corrientes por impuestos con pasivos corrientes de la misma naturaleza cuando los mismos se relacionen con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, y ésta permita a la empresa pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta existente.

Cuando se trate de estados financieros consolidados, un activo fiscal corriente en una empresa se compensará con un pasivo corriente fiscal de otra empresa del grupo, sólo si, las empresas respectivas tienen reconocido legalmente el derecho de pagar o

recibir una sola cantidad que cancele la situación neta, en el caso de que tales empresas tengan la intención de hacer o recibir tal pago neto o recuperar el activo y pagar, simultáneamente, el pasivo.

Respecto a la compensación de activos por impuestos diferidos con pasivos por impuestos diferidos, la empresa podrá realizarla si, y sólo si:

- a) tiene reconocido legalmente el derecho de compensar, frente a la autoridad fiscal, los importes reconocidos en esas partidas; y
- b) los activos y pasivos por impuestos diferidos se derivan del impuesto sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, que recaen sobre la misma entidad o sujeto fiscal; o bien, diferentes entidades o sujetos a efectos fiscales que pretenden, ya sea liquidar los activos y pasivos fiscales corrientes por su importe neto, ya sea realizar los activos y pagar los pasivos simultáneamente, en cada uno de los ejercicios futuros en los que se espere liquidar o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por los impuestos diferidos.

Igualmente exige a las empresas la compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos de la misma entidad o sujeto fiscal si, se relacionan con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma administración fiscal, siempre y cuando la empresa tenga reconocido legalmente el derecho de compensar los activos corrientes por impuestos diferidos, con los pasivos corrientes de la misma naturaleza.

Puede ocurrir en la práctica, que la empresa tiene reconocido legalmente el derecho de compensar, y la intención de liquidar en términos netos, las deudas fiscales de unos determinados ejercicios, mas no de otros. En tales casos muy especiales, puede requerirse una programación temporal detallada para determinar si el pasivo por impuestos diferidos, de una entidad o sujeto fiscal, producirá un incremento en los pagos por impuestos, en el mismo ejercicio en que un activo por impuestos diferidos, de otra entidad o sujeto fiscal, vaya a producir una disminución en los pagos de esta segunda entidad fiscal.

Gasto por el impuesto sobre las ganancias

Para actividades ordinarias el gasto (ingreso) por impuestos, debe aparecer en el cuerpo principal del estado de resultados.

Diferencias de cambio en los activos o pasivos por impuestos diferidos en moneda extranjera

Cuando las diferencias de cambio en los activos y pasivos por impuestos diferidos extranjeros sean reconocidas en la cuenta de resultados, tales diferencias pueden ser presentadas por separado como gastos o ingresos por el impuesto sobre las ganancias, si se considera que esta presentación es más útil para los usuarios de los estados financieros.

Información a Revelar

Uno de los puntos más resaltantes tratados en esta norma es la información a revelar de los estados financieros, a continuación se presenta lo establecido en el marco de esta norma:

- Los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias deben ser revelados por separado en los estados financieros y pueden incluir:
 - a) el gasto (ingreso) corriente, y por tanto correspondiente al ejercicio presente, por el impuesto;
 - b) cualquier ajuste de los impuestos corrientes del ejercicio presente o de los anteriores;
 - c) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias;
 - d) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en los tipos fiscales o con la aparición de nuevos impuestos;
 - e) el importe de los beneficios de carácter fiscal procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en ejercicios anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos del presente ejercicio;

- f) el importe de los beneficios de carácter fiscal, procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en ejercicios anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos diferidos;
 - g) el impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos; y
 - h) el importe del gasto (ingreso) por el impuesto, relacionado con los cambios en las políticas contables y los errores fundamentales, que se han incluido en la determinación de la ganancia o pérdida neta del ejercicio, de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido en la NIC 8, “Ganancia o Pérdida Neta del ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables”.
- Las siguientes informaciones deben ser reveladas, por separado, dentro de la información financiera de la empresa:
 - a) el importe total de los impuestos, corrientes o diferidos, relativos a partidas cargadas o abonadas directamente a las cuentas del patrimonio neto en el ejercicio;
 - b) el gasto (ingreso) por el impuesto, correspondiente a los resultados extraordinarios reconocidos como tales en el ejercicio;
 - c) una explicación de la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado contable, en una de las siguientes formas, o en ambas a la vez:
 - i) una conciliación numérica entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado de multiplicar el resultado contable por el tipo o tipos impositivos aplicables, especificando también la manera de computar los tipos aplicables utilizados, o bien
 - ii) una conciliación numérica entre el tipo medio efectivo y el tipo impositivo aplicable, especificando también la manera de computar el tipo aplicable utilizado;
 - d) una explicación de los cambios habidos en el tipo o tipos impositivos aplicables, en comparación con los del ejercicio anterior;

- e) la cuantía y fecha de validez, si la tuvieran, de cualesquiera diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el balance;
- f) la cantidad total de diferencias temporarias relacionadas con inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, para los cuales no se han reconocido en el balance pasivos por impuestos diferidos;
- g) con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, y con respecto a cada tipo de pérdidas o créditos fiscales no utilizados:
 - i) el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el balance, para cada uno de los ejercicios sobre los que se informa;
 - ii) el importe de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en la cuenta de resultados, si éste no resulta evidente de los cambios reconocidos en el balance;
- h) con respecto a las explotaciones en interrupción definitiva, el gasto por impuestos relativo a:
 - i) la pérdida o la ganancia derivada de la interrupción definitiva; y
 - ii) la pérdida o la ganancia por las actividades ordinarias, que la explotación en interrupción definitiva ha proporcionado en el ejercicio, junto con los correspondientes importes para cada uno de los ejercicios sobre los que se informa; y
 - iii) el importe de las consecuencias que en el impuesto sobre las ganancias tengan los dividendos que hayan sido propuestos o declarados a los accionistas de la empresa, antes de que los estados financieros hayan sido formulados, pero no hayan sido reconocidos como pasivos dentro de los estados financieros.

La empresa debe revelar el importe del activo por impuestos diferidos, así como la naturaleza de la evidencia que apoya su reconocimiento, cuando:

- a) la realización del activo por impuestos diferidos dependa de ganancias futuras, por encima de las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias imponibles actuales; y
 - b) la empresa haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente ejercicio o en el precedente, en el país con el que se relaciona el activo por impuestos diferidos.
- La empresa debe revelar la naturaleza de las consecuencias potenciales que podrían producirse en el impuesto sobre las ganancias, en el caso de que se pagaran dividendos a sus accionistas.
 - La empresa revelará la naturaleza e importe de cada resultado de carácter extraordinario, ya sea en el cuerpo principal de la cuenta de resultados o en las notas a los estados financieros.
 - Las informaciones a revelar ,permitirán a los usuarios de los estados financieros entender si la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado contable está fuera de lo normal, así como comprender los factores significativos que pudieran afectar a tal relación en el futuro. Al explicar la relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y el resultado contable, la empresa utilizará el tipo impositivo aplicable que suministre la información más significativa para los usuarios de sus estados financieros. No obstante, para una empresa que opera en diferentes países o administraciones fiscales, puede resultar más significativo agregar las conciliaciones hechas por separado utilizando los tipos nacionales de cada uno de los países.
 - Exige que la empresa revele información sobre las diferencias temporarias subyacentes e información acerca de las cuantías de los pasivos por impuestos diferidos no reconocidos, puede aportar a los usuarios de los estados financieros información muy útil.
 - La empresa revelará las características importantes del sistema impositivo sobre las ganancias y los factores que vayan a afectar al pago de dividendos sobre el impuesto sobre las ganancias.

- En el caso de una empresa obligada a suministrar otras informaciones relacionadas con las diferencias temporarias que estén asociadas con sus inversiones en dependientes, sucursales y asociadas o participaciones en negocios conjuntos. La empresa habrá de considerar esto a la hora de determinar qué información revelar.
- La empresa revelará información acerca de cualesquiera activos contingentes y pasivos contingentes relacionados con los impuestos: provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes.

Norma Internacional De Contabilidad N° 29 (NIC 29)

Información financiera en economías hiperinflacionarias

Objetivo General

Los estados financieros de cualquier empresa que presente información en la moneda de una economía hiperinflacionaria, deberán quedar establecidos en términos de la unidad de valoración corriente en la fecha del balance, ya sea que se encuentren elaborados utilizando el método del costo histórico o el del costo corriente.

Para el logro de este objetivo la norma requiere que se cumpla con lo siguiente:

- La aplicación de principios contables, así como de juicios necesarios para ponerlos en práctica; la aplicación uniformes de estos principios o juicios son más importantes que la exactitud de las cifras ajustadas a los estados financieros.
- La exigencia del uso de un índice general de precios que refleje los cambios y variaciones en el poder adquisitivo general de la moneda.

Aplicación y Alcance

La NIC 29, es de aplicación a los estados financieros principales, bien sean individuales o consolidados, de cualquier empresa que los elabore y presente en la moneda correspondiente a una economía hiperinflacionaria.

En una economía hiperinflacionaria no resulta útil presentar los resultados de las operaciones y la situación financiera en la moneda local, sin someterlos a un proceso

de reexpresión, ya que este tipo de economías, la unidad monetaria pierde poder adquisitivo.

Es aplicable a los estados financieros de cualquier empresa desde el comienzo del ejercicio en que se identifique la existencia de la hiperinflación en el país en cuya moneda presenta la información. Todas las empresas que presentan información en la moneda de la misma economía hiperinflacionaria apliquen esta Norma desde la misma fecha.

La NIC 29 exige que todas las partidas del estado de flujos de efectivo se reexpresen en términos de la unidad de valoración corriente en la fecha del balance.

No se podrá presentar información exigida por esta norma como un suplemento a los estados financieros sin ser reexpresada, igualmente, no se podrá presentar separadamente los estados financieros antes de su reexpresión.

La Reexpresión de Estados Financieros

En la mayoría de los países, los estados financieros se preparan a partir del coste histórico contable, sin considerar ni los niveles generales de precios ni los incrementos en los precios específicos de los activos.

En una economía hiperinflacionaria, los estados financieros, ya estén realizados siguiendo el costo histórico o costo corriente, solamente resultan de utilidad si se encuentran expresados en términos de unidades de valoración corrientes a la fecha del balance.

Las pérdidas o ganancias derivadas de la posición monetaria neta, deben incluirse en el resultado neto, revelando esta información en una partida separada.

Estados financieros a coste histórico

Balance

- Las cifras del balance no expresadas en términos de la unidad de valoración corriente en la fecha del balance, se reexpresarán aplicando un índice general de precios (IPC).
- El efectivo poseído y los saldos a recibir o pagar en metálico. Son partidas monetarias, las cuales, no serán reexpresadas, debido a que se encuentran expresadas en la unidad de valoración corriente a la fecha del balance.

- Los activos y las obligaciones realizados mediante acuerdos o convenios, a cambios en los precios, como bonos o préstamos indexados, se ajustan de acuerdo al convenio para expresar el saldo pendiente a la fecha del balance.
- Algunas partidas no monetarias se contabilizan según sus valores corrientes en la fecha del balance, como el valor neto realizable o el valor de mercado.
- Todos los demás activos y pasivos no monetarias habrán de ser reexpresados.
- El costo reexpresado de cada partida no monetaria el costo menos la depreciación acumulada, se determina aplicando al costo histórico y a la depreciación la variación de un IPC desde la fecha de adquisición.
- El costo reexpresado de cada partida, o el costo menos la amortización acumulada, se determinan aplicando al coste histórico y a la depreciación, en su caso, la variación de un índice general de precios desde la fecha de adquisición hasta la fecha del balance a presentar.
- Aquellas partidas que contienen el inmovilizado material, las inversiones, las existencias de materias primas y mercancías, el fondo de comercio, las patentes, las marcas y otros activos similares, serán objeto de reexpresión a partir de la fecha de su adquisición.
- Las existencias de productos en curso y de productos terminados se reexpresarán desde las fechas en que se incurrió en los costos de compra y transformación que se encuentren acumulados en ellos.
- Cuando se desconozcan la fecha de adquisición de los activos será necesario utilizar la valoración de un profesional independiente para aplicar la NIC 29 para el primer ejercicio, sirviendo como base para la reexpresión.
- Al no existir un índice general de precios para realizar la reexpresión de las partidas se utilizará una estimación basada en los movimientos del tipo de cambio entre la moneda de los estados financieros y una moneda extranjera relativamente estable.

