

COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DE NICARAGUA

DECLARACION DEL COMITE DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Nº 1

CONCEPTOS BASICOS DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA

INDICE DEL CONTENIDO:

	Párrafos número
PROPOSITO Y NATURALEZA DE ESTA DECLARACION	1-3
NATURALEZA Y AMBIENTE EN QUE SE DESARROLLA LA CONTABILIDAD FINANCIERA	4-33
Usos y Usuarios de la Información Contable Financiera	7-12
Usuarios con Intereses Directos	8
Usuarios con Intereses Indirectos	9
Necesidades Comunes y Especiales	10-12
La Actividad Económica de la Sociedad en General	13-16
La Actividad Económica en las Empresas	17-26
Recursos Económicos	18
Obligaciones Económicas	19
Interés Residual	20
Relación entre los Recursos Económicos, Obligaciones Económicas e Interés Residual	21-22
Cambios en los Recursos Económicos, Obligaciones Económicas e Interés Residual	23-25
Costo	26
Medición de la Actividad Económica	27-33
Problemas de Medición	28-29
Precios de los Intercambios	30-33

CARACTERISTICAS Y ELEMENTOS BASICOS DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA	34-41
Características Básicas de la Contabilidad Financiera	34-35
Elementos Básicos de la Contabilidad Financiera	36-41
Posición Financiera	37-38
Resultados de Operaciones	39-40
Relación entre la Posición Financiera y los Resultados de Operaciones	41

Propósito y Naturaleza de esta Declaración

1. El Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua a través de su Comité de Principios de Contabilidad, está empeñado en un programa de difusión de los conceptos básicos de la contabilidad financiera, con miras a un mejor aprovechamiento por parte de los usuarios de los estados financieros.
2. El Comité de Principios de Contabilidad ha enfocado en primer término su atención hacia los amplios conceptos que fundamentan la contabilidad financiera con dos propósitos: (1) proveer una base para afianzar su comprensión entre los usuarios de la información contable, estableciendo guías para su desarrollo; y (2) fijar un marco de referencia dentro del cual puedan encontrarse soluciones a los problemas de contabilidad financiera.
3. Para lograr estos objetivos, el Comité se propone: (1) determinar la naturaleza de la contabilidad financiera, las fuerzas ambientales que la influyen, así como su potencial y limitaciones para proveer información; (2) presentar una descripción de los principios de contabilidad generalmente aceptados; (3) establecer los objetivos y principios de presentación de los estados financieros. El punto número (1) se tratará en esta Declaración, quedando los temas restantes para tratarse en Declaraciones subsecuentes.

NATURALEZA Y AMBIENTE EN QUE SE DESARROLLA LA CONTABILIDAD FINANCIERA

4. La contabilidad es una actividad enteramente de servicio. Su función básica es la de suministrar información cuantitativa de naturaleza financiera, acerca de entidades económicas, que utilizarán esta información para tomar decisiones o para escoger entre diferentes cursos alternativos de acción. La contabilidad comprende varias ramas, entre ellas: Contabilidad Financiera, Contabilidad Gerencial y Contabilidad Gubernamental.

5. La contabilidad financiera es una rama de la contabilidad que provee, con las limitaciones que veremos a continuación, una historia continua cuantificada en términos monetarios de los recursos y obligaciones económicas de las empresas y de las actividades económicas que cambian esos recursos y obligaciones.
6. La contabilidad financiera se ha influenciado de manera significativa por el ambiente, especialmente por:
 - (a) Los usos y usuarios a quienes sirve.
 - (b) La actividad económica de la sociedad en general.
 - (c) La naturaleza de esta actividad económica en los negocios individuales y en las empresas.
 - (d) El modo de medir la actividad económica.

Usos y Usuarios de la Información Contable Financiera

7. La información contable financiera es utilizada por una diversidad de grupos con distintos propósitos. Las expectativas y necesidades de los usuarios determinan el tipo de información requerida. Estos grupos pueden clasificarse en dos amplios grupos: (a) los que directamente tienen intereses en las empresas; y (b) aquellos con intereses indirectos.

Usuarios con intereses directos

8. Algunos usuarios tienen o planean tener intereses económicos directos en las empresas. Ejemplos de estos usuarios y de los tipos de evaluaciones y decisiones para los cuales utilizan información financiera contable son:

Propietarios.—Retienen, aumentan y/o disminuyen su participación en la empresa, evalúan el uso y aplicación que hace la administración de los recursos encomendados.

Acreeedores y Proveedores.—Otorgan crédito, determinan los términos del crédito, demandan por falta de pago.

Propietarios, Acreeedores y Proveedores Potenciales.—Aportan recursos a la empresa, evalúan el uso y aplicación que hace la administración de estos recursos.

Administración.—Entre otros, evalúa las necesidades financieras; estudia los resultados de decisiones pasadas; proyecta futuros resultados y posiciones financieras; recomienda reorganizaciones y disoluciones.

Autoridades Fiscales.—Revisan las declaraciones de impuestos, hacen investigaciones y auditoría.

Empleados.—Negocian salarios, dejan su empleo, y para empleados en perspectiva, hacen solicitudes de empleo.

Clientes.—Anticipan cambios en los precios, buscan suministro adecuado para sus productos.

Usuarios con intereses indirectos

9. El interés de algunos usuarios de información contable financiera, se debe a que sus funciones son asistir o proteger a aquellos que tienen o planean tener intereses directos. Ejemplos:

Consejeros y Analistas Financieros.—Aconsejan a los inversionistas o potenciales inversionistas a retener, aumentar, disminuir o adquirir una participación en una empresa.

Entidades Reguladoras Oficiales.—Banco Central de Nicaragua, Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones, Banco de la Vivienda de Nicaragua, etc.

Asociaciones Comerciales e Industriales.—Cámaras de Comercio, Cámaras de Industrias, Cámaras de la Construcción, etc.

Necesidades Comunes y Especiales

10. La información contable financiera puede dirigirse a satisfacer las necesidades comunes de uno o más grupos de los citados anteriormente o puede dirigirse hacia sus necesidades especiales. Ejemplos de información dirigida hacia necesidades comunes son los informes de situaciones financieras y de progreso de actividades, conocidas como balance de situación y estado de utilidades o pérdida. El énfasis en la información financiera de tipo general se fundamenta en que un número significativo de usuarios necesita información similar o parecida.
11. Ejemplos de información derivada de la contabilidad financiera y dirigida hacia necesidades especiales son: informes financieros preparados para obtener créditos; informes especiales a la administración; y declaraciones de impuestos. La información preparada para servir propósitos especiales no puede esperarse que sirva para satisfacer necesidades especiales de otros usuarios individuales.
12. El mejoramiento de la contabilidad financiera requiere una continua investigación de la naturaleza de las ne-

cesidades de los usuarios; del proceso que toman éstos para las decisiones; y de la información que más efectivamente sirve a las necesidades del usuario.

La Actividad Económica de la Sociedad en General

13. Toda sociedad realiza ciertas actividades económicas fundamentales:

Producción.—El proceso de convertir recursos económicos en bienes y servicios que tendrán una utilidad mayor que los insumos requeridos para producirlos.

Distribución del Ingreso.—El proceso de establecer los derechos a disponer de la producción entre individuos y grupos de la sociedad.

Intercambio.—El proceso de negociar recursos y obligaciones por otros recursos y obligaciones.

Consumo.—El destino final del proceso de producción.

Ahorro.—El proceso por el cual individuos o grupos difieren sus derechos al consumo presente por derechos a consumir en el futuro.

Inversión.—El proceso de utilizar insumos corrientes para aumentar el monto de recursos disponibles para producción futura.

14. Estas actividades en economías poco desarrolladas son relativamente simples y muchas veces se encuentran entrelazadas y realizadas por los mismos individuos o grupos. En contraste, en las economías desarrolladas, la actividad económica es más compleja. Los bienes y servicios son producidos por unidades especializadas, inversionistas, propietarios de empresas, que producen para la venta en vez de para su propio consumo y se ven envueltas en actividades de intercambio tanto para adquirir insumos como para disponer de los bienes y servicios producidos.
15. Esta complejidad de factores económicos tiene implicaciones para la contabilidad financiera:
- (1) Como la actividad económica de las empresas tiende a ser continua, cualquier relación asociada con intervalos de tiempo como un año, un semestre, sólo puede medirse en base a estimaciones convencionales.

- (2) Lo complejo de la producción misma, su interrelación con factores de mercado externo, hace imposible estimar los efectos de una unidad de insumo especial, a menos que se haga en forma arbitraria.
 - (3) En una economía dinámica, los resultados de la actividad económica son inciertos al momento de tomar las decisiones, y muchas veces no corresponden a las expectativas originales.
16. Por otro lado, ciertos elementos de organización económica moderna ayudan a proveer continuidad y estabilidad a algunos aspectos de la actividad económica y a facilitar la tarea de medir tal actividad.

En particular:

- (1) Los diferentes tipos de sociedades, mercantiles especialmente, que existen como entidades legales por períodos extensos de tiempo.
- (2) El marco formado por la ley, costumbre y métodos tradicionales que aseguran un grado de estabilidad significativa a muchos aspectos del ambiente económico. En una sociedad que proteja los derechos de propiedad, asegure el pago de deudas, el cumplimiento de contratos, y que cuente con eficiente sistema bancario, se reduce grandemente la incertidumbre de los resultados de muchos tipos de actividades económicas.

La Actividad Económica en las Empresas

- 17. En una empresa, la actividad económica aumenta o disminuye sus recursos económicos, obligaciones económicas y los intereses residuales de dichos recursos.

Recursos Económicos

- 18. Recursos económicos son los medios limitados de que disponen las empresas para llevar a cabo sus actividades. Los recursos económicos de una empresa incluyen:

- (1) *Recursos de producción.*—Estos recursos son los medios de que se valen las empresas para producir sus productos. Ello incluye: materias primas; edificios; equipos; recursos naturales; patentes; servicios; y otros recursos utilizados en la producción. También se incluyen aquí derechos al uso de recursos de otras entidades, usualmente originados por arreglos en los cuales el pago se hace cuando se reciben los bienes o servicios, o a corto plazo.

- (2) *Productos.*—Son el resultado de la producción de la empresa y consisten de: (a) productos esperando intercambio; y (b) productos parcialmente terminados en proceso de producción.
- (3) *Dinero.*
- (4) *Derechos a percibir en dinero.*
- (5) *Intereses en otras empresas.*

Obligaciones Económicas

19. Las obligaciones económicas de una empresa a un tiempo determinado consisten en la responsabilidad de transferir recursos económicos o proveer servicios a otras entidades en el futuro. Las obligaciones usualmente se originan al recibir la empresa recursos de otras entidades a través de compra, préstamo o por otros medios, tal como la exigencia de impuestos. Estas obligaciones incluyen:
 - (1) *Obligación de pagar dinero.*
 - (2) *Obligación de proveer bienes y servicios.*

Interés Residual

20. El residuo de los dueños o interés residual es lo que permanece de recursos económicos después de deducir las obligaciones económicas. Al comienzo del negocio el interés residual es igual a la inversión inicial, y se afecta por los aumentos o disminuciones de recursos que no son compensados por cambios iguales en las obligaciones.

Relación entre los Recursos Económicos, Obligaciones Económicas e Interés Residual

21. La relación entre los recursos de una empresa y los intereses en esos recursos trae implícita la definición de interés residual en:

$$\text{Recursos Económicos} - \text{Obligaciones Económicas} = \text{Interés Residual.}$$

22. Estos recursos, obligaciones e interés residual, son los elementos básicos de activos, pasivos y patrimonio que se consideran en la contabilidad financiera.

Cambios en los Recursos Económicos, Obligaciones Económicas e Interés Residual

23. Los recursos, obligaciones e interés residual cambian con el tiempo. Estos cambios en recursos y obligacio-

nes son producto de adquisiciones y disposiciones de recursos, incurrimiento y cancelación de obligaciones y cambios en los precios de los recursos que se poseen. Debido a que los recursos, obligaciones e interés residual están relacionados entre sí, los cambios en estos recursos van siempre acompañados de cambios en las obligaciones o en el interés residual. Los acontecimientos que cambian los recursos y obligaciones son las bases de los elementos del resultado de operaciones: ingresos, gastos y utilidad neta y otros cambios en la posición financiera con los cuales está relacionada la contabilidad financiera.

24. Los acontecimientos que cambian los recursos, obligaciones e interés residual de una empresa, pueden clasificarse en acontecimientos externos e internos.