- Cuando los elementos del inmovilizado material hayan sido objeto de revalorización previa, la reexpresión se realizará a partir de la fecha de dicha revalorización.
- El importe reexpresado de una partida no monetaria es objeto de pérdida por deterioro del valor, cuando su cuantía exceda del importe recuperable por el uso futuro de la partida (provisiones). Por lo tanto, en tales casos, los saldos reexpresados de los elementos componentes del inmovilizado material, del fondo de comercio, de las patentes y de las marcas se reducirán hasta su importe recuperable, los saldos reexpresados de las existencias serán rebajados hasta su valor neto realizable, y se rebajarán los saldos reexpresados de las inversiones poseídas hasta su valor de mercado.
- Una empresa participada, contabilizada según el método de la participación, puede presentar su información financiera en la moneda de una economía hiperinflacionaria. La participación del inversor en el patrimonio neto y en los resultados de la participada, el balance y la cuenta de resultados de la misma serán objeto de reexpresión.
- Cuando los estados financieros reexpresados de la empresa participada estén en una moneda extranjera, se procederá a su conversión aplicando los tipos de cambio de la fecha del balance.
- La parte de los costos financieros de los préstamos que compensa al prestamista por la inflación en el mismo ejercicio se reconoce como un gasto en el mismo ejercicio en que se incurre en los mismos.
- Cuando una empresa adquiera activos por medio de un acuerdo que le permita diferir los pagos, sin contabilizar explícitamente un cargo por intereses. Cuando no se pueda separar la cantidad implícita de intereses, tales activos se reexpresarán utilizando las fechas de pago y no las de adquisición.
- No se incluirán las diferencias de cambio en moneda extranjera que puedan surgir, aunque este permitido por la NIC 21 “Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera” , cuando el importe en los libros del

activo se haya reexpresado desde la fecha de adquisición en la moneda de una economía hiperinflacionaria.

- En el primer ejercicio de aplicación de esta norma, los componentes del patrimonio neto, excepto las reservas por ganancias acumuladas y las reservas por revalorización de activos, se reexpresarán aplicando un IPC a las diferentes partidas, desde las fechas en que fueron aportadas o surgieron, cualquier plusvalía de revalorización surgida con anterioridad, se eliminará.
- Las reservas por ganancias acumuladas se determinarán tomando como base el resto de las partidas, ya reexpresadas, del balance.
- Al final del primer ejercicio y los siguientes, se reexpresarán todos los componentes del patrimonio neto aplicando un IPC a las partidas desde el principio del ejercicio, o desde la fecha de aportación si es posterior.
- Los movimientos en el patrimonio neto durante el ejercicio se presentan de acuerdo con la NIC 1, “Presentación de Estados Financieros”.

Cuenta de resultados

- Todas las partidas de la cuenta de resultados estén expresadas en la unidad monetaria corriente a la fecha del balance.
- Todos los importes necesitan ser reexpresados mediante la utilización de la variación experimentada por el índice general de precios desde la fecha en que los gastos e ingresos fueron incurridos y contabilizados.

Pérdidas y ganancias derivadas de la posición monetaria neta

Las pérdidas o ganancias, derivadas de la posición monetaria neta, pueden ser determinadas de la siguiente forma:

- Como la suma algebraica, considerando el signo de las cantidades, de todos los ajustes efectuados para la reexpresión de las partidas correspondientes a los activos no monetarios, patrimonio neto, cuenta de resultados y las correcciones de los activos y obligaciones indexados.
- Aplicando el cambio en el índice general de precios a la media ponderada, para el ejercicio, de la diferencia entre activos y pasivos monetarios.

La pérdida o ganancia derivada de la posición monetaria neta será incluida en la ganancia neta del ejercicio.

El ajuste efectuado en los activos y obligaciones indexadas, se compensará con la pérdida o ganancia en la posición monetaria neta. Las otras partidas de la cuenta de resultados, como los ingresos y gastos financieros, las diferencias de cambio en moneda extranjera, relacionadas con los fondos prestados o tomados en préstamo, estarán asociadas con la posición monetaria neta. Tales partidas se colocan por separado, y puede ser útil agruparlas con las pérdidas o ganancias derivadas de la posición monetaria neta, a efectos de su presentación en la cuenta de resultados.

Cabe destacar que en un periodo de inflación, toda empresa que mantenga un exceso de activos monetarios sobre pasivos monetarios, perderá poder adquisitivo y, toda empresa que mantenga un exceso de pasivos monetarios sobre activos monetarios, ganará poder adquisitivo, siempre que tales partidas no se encuentren sujetas a un índice de precios.

Estados financieros a coste corriente

Balance

- Las partidas valoradas a coste corriente no serán objeto de reexpresión.
- El resto de las demás partidas del balance se reexpresarán de acuerdo con lo establecido por el método de costo histórico.

Cuenta de resultados

Todas las partidas necesitan ser reexpresadas en términos de la unidad de valoración corriente en la fecha del balance, aplicando un índice general de precios.

Pérdidas y ganancias derivadas de la posición monetaria neta

- Las pérdidas y ganancias derivadas de la posición monetaria neta se calculan y presentan de acuerdo a lo establecido para los estados financieros a costo históricos.
- De las pérdidas y ganancias derivadas de la posición monetaria neta serán parte integrante los posibles ajustes efectuados para reflejar los efectos de los cambios en los precios sobre las partidas monetarias atendiendo lo establecido

en la NIC 15 “Información para reflejar los efectos de los cambios en los precios”.

Impuesto sobre las Ganancias

- Pueden surgir diferencias entre el resultado contable y la ganancia fiscal, derivadas de la reexpresión de los estados financieros con base aun IPC.
- Las diferencias que se ocasionen se deberán tratar contablemente de acuerdo con la NIC 12 “Impuesto sobre las Ganancias”.

Estado de flujos de efectivo

Todas las partidas del estado de flujos de efectivo se reexpresarán en términos de la unidad de valoración corriente en la fecha del balance.

Selección y uso de un índice general de precios

La reexpresión de los estados financieros, exige el uso de un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda. Es recomendable que todas las empresas que presenten información en la moneda de una misma economía utilicen el mismo índice.

Información a Revelar

Esta Norma exige que se revele la información necesaria y suficiente para dejar claras las bases del tratamiento de los efectos de la inflación en los estados financieros. Además, de suministrar la información necesaria para comprender estas bases y las cantidades resultantes.

La siguiente información debe ser revelada en los estados financieros:

- a) el hecho de que los estados financieros, así como las cifras correspondientes para ejercicios anteriores han sido reexpresados para considerar los cambios en el poder adquisitivo general de la unidad monetaria de valoración y que, como resultado, están expresados en términos de la unidad de valoración corriente a la fecha del balance;
- b) si los estados financieros antes de la reexpresión estaban elaborados utilizando el método del coste histórico o el del coste corriente; y

- c) la identificación y valor del índice general de precios a la fecha del balance, así como el movimiento del mismo durante el ejercicio corriente y el anterior.

Definición de Conceptos

Según Mario Bunge (1973) “un concepto es una unidad de pensamiento”. Los conceptos constituyen una ayuda para percibir la realidad, permitiendo organizarla y manteniendo las características significativas y distintivas de los fenómenos estudiados.

A continuación se presenta un listado de conceptos básicos, empleados en el desarrollo de esta investigación:

- *Empresas.* Es toda entidad en la cual se utilizan los factores de producción con el objeto de generar beneficios.
- *Rentabilidad.* Es el beneficio obtenido en la venta de productos o servicios, generados por las actividades de una entidad económica en su etapa de operación normal.
- *Costos y gastos de empresas o actividad en período de desarrollo.* Son aquellos costos y gastos normales y necesarios incurridos con el objeto de colocar las operaciones de la empresa o actividad en su etapa comercial o industrial normal.
- *Costos y gastos normales.* Son aquellos costos y gastos planificados aplicados en cada una de las etapas de una empresa o actividad, en período de desarrollo.
- *Costos y gastos necesarios.* Son los costos y gastos que aún no estando incluidos en la planificación inicial de la empresa o actividad, son indispensables para alcanzar la etapa comercial o industrial normal.
- *Empresa o actividad en período de desarrollo.* Es toda entidad económica cuyos recursos y esfuerzos están dirigidos, sustancialmente, a colocar las operaciones de una empresa o actividad en una etapa comercial normal,

independientemente de: la actividad desplegada para la venta de sus productos y/o servicios, de la situación del mercado y de la rentabilidad obtenida en esa etapa.

- *Organización de una empresa.* Es aquella etapa en la cual la entidad económica se encuentra en la fase promocional, constitutiva y de registro para realizar la actividad planificada.
- *Instalación de una empresa.* Es la etapa en la cual la entidad económica dedica sus esfuerzos a la aplicación de los recursos obtenidos, tanto en la etapa de organización, como en las posteriores, para colocarla en su etapa de puesta en marcha.
- *Puesta en marcha de una empresa.* Es aquella etapa en la cual la entidad económica inicia sus operaciones comerciales o industriales. Con esta última etapa, dicha empresa finaliza su periodo de desarrollo y entra en la etapa de operación comercial o industrial normal.
- *Etapa comercial o industrial normal.* En la cual el producto o servicio puede ser ofrecido o vendido, en forma constante de acuerdo a lo planificado y con una calidad acorde con los elementos de producción o prestación de servicio de que dispone la empresa.
- *Utilidad o Pérdida Financiera:* Es el resultado determinado para un período antes de deducir el gasto de impuesto sobre la renta de conformidad con principios de contabilidad de aceptación general.
- *Renta neta gravable o Pérdida fiscal:* Es la utilidad o pérdida determinada conforme a las disposiciones de la LISR para un período fiscal.
- *Pérdida fiscal trasladable:* Es la pérdida fiscal aplicable a períodos fiscales futuros, siguiendo las reglas establecidas en la LISR.
- *Impuesto sobre la renta causado:* Es el impuesto que resulta de la aplicación de las tarifas establecidas en la LISR a la renta neta gravable.
- *Gasto (beneficio) por impuesto sobre la renta:* Es el monto que modifica la utilidad o pérdida financiera antes de impuesto sobre la renta y que constituye

la suma del gasto (beneficio) del impuesto causado y del gasto (beneficio) del impuesto diferido.

- *Ganancia o pérdida neta del período:* Es la utilidad o pérdida financiera más o menos el ingreso o gasto por impuesto sobre la renta.
- *Impuesto diferido:* Es el efecto de las diferencias temporales de impuesto sobre la renta que se difieren para fines de la adecuada distribución del gasto de impuesto sobre la renta, a los períodos futuros en que se realizarán o causarán; este puede ser impuesto diferido activo o impuesto diferido pasivo:
- *Impuestos diferidos activos:* Son los efectos de impuestos sobre la renta a recuperar en períodos futuros, relacionados con: las diferencias temporales deducibles y la compensación de beneficios aplicables a períodos posteriores.
- *Impuestos diferidos pasivos:* Son los efectos de impuestos sobre la renta a pagar en períodos futuros, relacionados con las diferencias temporales gravables.
- *Beneficios aplicables a períodos futuros:* Son deducciones o créditos que no pueden ser utilizados en la declaración de impuestos durante el período, que pueden ser aplicados a períodos futuros para reducir la renta neta gravable o los impuestos por causar en años futuros; tales como; Pérdidas fiscales trasladables, Rebajas por nuevas inversiones, Crédito de impuesto a los activos empresariales y otras rebajas y beneficios aplicables. El término aplicable a períodos futuros se refiere a los montos de esas partidas, si los hubiera, que fueron informados en la declaración de impuestos del período en curso.
- *Diferencias temporales:* Son diferencias entre la base tributaria de un activo o pasivo y su monto informado en los estados financieros que resultarán en montos gravables o deducibles en períodos futuros cuando el monto informado del activo o pasivo sea recuperado o pagado, respectivamente.
- *Diferencias permanentes:* Son diferencias entre las bases tributarias y los montos informados en los estados financieros que no resultarán en montos gravables o deducibles en períodos futuros.
- *Operaciones en discontinuación:* Se refiere a un componente de la entidad que siguiendo un plan específico, es desincorporado mediante la venta o retiro,

total o por partes, incluyendo el abandono de las operaciones que tal componente empresarial venía realizando.

- *Gasto de impuesto.* Es el monto del impuesto sobre la renta calculado sobre la utilidad neta determinada de acuerdo con los principios de contabilidad de aceptación general.
- *Impuesto sobre la renta por pagar.* Es el monto del impuesto sobre la renta calculado sobre la renta gravable del ejercicio, determinada de acuerdo a las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta, su reglamento y otras disposiciones fiscales.
- *Efectos del impuesto.* Son las diferencias entre el monto de impuesto sobre la renta determinado de conformidad con las disposiciones fiscales y el determinado de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Estas diferencias se originan por: a) Diferencias temporales según se definen en e., b) Pérdidas que pueden ser trasladables a períodos posteriores para fines de impuestos sobre la renta y c) Ajustes de periodos anteriores (o del saldo de apertura de ganancias retenidas) y cargos o créditos directos a otras cuentas de patrimonio que se consideran en la determinación de la renta gravable, pero que no se toman en cuenta en la determinación de la utilidad contable antes del impuesto de ese periodo.
- *Ubicación del impuesto entre períodos.* El proceso de distribuir contablemente el impuesto sobre la renta entre períodos.
- *Ubicación del impuesto dentro del período.* Es el proceso de asignar el gasto de impuesto sobre la renta aplicable a un período dado entre el ingreso antes de las partidas extraordinarias y las partidas extraordinarias y el de asociar los efectos fiscales de ajustes de períodos anteriores con cargos o créditos directos al saldo de apertura de las ganancias retenidas u otras cuentas del patrimonio.
- *Diferencias temporarias.* Son las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo y el valor que constituye la base fiscal de los mismos. Las diferencias temporarias pueden ser imponibles o deducibles.

- *Diferencias temporarias imponibles.* Son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida)fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.
- *Diferencias temporarias deducibles.* Son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.
- *Base fiscal de un activo o pasivo.* Es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.
- *Ajuste por inflación.* Es el deterioro del poder adquisitivo de un signo monetario empleado como patrón de medida en el intercambio de bienes y servicios, incrementando el valor monetario de los mismos con lo cual disminuye el poder de compra de esa moneda .
- *Índice de precios al consumidor (IPC).* Es el índice que se obtiene en base a una lista de bienes y servicios representativos de la economía de un país en cuanto al consumo familiar (canasta o cesta familiar) y determina el costo de compras promedio de los artículos que lo comprenden para un determinado lapso, el cual se compara con el costo de esa INDICE DE PRECIO misma canasta del período base obteniéndose por diferencia, si el índice de precios al consumidor aumento o disminuyo en ese lapso como fácilmente puede comprender el IPC de los bienes que forman la cesta familiar y será representativo del poder adquisitivo de los habitantes de un país cuando contenga bienes y servicios consumidos por la mayoría.
- *Las Partidas Monetarias.* son aquellas partidas que mantienen un valor constante en las unidades monetarias de cambio de la economía.
- *Las Partidas No Monetaria.* son aquellas que no expresa un valor fijo en términos de la unidad utilizada como signo monetario en la economía, en la cual se desarrolla una entidad

Categorías por Objetivo de Investigación

Objetivo General	Objetivos Específicos	Objeto de Estudio	Categorías	Instrumentos	Fuente
Analizar Comparativamente Las DPC y las NIC'S	Identificar las DPC y las NICs, en materia tributaria.	DPC 3 y 10 NIC 12 y 29	Contabilidad ISLR Estados financieros Ajustados por Inflación Impuestos sobre Ganancias	Registro de Observación Documental	DPC , NICs-IFRS
	Estudiar las bases teóricas de la DPC 3 y 10 y las NICs N° 12 y 29.	DPC 3 y 10 NIC 12 y 29 ISLR títulos III y IX	Distribución del ISLR en el periodo contable El ISLR y los estados financieros Estados Financieros ajustados Inflación Métodos de medición de Inflación	Registro de Observación Documental. Análisis	DPC , NICs-IFRS, LISLR
	Determinar las semejanzas y diferencias entre las DPC N° 3 y 10 y NICs N° 12 y 29, respectivamente	DPC 3 y 10 NIC 12 y 29	Utilidad del Ejercicio vs. Ganancias Impuestos diferidos Estados Financieros partidas monetarias y no monetarias Métodos: NGP, Corriente y Mixto	Registro de Observación Documental. Guía de Entrevista	DPC , NICS-IFRS, LISLR INTERNET, CRITERIOS DE EXPERTOS EN MATERIA CONTABLE Y TRIBUTARIA
	Establecer los efectos contables-tributarios como consecuencia de la adopción NIC'S N° 12 y N° 29, en Venezuela	DPC 3 y 10 NIC 12 y 29	ISLR Balance General y estado de Resultados Contabilidad del ISLR Estados Financieros Ajustados por Inflación (Partidas monetarias y no monetarias)	Registro de Observación Documental Guía de Entrevista	DPC , NICS-IFRS, LISLR INTERNET, CRITERIOS DE EXPERTOS EN MATERIA CONTABLE Y TRIBUTARIA

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO.

Formulado el problema de investigación, delimitado los objetivos a alcanzar y desarrollada las bases teóricas que sustentan esta investigación; se procederá a diseñar la metodología a seguir.

Hurtado (2000), define la metodología en el campo de la investigación como “el área del conocimiento que estudia los métodos generales del proceso científico. La metodología incluye el estudio de los métodos, las técnicas, las tácticas, las estrategias y los procedimientos que utiliza el investigador para lograr los objetivos de su trabajo, y comprende el conocimiento de todos y cada uno de los pasos (algunos secuenciales y otros simultáneos), que implica el proceso investigativo”. (p.56)

Tamayo (1998), en su glosario de términos define a la metodología como “la investigación sistemática y formulación de métodos que deben usarse en la investigación científica”. (p.217)

En este capítulo se desarrolla el marco metodológico de la investigación, es decir, el diseño de la metodología a seguir, el tipo de investigación, los métodos y técnicas de investigación e instrumentos de recolección de los datos, con la finalidad de dar respuesta al problema planteado en la misma.

A continuación se presentan los elementos centrales constitutivos del marco metodológico de esta investigación:

Tipo de Investigación

Según Ander Egg (1987) la investigación es “un procedimiento reflexivo, sistemático, controlado y crítico, que permite descubrir nuevos hechos o datos, relaciones o leyes, en cualquier campo del conocimiento humano”.

Para Hurtado (2000) la investigación es “un proceso evolutivo, continuo y organizado, mediante el cual se pretende conocer algún evento, partiendo de lo que ya se conoce, ya sea con el fin de encontrar leyes generales o simplemente con el propósito de obtener respuestas particulares a una necesidad o inquietud determinada. La investigación corresponde a la actividad que se realiza en torno al conocimiento, de acuerdo a objetivos propuestos, métodos determinados y contextos específicos”.

De acuerdo al problema planteado esta investigación se inscribe dentro de la modalidad del estudio documental del tipo analítico.

La Universidad Pedagógica Experimental Libertador UPEL (2001) define la investigación documental como “ el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo, principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos”. (p.6).

La investigación documental definida por Arias (1999) “Es aquella que se basa en la obtención y análisis de datos provenientes de material impresos u otros tipos de documentos”.

Para Ramírez (1992) “Cuando la fuente principal de la información son documentos y cuando el interés del investigador es analizarlos como hechos en si mismos (fuentes primarias) o como documentos que nos brindan información sobre otros hechos (fuentes secundarias), estamos en presencia de una investigación que podremos tipificar como investigación documental”.(p. 55)

Además se acudió a fuentes directas de información como los son: bibliotecas, hemerotecas, librerías, cursos, talleres, con el fin de identificar y recopilar información bibliográfica, hemerográfica, y audiovisual que pudiera dar respuesta a

las diferentes interrogantes planteadas, procediendo así a su organización, clasificación y análisis.

El nivel de profundidad de la investigación y de acuerdo con los objetivos planteados, es del tipo analítica ya que se aplicaron criterios de análisis, clasificación e integración de información.

Hurtado (2000), afirma que analizar significa “ desintegrar o descomponer una totalidad en sus partes, para estudiar en forma intensiva cada uno de sus elementos y las relaciones de estos elementos entre sí y con la totalidad, a fin de comprender la naturaleza del evento”.

En esta investigación se desagregaron al máximo las situaciones y conceptos contenidos en las DPC y NICs, para así entenderlos y estudiarlos desde sus componentes; realizando una comparación entre ambas y estableciendo las semejanzas y diferencias, logrando cumplir con el objetivo general de este estudio. Además esta investigación está apoyada con consultas a expertos, lo que permitió complementarla.

Objeto de Estudio, Población y Muestra

Por tratarse de una investigación documental, se tiene un objeto de estudio, el cual, lo constituye el conjunto de declaraciones y normas previamente identificadas y desarrolladas teóricamente, en el capítulo anterior, como lo son: La DPC 3 “ La Contabilidad para el Impuesto sobre la Renta”, la DPC 10 “Normas para la elaboración de Estados financieros Ajustados por Efectos de la Inflación”, la NIC 12 “impuesto sobre las Ganancias” y NIC 29 “ Información Financiera en Economías Hiperinflacionadas” .

Es importante destacar que motivado al tipo de investigación y a las limitaciones de la misma, se hizo el estudio sobre la base de una población referencial, según Hurtado (2000) “La población referencial es el conjunto de fuentes de las cuales se va a obtener la información...” (p.159). Igualmente se tomó una muestra de esa población, la cual, también es referencial. Definida por Hurtado (2000) como “ el

conjunto de fuentes que constituye una porción representativa de la población referencial”. (p.161)

Cabe destacar que con la finalidad de complementar y dar cumplimiento al último objetivo específico de esta investigación: “establecer los efectos contables y tributarios, de la adopción de las NICs N° 12 y 29, en Venezuela” , se recopiló opiniones de diferentes expertos en la materia (muestra referencial) , seleccionando para ello a un grupo de seis (7) expertos, los cuales, para el investigador conforman una muestra representativa para esta investigación. A continuación se presentan los respectivos expertos seleccionados:

- 01 Integrante del Comité de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.
- 01 Integrante del Comité de Principios de Tributarios de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.
- 01 Integrante del Colegio de Contadores Públicos del Estado Mérida
- 02 Funcionarios del SENIAT
- 02 Profesionales de la Contaduría Pública.

Método de investigación

El método utilizado en la presente investigación es el método hermenéutico crítico de contenido teórico, es decir, la interpretación y el análisis crítico a fin de lograr un mejor entendimiento y comprensión de los contenidos de la documentación correspondiente.

El método hermenéutico permite tomar las correctas acepciones que en el campo contable y tributario tienen las categorías de la variable en estudio. Según Beuchot citado por Gutiérrez (1984) La hermenéutica teórica se fundamenta en la recolección de principios y reglas que sirven de guía para el logro de una interpretación adecuada. Se trata de entender y explicar un texto para aplicarlo posteriormente a la situación de quien lo interpreta.

En el acto hermenéutico hay un texto, un autor y un intérprete. El texto puede ser escrito o hablado, la sutileza interpretativa de este, consiste en captar la intencionalidad del autor.

Las técnicas e instrumentos de recolección de datos

Las técnicas de recolección de datos son los procedimientos y actividades que permitirán obtener la información necesaria para dar respuestas a las interrogantes de la investigación. Las técnicas utilizadas en esta investigación fueron las siguientes:

1. *La Observación Documental.* Según Ander “la observación, es el procedimiento de investigación mas primitivo y a la vez más moderno” y se convierte en una técnica científica en la medida en que sirve a un objeto de investigación previamente formulado, es planificada y controlada sistemáticamente, y esta sujeta a comprobación y controles de validez y confiabilidad.