I. Los acontecimientos externos que afectan la empresa pueden ser:

(a) Transferencias de Recursos u Obligaciones a o de Otra Entidad:

(1) Intercambios:

Son transferencias recíprocas de recursos u obligaciones entre la empresa y otras entidades en las cuales la empresa sacrifica recursos o incurre en obligaciones a fin de obtener otros recursos o satisfacer otras obligaciones. Estos intercambios ocurren cuando cada una de las partes estima que recibirá más en cambio de lo que dará, e incluyen compromisos contractuales así como transferencias de bienes, servicios, dinero y el intercambio de una obligación por otra. Algunos intercambios tienen lugar sobre una base continua de tiempo en vez de ser consumidos de una vez, como en el caso de acumulación de interés y renta.

(2) Transferencias No Recíprocas:

Son transferencias de recursos y obligaciones en una sola dirección y pueden ser entre la empresa y sus dueños o entre la empresa y terceras personas.

En el primero de los casos la empresa recibe recursos que vienen a aumentar su patrimonio o la empresa transfiere recursos que disminuyen su patrimonio. Estas transferencias no son intercambios desde el punto de vista de la empresa, ya que

no incurre en obligaciones por los recursos recibidos, ni recibe algo por los recursos distribuidos. Transferencias de este tipo incluyen la declaración de dividendos y la sustitución de obligaciones por un derecho sobre el patrimonio. En el segundo de los casos, una de las partes es sujeto pasivo de la transferencia, tal como regalías, dividendos recibidos, impuestos, robos, etc.

(b) Otros Acontecimientos Externos:

Los recursos de las empresas pueden ser cambiados por actos de otras entidades que no traen consigo transferencia de recursos y obligaciones. Ejemplos de estas modificaciones son los cambios en el nivel de precios, cambios tecnológicos y otros tipos de cambios que introducen un elemento de incertidumbre en la producción e intercambio de actividades.

II. Acontecimientos internos en los cuales únicamente la empresa participa:

(a) Producción:

Producción en un sentido amplio, es el proceso por el cual se combinan o transforman los recursos en productos o servicios. Sin embargo, aquí no se le emplea como sinónimo de fabricación o alteración física, sino que se incluye dentro de este término, el simple cambio de lugar de un artículo o la retención de un bien por un período de tiempo.

(b) Casos Fortuitos:

Estos representan reducciones súbitas, sustanciales y no anticipadas en los recursos de la empresa, no causados por otras entidades. Incendios, inundaciones y otros acontecimientos similares se cuentan dentro de esta categoría, y son similares a los acontecimientos enumerados en el punto I-(b) en el sentido de que introducen un elemento de incertidumbre contra el cual se puede asegurar para disminuir los riesgos.

25. Utilidades o pérdidas pueden ocurrir en cualquiera de las actividades enumeradas anteriormente, excepto en transferencias entre la empresa y sus dueños.

Costos

26. Los cambios en recursos, obligaciones e interés residual resultan en costos económicos para las empresas. Costos económicos son el sacrificio incurrido en la actividad económica.

Medición de la Actividad Económica

27. La comparación y evaluación de las diversas actividades económicas de las empresas se facilitan si se miden o cuantifican los recursos y obligaciones y los sucesos que los cambian.

Problemas de Medición

28. Lo continuo y complejo de la actividad económica dificulta la medición de las actividades de las empresas durante un periodo específico de tiempo.
29. Debido a que los recursos y obligaciones de una empresa y los cambios en éstos son inseparables, la medición de recursos y obligaciones y la medición de los cambios de estos recursos y obligaciones son dos aspectos del mismo problema.

Precios de los Intercambios

30. Los efectos de la actividad económica se miden en términos de dinero en una economía monetaria.
31. La medición en términos de dinero de estos recursos se hace a través del precio. En la contabilidad financiera se utilizan cuatro tipos de precios:

(1) *Precios de Operaciones Pasadas*

Este precio se suele identificar como el “costo histórico” o “costo de adquisición”, ya que la cantidad asignada a los recursos, es su costo medido por el dinero u otros recursos intercambiados para adquirirlos.

(2) *Precios de Operaciones Corrientes de Compra*

Este precio se identifica como el “costo de reposición”, ya que la cantidad asignada a los recursos se mide por el precio corriente de compra de recursos similares que tendrían que pagarse hoy, de no haberse comprado con anterioridad.

(3) *Precios de Operaciones Corrientes de Venta*

Este precio se identifica con el “precio normal de venta” ya que la cantidad asignada a los recursos

se mide por el precio corriente de venta de los recursos que se recibirán en un intercambio corriente.

(4) *Precio Basado en Futuros Intercambios*

Este precio se utiliza dentro de varios conceptos: "valor actual", "valor de descuento", "valor neto de realización", etc. Indican que la cantidad asignada a los recursos se mide por el dinero esperado en el futuro, relacionándolo con los recursos en el presente, descontados por el factor interés.

32. Cada uno de estos conceptos tiene al menos alguna aplicación en la contabilidad financiera.
33. El medir la actividad económica en términos de intercambio de precios tiene ciertas limitaciones, ya que ciertos cambios importantes que afectan estas actividades no producen cambios en los atributos monetarios de los recursos. Por ejemplo: (1) cambios físicos en los recursos durante el proceso de producción; (2) cambios tecnológicos y en el gusto de los consumidores; (3) ciertas fuerzas en la economía, tales como cambios en la actitud del gobierno hacia los negocios. El informar estos cambios en términos de precio, cuando ellos ocurren, requiere ciertas estimaciones. Una alternativa, sería el esperar informar estos cambios hasta que afecten ciertos aspectos de los recursos que están directamente relacionados con el intercambio de precios, o hasta que ocurran los intercambios.

CARACTERÍSTICAS Y ELEMENTOS BÁSICOS DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA

Características Básicas de la Contabilidad Financiera

34. Las características básicas de la contabilidad financiera son el resultado de la interrelación del ambiente con el proceso contable. Estas características fijan las bases para el desarrollo de los principios de contabilidad generalmente aceptados, y sirven también como la base para otros principios también derivados de las características ambientales.
35. Los siguientes 10 puntos contienen las características básicas de la contabilidad financiera:

C-1. *Entidad Contable*

La información contable está relacionada con entidades. En la contabilidad financiera, entidad significa una empresa específica que se identifica en sus estados financieros.

En la contabilidad financiera, la atención se enfoca sobre la actividad económica de la empresa en forma individual.

C-2. *Empresa en Marcha*

Una entidad contable está supuesta a continuar sus operaciones a menos que exista evidencia en contrario.

La contabilidad financiera está formulada básicamente para empresas que continuarán sus operaciones por tiempo indefinido, aunque muchas veces ésto no puede conocerse con exactitud.

C-3. *Medición Económica*

La contabilidad financiera trata principalmente con la medición de los recursos y obligaciones económicas de las empresas y los cambios en estos recursos y obligaciones.

La contabilidad financiera no tiene que ver con conceptos subjetivos de satisfacción o bienestar. Su enfoque no es sociológico ni psicológico.

C-4. *Periodos de Tiempo*

La información que provee la contabilidad financiera es por periodos específicos de tiempo, menores que la vida de la empresa. Normalmente los periodos de tiempo son iguales para facilitar su comparación.

Las partes interesadas evalúan y toman decisiones durante la vida de la empresa, y por consiguiente esta actividad es segmentada en periodos de tiempo relativamente cortos.

C-5. *Medición en Términos de Dinero*

La contabilidad financiera mide los atributos de los recursos y obligaciones económicas y sus cambios en términos monetarios. Esta unidad de medida debe identificarse en los estados financieros.

Sólo los aspectos monetarios interesan; otros aspectos como atributos físicos, etc., no se enfatizan.

C-6. *Acumulación*

La medición de los recursos y obligaciones económicas se realiza cuando ocurren los cambios sin esperar a que se efectúen los ingresos o pa-

gos de dinero. Esto es debido a que el ciclo de operaciones, algunas veces comienza en un periodo contable y termina en otro.

C-7. Precios

La contabilidad financiera se mide con base a los precios de intercambio de los recursos y obligaciones económicas.

C-8. Aproximación

Para poder medir la actividad económica de las empresas, la contabilidad financiera necesita efectuar distribución de los recursos entre los diferentes periodos de tiempo y entre las distintas actividades. Estas distribuciones tienen que hacerse necesariamente sobre bases estimadas.

C-9. Estados Financieros

Los resultados del proceso contable se expresan en estados de posición financiera y en estados de cambios en la posición financiera.

C-10. Significatividad

Los informes financieros están destinados a contener solamente la información que sea significativa a las empresas para efectuar sus evaluaciones y decisiones.

Elementos Básicos de la Contabilidad Financiera

36. Los elementos básicos de la contabilidad financiera son los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, y utilidad o pérdida neta, los cuales están relacionados con los recursos económicos, obligaciones económicas, interés residual y cambios entre ellos, que fueron tratados anteriormente en esta Declaración.

Posición Financiera

37. Los elementos básicos de la posición financiera de una empresa son: activos, pasivos y patrimonio.

(1) Activos

Son los recursos económicos de una empresa registrados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Los activos incluyen a veces cargos diferidos que no representan recursos en el sentido de la palabra.

(2) *Pasivos*

Son las obligaciones económicas de una empresa registrada de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Los pasivos incluyen a veces créditos diferidos que no son obligaciones en el sentido de la palabra.

(3) *Patrimonio*

Es el exceso de los activos sobre los pasivos de la empresa. El patrimonio se define en términos de activos y pasivos en la misma forma en que el interés residual se definió en términos de recursos y obligaciones económicas.

38. La posición financiera de una empresa a una fecha determinada comprende sus activos, pasivos y patrimonio relacionados con la empresa a esa fecha, los que necesitan informarse de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. La posición financiera de una empresa se presenta en el balance de situación y las notas a los estados financieros.

Resultados de Operaciones

39. Los elementos básicos de los resultados de operaciones de una empresa son: ingresos, gastos y utilidad neta o pérdida neta.

(1) *Ingresos*

Son los aumentos brutos en activos o disminuciones brutas en pasivos registrados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, que resultan de las actividades lucrativas de una empresa, y producen cambios en el patrimonio.

Los aumentos en activos o disminuciones en pasivos están relacionados con los cambios en recursos y obligaciones anteriormente discutidos, sin embargo, no incluyen todos los aumentos o disminuciones. Los ingresos son el resultado de solamente aquellos tipos de actividades que pueden cambiar el patrimonio bajo principios de contabilidad generalmente aceptados. El ingreso proveniente de una venta al contado es ingreso bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados, ya que el resultado de una venta produce un cambio en el patrimonio. Por otro lado, el recibo de un préstamo o de un activo comprado en efectivo no representa un ingreso, ya que no produce cambios en el patrimonio al momento del préstamo o de la compra.

(2) *Gastos*

Son las disminuciones brutas en activos o aumentos brutos en pasivos registrados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que resultan de las actividades lucrativas de la empresa y que cambian el patrimonio.

Los gastos, al igual que los ingresos resultan solamente de aquellas actividades que pueden cambiar el patrimonio bajo principios de contabilidad generalmente aceptados. Los gastos de entrega de un producto vendido constituyen costos bajo los actuales principios de contabilidad generalmente aceptados, ya que el resultado neto de la venta produce un cambio en el patrimonio. Por otro lado, al incurrirse en un pasivo por la compra de un activo, no representa un gasto, ya que no produce cambio alguno en el patrimonio al momento de la compra.

(3) *Utilidad Neta o Pérdida Neta*

Es el exceso de los ingresos sobre los gastos de un período, o lo que es igual, es el aumento neto o disminución en el patrimonio durante un período determinado, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

40. Los resultados de operaciones de una empresa por un período, comprenden los ingresos, gastos y utilidad neta o pérdida neta de la empresa por un período dado. Estos resultados se presentan en un estado de utilidades o pérdida.

Relación entre la Posición Financiera y los Resultados de Operaciones

41. La posición financiera y los resultados de operaciones de una empresa están relacionados íntimamente. La utilidad neta o pérdida neta durante el período, los ajustes a ingresos de períodos anteriores y las distribuciones de utilidades entre los dueños durante el período, constituyen los cambios del patrimonio durante el período. Otras relaciones entre el estado de utilidades y el balance de situación, son por ejemplo, la relación entre costo de ventas e inventarios, y depreciación y activos fijos.

—:—

El contenido de esta Declaración representa la opinión unánime de los miembros del Comité de Principios de Contabilidad del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua. El Comité está autorizado por la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua para emitir pronunciamientos sobre principios de contabilidad.

Las Declaraciones del Comité de Principios de Contabilidad, constituyen los principios de contabilidad generalmente aceptados en Nicaragua sobre los temas a que se refieren las Declaraciones.