Según Hurtado (2000) la observación “constituye un proceso de atención, recopilación selección y registro de información, para el cual el investigador se apoya en sus sentidos (vista, oído, sentidos kinestésicos y cenestésicos, olfato, tacto...)”. En la investigación se utilizó la observación documental, de la cual se tuvo de antemano los aspectos a estudiar y fue desarrollada sobre la base de lecturas generales de documentos de donde se tomaron los datos y la información necesaria a efectos de llevar a cabo este estudio. Estuvo determinada por las fuentes de información, a saber, las fuentes primarias: Las Declaraciones Principios de Contabilidad emitidas por la FCCPV, las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por (UE), y las fuentes secundarias Ley de ISLR, libros en materia contable-tributaria, artículos de periódicos y revistas, ponencias, consultas en Internet.

2. *La Entrevista.* Según Hurtado (2000) constituye una actividad mediante la cual dos personas (a veces puedes ser más), se sitúan frente a frente, para una de ellas hacer preguntas (obtener información) y la otra, responder (proveer información. (P. 467).

La entrevista como técnica de investigación se centra fundamentalmente en la obtención de información.

Instrumentos de Recolección de Datos.

Los instrumentos de recolección de datos, son los medios utilizados para recolectar los datos e información necesaria, para el desarrollo de la investigación. Los instrumentos a utilizar en esta investigación son :

1. *Registro de Observación documental*. Donde se registro el listado de los ítems a revisar en las fuentes documentales. (Anexo 1)

2. *La Guía de entrevista focalizada*. Según Hurtado (2000) “lista de temas o puntos en los cuales se centra el interrogatorio (guía o pauta de la entrevista). Este tipo de entrevista requiere agudeza y habilidad por parte del entrevistador para alentar al entrevistado a hablar y al mismo tiempo centrarse en el objetivo sin permitir que la conversación se desvíe”. (p.468). (Anexo 2)

Con la finalidad de complementar el cumplimiento del último objetivo específico, trazado en esta investigación, se aplicó una guía de entrevista previamente diseñada o estructurada aplicable a un grupo de expertos en la materia de las NICs y tributaria. La guía de entrevista esta dirigida, a una muestra referencial, específicamente a: dos (2) miembros de la Federación de Colegios de Contadores de Venezuela, un (1) miembro del Colegio de Contadores del estado Mérida, dos (2) miembros del SENIAT y dos (2) contadores públicos en el libre ejercicio; y así se conoció sus opiniones y criterios sobre las implicaciones de la adopción por parte de Venezuela de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) N° 12 y 29.

Este instrumento consta de ocho (8) preguntas abiertas, las cuales buscaron conocer el criterio de los entrevistados referentes a las implicaciones contables y tributarias, las ventajas y desventajas, que traerá la adopción de la NICs N° 12 y 29, por parte de Venezuela.

Técnicas de procesamiento de datos

Los datos obtenidos en el desarrollo de la investigación fueron sometidos a las siguientes acciones:

- 1) Selección y Orden del material encontrado en las revisiones bibliográficas, hemerográficas, Internet, visual y guías de entrevistas utilizadas.
- 2) Verificación de los datos recolectados
- 3) Clasificación y tabulación de los datos obtenidos aplicando el procedimiento de distribución, con el objetivo de determinar según su importancia los criterios tomados en cuenta, esto se representa a través de cuadros y gráficos.

Técnicas de análisis de datos e interpretación de resultados

Para el análisis de los datos e información obtenida se utilizaron las siguientes técnicas:

Técnica de Análisis documental. Con la finalidad de profundizar los contenidos de las Declaraciones de Principios DPC 3 y 10 y las Normas Internacionales de Contabilidad NICs 12 y 29; así como información conseguida en material bibliográfico y hemerográfico. Esta técnica permitió elaborar una síntesis sobre el material bibliográfico encontrado y sobre las normas establecidas.

Análisis Descriptivo y Estadístico. Permitted resumir los datos recolectados, y los mismos fueron asociados con procedimientos propios de la estadística descriptiva al mostrar en gráficos y cuadros los hechos de la información obtenida.

Respecto a la interpretación de los resultados se buscó siempre dar respuesta a los objetivos planteados al inicio de la investigación, y motivado a ello se interpretó con base a los conocimientos y bases teóricas que fundamenta la investigación, obtenida en el material bibliográfico utilizado, consultas a expertos, opiniones de los entrevistados y conocimientos obtenidos a través de la formación académica y profesional de la investigadora.

Validez y Confiabilidad de los Instrumentos de Recolección de Datos

La validez es definida por Hurtado (2000), “Grado en que un instrumento realmente mide lo que pretende medir”.

La confiabilidad puede ser definida, como el grado en que la aplicación recurrente de un mismo instrumento a una misma unidad de estudio, en similares condiciones produce iguales resultados.

La validez y confiabilidad de los instrumentos de recolección de datos, será medida a través de juicios de expertos específicamente en las áreas de:

1. Un experto en redacción, para la corrección de errores ortográficos y de redacción del instrumento.
2. Un experto en metodología, para la revisión metodológica sobre la pertinencia o no de los indicadores de análisis.
3. Un experto en contenido, para determinar si la aplicación del instrumento de recolección de datos permitirá la consecución de los objetivos planteados en la investigación.

A cada experto se le envió una comunicación, un dossier del instrumento, los objetivos y su categorización, y una tabla de la calificación para el instrumento. Dicha escala fue diseñada con los siguientes valores: 4= Optimo, 3= Bueno, 2 = Regular y 1= Deficiente.

La calificación de acuerdo a la escala anteriormente señalada fue en promedio 3,5

Se aplicó la entrevista definitiva a la muestra referencial seleccionada, la información fue recabada directamente por la investigadora.

CAPITULO IV

ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

Una vez culminada la investigación, se presentan los resultados obtenidos del análisis comparativo entre las DPC N° 3 “Contabilización del Impuesto sobre la Renta, y la NIC N° 12 “Impuesto sobre la Ganancia”; igualmente de la DPC N° 10 “Normas para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efectos de la Inflación” y la NIC 29 “Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias; en el orden de los objetivos planteados en el capítulo I de este trabajo.

Respecto a los dos primeros objetivos:

- 1.- Identificar las declaraciones de principios contables (DPC) y las normas internacionales de contabilidad (NICs-IFRs), relacionadas con la materia tributaria, y
- 2.- Estudiar las bases teóricas de la declaraciones de principios contables (DPC) N° 3 y 10 y las normas internacionales de contabilidad, (NICs-IFRs) N° 12 y 29.

Ambos objetivos tienen respuesta dentro del marco teórico desarrollado en esta la investigación.

A continuación se presentan los resultados de acuerdo al objetivo tercero (3°), determinar las semejanzas y diferencias entre las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) N° 3 y 10 y las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) N° 12 y 29, respectivamente; para ello se realizaron los siguientes cuadros comparativos, estableciendo las respectivas semejanzas y diferencias de acuerdo a los aspectos mas importantes de cada norma.

Cuadro N° 1

Semejanzas entre la DPC N° 3 “Contabilización del Impuesto sobre la Renta” y la NIC N° 12 “Impuesto a las Ganancias”

Aspectos	DPC N° 3	NIC N° 12
Objetivo	• Establece los criterios para la contabilización y presentación del impuesto sobre la renta, durante los períodos corrientes y futuros y su ubicación en el tiempo. • Reconoce los activos por impuestos diferidos que están relacionados con pérdidas y créditos fiscales no utilizados y pasivos por impuestos diferidos, así como su presentación en los estados financieros y la información a revelar.	• Prescribe el tratamiento contable del impuesto sobre las ganancias y el tratamiento de las consecuencias actuales y futuras. • Igualmente aborda el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos que están relacionados con pérdidas y créditos fiscales no utilizados y pasivos por impuestos diferidos, así como su presentación en los estados financieros y la información a revelar.
Alcance	• Aplicable al impuesto sobre la renta de fuente territorial y extranjera	• Para esta norma el término impuesto sobre las ganancias incluye los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros.
Importancia	Radica en el reconocimiento, medición, ubicación y presentación del impuesto diferido activo o pasivo en los estados financieros.	Viene dada por el reconocimiento, medición, ubicación y presentación del impuesto diferido activo o pasivo.
Activos y Pasivos Diferidos	Reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos por todas las diferencias temporales.	Reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos.

Cuadro 1 (Continuación)		
Combinación Mercantil	En una combinación mercantil que se contabiliza por el método de compra, el costo de la compra se asigna a los activos y pasivos adquiridos identificados, tanto para fines de estados financieros como para efectos fiscales, se toman los valores razonables.	En una combinación de negocios calificada como adquisición, el costo de la compra se distribuye entre los activos y pasivos identificables adquiridos, tomando como referencia los valores razonables de los mismos en el momento de efectuar la transacción.
Inversiones financieras en subsidiarias, sucursales y asociadas	• Existen diferencias temporales cuando el valor en libros sea diferente de su base fiscal (que a menudo coincide con el costo). • No reconoce un pasivo por impuestos diferidos cuando se den conjuntamente las dos condiciones siguientes: a) la controladora o inversora sea capaz de controlar el momento de reversión de la diferencia temporal y b) es probable que la diferencia temporal no revierta en un futuro previsible. • Reconoce un activo por impuestos diferidos cuando se den conjuntamente las dos condiciones siguientes: a) las diferencias temporales se reviertan en un futuro previsible y b) disponga de ganancias fiscales contra las cuales cargar las citadas diferencias temporales	• Aparecen diferencias temporales cuando el importe en libros sea diferente de su base fiscal (es igual al coste). • Igualmente, no reconoce un pasivo por impuestos diferidos cuando se den conjuntamente las dos condiciones siguientes: a) la controladora o inversora sea capaz de controlar el momento de reversión de la diferencia temporal y b) es probable que la diferencia temporal no revierta en un futuro previsible • Reconoce un activo por impuestos diferidos solo en la medida que se den las dos condiciones siguientes: a) las diferencias temporales se vayan a revertir en un futuro previsible y b) se espere disponer de ganancias fiscales contra las cuales cargar las citadas diferencias temporarias.

Cuadro 1 (Continuación)

Partidas cargadas o acreditadas directamente al patrimonio	• Cuando se realice un ajuste del saldo inicial de las ganancias retenidas o (déficit) procedentes de un cambio en las políticas contables, que se aplique retrospectivamente, o de la corrección de un error fundamental; • Las diferencias en cambios producidas por la conversión de los estados financieros de una entidad extranjera ; • Los importes que surgen del reconocimiento inicial, en un instrumento financiero compuesto del componente de patrimonio neto	• Un ajuste del saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas procedentes de un cambio en las políticas contables, que se aplique retrospectivamente, o de la corrección de un error fundamental; • Las diferencias en cambios producidas por la conversión de los estados financieros de una entidad extranjera; • Los importes del reconocimiento inicial, en un instrumento financiero compuesto del patrimonio neto
Presentación en los estados financieros	• El impuesto diferido activo y pasivo se presenta en el balance general separadamente de los activos y pasivos derivados de los impuestos sobre las ganancias y de los otros activos y pasivos.	• Los activos y pasivos derivados del impuesto sobre las ganancias deben presentarse por separado de otros activos o pasivos en el balance. Dichas partidas deben distinguirse de los activos y pasivos por impuestos corrientes.
Información a Revelar	• Los componentes más significativos del gasto de impuesto deben ser revelados por separado en los estados financieros o en las notas a los mismos;	• Igualmente, los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto sobre la ganancia deben ser revelados por separado en los estados financieros;

Cuadro 1 (Continuación)

Información a Revelar	• Una conciliación entre el gasto de impuesto aplicable a las operaciones continuas informado en el estado de operaciones y el monto de impuesto que resultaría de aplicar la tarifa de impuesto vigente a la utilidad antes de impuesto de las operaciones continuas; • Deben revelarse los montos y fechas de vencimiento de las pérdidas y créditos fiscales no utilizados.	• Una conciliación numérica entre el gasto por el impuesto y de multiplicar el resultado contable por el tipo o tipos impositivos; • Deben revelar la cuantía y fecha de validez de las pérdidas y créditos fiscales.
-----------------------	--	---

Fuente: Torres 2006

En el cuadro N° 1, se señalan las semejanzas más relevantes, de acuerdo a aspectos específicos, entre la DPC N° 3 y la NIC N° 12. Dichos aspectos señalados son: objetivo, alcance, importancia, los activos y pasivos diferidos, las combinaciones mercantiles, las inversiones financieras en subsidiarias, sucursales y asociadas, las partidas cargadas o acreditadas directamente al patrimonio, la presentación e información a revelar en los estados financieros.

Como se observa ambas normas establecen los criterios para contabilizar y presentar el impuesto sobre la renta conocido también como impuesto sobre las ganancias, tanto de fuente territorial como de fuente extranjera; derivado de las actividades de una empresa durante los periodos corriente y futuro, y su ubicación en el tiempo. Igualmente, reconocen activos y pasivos por impuestos diferidos por todas las diferencias temporales o temporarias, las cuales son también diferencias temporales. (se puede decir que hay amplitud en el concepto).

Tanto la DPC N° 3 como la NIC N° 12, son muy específicas y dan igual tratamiento cuando se trata de una combinación mercantil, de inversiones financieras en subsidiarias, sucursales y asociada; y partidas cargadas o acreditadas directamente al patrimonio.

Respecto a la presentación en los estados financieros de los activos o pasivos diferidos, señalan que se presentan en el balance general separadamente de los activos y pasivos derivados de los impuestos sobre las ganancias y de los otros activos y pasivos. Por ultimo se señala la información a revelar en los estados financieros o notas a los mismos, dicha información corresponde a los componentes del gasto.

Se puede observar que existen muchas semejanzas en ambas normas, esto es debido a que la DPC N° 3 (revisada en el 2003), fue revisada bajo el contexto de la NIC N° 12, se adapto a la situación y se tomaron todos los aspectos aplicables en el país.

Cuadro N° 2

Diferencias entre DPC N° 3 “Contabilización del Impuesto sobre la Renta” y la NIC N° 12 “Impuesto a las Ganancias”

Aspectos	DPC N° 3	NIC N° 12
Activo por Impuesto Diferido	La DPC N° 3 es más conservadora al momento de reconocer un activo por impuesto diferido	La NIC es menos conservadora, implica la posibilidad de reconocer un activo o pasivo por impuesto diferido que no lo sería si aplicarse DPC 3.
Diferencias Temporales	Las “diferencias temporales”, son diferencias entre la base tributaria de un activo o pasivo y su monto informado en los estados financieros que resultarán en montos gravables o deducibles en períodos futuros cuando el monto informado del activo o pasivo sea recuperado o pagado, respectivamente.	Define a las Diferencias Temporarias como las divergencias entre el importe en libros de un activo (pasivo) y el que constituye la base fiscal de los mismos. Las diferencias temporarias incluyen a las diferencias temporales. Algunas diferencias temporarias no son temporales, ejemplo: los activos (pasivos) no monetarios de un establecimiento extranjero, que es parte integrante de las operaciones de la empresa, se convierten a tipos de cambio históricos; los activos (pasivos) no monetarios de la empresa se reexpresan aplicando la NIC 29, el importe en libros de un activo (pasivo) que difiere, en el momento de su reconocimiento inicial, de su base fiscal correspondiente.

Cuadro 2 (Continuación)		
Combinación Mercantil	• Existen dos métodos para contabilizar una combinación mercantil: a) Método de fusión de intereses, b) Método de compra	• Señala un método para contabilizar la combinación mercantil: el método de la compra.
Base Fiscal o tributaria	• La DPC 3 no hacer referencia a que debe interpretarse como “base tributaria de un activo o pasivo”.	• Establece claramente la base fiscal o tributaria de un activo o pasivo
Activos y pasivos corrientes	No define los activos y pasivos corrientes, los señala en un aspecto general	Establece y define específicamente el reconocimiento de los activos y pasivos corrientes
General	No hace referencia ni señala específicamente ninguno de los siguientes aspectos: • la contabilización de activos por su valor razonable; • fondos de comercio positivos y negativos; • reconsideración de activos por impuestos no reconocidos.	• Establece la contabilización de activos por su valor razonable; • Trata casos muy específicos sobre fondos de comercio positivos y negativos; • La reconsideración de activos por impuestos no reconocidos.

Fuente: Torres 2006

Luego de establecer las semejanzas entre la DPC N° 3 y la NIC N° 12, en el cuadro N° 2, se presentan las diferencias entre ellas. Desde un sentido muy general, se observa que la DPC N° 3 es más conservadora al momento de reconocer un activo o pasivo por impuestos diferidos, por el contrario la NIC 12 implica la posibilidad de reconocer un activo o pasivo por impuesto diferido que no lo sería si aplicarse DPC 3.

Respecto a las diferencias temporales, la DPC la define como diferencias entre la base tributaria de un activo o pasivo y su monto informado en los estados financieros que resultarán en montos gravables o deducibles en períodos futuros cuando el monto informado del activo o pasivo sea recuperado o pagado, respectivamente; y la NIC Define a las Diferencias Temporarias como las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo y el importe que constituye la base fiscal de los mismos. Las diferencias temporarias incluyen a las diferencias temporales, y son definidas como aquellas diferencias que surgen cuando los gastos o ingresos que se registran contablemente en un período, mientras que se computan fiscalmente en otro”

En el caso de combinación mercantil la DPC N° 3 establece un método adicional al establecido por la norma internacional, que es la fusión de intereses.

La DPC 3 no hacer referencia a que debe interpretarse como “base tributaria de un activo o pasivo”, la NIC N° 12 señala y define la base tributaria o fiscal de un activo o pasivo, explica este concepto muy detalladamente.

La NIC 12 define a los activos y pasivos corrientes, explicando su origen y aplicación, en cambio la DPC N° 3, solo lo señala de forma general. Igualmente la NIC N° 12 señala aspectos muy generales que no son aplicados por la DPC N° 3 como lo son : la contabilización de activos por su valor razonable, fondos de comercio positivos y negativos y reconsideración de activos por impuestos no reconocidos.

Cabe destacar que la DPC N° 3 se adapto a su ámbito de aplicación Venezuela, por lo tanto es más específica, por el contrario la NIC 12, por ser una norma internacional establece aspectos muy generales aplicables a un ámbito amplio.

Cuadro N° 3

Semejanzas entre la DPC N° 10 “Normas para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efectos de la Inflación” y NIC N° 29 “Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias”

Aspectos	DPC N° 10	NIC N° 29
Objetivo	Establece las normas para la elaboración de los estados financieros ajustados por efecto e la inflación.	Establece la forma de elaboración de los estados financieros que presente información en una economía hiperinflacionaria, ya que ellos deben quedar establecidos en términos de la unidad de valoración corriente en la fecha del balance
Alcance	Los estados financieros principales de todas las entidades en periodo operacional, domiciliadas en el país, que presenten información financiera individual o consolidada.	Aplicable a los estados financieros principales, ya sean individuales o consolidados, de una empresa en economía hiperinflacionaria.
Método de Valoración	• Dentro de sus métodos de ajuste, establece: a. Método del nivel general de precios y b. Método de costos corrientes o del nivel específico de precios • Describe la base conceptual y de aplicación del método NGP y de costo corrientes, en cada una de las partidas de los estados financieros principales.	• Establece dos métodos para la valoración de los estados financieros: a. Método del coste corriente y b. Nivel general de precios • Desarrolla la base conceptual y de aplicación del método NGP y de costo corrientes, para cada una de las partidas de los estados financieros .
Índice	Establece el uso de un índice general de precios al consumidor (IPC), establecido por el Banco Central de Venezuela.	Exige el uso de un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda.

Cuadro 3 (Continuación)		
Partidas monetarias y no monetarias	Desarrolla el concepto de partidas monetarias y no monetarias, dando ejemplos muy específicos de cada una de ellas.	Igualmente, utiliza los conceptos de partidas monetarias y no monetarias; describiendo las partidas que las componen.
Información a Revelar	La DPC 10 señala la información a revelar en los estados financieros o en notas a ellos: • El método elegido para la actualización, • El IPC utilizado al principio y final de cada periodo, • Distinguir claramente las partidas del patrimonio: utilidades no distribuidas actualizadas, las reservas actualizadas, el superávit.	La NIC 29, establece la información a revelar en los estados financieros o en notas a ellos: • El método de actualización utilizado, • El IPC al principio y final de cada periodo, • las partidas del patrimonio: utilidades no distribuidas actualizadas, las reservas actualizadas, el superávit.

Fuente: Torres 2006

Continuando con la determinación de las semejanzas y diferencias entre las DPC y las NICs, se observa el cuadro N° 3, el cual, señala las semejanzas entre la DPC N° 10 “Normas para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efectos de la Inflación” y NIC N° 29 “Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias”. El objetivo y alcance principal de la DPC 10 y NIC 29, es la de establecer la normas para la elaboración de los estados financieros principales, en una economía inflacionaria, para así reflejar la situación financiera real y actual de la empresas que se encuentren en periodo operacional, que presenten información financiera individual o consolidada.

Los métodos de valoración o de ajuste desarrollado en ambas normas son el nivel general de precios y el de costos corrientes, donde se señala que para el NGP se debe utilizar un índice general de precios. Para ello se deberán de clasificar las partidas de los estados financieros en partidas monetarias y no monetarias. Toda esta información deberá ser revelada en los estados financieros o en las notas a los mismos.

Como se puede observar ambas normas se asemejan en lo establecido, en el caso de la DPC 10 aplicable en Venezuela, se adecua a la situación económica-financiera del país y se focaliza principalmente en situaciones específicas ya determinadas, no obstante la ley de impuesto sobre la renta establece igualmente lo contenido en esta declaración y desarrolla mas explícitamente su aplicabilidad. Respecto a la NIC 29, da un enfoque general aplicable a cualquier país con una economía hiperinflacionaria.

A continuación, y con la finalidad de seguir con el esquema desarrollado en este punto se presenta las diferencias entre la DPC 10 y NIC 29.

Cuadro N° 4

Diferencias entre la DPC N° 10 “Normas para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efectos de la Inflación” y NIC N° 29 “Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias”

Aspectos	DPC N° 10	NIC N° 29
Métodos de Evaluación	Adicionalmente al método NGP y costos corrientes, la DPC N° 10, establece el método mixto, que es la combinación de ellos. La misma se encuentra claramente descrita en el texto de esta declaración	Solamente establece el método de nivel general de precio (NGP) y el de costos corrientes
IPC	Especifica el IPC a utilizar, es decir, el Índice de precios al consumidor IPC, establecido por el BCV.	No, especifica el Índice de Precios General a utilizar.
Revaluaciones Simples	No permite las revaluaciones simples.	Permite la aplicación de las revaluaciones simples
Costos corrientes	Desarrolla explícitamente la aplicación de este método.	Solo presenta su base conceptual y no da mayores detalles ara los usuarios

Fuente: Torres 2006

En el cuadro N° 4, se desarrolla las diferencias entre la DPC N° 10 “Normas para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efectos de la Inflación” y NIC N° 29 “Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias”, en las cuales se observa que son pocas las diferencias que existen, ya que estas son mas de forma que de fondo, la NIC 29 como toda norma internacional viene dada en forma muy general para economías hiperinflacionarias, en cambio la declaración de principio N° 10 se encuentra de acuerdo a la situación económica de Venezuela, es decir, una economía inflacionaria.

Las diferencias radican en que la DPC 10 establece 3 métodos de ajuste o evaluación, como los son: NGP, costos corrientes (desarrollado y explicado ampliamente en el texto) y método mixto, en cambio la NIC 29 solo establece los dos primeros. Para el método NGP la DPC 10 especifica que debe ser utilizado el índice de precios al consumidor dado por el BCV, y la NIC 29 solo indica que deberá utilizarse un índice general de precios, mas no especifica cual. La NIC 29 permite las revaluaciones simple , lo cual no es aceptado en la DPC 10.

Es importante tomar en cuenta este conjunto de semejanzas y diferencias entre las DPC y las NICs, ya que esto permitirá tener una base para determinar las ventajas y desventajas de la adopción de las NICs y su viabilidad en Venezuela.