COMITE DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Julio Linares Barrios
Anibal Arana Valladares
J. Antonio Gutiérrez Alfaro
Gilberto Panlagua Vanegas
Anthony F. Vick

JUNTA DIRECTIVA

1976 - 1977

René González Castillo, Presidente
Oswaldo Herrera Alegría, Secretario
Ricardo Díaz Palacios, Tesorero
Alejandro Dávila Torres, Fiscal
Anibal Arana Valladares, 1er. Vocal
Oscar Robles Velásquez, 2do. Vocal
Juan López Zeledón, 3er. Vocal

COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DE NICARAGUA

DECLARACION DEL COMITE DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Nº 2

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

INDICE DEL CONTENIDO

	Párrafos número
INTRODUCCION	1
CONCEPTO TECNICO	2-3
TIPOS DE PRINCIPIOS	4-5
PRINCIPIOS ESENCIALES	6-31
Principios Esenciales de Medición	7-37
Registro inicial de activos y pasivos	8-9
Determinación de las utilidades	10
Ingreso y realización	11-16
Reconocimiento de gastos	17-23
Aplicación de los principios de reconocimiento de gastos	24
Efectos de los principios de registro inicial, realización y reconocimiento de gastos	25-27
Unidad de medida	28-29
Efecto del principio de unidad de medida	30-31
Convenciones Modificativas	32-37
Conservatismo	34
Énfasis en la utilidad	35
Juicio ejercitado por la profesión en conjunto	36-37
PRINCIPIOS GENERALES DE OPERACION	38
Principios de Selección y Medida	40-49

19

Bases de medición	42
Descripción de los principios de selección y medida	43-49
Principios que guían la selección de acontecimientos y asignación de cantidad en córdobas	44-48
Principios que determinan los efectos sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una empresa	49
PRINCIPIOS DE PRESENTACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS	50-63
Presentación razonable	51
Exposición de los principios de presentación	52-63

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

INTRODUCCION

1. Los estados financieros son el producto de un proceso, por medio del cual se acumula, analiza e informa un gran volumen de datos acerca de los aspectos económicos de las actividades de una empresa. Este proceso deberá llevarse a cabo de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Los principios de contabilidad generalmente aceptados incorporan el consenso a una época particular, en el sentido de indicar: cuáles recursos y obligaciones económicas deben ser registrados como activos y pasivos por la contabilidad financiera; cuáles cambios en los activos y pasivos deben ser registrados; cuándo deben ser registrados estos cambios; cómo deben ser determinados o medidos los activos y pasivos y los cambios en ellos; qué información debe ser mostrada y cómo debe ser mostrada; y cuáles estados financieros deben ser preparados.

CONCEPTO TECNICO

2. El concepto "principios de contabilidad generalmente aceptados" es, por lo tanto, un concepto técnico en la contabilidad financiera. Los principios de contabilidad generalmente aceptados abarcan las convenciones, reglas y procedimientos necesarios para definir las prácticas de contabilidad aceptadas a una época particular o un momento dado. No incluyen solamente amplias guías de aplicación general, sino que también prácticas y procedimientos detallados.
3. Los principios de contabilidad generalmente aceptados son convencionales. Es decir, son generalmente aceptados por acuerdo, frecuentemente tácito, en vez de por derivación formal de un conjunto de postulados o conceptos básicos. Los principios han sido desarrollados sobre la base de experiencia, razón, costumbre, uso, y en un grado muy substancial de la necesidad práctica.

TIPOS DE PRINCIPIOS

4. En esta Declaración el Comité establece los actuales principios de contabilidad generalmente aceptados, dividiéndolos en tres secciones: (1) principios esenciales, los cuales relacionan la contabilidad financiera en conjunto y proveen una base para los otros principios; (2) principios generales de operación, los cuales guían el registro, la medición y el proceso comunicativo de la contabilidad financiera; y (3) principios detallados, los cuales indican la aplicación práctica de los principios esenciales y los principios generales de operación. Esta clasificación provee una estructura para análisis, de mucha utilidad, aun cuando las distinciones entre los tipos de principios, especialmente entre los principios generales de operación y los detallados, son hasta cierto punto arbitrarias.
5. Los tres tipos de principios forman una jerarquía. Los principios esenciales son pocos en número y fundamentales en naturaleza. Los principios generales de operación, derivados de los principios esenciales, son más numerosos y más específicos y guían la aplicación de una serie de principios detallados. Los principios detallados están generalmente basados en uno o más principios generales de operación y éstos a su vez están basados generalmente en los principios esenciales. No es el propósito de esta Declaración indicar las relaciones específicas entre los principios.

PRINCIPIOS ESENCIALES

6. Los principios esenciales especifican el tratamiento general que los contadores aplican al reconocimiento y determinación de acontecimientos que afectan la posición financiera y los resultados de las operaciones de una empresa. Los principios esenciales se dividen en: (1) principios esenciales de medición; y (2) convenciones modificativas.

PRINCIPIOS ESENCIALES DE MEDICION

7. Los principios esenciales de medición (E-1 a E-6) establecen las bases para la implementación de la contabilidad acumulativa e incluyen: el principio de registro inicial; el principio de realización; tres principios esenciales para el reconocimiento de gastos; y el principio de la unidad de medida. Estos principios determinan ampliamente: (1) los tipos de acontecimientos reconocidos por la contabilidad financiera; (2) las bases de medición de esos acontecimientos; (3) los períodos de tiempo con los cuales identificar los acontecimientos; y (4) el común denominador de medición

8. *Registro Inicial.*—El principio para el registro inicial de los activos y pasivos es importante en la contabilidad financiera porque determina: (1) la información que entra al proceso contable; (2) la época de entrada; y (3) las cantidades a las cuales generalmente son registrados los activos, pasivos, ingresos y gastos.

E-1. *Registro Inicial de Activos y Pasivos*

Los activos y pasivos generalmente son registrados inicialmente en base de los sucesos o acontecimientos en los cuales la empresa adquiere recursos de otras entidades o incurre en obligaciones hacia otras entidades. Los activos y pasivos se determinan por el precio de intercambio al cual la transferencia ha sido realizada.

9. El registro inicial de activos y pasivos puede también reflejar la eliminación de otros activos o pasivos, por ejemplo: el pago en efectivo para adquirir equipo. Las cantidades a las cuales los activos y pasivos se registran inicialmente pueden mantenerse sin cambios y también pueden experimentar cambios, como por ejemplo: por amortización, cancelación, o reclasificación. Cuando ocurren transacciones u otros acontecimientos en los cuales la entidad no participa, los efectos de tales transacciones o acontecimientos no son reconocidos usualmente en los registros contables, hasta que la empresa participa en dichas transacciones o acontecimientos. Sin embargo, hay excepciones a este principio general, las cuales se discuten en el párrafo 46. Los efectos de contratos ejecutorios también no son generalmente reconocidos hasta que, por lo menos parcialmente, una de las partes cumple su compromiso.
10. *Determinación de las Utilidades.*—En contabilidad, la determinación de las utilidades es el proceso de identificar, medir y relacionar ingresos y gastos de una empresa por un período contable. Los ingresos de un período se determinan generalmente en forma independiente, mediante la aplicación del principio de realización. Los gastos se determinan mediante la aplicación de los principios de reconocimiento de gastos, en base a la relación que existe entre el costo de adquisición y el ingreso determinado independientemente, o el período contable. Debido a que los ingresos y gastos son reconocidos hasta el momento en el cual los cambios en las cantidades de los activos netos son reconocidos, la determinación de las utilidades está inter-relacionada con la valuación del activo. Desde el punto de vista de la determinación de las utilidades, los costos están divididos en: (1) aquellos que están expirados y se convierten en gastos; y (2) aquellos que están relacionados con períodos futuros y se muestran como activos en el balance de situación. Desde el punto de

vista de valuación de activo, aquellos costos que ya no reúnen los requisitos de activos se convierten en gastos y se deducen de los ingresos para determinar la utilidad neta.

11. *Ingreso y Realización.*—Ingreso fue definido en la Declaración N° 1 de este Comité como “un aumento bruto en los activos o una disminución bruta en los pasivos, reconocido y medido de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, que resulta de las actividades lucrativas de una empresa y que puede cambiar el patrimonio”. De acuerdo con los actuales principios de contabilidad generalmente aceptados, el ingreso se deriva de tres actividades generales: (a) por la venta de artículos; (b) por prestar servicios y permitir a otros usar los recursos de la empresa, lo cual resulta en intereses, alquileres, regalías, honorarios y similares; y (c) la enajenación de recursos que no sean productos, por ejemplo, maquinaria y equipo o inversiones en otras entidades. El ingreso no incluye la recepción de activos comprados, el producto de préstamos, las inversiones de los propietarios, o ajustes a los ingresos de períodos anteriores.
12. La mayoría de los tipos de ingresos son el resultado conjunto de muchas actividades lucrativas de una empresa y el ingreso es frecuentemente descrito como “ganado” gradual y continuamente por el conjunto de actividades del negocio. Utilidad en este sentido es un concepto técnico que se refiere a las actividades que originan el ingreso como, por ejemplo: compra, manufactura, venta, prestación de servicios, entrega de mercaderías, permitir a otras entidades usar los activos del negocio, cumplimiento de las condiciones especificadas en un contrato, y otras. Todas las actividades lucrativas de una empresa que comprenden el proceso por el cual los ingresos son ganados puede ser llamado el proceso de utilidad.
13. El ingreso es convencionalmente reconocido por la empresa en un punto específico del proceso de la utilidad, usualmente cuando los activos son vendidos o los servicios son prestados. Este reconocimiento convencional es la base del principio esencial de medición conocido como realización.
 - E-2. El ingreso es generalmente reconocido cuando ambas de las siguientes condiciones han sido satisfechas: (1) el proceso de la utilidad está completo o virtualmente completo; y (2) un intercambio se ha efectuado.
14. El intercambio requerido por el principio de realización determina, tanto el momento en el cual reconocer el ingreso, como la cantidad a la cual registrarlo. El

ingreso por ventas de artículos es reconocido bajo este principio a la fecha de la venta, usualmente interpretado como la fecha de entrega a los clientes. El ingreso por servicios prestados es reconocido bajo este principio cuando éstos han sido ejecutados y son facturables. El ingreso por permitir a otros usar los recursos del negocio, tales como intereses, alquileres y regalías, es también gobernado por el principio de realización; el ingreso de este tipo es reconocido ya sea por el transcurso del tiempo o en la medida en que son usados los recursos. El ingreso por ventas de activos diferentes a los del giro normal del negocio es reconocido a la fecha de la venta. El ingreso reconocido bajo el principio de realización es registrado a la cantidad recibida o que se espera recibir.

15. El ingreso es algunas veces reconocido sobre bases diferentes de la regla de realización. Por ejemplo: en contratos de construcción a largo plazo, el ingreso puede ser reconocido de acuerdo con el grado de progreso de la construcción. Esta excepción al principio de realización está basada en la disponibilidad de evidencia del resultado final y el consenso de que en esta forma se logra una mejor medida de los utilidades periódicas resultantes. Algunas veces el ingreso es reconocido al término de la producción y antes de que se efectúe una venta, tales como en el caso de ciertos metales preciosos y productos agrícolas con precios de venta asegurados. Este aumento en activos es reportado frecuentemente en el estado de utilidades como una reducción del costo de los artículos vendidos en vez de como ingreso por ventas. Las razones que se aducen para justificar esta excepción son el precio asegurado, la dificultad en algunas situaciones de determinar los costos de los artículos en existencia y la característica de unidad intercambiable.
16. El principio de realización requiere que el ingreso esté ganado antes de ser registrado. Este requerimiento usualmente no ocasiona problemas, debido a que el proceso de la utilidad usualmente se completa o casi se completa en el momento del intercambio requerido. El requerimiento de que el ingreso esté ganado es importante. Si se recibe efectivo o se facturan cantidades por anticipado a la entrega de las mercaderías o por el suministro de servicios, como por ejemplo, dinero recibido por alquileres o suscripciones de revistas, éstos no deben ser tratados como ingresos del periodo en el cual se reciben, pues se consideran ingresos del periodo en el cual serán ganados. Estas cantidades se registran como "ingresos no ganados", es decir, se registran como un pasivo por la entrega futura de la mercadería o la prestación del servicio, hasta que el proceso de la utilidad se complete. El reconocimiento de este ingreso en el periodo futuro resulta al registrar la dis-

minución de un pasivo, en vez del aumento de un activo.