Ahora bien, por último y para dar respuesta al objetivo cuarto (4°) “Establecer los efectos contables-tributarios generados por la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad N° 12 “Impuestos a la ganancias” y N° 29 “Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias”, en Venezuela”, se aplico una entrevista a un grupo de 7 expertos en la materia contable-tributaria, específicamente en el área de la NICs; dicha entrevista contó con 8 preguntas, las cuales a continuación se presentan con las respectivas respuestas obtenidas, e igualmente la representación gráfica de las mismas:

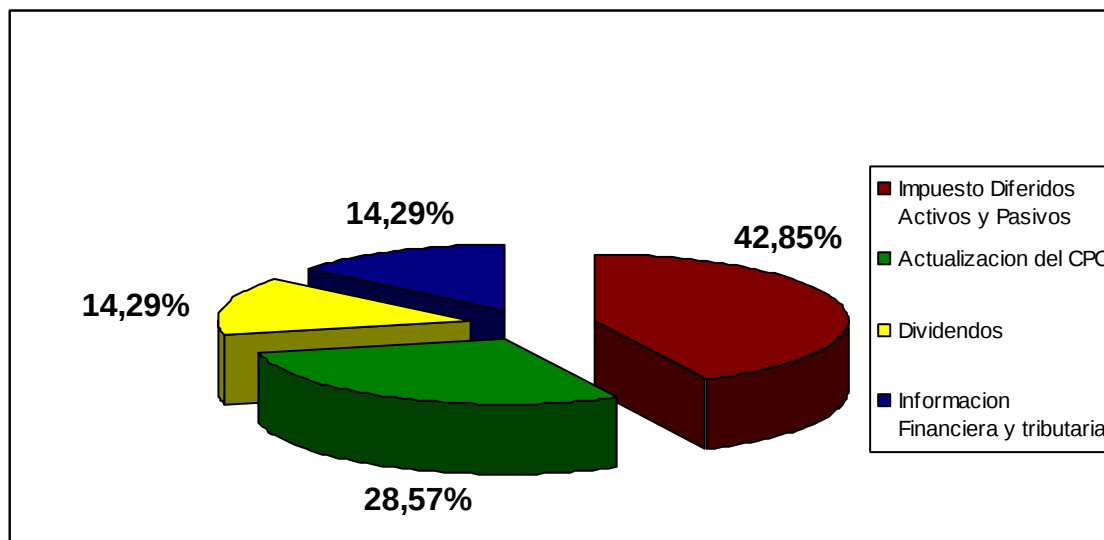
Pregunta N° 1: Señale, de acuerdo a su criterio, las implicaciones contables que traerá la adopción por parte de Venezuela de la NIC 12 “Impuesto sobre la Ganancia”

Cuadro 5: *Implicaciones contables que traerá la adopción por parte de Venezuela de la NIC 12 “Impuesto a la Ganancia”*

ÍTEMS	Frecuencia	Porcentaje %
1) Reconocimientos en las entidades de negocios de los impuestos diferidos activos y pasivos.	3	42,85
2) Obligación por parte de los profesionales de la contaduría pública de conocer a profundidad la normativa tributaria y financiera; ya que la aplicación de las NICs, en un porcentaje importante, genera la aplicación de la NIC 12.	2	28,57
3) El resultado contable de las empresas puede resultar distinto, lo que significa que la utilidad disponible para ser repartida como dividendo de acuerdo con las NICs, será mayor o menor que al aplicar DPC	1	14,29
4) Su aplicación provee una base razonable de comprensión para el usuario de la información financiera, acerca de los efectos tributarios desde la óptica financiera, considera en su conjunto.	1	14,29
TOTAL	7	100

Fuente: Torres, 2006

Gráfico 1 . Implicaciones contables que traerá la adopción por parte de Venezuela, de la NIC N° 12 “Impuesto sobre la Ganancia”



Fuente: Torres, 2006

Como se puede observar en el gráfico N° 1, para los expertos en las normas internacionales de contabilidad, las implicaciones que traerá la adopción por parte de Venezuela de la NIC N° 12 “Impuesto sobre la Ganancia”, de acuerdo a su importancia son: el reconocimiento en las entidades de negocios de los impuestos diferidos activos y pasivos, con un porcentaje de 42,85%; representando el porcentaje mas alto, es decir, la implicación contable principal; la obligación por parte de los profesionales de la contaduría de conocer en profundidad la normativa tributaria y financiera, ya que la aplicación de las NICs, en un grado importante, genera la aplicación de la NIC 12, con un porcentaje de 28,57%; solamente en estas dos implicaciones contables se ha acumulado un 71,42% lo que significa que representan las implicaciones contables principales . Las otras implicaciones contables son: el resultado contable de las empresas puede resultar distinto, lo que significa que la utilidad disponible para ser repartida como dividendo de acuerdo con las NIC, será mayor o menor que al aplicar DPC; y, su aplicación provee una base razonable de comprensión para el usuario de la información financiera, acerca de los efectos

tributarios desde la óptica financiera, considerada en su conjunto, con un porcentaje de 14,29%, cada una.

Respecto a las implicaciones contables que traerá la adopción de la NIC 12 , es importante destacar que para el investigador, se resumen en dos dichas implicaciones:

1. La necesidad y obligación por parte de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, Colegios de Contadores, Universidades y entes relacionados con el área, la actualización de sus integrantes respecto al área contable, y
2. El resultado contable respecto a la determinación de dividendos, puesto que variaría, al adoptar la NIC 12.

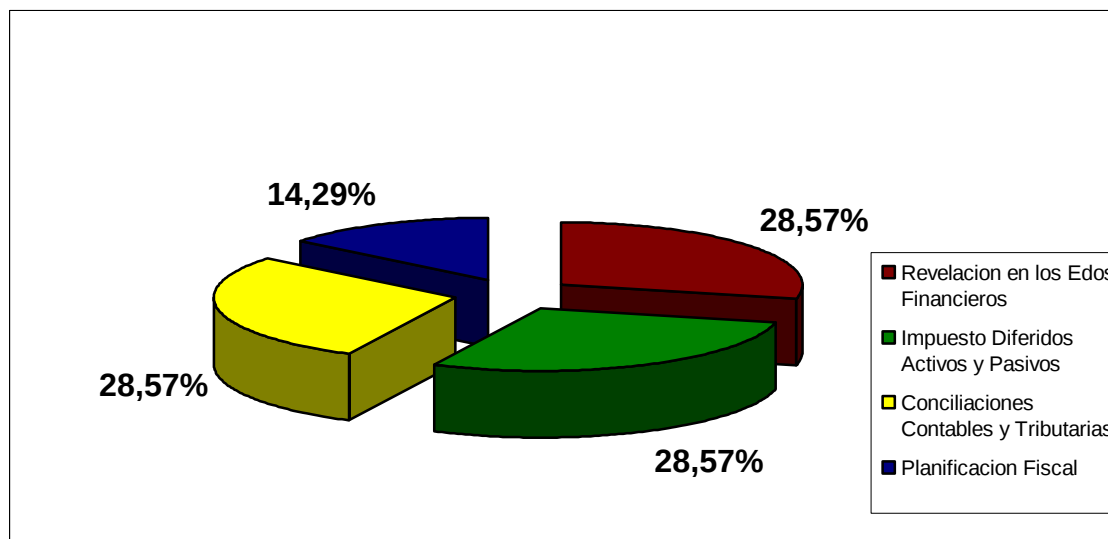
Pregunta N° 2: Señale, de acuerdo a su criterio, las implicaciones tributarias que traerá la adopción por parte de Venezuela de las NIC 12 “Impuesto sobre la Ganancia” 12

Cuadro 6: *Implicaciones tributarias que traerá la adopción por parte de Venezuela de la NIC 12 “Impuesto sobre la Ganancia”*

ÍTEMS	Frecuencia	Porcentaje %
1) Las NIC, obligan al reconocimiento de los impuestos diferidos y a su adecuada revelación de la información financiera.	2	28,57
2) Registro de las diferencias temporales que generan los impuestos diferidos activos y pasivos.	2	28,57
3) Las entidades de negocio deberán mostrar conciliaciones tributarias y financieras en las revelaciones a los estados financieros.	2	28,57
4) Obligará a las entidades de negocios ha realizar planificación fiscal y evaluar el desempeño futuro de la empresa, con la finalidad de llegar a considerar la existencia de ganancias en el próximo periodo económico, a fin de considerar el reconocimiento de impuesto diferido activo	1	14,29
TOTAL	7	100

Fuente: Torres, 2006

Gráfico 2 . Implicaciones tributarias que traerá la adopción por parte de Venezuela, de la NIC N° 12 “Impuesto sobre la Ganancia”



Fuente: Torres, 2006

Respecto a las implicaciones tributarias que traerá la adopción por parte de Venezuela de la NIC N° 12 “Impuesto sobre la Ganancia”, se desprende 3 implicaciones tributarias principales a saber: Las NICs, obligan al reconocimiento de los impuestos diferidos y a su adecuada revelación de la información financiera; el registro de las diferencias temporales que generan los impuestos diferidos activos y pasivos; y las entidades de negocio deberán mostrar conciliaciones tributarias y financieras en las revelaciones a los estados financieros; con un porcentaje 28,57% cada una para un total de 85.71% y una cuarta implicación la obligación por parte de las entidades de negocios ha realizar planificación fiscal y evaluar el desempeño futuro de la empresa, con la finalidad de llegar a considerar la existencia de ganancias en el próximo periodo económico, a fin de considerar el reconocimiento de impuesto diferido activo, con un porcentaje de 14,29%.

Para el investigador las implicaciones tributarias principales derivadas de la adopción de la NIC N° 12, se resumen en el reconocimiento del activo o pasivo por impuesto diferido y la aplicación de conciliaciones financieras y tributarias

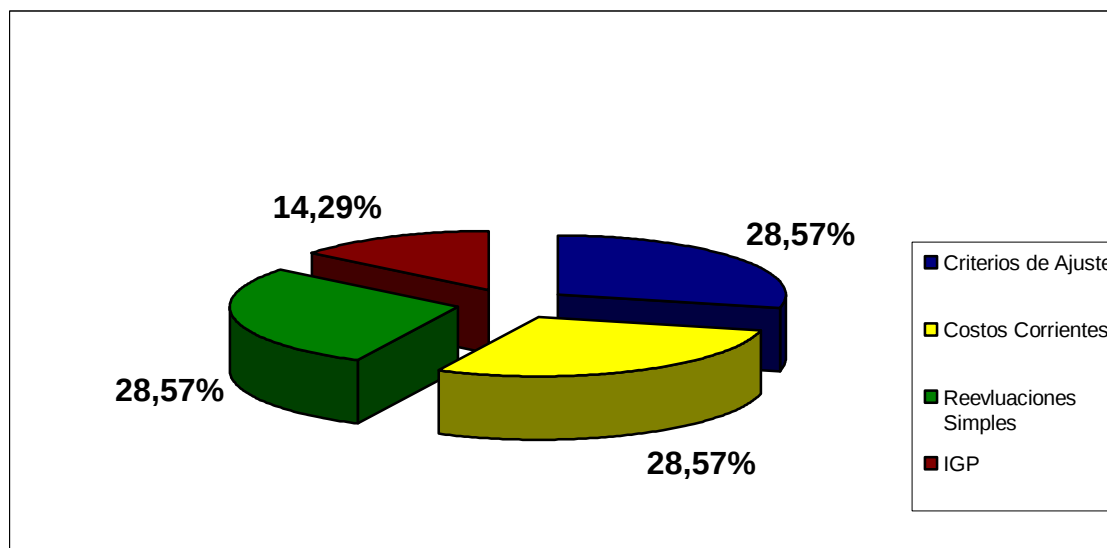
Pregunta N° 3: Señale, de acuerdo a su criterio, las implicaciones contables que traerá la adopción por parte de Venezuela de las NIC 29 “ Información financiera en economías hiperinflacionarias”

Cuadro 7: Implicaciones contables que traerá la adopción por parte de Venezuela de la NIC 29. “ Información financiera en economías hiperinflacionarias”

ÍTEMS	Frecuencia	Porcentaje %
1) Cambios en las condiciones para considerar cuando ajustar por efectos de la inflación. La norma establece criterios distintos a los establecidos en la DPC 10.	2	28,57
2) El método de costos corrientes no presenta mayores detalles de aplicación e interpretación por parte de los usuarios.	2	28,57
3) Se puede aplicar las revaluaciones simples, situación no permitida en la normativa actual.	2	28,57
4) La norma no establece un índice general determinado.	1	14,29
TOTAL	7	100

Fuente: Torres, 2006

Gráfico 3 . Implicaciones contables que traerá la adopción por parte de Venezuela, de la NIC 29. “ Información financiera en economías hiperinflacionarias”



Fuente: Torres, 2006

De acuerdo a las respuestas dadas sobre las implicaciones contables que traerá la aplicación de la NIC N° 29, por parte de Venezuela, se puede observar en el gráfico N° 3 que: los cambios en las condiciones para considerar cuando ajustar por efectos de la inflación. La norma establece criterios distintos a los establecidos en la DPC 10; el método de costos corrientes no presenta mayores detalles de aplicación e interpretación por parte de los usuarios.; y, se puede aplicar las revaluaciones simples, situación no permitida en la DPC 10, son respuesta que representan cada una el 28.57% , dando un total las tres del 85,71% , lo que significa que son las implicaciones contables principales; y, la última implicación contable que trata sobre que la norma no establece un índice general determinado, con un 14.29%.