17. *Reconocimiento de Gastos.*—Los gastos fueron definidos en la Declaración N^o 1 de este Comité como “disminuciones brutas en activos o aumentos brutos en pasivos, reconocidos y medidos de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, que resultan de las actividades lucrativas de una empresa y que pueden cambiar el patrimonio”. Los tipos más importantes de gastos son: (1) costo de los activos usados para producir ingresos, por ejemplo: costo de los artículos vendidos, gastos de venta, generales y administrativos, e intereses; (2) gastos de transferencias no recíprocas y casos fortuitos, por ejemplo, impuestos, incendios y robos; (3) costo de los activos diferentes a los del giro normal del negocio, vendidos o dispuestos de otra manera; por ejemplo: maquinaria y equipo o inversiones en otras compañías; (4) costos incurridos en investigaciones infructuosas; y (5) baja en el precio de mercado de los inventarios mantenidos para la venta. Los gastos no incluyen cancelaciones de préstamos, desembolsos para adquirir activos, distribuciones a propietarios (incluyendo la adquisición de acciones en tesorería), o ajustes de gastos de períodos anteriores.
18. Los gastos son costos que están relacionados con los ingresos del período, muchas veces directamente, pero con frecuencia indirectamente, mediante la asociación con el período al cual el ingreso ha sido asignado. Los costos que se asocian con ingresos futuros, o que de otra manera se asocian con futuros períodos contables se diferencian como activos. Los costos que se asocian con ingresos pasados, o que de otra manera se asocian con períodos anteriores, constituyen ajustes de los gastos de períodos anteriores, (véase el párrafo 37). Los gastos de un período son: (a) costos directamente asociados con los ingresos del período; (b) costos asociados con el período sobre alguna base diferente que la de relación directa con los ingresos; (c) costos que no pueden, por razones prácticas, ser asociados con ningún otro período.
19. Tres principios esenciales de reconocimiento de gastos especifican las bases para reconocer los gastos que se deducen de los ingresos, para determinar la utilidad o pérdida neta de un período. Ellos son: “asociación de causa y efecto”; “distribución sistemática y racional”; y “reconocimiento inmediato”.
20. E-3. *Asociación de Causa y Efecto*

Algunos costos se reconocen como gastos sobre la base de una presumida asociación directa con ingresos específicos.

Aunque raramente la relación directa de causa y efecto puede ser demostrada en forma concluyente, muchos costos parecen estar relacionados a un ingreso particular y se reconocen como gastos acompañados del reconocimiento del ingreso. Ejemplos de gastos que se reconocen por asociación de causa y efecto son: las comisiones sobre ventas; y el costo de los artículos vendidos o servicios prestados.

21. Al acumular el costo de los artículos vendidos o servicios prestados, deben hacerse varias presunciones referentes a la relación directa existente, por ejemplo: los costos de manufactura se consideran están vinculados a los artículos sobre bases de asociación, tales como: horas de trabajo; área o volumen de instalaciones usadas; horas máquina; u otras bases que indican, según se supone, la relación existente. La identificación de los costos con los artículos, frecuentemente requiere algunas distribuciones y redistribuciones de costos. Asimismo, frecuentemente se hacen suposiciones referentes al "movimiento" de los costos o de los artículos físicos (UEPS, PEPS, promedio), para determinar cuáles costos se relacionan con los artículos vendidos y cuáles quedan en inventario como activos.

22. E-4. *Distribución Sistemática y Racional*

En ausencia de un medio directo para relacionar la asociación de causa y efecto, algunos costos se asocian con periodos contables específicos, sobre la base de distribuir costos en una forma sistemática y racional entre los periodos a los cuales dichos costos benefician.

Si un activo proporciona beneficios por varios periodos y no se cuenta con una base más directa para asociar su causa y efecto, su costo se distribuye a través de los periodos beneficiados en una forma sistemática y racional. El costo de un activo que proporciona beneficios solamente en un periodo, se reconoce gasto de ese periodo (una distribución sistemática y racional también). Esta forma de reconocimiento de gastos siempre involucra presunciones sobre la pauta de los beneficios y la relación entre costos y beneficios, porque ninguno de estos dos factores puede ser demostrado concluyentemente. El método de distribución usado debe parecer razonable a un observador imparcial y debe ser seguido sistemáticamente. Ejemplos de rubros que se reconocen en una forma sistemática y racional son: depreciación de activos fijos; amortización de activos intangibles; y distribución de alquileres y seguros. La distribución sistemática y racional de costos, puede aumentar activos, en vez de aumentar gastos inmediatamente, por ejemplo: la depreciación cargada a inventarios y los costos de activos auto-cons-

truidos. Estos costos son posteriormente reconocidos como gastos bajo los principios de reconocimiento de gastos.

23. E-5. *Reconocimiento Inmediato*

Algunos costos se asocian como gastos en el periodo contable corriente porque: (1) los costos incurridos durante el periodo no proveen aparentes beneficios futuros; (2) los costos registrados como activos en periodos anteriores ya no proveen aparentes beneficios futuros; o (3) la distribución de los costos, tanto sobre la base de asociación con ingresos o bien entre varios periodos contables, no satisface realmente ningún propósito útil.

La aplicación de este principio ocasiona el cargo de muchos costos incurridos a gastos, en el periodo en el cual fueron pagados o los pasivos para pagarlos fueron acumulados. Ejemplos de estos costos incluyen: sueldos de oficina; costo de las ventas; sumas pagadas por demandas legales; y costos de recursos usados en esfuerzos infructuosos. El principio de reconocimiento inmediato también requiere que aquellas partidas manejadas como activos, desde periodos anteriores, que demuestren no tener aparentes beneficios futuros, sean cargadas a gastos, por ejemplo: una patente que ha perdido su valor.

24. *Aplicación de los Principios de Reconocimiento de Gastos.*—Al aplicar los principios de reconocimiento de gastos, los costos deben analizarse para determinar si pueden estar asociados con los ingresos sobre la base de causa y efecto. Si no, debe probarse la distribución sistemática y racional. Si ni la asociación de causa y efecto, ni la distribución sistemática y racional pueden aplicarse, los costos se reconocen como gastos en el periodo en el cual fueron incurridos o en el que se determina alguna pérdida. Varias dificultades prácticas de medición y la aplicación consistente de su tratamiento a través del tiempo, son factores importantes en la determinación apropiada del principio de reconocimiento de gastos.

25. *Efectos de los Principios de Registro Inicial, Realización y Reconocimiento de Gastos.*—El efecto principal de estos principios, tal como existen ahora, es que la medición de activos, pasivos, ingresos y gastos de una empresa, se basa primordialmente en sus intercambios. Los recursos y obligaciones que resultan de contratos ejecutorios no son generalmente registrados como activos y pasivos hasta que una de las partes, por lo menos parcialmente, cumple su compromiso. Además, no todos los cambios en el valor o precio de

los activos son reconocidos. Los aumentos en activos y los ingresos relativos, no son usualmente registrados si resultan de acontecimientos totalmente internos de la empresa. Por ejemplo: los ingresos devengados durante el proceso de producción, no son generalmente registrados hasta que son intercambiados los artículos producidos y los servicios prestados. También, los aumentos o disminuciones en activos y los ingresos o gastos relativos, que resultan de acontecimientos en los cuales la empresa no participa directamente, no son usualmente registrados, excepto por la aplicación de la regla costo o mercado en los inventarios. (Véase el párrafo 46). Por ejemplo: la mayor parte de los cambios de los recursos productivos, no son reconocidos hasta que tienen efecto las transacciones de la empresa.

26. Bajo los principios de registro inicial, realización y reconocimiento de gastos, los activos son generalmente llevados en los registros contables y presentados en los estados financieros, al costo de adquisición o a la porción no expirada o no amortizada de los mismos. Cuando los activos son vendidos, la diferencia entre el producto de dichas ventas y la porción no amortizada del costo de adquisición, se reconoce como un aumento o disminución en los activos netos de la empresa.
27. Las convenciones del registro inicial y realización son las bases para el "principio de costo" (el cual está, más exactamente, descrito como la regla del precio de adquisición o costo histórico). El costo puede ser definido de varias maneras, por ejemplo: como la cantidad de dinero que sería requerida corrientemente para adquirir activos (costos de reposición), o como el rendimiento resultante de usos alternativos de activos, tal como la venta de los mismos (costos de oportunidad). Sin embargo, actualmente el "costo" al cual se registran los activos y se determinan los gastos en la contabilidad financiera, significa el costo histórico o costo de adquisición, debido a las convenciones de registrar inicialmente los activos al costo de adquisición y de ignorar los aumentos en los activos hasta que sean intercambiados. El término "costo" se usa también comúnmente en la contabilidad financiera para referirse a la cantidad a la cual los activos son inicialmente registrados, haciendo caso omiso de cómo ha sido determinada la cantidad.
28. *Unidad de Medida.* En la República de Nicaragua, el Córdoba (\$) cumple las funciones de medio de cambio, unidad de cuenta y valor de abastecimiento. Provee la unidad de medida para la contabilidad financiera. El registro de los activos y pasivos y los cambios en ellos, en términos de Córdoba es pre-requisito para ejecutar las operaciones.

29. Definir la unidad de medida en términos monetarios presenta problemas, debido al aumento (inflación) o disminución (deflación) en el poder adquisitivo del dinero, a través del tiempo. Los efectos de la inflación en Nicaragua no se consideran suficientemente importantes en este momento como para reconocerlos en las mediciones de la contabilidad financiera.

E-6. *Unidad de Medida*

El Córdoba es la unidad de medida de la contabilidad financiera en Nicaragua. Los cambios en su poder adquisitivo no son reconocidos en los estados financieros básicos.

30. *Efecto del Principio de la Unidad de Medida.*—El efecto básico de este principio es que las medidas en la contabilidad financiera son en términos de cantidad de córdobas, sin consideración a los cambios en el poder adquisitivo en esos córdobas.
31. El principio de la unidad de medida se aplica junto con los otros principios esenciales de medición. Los costos se miden, por lo tanto, en términos de cantidad de córdobas invertidos inicialmente en un activo. Si una moderada inflación o deflación persiste por algunos años o si una substancial inflación o deflación ocurre en períodos cortos, el poder adquisitivo de los córdobas en los cuales se miden los gastos, puede diferir significativamente del adquisitivo de los córdobas en los cuales se miden los ingresos. Los métodos de contabilidad que tienden a minimizar este efecto en la determinación de la utilidad periódica (siendo los más notables, el método de primeras entradas, primeras salidas, para valor inventarios y depreciación acelerada de maquinaria y equipo) pueden ser generalmente aceptados y usados en Nicaragua. Los métodos de reajustar estados financieros por cambios en el nivel general de precios han sido usados en algunos países que han experimentado una inflación extrema, pero no son usados actualmente en los estados financieros básicos en Nicaragua.

CONVENCIONES MODIFICATIVAS

32. Los principios esenciales de medición constituyen, en su mayoría, respuestas prácticas a los problemas de medición en la contabilidad financiera, pero no proveen resultados que se puedan considerar satisfactorios en todas las circunstancias. Ciertas convenciones ampliamente adoptadas modifican la aplicación de los principios esenciales de medición. Estas convenciones modificativas, discutidas en los párrafos siguientes, han evolucionado enfrentando algunas de las más difíciles

y controversiales áreas de problemas en la contabilidad financiera y tienen aplicación porque la rígida adherencia a los principios esenciales de medición: (1) algunas veces produce resultados que no son considerados aceptables; (2) puede excluir de los estados financieros algunos acontecimientos que se consideran importantes; o (3) puede ser impráctica en ciertas circunstancias.

33. Las convenciones modificativas se aplican por medio de reglas generalmente aceptadas que son expresadas, tanto en los principios generales de operación como en los principios detallados (que se tratarán en declaraciones subsecuentes). Las convenciones modificativas son un medio por el cual se sustituye el juicio colectivo de la profesión por el del contador individual.

34. *Conservatismo*

Frecuentemente los activos y pasivos se determinan en un ambiente de significantes incertidumbres. Históricamente, los gerentes, inversionistas y contadores han preferido, generalmente ante posibles errores en medición, seguir una política de sub-estimación, en vez de sobre-estimación, de la utilidad neta y los activos netos. Esto conduce a la convención del conservatismo, la cual se expresa en reglas adoptadas por la profesión en conjunto, tales como las reglas por las cuales los inventarios deben ser determinados al valor más bajo de costo o mercado y que las acumulaciones de pérdidas netas, sobre compromisos de compra en firme para artículos en inventario, deben ser reconocidas. Estas reglas pueden resultar en la presentación de la utilidad neta y los activos netos a cantidades menores que las que hubieran resultado de haberse aplicado los principios esenciales de medición.

35. *Énfasis en la Utilidad*

Durante la pasada centuria, los hombres de negocios, usuarios de estados financieros, y contadores, han enfatizado continuamente sobre la importancia de la utilidad neta y esa tendencia ha afectado el énfasis en la contabilidad financiera. Aun cuando al principio los estados financieros se presentaban sin el estado de utilidades, hoy día éste ha llegado a considerarse como el más importante de los estados financieros. Por ese motivo la profesión en general adopta a veces principios de contabilidad que se considera que hacen más útil la información contenida en el estado de utilidades, sin tomar en cuenta el efecto que causen al balance de situación u otro estado financiero. Por ejemplo: el método de últimas entradas —primeras salidas para valuar el inventario, puede resultar en el transcurso del tiempo en la presentación de una cifra de

inventario en el balance de situación cada vez más alejada de los precios corrientes. Sin embargo, se sostiene que, en la determinación de la utilidad neta, el UEPS produce un costo de la mercadería vendida que más se acerca a los precios corrientes. Se cree que este resultado compensa el efecto producido por el método UEPS al presentar las partidas de inventarios en el balance de situación a precios substancialmente diferentes de los corrientes.

36. *Juicio Ejercitado por la Profesión en Conjunto*

La estricta adherencia a los principios esenciales de medición produce, algunas veces, resultados considerados por la profesión contable en conjunto como ilógicos en ciertas circunstancias y, a veces, hasta engañosos. Los contadores desarrollan sus labores en base a su experiencia y conocimientos. La oportunidad que provee esta base es aprovechada para modificar los tratamientos contables, cuando la estricta aplicación de los principios esenciales de medición produce resultados que no se consideran razonables para la profesión en conjunto.

37. La excepción a la regla de realización del ingreso con respecto a los contratos de construcción a largo plazo, por ejemplo, se justifica en parte porque la estricta adherencia a la realización en el momento de la venta, pudiera producir resultados poco razonables. El juicio que ejerce la profesión en esta situación es que el ingreso debe ser reconocido a medida que progresa la obra. Similarmente, el concepto más representativo de la utilidad neta es aquel que incluye todas las partidas de ingresos y gastos registrados en el período, excepto aquellas que, dentro de circunstancias específicas, puedan ser claramente identificadas con períodos anteriores. Las partidas extraordinarias se presentan separadas en el estado de utilidades, de tal manera que su efecto se pueda distinguir en forma precisa. La profesión considera asimismo que en ciertas circunstancias es importante evitar los efectos indebidos sobre la utilidad neta de un sólo período. Por ejemplo, las ganancias y pérdidas actuariales reconocidas en la contabilización de costo de pensiones, pueden distribuirse a través del período corriente y futuros períodos.

PRINCIPIOS GENERALES DE OPERACION

38. Los principios generales de operación guían la selección, determinación y reporte de los acontecimientos en la contabilidad financiera; se originan en los principios esenciales, discutidos anteriormente, y se aplican a situaciones específicas por medio de los principios detallados que se tratarán en declaraciones subsecuentes. Los principios generales de operación son

más amplios y menos específicos que los principios detallados. Aun cuando los principios generales de operación son más específicos que los principios esenciales, son también generalizaciones. Consecuentemente, pueden existir excepciones a los principios generales de operación en los principios detallados por medio de los cuales son aplicados.

39. El proceso de la contabilidad financiera consiste en una serie de operaciones que son llevadas a cabo sistemáticamente en cada período contable. Los principios generales de operación guían estas operaciones; éstas se enumeran separadamente, aun cuando se superponen conceptualmente y algunas pueden ser ejecutadas simultáneamente:
- (1) *Selección de Acontecimientos.* Los acontecimientos a ser contabilizados son identificados. No todos los acontecimientos que afectan los recursos y obligaciones económicas de una empresa son o pueden ser contabilizados cuando ellos ocurren.
 - (2) *Análisis de Acontecimientos.* Los acontecimientos son analizados para determinar sus efectos en la posición financiera de una empresa.
 - (3) *Medición de Efectos.* Los efectos de los acontecimientos en la posición financiera de la empresa son medidos y representados por cantidades de dinero.
 - (4) *Clasificación de los Efectos Medidos.* Los efectos son clasificados de acuerdo al rubro individual del activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos, afectado.
 - (5) *Registro de los Efectos Medidos.* Los efectos son registrados de acuerdo al rubro del activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos, afectado.
 - (6) *Sumarización de Efectos Registrados.* Las cantidades de cambios registrados por cada rubro del activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos son sumarizados y los datos conexos son agrupados.
 - (7) *Ajuste de Registros.* Redeterminaciones, nuevos datos, correcciones u otros ajustes son frecuentemente requeridos después que los acontecimientos han sido inicialmente registrados, clasificados y sumarizados.
 - (8) *Comunicación de la Información Procesada.* La información es comunicada a los usuarios en forma de estados financieros.

Los principios generales de operación, los cuales guían estas ocho operaciones, se dividen en: (1) principios de selección y medida; y (2) principios de presentación de estados financieros.

PRINCIPIOS DE SELECCION Y MEDIDA

40. Los principios de selección y medida son convenciones que: (1) guían la selección de acontecimientos para ser contabilizados por una empresa; (2) determinan cómo se seleccionan los acontecimientos que afectan el activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos de la empresa; y (3) guían la asignación de cantidad de córdobas a los efectos de estos acontecimientos. Se clasifican de acuerdo con el tipo de acontecimientos económicos que afectan los recursos económicos, obligaciones económicas, e intereses residuales de las empresas.

41. Los tipos de acontecimientos son:

I. *Acontecimientos Externos*

A. Transferencias de recursos u obligaciones a o de otras entidades:

1. Intercambios (transferencias recíprocas).

2. Transferencias no recíprocas.

a. Transferencias entre una empresa y sus propietarios.

b. Transferencias no recíprocas entre una empresa y entidades diferentes a sus propietarios.

II. *Acontecimientos Internos*

A. Producción.

B. Casos fortuitos.

Cada tipo de acontecimiento se explica extensamente en el párrafo 24 de la Declaración N° 1 de este Comité.

42. *Bases de Medición*

Cuatro bases de medición son usadas corrientemente en la contabilidad financiera: (1) el precio de operaciones pasadas (costo histórico), el cual es la base primaria de medida en la contabilidad financiera y es usualmente utilizado en la medición de inventarios, maquinaria y equipo, y muchos otros activos; (2) el precio de una compra reciente, usado por ejemplo, en

la aplicación de la regla "Costo o mercado el menor" en los inventarios; (3) el precio de una venta reciente, el cual puede ser usado, por ejemplo, en la medición de metales preciosos, que tienen un precio monetario fijo con costos de mercadeo poco substanciales; y (4) el precio basado en futuros intercambios, usado por ejemplo, para estimar costos futuros cuando el ingreso es reconocido sobre la base de porcentaje de terminación. Las bases de medición se describen más extensamente en el párrafo 31 de la Declaración N° 1 de este Comité.

43. *Descripción de los Principios de Selección y Medida*

Los principios de selección y medida se presentan en dos secciones:

- (1) Los principios de selección de acontecimientos y los principios de medida (asignación de cantidad de córdobas) se presentan simultáneamente para cada tipo de evento en los párrafos 44 a 48.

Los principios de selección (S-1 a S-7) y medida (M-1 a M-7) que tratan de los mismos temas, se identifican por el mismo número (Ej.: S-4 y M-4). Otros principios importantes que constituyen ampliaciones o excepciones de la regla general se listan inmediatamente después de la misma y se identifican con el principio general (Ej.: S-4A). La exposición de un principio es acompañada de una breve ilustración para aclarar en forma más amplia donde es necesario.

- (2) Los principios (E-1 a E-10) de determinación de los efectos de acontecimientos sobre los elementos básicos se presentan en el párrafo 49.

Principios que Guían la Selección de Acontecimientos y Asignación de Cantidad de Córdobas

44. S-1. *Registro de Intercambios.* Los intercambios entre la empresa y otras entidades (empresa o individuos) son generalmente registrados en la contabilidad financiera cuando la transferencia de recursos u obligaciones ha ocurrido o los servicios han sido proveídos.

M-1. *Precios de los Intercambios.* Los efectos de los intercambios en activos, pasivos, ingresos y gastos son medidos a los precios establecidos en los intercambios.

S-1A. *Adquisiciones de Activos.* Los recursos adquiridos en intercambios se registran como activos de la empresa.

Algunos activos que no son llevados a periodos futuros son cargados a gastos inmediatamente (véase S-6C).

M-1A. *Costo de Adquisición de Activos.* Los activos adquiridos en intercambios son medidos al precio del intercambio, que es el costo de adquisición. Dinero y valores convertibles adquiridos son medidos a su valor facial o algunas veces a su valor de descuento.

Ilustración. Efectivo, cuentas por cobrar y otros valores convertibles a corto plazo sin intereses es medido a su valor de descuento.

M-1A(1). *Valor Estimado.* En intercambios en los cuales ni dinero ni promesa de pagar dinero son intercambiados, los activos adquiridos son generalmente medidos al valor de los activos entregados. Sin embargo, si el valor estimado de los activos recibidos es más claramente evidente, los activos adquiridos son medidos a este valor.

Ilustración. Valor estimado es la aproximación del precio de intercambio en transferencias en las cuales el dinero o valores negociables no están involucrados. En intercambios similares se usa para determinar aproximadamente, qué precio de intercambio hubiera sido si un intercambio por dinero hubiera sucedido. La cantidad registrada (a diferencia del valor estimado) de activos entregados en un negocio no es generalmente usada para medir activos adquiridos.

M-1A(2). *Adquisición de un Grupo de Activos en un Intercambio.* Un grupo de activos adquiridos en un intercambio es medido al precio de intercambio. El precio total es distribuido entre los activos individuales basado en su relativo valor estimado.

Ilustración. El valor estimado de los activos adquiridos es usado principalmente como un artificio para distribuir el costo total, y no como la base de medición de los activos adquiridos.

M-1A(3). *Adquisición de un Negocio en un Intercambio.* Un negocio adquirido en un intercambio es medido al precio del intercambio. Cada activo individual adquirido (excepto crédito mercantil) es medido a su valor estimado. Si el total del precio del intercambio excede las cantidades asignadas a los activos individuales, el exceso se registra como crédito mercantil. Si la suma total asignada a los activos individuales excede al precio de intercambio, la diferencia se registra como una reducción de las cantidades asignadas a los activos (véase también S-2A y S-2B).

S-1B. *Disposición de Activos.* Las disminuciones de activos se registran cuando son entregados en intercambios.

M-1B. *Medición de Activos Dispuestos.* Las disminuciones de activos se miden por las cantidades registradas que se relacionan con tales activos. Estas cantidades son usualmente el costo histórico o de adquisición de los activos (ajustado por amortización y otros cambios).

Ilustración. En disposición parcial, la determinación de la suma trasladada es gobernada por los principios detallados (ejemplo: primeras entradas, primeras salidas; últimas entradas, primeras salidas; y costo promedio para los inventarios) que se basan en el presumido movimiento de artículos o de costos.

S-1C. *Registro de Pasivos.* Los pasivos se registran cuando en los intercambios se incurre en obligaciones de transferir activos o proveer servicios en el futuro.

M-1C. *Medición de los Pasivos.* Los pasivos se miden a las cantidades establecidas en los intercambios, usualmente las cantidades a ser pagadas, algunas veces el valor de descuento.

Ilustración. Conceptualmente un pasivo se mide por la cantidad de efectivo a ser pagado o el valor de des-

cuento a la fecha en que se incurrió en el pasivo. La mayoría de los pasivos a corto plazo son medidos simplemente a la cantidad a ser pagada. Los valores actuales descontados son frecuentemente usados si las obligaciones requieren pagos a fechas que son relativamente largas en el futuro. Las obligaciones por pensiones y los pasivos bajo contratos de arrendamiento a largo plazo capitalizados, son medidos a los valores de descuento. Bonos y otros pasivos a largo plazo son, en efecto, medidos al valor de descuento del pago futuro en efectivo, por interés y principal. La diferencia entre la cantidad de pasivo registrada y las cantidades a ser pagadas se amortizan a través del período de vencimiento.

S-1D. *Disminuciones de Pasivo.* Las disminuciones de pasivos se registran cuando son saldados por medio de pagos, son sustituidos por otros pasivos, o de otra manera.

M-1D. *Medición de las Disminuciones de Pasivo.* Las disminuciones de pasivo se miden por las cantidades registradas que se relacionan con tales pasivos. Un descargue parcial de pasivo se determina por la parte proporcional de la cantidad registrada de tal pasivo.

S-1E. *Compromisos.* Los acuerdos para el intercambio de recursos en el futuro que a la fecha constituyen compromisos no cumplidos para ambas partes, no se registran hasta que, por lo menos, una de las partes cumple parcialmente su compromiso, excepto que: (1) algunos contratos de arrendamiento; y (2) pérdidas en compromisos en firme, son registrados.