De acuerdo con las respuestas dadas por los entrevistados, el investigador comparte el criterio dado por los mismos y en el orden de importancia señalado.

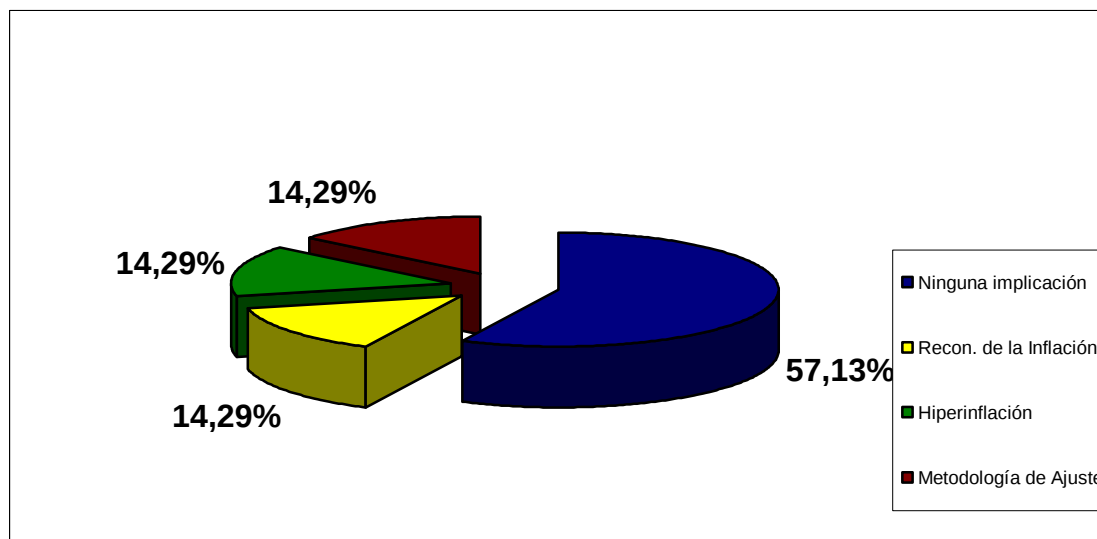
Pregunta N° 4: Señale, de acuerdo a su criterio, las implicaciones tributarias que traerá la adopción por parte de Venezuela de las NIC 29 “Información financiera en economías hiperinflacionarias”

Cuadro 8: *Implicaciones tributarias que traerá la adopción por parte de Venezuela de la NIC 29. “Información financiera en economías hiperinflacionarias”*

ÍTEMS	Frecuencia	Porcentaje %
1) Ninguna. Ya que en Venezuela existe una metodología fiscal establecida en una ley. De igual existe una metodología financiera.	4	57,13
2) Lo recomendable es unificar los criterios para su aplicación en cuanto al reconocimiento de la inflación.	1	14,29
3) La NIIF 29 es aplicable a países con hiperinflación, lo cual no ocurre en Venezuela.	1	14,29
4) La LISLR establece la metodología fiscal y como esta establecido, es aplicable por encima de la NIIF	1	14,29
TOTAL	7	100

Fuente: Torres, 2006

Gráfico 4 . Implicaciones tributarias que traerá la adopción por parte de Venezuela, de la NIC 29. “ *Información financiera en economías hiperinflacionarias*”



Fuente: Torres, 2006

. Las implicaciones tributarias que traerá la adopción por parte de Venezuela, de la NIC 29. “ Información financiera en economías hiperinflacionarias”, representada en el gráfico 4, se encuentran distribuidas de la siguiente manera, primera respuesta: ninguna implicación tributaria, ya que en Venezuela existe una metodología fiscal establecida en una ley de igual manera existe una metodología financiera, con un porcentaje del 57.13% , el cual es el mas alto, por el contenido de la respuesta; las tres (3) implicaciones secundarias vienen representadas cada una por un 14.29%, lo que se traduce que no tienen un grado de importancia alto, pero aun así, se presenta en la Adopción de la NIC 29.

En el marco de la ley de impuesto sobre la renta se encuentra claramente establecido todo lo referente al ajuste por inflación de los estados financieros, por tratarse de una ley especifica, se encuentra por encima de la NIC 29 y por lo tanto si se adopta esta norma, la LISLR prevalecerá en su aplicación.

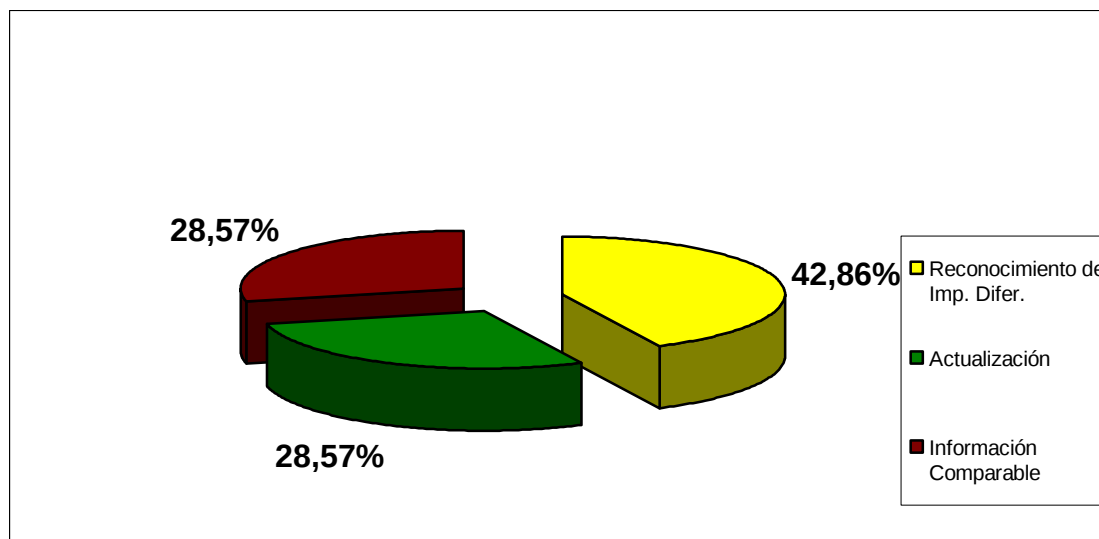
Pregunta N° 5: Señale, de acuerdo a su criterio, ventajas traerá la adopción por parte de Venezuela de las NIC 12 “Impuesto sobre la Ganancia”

Cuadro 9: Ventajas que traerá la adopción por parte de Venezuela de la NIC 12. “Impuesto a la Ganancia”

ÍTEMS	Frecuencia	Porcentaje %
1) Implica reconocer en la información los efectos impositivos diferidos activos y pasivos. Aunque en Venezuela existe la DPC 3, similar a la NIIF 12, la cual, al parecer no ha sido aplicada por un porcentaje material de usuarios	3	42,86
2) Actualización y estudio por parte de los entes afectados	2	28,57
3) Poder traspasar fronteras en cuanto a la presentación de la información financiera, ya que sería universal y comparable en cualquier país.	2	28,57
TOTAL	7	100

Fuente: Torres, 2006

Gráfico 5 . Ventajas que traerá la adopción por parte de Venezuela de la NIC 12. “Impuesto a la Ganancia”



Fuente: Torres, 2006

Las ventajas que traerá la adopción por parte de Venezuela la adopción de la NIC 12 Impuestos a las ganancias, fueron enmarcadas en 3 ventajas y representadas en el gráfico N° 5 de la siguiente manera: la primera con un porcentaje alto del 42,86% y por tal considerada a la principal, se refiere al reconocimiento en la información financiera los efecto impositivos diferidos activos y pasivos; aun cuando se aclara que en Venezuela la declaración de principio N° 3 fue revisada y enmarcada dentro del contexto de la NIC N° 12; la actualización y estudio por parte de los entes afectados y el poder traspasar fronteras en cuanto a la presentación de información financiera, ya que seria universal y comparable en cualquier país, representan cada una el 28,57 % , se infiere que estas tres ventajas representan las mas importantes respecto a la adopción de la norma.

Para el investigador se resume en una ventaja la adopción de la NIC 12, y es la obligación por parte de los entes e instituciones como: FCCPV, CCP, Universidades, empresas y otros, a la actualización y estudio contable y tributario del impuesto sobre la renta.

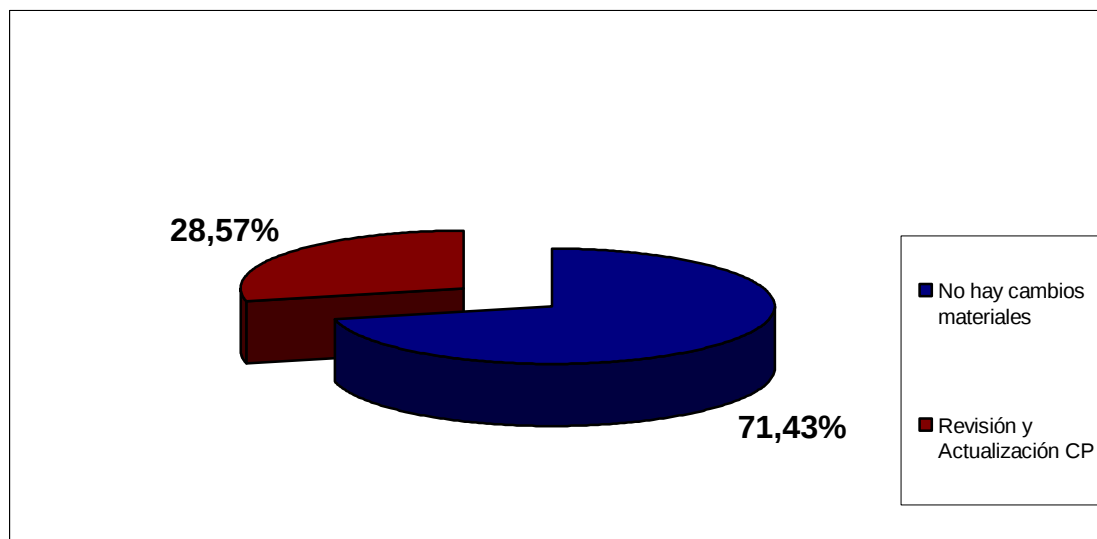
Pregunta N° 6: Señale, de acuerdo a su criterio, ventajas traerá la adopción por parte de Venezuela de las NIC 29 “Información financiera en economías hiperinflacionarias”

Cuadro 10: Ventajas que traerá la adopción por parte de Venezuela de la NIC 29.
“Información financiera en economías hiperinflacionarias”

ÍTEMS	Frecuencia	Porcentaje %
1) Los cambios no son materiales, por cuanto en nuestro país se ha venido aplicando la DPC 10, norma de gran similitud con la antes mencionada	5	71,43
2) Revisión, actualización y estudio por parte de los Contadores Públicos	2	28,57
TOTAL	7	100

Fuente: Torres, 2006

Gráfico 6 Ventajas que traerá la adopción por parte de Venezuela de la NIC 29. “*Información financiera en economías hiperinflacionarias*”



Fuente: Torres, 2006

Respecto a las ventajas que traerá la adopción de la NIC 29 “ Información financiera en economías hiperinflacionarias”, se puede observar en el gráfico 6, que la primera (1º) respuesta: no hay cambios materiales por cuanto en el país se ha venido aplicando la DPC 10, norma de gran similitud con la antes mencionada representa el 71.43%, lo que significa que la mayoría de los entrevistados comparten el criterio y por tanto, al no haber diferencias significativas, no afectaría la adopción de la norma y no conllevará a ventajas adicionales que las que aporta la norma actual. La otra ventaja expuesta representada con un 28,57% es la revisión, actualización y estudio por parte de los contadores públicos de las norma para afianzar así los conocimientos y aplicaciones de las mismas.