Ilustración. Una excepción a la regla general para registrar intercambios debe hacerse en la mayoría de contratos ejecutorios. Una promesa de intercambio entre las partes contratantes es un intercambio de algún valor, pero la consideración usual en contabilidad es que las promesas se compensan y nada necesita ser regis-

trado: hasta que una o ambas partes cumple(n) por lo menos parcialmente el contrato. Sin embargo, los efectos de algunos contratos ejecutoriados, son registrados, como por ejemplo, los contratos de arrendamiento a largo plazo que son registrados como activos por el arrendatario, con el correspondiente pasivo; (véase la ilustración después de M-1C).

S-1F. *Ingresos de Intercambios.* Los ingresos se registran cuando los productos son vendidos, los servicios son prestados, o los recursos de la empresa son usados por otros. También los ingresos se registran cuando una empresa vende activos distintos al del giro normal del negocio (usualmente presentados como parte de otros ingresos o gastos).

M-1F. *Medición de los Ingresos.* Los ingresos de intercambios se miden inicialmente a los precios establecidos en los intercambios. Las cantidades de ingresos son reducidas (o los gastos registrados) por descuentos, devoluciones y rebajas.

Ilustración. Los ingresos son usualmente reconocidos al momento de los intercambios, en los cuales se recibe efectivo o se originan derechos contra otras entidades. Sin embargo, deben hacerse excepciones, por ejemplo, para ciertos productos que tienen un precio de venta asegurado (véase S-6E). Los ingresos en compras no se reconocen.

S-1F(1). *Reconocimiento de Ingresos y Gastos Cuando el Importe es Cobrable a Través de un Largo Periodo Sin una Seguridad Razonable de Cobrabilidad.* Las estipulaciones de una transacción de intercambio u otras condiciones relacionadas con la cobrabilidad de cuentas por cobrar a través de un largo periodo puede impedir una estimación razonable de la cobrabilidad de tales cuentas por cobrar. Tanto el método de ventas a plazo como el método de recuperación de costo, pueden ser usados para el reconocimiento

de ingresos y gastos, durante todo el lapso en que la cobrabilidad no es razonablemente asegurada.

M-1F(1). *Medición de Ingresos y Gastos en los Métodos de Ventas a Plazo y Recuperación de Costo.* En ambos métodos, el de ventas a plazo y recuperación de costo, el importe cobrado mide los ingresos. En el método de ventas a plazo, los gastos son determinados por la cantidad determinada al multiplicar el costo del activo vendido por el factor del producto cobrado sobre el total del precio de venta. En el método de recuperación de costo, los gastos son determinados por las cantidades del producto cobrado hasta que todos los costos han sido recuperados.

S-1G. *Gastos Directamente Asociados con Ingresos de Intercambios.* Los costos de activos vendidos o servicios prestados se reconocen como gastos cuando el ingreso conexo es reconocido; (véase S-1F).

M-1G. *Medición de Gastos.* La determinación de gastos directamente asociados con ingresos reconocidos en intercambios se basa en la cantidad registrada (usualmente costo de adquisición) de los activos que salen de la empresa o los costos de los servicios prestados; (véase S-6A(1); para una ilustración de productos y costo de servicios).

Ilustración. Los ingresos son usualmente acompañados por los gastos que se relacionan. Por ejemplo, la venta de un producto conlleva el registro del ingreso de la venta y un gasto por el costo del producto vendido. Si un activo distinto al del giro normal de negocio, tal como un edificio es vendido, el costo no depreciado del activo es un gasto que debe sustraerse del ingreso en la venta.

45. **S-2.** *Registro de Inversiones y Retiros de Propiedades.* Las transferencias de activos o pasivos entre una empresa y sus propietarios se registran cuando suceden.

M-2. Medición de las Inversiones y Retiros de Propietarios. Los aumentos en el patrimonio se determinan usualmente por: (a) la cantidad de efectivo recibido; (b) el valor actual descontado de los valores recibidos o pasivos cancelados; o (c) el valor estimado de los activos recibidos, diferentes de efectivo. El valor estimado de estos activos recibidos es frecuentemente determinado por el valor estimado de las acciones de capital emitidas. Las disminuciones en el patrimonio se determinan usualmente por: (a) la cantidad de efectivo pagado; (b) la cantidad registrada de activos, diferentes de efectivo, transferida; o (c) el valor actual descontado del pasivo incurrido.

Ilustración. La determinación de las inversiones de los propietarios se basa generalmente en el valor estimado de los activos o el valor actual descontado de los pasivos que se transfieren. El valor de mercado de las acciones emitidas puede ser usado para establecer una cantidad a la cual registrar las inversiones de los propietarios, pero esta cantidad es solamente una aproximación cuando el valor estimado de los activos transferidos no puede ser determinado directamente.

S-2A. Adquisición de un Negocio en Conjunto por Medio de Emisión de Acciones. La adquisición de un negocio en conjunto por una empresa, a través de la emisión de acciones se registra cuando sucede. (Véase S-2B para una discusión de la fusión de intereses).

M-2A. Medida de la Adquisición de un Negocio por Medio de Emisión de Acciones. Un negocio adquirido por medio de emisión de acciones se determina al valor estimado del negocio adquirido. Cada activo individual, excepto crédito mercantil, se determina a su valor estimado. Si el valor estimado del negocio en conjunto excede las cantidades asignadas a los activos individuales, el exceso se registra como crédito mercantil. Si el total asignado a los activos individuales excede el valor estimado del negocio en conjunto, la diferencia se registra como una reducción de las cantidades asignadas a los activos.

S-2B. *Fusión de Intereses.* Las combinaciones de negocios efectuadas por la emisión de acciones comunes, se contabilizan como fusión de intereses y no como adquisición de un negocio por otro. Una combinación de negocios contabilizada como una fusión de intereses se registra cuando sucede.

M-2B. *Medición de la Fusión de Intereses.* Los activos, pasivos y elementos del patrimonio de las compañías separadas, generalmente pasan a ser los activos, pasivos, y elementos del patrimonio de la corporación combinada. Estos generalmente se determinan a la fecha de combinación, por la corporación combinada, a las cantidades en las cuales fueron manejadas por las compañías separadas. Los ingresos y gastos de la corporación combinada por el período en el cual las compañías son combinadas incluyen los ingresos y gastos de las compañías separadas desde el principio del período a la fecha de la combinación. Los estados financieros de períodos anteriores, presentados en informes de la corporación combinada, combinan los estados financieros de las compañías separadas.

S-2C. *Inversiones de Activos Diferentes de Efectivo Hechas por los Fundadores o Accionistas Principales de una Corporación.* Las transferencias de activos diferentes de efectivo, hechas a una corporación por sus fundadores o accionistas principales se registran cuando suceden.

M-2C. *Medición de Inversiones de Activos Diferentes de Efectivo Hechas por los Fundadores o Accionistas Principales de una Corporación.* Las transferencias de activos diferentes de efectivo hechas a una corporación por sus fundadores o principales accionistas, algunas veces se determinan al costo para los fundadores o principales accionistas, en vez que a su valor estimado a la fecha de transferencia.

S-3. Registro de Transferencias no Recíprocas. Las transferencias no recíprocas con otras entidades diferentes de sus propietarios, se registran cuando se adquieren activos (excepto que, algunos activos diferentes de efectivo recibidos como regalos, no se registran), cuando se dispone de los activos o su pérdida es descubierta, o cuando aparece o se descubre la existencia de pasivos.

M-3. Medición de Transferencias no Recíprocas. Aquellos activos diferentes de efectivo que se registran al ser recibidos de otras entidades diferentes de sus propietarios, se determinan a su valor estimado en la fecha que fueron recibidos. Los activos diferentes de efectivo, entregados, son usualmente contabilizados a la suma registrada. Los pasivos aceptados obligadamente se determinan por la cantidad a pagar, algunas veces, a su valor actual descontado.

46. **S-4. Los Acontecimientos Externos Favorables, Diferentes de Transferencias, Generalmente no se Registran.** Los acontecimientos externos, diferentes de transferencias, que aumentan el precio de mercado o la utilización de los activos, o disminuye las cantidades requeridas para saldos pasivos, generalmente no se registran cuando suceden. No obstante, sus efectos, usualmente, se reflejan en la fecha del último intercambio.

M-4. Retención de las Cantidades Registradas. Los activos cuyos precios o utilización han aumentado por acontecimientos externos, diferentes de transferencias, se mantienen normalmente en los registros de contabilidad a las cantidades registradas hasta que son intercambiados. Los pasivos que pueden ser pagados por menos que las cantidades registradas debido a factores externos, generalmente se mantienen en los registros en las cantidades registradas hasta que son pagados.

S-4A. Registros de Algunos Acontecimientos Favorables. (1) La participación en las utilidades de las compañías cuyas acciones con derecho a voto son poseídas por un inversionista que tenga el poder de ejercer influencia significativa sobre la política financiera u operacional y posea un mínimo del 20% de las acciones. Las pocas excepciones del principio S-4 son: (2) aumentos en los precios de mercado de las inversiones transitorias poseídas por las compañías de inversiones; y (3) disminuciones en las cantida-

de requeridas corrientemente para satisfacer pasivos, por proveer servicios o entregar recursos diferentes de dólares, por ejemplo, obligaciones en moneda extranjera y obligaciones bajo garantías.

M-4A. *Medición de Acontecimientos Favorables.* El registro de los aumentos en los precios de mercado se determina por la diferencia entre la cantidad registrada de las inversiones y el precio mayor de mercado. El registro de las disminuciones en pasivos se determina por la diferencia entre las cantidades registradas de pasivos y las cantidades inferiores requeridas para pagarlos.

S-5. *Registro de Acontecimientos Externos Desfavorables Diferentes de Transferencias.* Ciertos acontecimientos externos desfavorables diferentes de transferencias, que causan disminución en los precios de mercado o en la utilización de los activos, o aumentos de pasivos, se registran.

M-5. *Medición de Acontecimientos Desfavorables.* Las cantidades de aquellos activos cuyo precio de mercado o utilización ha disminuido, se ajustan registrándolas al precio menor de mercado o valor recuperable resultante de acontecimientos externos.

Ilustración. El registro de acontecimientos externos desfavorables, diferentes de transferencias, varía dependiendo del tipo de activo o pasivo y es gobernado por reglas específicas. Las reglas más importantes se describen a continuación.

S-5A. *Regla de Costo o Mercado para Inventarios.* Se reconoce una pérdida en los inventarios, por la aplicación de la regla "el más bajo de costo o mercado", cuando el valor de mercado no es mayor que su costo.

M-5A. *Medición de Pérdidas en Inventarios Bajo la Regla de Costo o Mercado.* El precio de reposición se usa para medir la disminución en el precio del inventario, excepto que la baja registrada no deberá resultar en mostrar el inventario a una cantidad que: (1) exceda el valor neto de realización; o (2) sea menor que el valor neto de

realización reducido por una bonificación de aproximadamente el margen normal de utilidades.

S-5B. *Baja en el Precio de Mercado de Ciertas Inversiones Transitorias.* Si el precio de mercado de las inversiones transitorias clasificadas como activo circulante, es menor que el costo y es evidente que la baja no se debe a una condición temporal, debe registrarse una pérdida cuando el precio baja.

M-5B. *Medición de las Pérdidas por Baja en Precio de las Inversiones Transitorias.* La pérdida por una baja de precio de las inversiones transitorias se determina por la diferencia entre la cantidad registrada y el precio menor de mercado.

S-5C. *Obsolescencia.* Las reducciones en el valor de las instalaciones productivas, causadas por obsolescencia debida a cambios tecnológicos, económicos u otras causas, usualmente se reconocen sobre el remanente de vida productiva de los activos. Si las instalaciones productivas se convierten en inservibles o carecen de valor, la pérdida total es reconocida.

M-5C. *Medición de la Obsolescencia.* La obsolescencia de instalaciones productivas se determina usualmente por tasas ajustadas de depreciación, agotamiento o amortización para el remanente de vida útil, si existe, de los activos. Si las instalaciones productivas se convierten en inservibles o carecen de valor, el costo no amortizado se reconoce como una pérdida del período corriente.

Ilustración. En circunstancias no usuales pueden existir evidencias persuasivas del deterioro del valor de las instalaciones productivas, indicativas de una incapacidad para recuperar el costo, aun cuando las instalaciones no se conviertan en inservibles. La cantidad a la cual esas instalaciones se muestran es reducida algunas veces al valor de recuperación y una pérdida

se registra antes de la disposición o expiración de la vida útil de las instalaciones.

S-5D. *Daños Causados por Otros.* Los efectos de daños a los activos de la empresa, causados por otros se registran cuando suceden o se descubren.

M-5D. *Medición de Daños Causados por Otros.* Cuando los activos de la empresa sufren daños, causados por otros, las cantidades de tales activos se disminuyen al valor de recuperación y se registra una pérdida por este concepto.