Nuevamente se hace acotación a la independencia de la LISLR, por tanto no se hace relevante las ventajas señaladas .

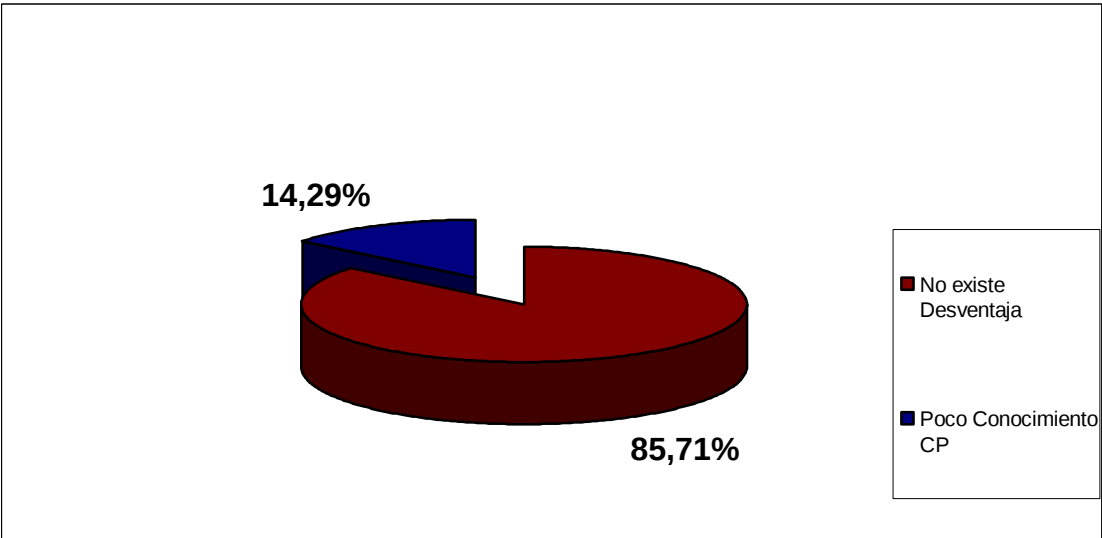
Pregunta N° 7: Señale, de acuerdo a su criterio, desventajas que traerá la adopción por parte de Venezuela de la NIC 12 “Impuesto sobre la Ganancia”

Cuadro 11: Desventajas que traerá la adopción por parte de Venezuela de la NIC 12. “ Impuesto sobre la Ganancia”

ÍTEMS	Frecuencia	Porcentaje %
1) No existe ninguna desventaja. La DPC 3 (Revisada 2003) se realizó bajo estudio de la NIC 12.	6	85,71
2) Poco conocimiento por parte de CP	1	14,29
TOTAL	7	100

Fuente: Torres, 2006

Gráfico 7 Desventajas que traerá la adopción por parte de Venezuela de la NIC 12. “ Impuesto sobre la Ganancia”



Fuente: Torres, 2006

En la pregunta N° 7 representada en el gráfico N° 6 sobre las desventajas que traerá la adopción por parte de Venezuela de la NIC 12 “Impuesto sobre la Ganancia” las respuestas dadas se agruparon en dos a saber : la primera con un porcentaje muy

alto, representada por el 85,71% establece que no existe ninguna desventaja, además que esta la DPC aplicada en el país fue revisada (2003) y adaptada según el contexto de la NIC 29. La desventaja que tendría la adopción de la NIC 29 viene dada por el poco conocimiento y por ende la aplicación, por parte del contador público de la norma, representada gráficamente con un porcentaje de 14,29%.

Se reitera la independencia de la LISLR, la desventaja, en concordancia con lo respondido por los expertos, sería por el bajo porcentaje de aplicación por parte de los profesionales de esta norma.

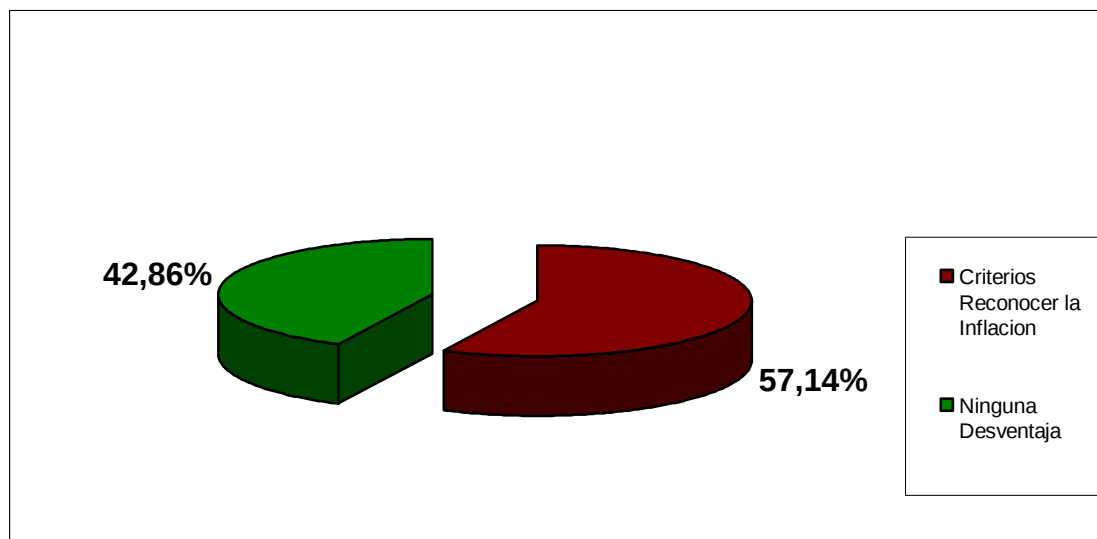
Pregunta N° 8: Señale, de acuerdo a su criterio, desventajas traerá la adopción por parte de Venezuela de las NIC 29 “ Información financiera en economías hiperinflacionarias”

Cuadro 12: Desventajas que traerá la adopción por parte de Venezuela de la NIC 29. “ Información financiera en economías hiperinflacionarias”

ÍTEMS	Frecuencia	Porcentaje %
1) la debilidad puede verse en los criterios para reconocer la inflación en los estados financieros, los cuales pueden ser interpretados de manera distinta por los usuarios. Venezuela no se encuentra en parámetros de hiperinflación. Sin embargo presenta una inflación de importación material que debe ser reconocida en los estados financieros	4	57,14
2) Ninguna desventaja; mas favorece la adopción de la NIC 29	3	42,86
TOTAL	7	100

Fuente: Torres, 2006

Gráfico 8 Desventajas que traerá la adopción por parte de Venezuela de la NIC 29.
“ Información financiera en economías hiperinflacionarias”



Fuente: Torres, 2006

De acuerdo a la pregunta N° 8 las desventajas que traerá la adopción por parte de Venezuela de las NIC 29 “Información financiera en economías hiperinflacionarias”, se obtuvieron 2 respuestas, representada en el gráfico N° 6 , con un 57.14% la primera desventaja viene dada por los criterios para reconocer la inflación en los estados financieros, los cuales pueden ser interpretados de manera distinta por los usuarios. Igualmente es importante destacar que Venezuela no se encuentra en parámetros de hiperinflación, sin embargo presenta una inflación de importancia material que debe ser reconocida en los estados financieros y en segundo lugar el 42.86% están de acuerdo que no existe ninguna desventaja, parten del punto que la adopción de la NIC favorece al país.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Una vez analizados los resultados obtenidos en la investigación a continuación se presentan las conclusiones de la misma:

- De las semejanzas y diferencias entre la DPC N° 3 y la NIC N° 12 se puede concluir que no existen diferencias importantes ya que la DPC N° 3 fue revisada y adaptada al contexto de la NIC N° 12
- En cuanto a las semejanzas y diferencias entre la DPC 10 y la NIC N° 29, ambas normas son muy parecidas en cuanto a su contexto, la diferencia radica en el criterio para reconocer la inflación. La DPC N° 10 va dirigidas a economías inflacionarias, y la NIC 29 va a economías hiperinflacionarias.
- La adopción por parte de Venezuela de las Normas Internacionales de Contabilidad representan un importante y relevante reto tanto para el gremio de contadores públicos como para los entes involucrados, debido a las consecuencias que se pueden generar con su aplicación. Por ello es importante su conocimiento y estudio profundo.
- Las NICs son normas complejas ya que fueron diseñadas para grandes corporaciones que trabajan en economías desarrolladas y parte de su contenido no es aplicable en Venezuela.
- Respecto a los efectos contables que traerá la adopción por parte de Venezuela de la NIC N° 12, es importante resaltar que la DPC N° 3 fue revisada en el 2003, bajo el contexto de NIC 12 por lo tanto, no existirá ningún efecto contable. Además el contador público deberá conocer y entender en profundidad la norma para su aplicación.

- De los efectos tributarios que traerá la adopción por parte de Venezuela de la NIC N° 12, podemos resumirlos en: impuestos diferidos tanto activos como pasivos, obligará a las empresas a realizar planificación fiscal y evaluar el desempeño futuro de la empresa.
- La Adopción de la NIC N° 29 implica contablemente que se realizaran revaluaciones simples, el método de ajuste será el de costos corrientes y no define un índice general para ajustar.
- En cuanto a las implicaciones tributarias, no existirá ninguna, ya que en Venezuela existe una metodología fiscal establecida en la ley de ISLR. Y la Adopción de la misma los cambios serán de forma mas no de fondo.

En conclusión del estudio realizado y como complemento al mismo se puede resumir lo siguiente: las normas internacionales son el resultado de una experiencia de mas de 30 años de conocimiento contable mundial. Lo que permite que el conocimiento y aplicación de las mismas, traspasar fronteras de información y competir en los grandes mercados financieros contables internacionales. Igualmente el desarrollo de grandes tecnologías XBRL desarrolladas para el sector generador de la información financiera, se encuentra disponible para las NICs.

Recomendaciones:

- Los Colegios de Contadores a nivel Nacional deberán implementar un plan de actualización: congresos, jornadas, talleres para los contadores públicos.
- Las respectivas universidades, deberán adaptar sus pensum de estudios para los estudiantes del área contable; incluyendo en ellos el estudio de las normas internacionales de contabilidad.
- Realizar un estudio profundo respecto a la normativa del ISLR y los criterios de reconocimiento de la inflación.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Balestrini, M.(2002). *Como se elabora el proyecto de investigación*. Bl Consultores asociados. Caracas: Servicio Editorial.

FASB-IASB. (2002) *Normas Internacionales de Contabilidad*. Unión Europea.

Arias, F (1999). *El Proyecto de Investigación*. Caracas: Editorial Episteme.

FCCPV. (2002) *Declaración de Principios de Contabilidad (DPC) de Aceptación General en Venezuela*. Caracas.

Hernández y Col (1999). *Metodología de la Investigación*. México. Editorial McGraw-Hill Interamericana de Venezuela, S.A.

Hurtado, J. (2000). *Metodología de la Investigación Holistica*. Caracas. SYPAL.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos AC (1998) *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*. México.

Legis (2002). *Guía Práctica para la Declaración de Impuesto sobre la Renta*. Caracas

Martín F. (1999). *Diccionario de Contabilidad y Finanzas*. Cultura S.A.

Morles, C. (1994). *Metodología de la Investigación*. México. Editorial Trillas

Tamayo, M. (1998). *El Proceso de investigación Científica*. México: Editorial Limusa, S.A. de C.V. Grupo Noriega editores.

Direcciones electrónicas consultadas:

www.google.com