S-5E. *La Baja en el Precio de Mercado de los Activos No Circulantes Generalmente No se Registra.* Las reducciones en el precio de mercado de los activos no circulantes generalmente no se registran, hasta que se dispone de los activos o se determina que son inservibles o carentes de valor.

M-5E. *Retención de las Cantidades Registradas.* Los activos no circulantes cuyos precios de mercado han disminuido, se mantienen generalmente en los registros contables a las cantidades registradas hasta que se dispone de los activos o se determina que son inservibles o carentes de valor.

Ilustración. En circunstancias no usuales una reducción en el precio de mercado de las inversiones clasificadas como activos no circulantes, puede proveer suficiente evidencia de la imposibilidad para recuperar el costo de las inversiones, aun cuando no se conviertan en inservibles. La cantidad a la cual se manejan estas inversiones es algunas veces reducida y una pérdida reconocida antes de la disposición final de las inversiones.

S-5F. *Registro de los Aumentos en las Cantidades Requeridas Para Liquidar Pasivos Pagables en Moneda Extranjera.* Los aumentos en las cantidades requeridas corrientemente para satisfacer obligaciones de proveer servicios o entregar recursos en moneda ex-

tranjera, frecuentemente se registran. Los aumentos en las cantidades requeridas corrientemente para liquidar pasivos pagables en moneda extranjera, debidos a cambios en las tasas de interés u otros factores externos, no son generalmente registrados hasta que los pasivos se liquidan, se convierten o se dispone de ellos de otra manera.

M-5F. *Medición de los Aumentos de Pasivo.* El registro de los aumentos de pasivo debidos a acontecimientos externos diferentes de transferencias, se determinan por la diferencia entre la cantidad registrada de pasivo y la más alta cantidad estimada que será requerida para satisfacer dicho pasivo.

47. S-6. *Registro de la Producción.* El valor agregado a los activos por las actividades internas lucrativas de la empresa, no es generalmente registrado en la época de producción. Sin embargo, los costos históricos o de adquisición, incluyendo los costos de la producción en proceso, se trasladan a las diferentes categorías de activos o gastos como actividades que indican en la empresa el uso de los bienes o servicios (total o parcialmente) en las operaciones de producción del periodo. Los costos que se continúan mostrando en las categorías de activos se deducen de los ingresos cuando los bienes o servicios, con los cuales han sido relacionados, se venden posteriormente; (véase S-1G).

M-6. *Medición de la Producción.* El valor agregado por la producción no es generalmente determinado en la época de producción. Sin embargo, las cantidades registradas previamente (costo de adquisición usualmente) se trasladan o distribuyen entre los activos o entre los gastos de una manera sistemática y racional.

Ilustración. La contabilidad interna de una empresa involucra, en gran parte, el control del costo de manufacturar productos. La contabilidad que determina el costo de manufacturar productos o prestar servicios (la contabilidad de costos) es parte integral de la contabilidad de producción en general. El objeto de la contabilidad de producción es: (1) relacionar los costos a los ingresos cuando los productos se venden o se prestan servicios; o (2) relacionar los costos a determinados periodos contables.

S-6A. *Costos de la Manufacturación de Productos y la Prestación de Servicios.* El costo de manufacturar productos y proveer servicios durante un período incluye: (1) el costo de activos que se consumen totalmente durante el período en el proceso de la producción de los artículos y la prestación de servicios; y (2) la distribución de parte del costo de los activos parcialmente consumidos durante el período en el proceso de la producción de artículos y prestación de servicios, asignados de una manera sistemática y racional.

M-6A. *Medición del Costo de Producción y de Prestar Servicios.* El costo de producción de artículos y prestación de servicios se mide de acuerdo con el valor registrado (generalmente es el costo de adquisición) de los activos usados directamente y por una distribución sistemática y racional de los activos usados indirectamente.

Ilustración. La contabilidad de costos generalmente involucra la transferencia y distribución de costos de adquisición. Las transferencias y distribuciones se basan en la observada o asumida relación entre los activos usados y las actividades de producir artículos o proveer servicios. Un ejemplo de una transferencia a una categoría distinta es la transferencia del costo del inventario de materia prima al inventario de productos en proceso.

Ejemplos de una distribución de costos son los gastos indirectos de fabricación (carga fabril) como energía, mano de obra indirecta, gastos de reparaciones y depreciaciones de la maquinaria y equipo.

S-6A(1). *Costos de los Productos y Servicios.* Los costos que se les asignan a los artículos producidos y servicios prestados son aquellos costos de producir dichos productos y proveer esos servicios, que se consideran productivos, los cuales incluyen costos directos e indirectos (carga fabril absorbida).

Los costos de producir artículos y prestar servicios, durante un período y que no son asignados a los artículos o servicios, son cargados a gastos durante ese período. Ejemplo: carga fabril subaplicada.

M-6A(1). *Medición de los Costos de Productos y Servicios.* Los costos de los productos y servicios se miden mediante la suma de los costos productivos de manufactura y prestación de servicios que se asignan a las unidades de productos o servicios de manera sistemática y racional.

S-6B. *Gastos Provenientes de una Distribución Sistemática y Racional.* Algunos gastos están relacionados con los períodos contables por la distribución del costo de activos a través de su vida útil.

M-6B. *Determinación de Gastos Mediante la Distribución Sistemática y Racional.* Estos gastos son distribuciones de las cantidades registradas de los activos, de una manera sistemática y racional, al período o períodos en que serán útiles.

Ilustración. Si todos los beneficios de un activo están relacionados a un período determinado, el importe registrado de ese activo es cargado como gasto de ese período. Si el activo beneficiara varios períodos, el importe registrado es cargado como gastos, de una manera sistemática y racional a través de los períodos beneficiados. La depreciación, agotamiento y amortización de activos de vida prolongada, son ejemplos de importes distribuidos a los períodos como gastos (excluyendo los importes distribuidos al costo de producir artículos y prestar servicios; véase S-6A).

S-6C. *Gastos que se Reconocen de Inmediato.* El costo de algunos activos son cargados a gastos inmediatamente al adquirirse.

M-6C. *Medición de los Gastos que se Reconocen de Inmediato.* Los gastos reco-

nocidos de inmediato son medidos en base al costo de adquisición de los mismos.

Ilustración. Las empresas nunca adquieren gastos en el sentido de la palabra; siempre adquieren bienes. Los costos pueden ser cargados a gastos en el periodo en que se adquieren los bienes o servicios, ya sea bajo este principio de reconocimiento inmediato o cuando solamente beneficien al periodo en el cual fueron adquiridos, por el principio de distribución sistemática y racional; (véase S-6B). Los pagos efectuados en concepto de sueldos y propaganda son ejemplos clásicos de partidas que se cargan inmediatamente a gastos.

S-6D. *Registro del Ingreso a la Terminación de la Producción.* El ingreso puede ser registrado a la terminación de la producción de metales preciosos cuyo precio de venta sea fijo y el costo de venderlos sea insignificante. Se puede conceder un tratamiento similar a ciertos productos agrícolas, minerales y otros que se caracterizan por la difícil determinación de sus costos unitarios de adquisición, su inmediata venta a precios prefijados sobre los cuales el productor no tiene influencia y por su característica de intercambiabilidad.

M-6D. *Medición del Ingreso por el Valor Neto de Realización del Producto.* El ingreso que se registra a la terminación de la manufactura del producto es medido al valor neto de realización del mismo.

Ilustración. El reconocimiento del ingreso a la terminación de la manufactura del producto es una excepción a los principios S-1F y S-6. El valor neto de realización de un producto es su precio de venta menos los costos de vender esperados.

S-6E. *Registro del Ingreso a Medida que Progresa la Producción.* El ingreso proveniente de los contratos de construcciones a largo plazo de los tipos

de costo más honorarios fijos, son reconocidos a medida que progresa la construcción de la obra mediante el método de porcentaje de terminación, si el costo total de la obra y la relación del trabajo realizado hasta la fecha, en relación con la obra completa, puede ser razonablemente estimado y la recuperación del valor del contrato adecuadamente asegurado. Cuando en la estimación corriente del costo total de contratos a largo plazo se determina que se incurrirá en una pérdida, generalmente se establece una reserva para dicha pérdida sobre el contrato.

M-6E. *Medición del Ingreso a Medida que Progresa la Producción.* Bajo los contratos de "costo más honorarios fijos", los ingresos que se reconocen a medida que progresa la producción incluye ya sea costos reembolsables y una parte proporcional de los honorarios o solamente la parte proporcional de los honorarios. Bajo los contratos de construcción a largo plazo, el ingreso reconocido a medida que progresa la construcción es medido por una parte proporcional del precio de venta predeterminado. El costo del producto o servicio es deducido del ingreso como un gasto a medida que progresa la construcción de los contratos a largo plazo y para los contratos de "costo más honorarios fijos" por los cuales el ingreso incluye costos reembolsables.

Ilustración. El reconocimiento del ingreso a medida que progresa la obra o construcción es otra excepción a los principios S-1F y S-6.

48. S-7. *Casos Fortuitos.* Los efectos de los casos fortuitos son registrados cuando ellos ocurren o cuando son descubiertos.

M-7. *Medición de los Casos Fortuitos.* Cuando los casos fortuitos ocurren o son descubiertos, el valor de los activos es ajustado a su valor de recuperación y se registra una pérdida.

Principios que Determinan los Efectos Sobre los Activos, Pasivos, Patrimonio, Ingresos y Gastos de una Empresa

49. Los principios (E-1 al E-10) que resumen los efectos de selección y medida sobre los elementos básicos de la contabilidad financiera, están relacionados con los cambios en el activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos más bien que a tipos de acontecimientos. El primero de estos principios reconoce la interrelación de los efectos y los acontecimientos.

E-1. *Partida Doble.* Cada acontecimiento que se registra afecta por lo menos a dos partidas en los registros de la contabilidad financiera. El sistema de registro de la partida doble está basado en este principio.

En los siguientes principios, los cambios en activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos reconocidos de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, se detallan acompañados con algunas indicaciones del doble efecto. Los cambios reconocidos se derivan de los principios precedentes de selección de acontecimientos y asignación de cantidad de córdobas.

E-2. *Los Aumentos en Activos* provienen de: (1) intercambios en los cuales se adquieren activos; (2) aportes de activos a la empresa por sus dueños; (3) transferencias no recíprocas de activos a una empresa por personas ajenas a ella; (4) transferencias de costos a diferentes categorías de activos en la producción; y, ocasionalmente, (5) aumentos en el importe asignado a activos producidos. Los aumentos en activos muy raramente se suceden por acontecimientos externos diferentes de transferencias.

En los intercambios, los aumentos en activos pueden estar acompañados de disminuciones en otros activos (v.gr.: una compra al contado), de aumentos del pasivo (v.gr.: una compra al crédito), o del reconocimiento de ingresos (v.gr.: una venta al contado). En la producción, los costos pueden ser transferidos de una clasificación en el activo a otra sin que haya cambio en el total del activo. Si la producción aumenta al ser registrada (v.gr.: a la terminación de la producción de metales preciosos), el aumento es reconocido como ingreso o reducción de gastos. La participación en las utilidades cuyas acciones con derecho a voto son poseídas por inversionistas que tengan el poder de ejercer influencia significativa sobre la política financiera u operacional y posea el 50% o menos de dichas acciones y los aumentos en el precio de mercado de los valores en posesión de compañías de inversión, es un ejemplo del aumento de activos reconocido sobre la base de acontecimientos externos sin que haya habido una transferencia.

- E-3. *Las Disminuciones en los Activos* resultan de: (1) intercambios en los cuales se disponen de los activos; (2) retiros de activos de la empresa por sus propietarios; (3) transferencias no recíprocas de activos de la empresa a personas diferentes de los dueños; (4) ciertos acontecimientos externos, que no son transferencias, que reducen el precio de mercado o la utilización de los activos; (5) transferencias o distribuciones de costos a diferentes categorías de activos o a gastos de producción; y (6) casos fortuitos.

En los intercambios, las disminuciones de activos pueden estar acompañadas por aumentos en otros activos (v.gr.: una compra al contado o una venta al contado o al crédito), disminuciones en los pasivos (v.gr.: cancelación de una deuda), o aumento en los gastos. Un aumento en los gastos en un intercambio puede resultar si el activo adquirido es consumido casi inmediatamente o si los beneficios futuros de un gasto no puede ser determinado y, en consecuencia, es cargado a gastos de inmediato. La venta de productos resulta en una disminución del inventario y un aumento en los gastos.

- E-4. *Los Aumentos en los Pasivos* resultan de: (1) intercambios en los cuales se incurre en una deuda; (2) transferencias entre la empresa y sus dueños (declaración de dividendos); y (3) transferencias no recíprocas con personas diferentes de los dueños, en las cuales se incurre en una deuda.

En los intercambios, los aumentos en los pasivos pueden estar acompañados por disminuciones en otros pasivos (v.gr.: la emisión de un documento para garantizar una cuenta por pagar), aumentos en activos (v.gr.: una compra al crédito), o un gasto (v.gr.: sueldos incurridos pero no pagados).

- E-5. *Las Disminuciones en los Pasivos* resultan de: (1) intercambios en los cuales los pasivos se reducen; (2) transferencias entre la empresa y sus dueños (deudas convertidas en capital social); y (3) transferencias no recíprocas con personas diferentes de los dueños, en las cuales los pasivos se reducen (condonación de una deuda).

En los intercambios, las disminuciones en pasivos pueden estar acompañadas por aumentos en otros pasivos (v.gr.: la emisión de un documento por una cuenta por pagar), disminución en activos (v.gr.: el pago de una cuenta), o ingreso (v.gr.: bienes entregados o servicios prestados para satisfacer un anticipo recibido del cliente).

E-6. *Los Aumentos en el Patrimonio* resultan de: (1) la inversión de los dueños en la empresa; (2) el resultado neto de todos los ingresos y gastos reconocidos durante un período (utilidad neta); y (3) transferencias no recíprocas a una empresa de personas diferentes de los dueños (regalos y donaciones). El patrimonio también puede aumentar por ajustes de períodos anteriores.

E-7. *Las Disminuciones en el Patrimonio* resultan de: (1) transferencias de una empresa a sus dueños (dividendos, adquisición de acciones de capital); y (2) la pérdida neta de un período. El patrimonio también puede disminuirse por ajustes de períodos anteriores.

E-8. *El Ingreso* se origina principalmente por los intercambios. Ocasionalmente el ingreso resulta de la producción y raramente de transferencias no recíprocas y por acontecimientos externos que no sean transferencias.

El ingreso de los intercambios es usualmente acompañado por aumentos en el activo, pero puede estar acompañado por disminuciones en el pasivo (ingreso no devengado).

E-9. *Los Gastos* se originan por: (1) intercambios; (2) transferencias no recíprocas entre personas diferentes de los dueños; (3) acontecimientos externos que no involucren transferencias; (4) producción; y (5) casos fortuitos.

Los gastos que resultan de los intercambios son costos asociados directamente con los ingresos reconocidos cuando los activos son vendidos o los servicios son prestados (incluyendo el costo del producto o servicio; véase S-6A(1)). Los gastos que resultan de la producción son: (1) costos de producir los bienes o prestar servicios no incluidos en el costo de los bienes y servicios (v.gr.: carga fabril no absorbida); (2) gastos originados por la distribución sistemática y racional del costo de los activos a través de su vida útil (excluyendo los importes distribuidos al costo de producción de bienes y servicios; véase S-6A); (3) gastos reconocidos inmediatamente al adquirir bienes y servicios; y (4) el costo de los productos por los cuales se reconocen ingresos a la terminación de su producción o a medida que la obra progresa; (véase S-6D y S-6E).

E-10. *Efectos de la Contabilización de Activos que No son Recursos Ni Obligaciones.* La contabilización de estos activos y pasivos resultan en aumentos y disminuciones en activos y aumentos

y disminuciones en pasivos. Los efectos en el estado de utilidades usualmente se ven restringidos a aumentos y disminuciones de gastos.

PRINCIPIOS DE PRESENTACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

50. Los principios de presentación de los estados financieros orientan la comunicación de la información suministrada por el proceso de la contabilidad financiera. Se relacionan con los principios de selección y medición y con los principios fundamentales pero no surgen directamente de ellos. Los principios de presentación tienen relación más estrecha con los objetivos de la contabilidad financiera y de los estados financieros. Los objetivos generales que determinan el tipo de información a suministrar (por ejemplo, información fidedigna acerca de los recursos, las obligaciones y el progreso económico) y los objetivos cualitativos basados en las características que posee la información útil (como la comparabilidad, la integridad y la comprensibilidad) influyen directamente en el contenido de algunos de los principios de presentación. Las características básicas de la contabilidad financiera, especialmente la de entidad contable, cálculos aproximados y estados financieros fundamentalmente relacionados, también influyen en dichos principios.

Presentación Razonable de Conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

51. La norma cualitativa de *presentación razonable de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados* de la posición financiera y los resultados de las operaciones tiene especial importancia en la evaluación de la exposición de información financiera. Este criterio o norma orienta a quienes preparan estados financieros y es la pauta subjetiva con la cual los auditores independientes juzgan la calidad de la información financiera que se comunica. Los estados financieros "presentan razonablemente de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados" si cumplen las siguientes condiciones: (1) los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicables en esas circunstancias se han aplicado en la acumulación y procesamiento de la información financiera; (2) los cambios de un período a otro en los principios de contabilidad generalmente aceptados han sido debidamente revelados; (3) la información de los registros contables se halla debidamente reflejada y descrita en los estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados; y (4) se ha logrado un equilibrio apropiado entre las necesidades opuestas de revelar aspectos importantes de la posición financiera y los resultados de las operaciones de

acuerdo con conceptos convencionales, y de resumir los voluminosos datos originales en un número limitado de rubros de los estados financieros y de notas aclaratorias.

Exposición de los Principios de Presentación de los Estados Financieros

52. Los principios de presentación de los estados financieros guían la comunicación de la información financiera. Son convencionales y están sujetos a cambios, del mismo modo que los principios de selección y medición. Se exponen doce principios (R-1 a R-12) de presentación de los estados financieros, dos se amplían por medio de principios afines, varios están seguidos de explicaciones sobre sus características o aplicaciones.

53. R-1. *Estados financieros básicos.* Un balance de situación, un estado de utilidades, un estado de utilidades no distribuidas, un estado de cambios en la posición financiera, revelación de los cambios en otras cuentas del patrimonio, descripción de las políticas de contabilidad, y las notas respectivas, constituyen la presentación mínima que se requiere para presentar razonablemente la posición financiera y los resultados de las operaciones de una empresa de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Los estados financieros básicos se presentan generalmente por dos o más periodos para que sean más útiles. También se presentan a menudo resúmenes históricos. Puedo suministrarse otra información como suplemento de los estados financieros básicos, sin embargo, no se considera necesaria para lograr una presentación razonable de la posición financiera y los resultados de las operaciones de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

54. R-2. *Balance de situación completo.* El balance de situación o estado de posición financiera debe incluir y describir debidamente todos los activos, pasivos y partidas del patrimonio según se los define en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

55. R-3. *Estado de utilidades completo.* El estado de utilidades de un periodo debe incluir y describir debidamente todos los ingresos y los gastos según se los define en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En condiciones específicas y limitadas un estado de utilidades debe excluir ciertas partidas que representan ajustes de las utilidades netas de periodos anteriores.

56. R-4. *Estado de cambios en la posición financiera completo.* El estado de cambios en la posición financiera de un periodo debe incluir y describir apropiadamente todos los aspectos importantes de las actividades de financiación e inversión de la compañía.
57. R-5. *Periodo contable.* El periodo básico de tiempo cubierto por la presentación de estados financieros es de un año. Los estados financieros "intermedios" se presentan comúnmente por periodos menores de un año.
58. R-6. *Estados financieros consolidados.* Los estados financieros consolidados tienen más significado que los estados separados de las entidades legales componentes. Los estados consolidados son generalmente necesarios para para una presentación razonable de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, cuando una de las empresas integrantes de un grupo posee directa o indirectamente más del 50% de las acciones en circulación con derecho a voto de las otras empresas.

Los estados financieros consolidados presentan la posición financiera y los resultados de las operaciones de una compañía principal y sus subsidiarias esencialmente como si el grupo fuera una sola empresa compuesta de sucursales o divisiones. La entidad contable resultante es una unidad económica antes que legal, y se considera que sus estados financieros reflejan la realidad de las relaciones económicas combinadas en un grado que no es posible lograr por medio de la presentación separada de los estados financieros de las compañías que integran el grupo.

59. R-7. *Método de participación en el patrimonio social.* Las subsidiarias no consolidadas y las inversiones en compañías donde se posea el 50% o menos de las acciones con derecho a voto y el inversionista tiene el poder de ejercer influencia significativa sobre la política financiera u operacional de la empresa, deben presentarse bajo el método de participación en el patrimonio social.

Según el método de participación en el patrimonio social, los resultados de las operaciones de un período incluyen la parte proporcional correspondiente al inversionista, de la utilidad o pérdida neta informada por la emisora para ese período (con posterioridad a la adquisición en el período de compra). Esto tiene por efecto que la utilidad o pérdida neta del período y el patrimonio al cierre del mismo período son los mismos que si las compañías presentadas de acuerdo con el método de participación en el patrimonio social se hubieran consolidado. Bajo el método de participación en el patrimonio social, los dividendos recibidos se tratan como ajustes del monto de la inversión.

60. R-8. *Conversión de saldos en moneda extranjera.* La información financiera sobre las operaciones en el extranjero de empresas nacionales debe "convertirse" a la moneda local utilizando procedimientos convencionales de conversión que involucran a los tipos de cambio de esas monedas extranjeras.
61. R-9. *Clasificación y separación.* La revelación por separado de los componentes importantes de los estados financieros se presume que hace más útil a la información. Son ejemplos en el estado de utilidades, las ventas u otras fuentes de ingresos, el costo de las ventas, la depreciación, los gastos de venta, generales y administrativos, los gastos por intereses y el impuesto sobre la renta. En el balance de situación el efectivo, las cuentas por cobrar, los inventarios, la maquinaria y equipo, las cuentas por pagar y los distintos rubros del patrimonio.

El patrimonio de las sociedades anónimas se clasifica comúnmente en categorías que incluyen el valor nominal de las acciones, el capital adicional pagado y las utilidades no distribuidas. La utilidad neta o la pérdida neta, los ajustes de períodos anteriores, los dividendos y ciertas transferencias a otros rubros del patrimonio son algunos de los cambios que afectan a las utilidades no distribuidas.

- R-9A. *Capital de trabajo.* Se presume que la revelación de los componentes del capital de trabajo (activo circulante menos pasivo circulante) es útil en las empresas dedicadas a la fabricación y comercialización. El activo circulante y el pasivo circulante se diferencian de los otros activos y pasivos.

La revelación del capital de trabajo se logra normalmente clasificando por separado los activos y los pasivos circulantes. Los activos circulantes incluyen el efectivo y los otros activos que se espera razonablemente realizar en efectivo o vender o consumir durante el ciclo operativo normal del negocio o en un plazo de un año si el ciclo operativo es menor de un año. Los pasivos circulantes incluyen aquellos que se espera pagar con activos clasificados como circulantes en el mismo balance de situación o por la creación de otros pasivos circulantes, o aquellos que se espera pagar en un periodo relativamente corto de tiempo, por lo general un año.

R-9B. *Compensación.* Los activos y pasivos del balance de situación no deben ser compensados a menos que exista un derecho legal para compensarlos.

R-9C. *Otros ingresos y gastos.* Los otros ingresos y gastos provenientes de fuentes ajenas a las ventas de productos, mercaderías o servicios, deben separarse de los ingresos y los gastos de operación.

R-9D. *Partidas extraordinarias.* Las ganancias y pérdidas extraordinarias deben presentarse por separado con respecto a los otros ingresos y gastos que figuran en el estado de utilidades.

Las partidas extraordinarias son acontecimientos y transacciones que se distinguen por su naturaleza no habitual y por la poca frecuencia con que ocurren.

R-9E. *Utilidad neta.* La utilidad neta de una empresa, correspondiente a un periodo determinado debe exponerse por separado e identificarse claramente en el estado de utilidades.

La identificación del monto de la utilidad neta se considera necesaria para una presentación razonable de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

62. **R-10.** *Otras revelaciones.* Además de la información que proporcionan la separación y clasificación de datos, los estados financieros deben revelar toda la información adicional que sea necesaria para su presentación razonable de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. La descripción de las políticas de contabilidad y las notas necesarias para una revelación adecuada son parte integrante de los estados financieros.

Los estados financieros no pueden suministrar toda la información disponible acerca de una empresa. Son esencialmente resúmenes de un gran volumen de información detallada. Además, la información contenida en los estados se limita en gran parte a lo que puede comunicarse con una cantidad cuya descripción pueda hacerse en pocas palabras. Normalmente la información de este tipo necesita ser ampliada para prestar la mayor utilidad y tanto los estados financieros, la descripción de las políticas de contabilidad, como las notas que los acompañan son necesarios para una revelación adecuada. Comúnmente se añaden revelaciones adicionales a los cuatro tipos de revelación que se indican adelante y que se consideran necesarias, por ejemplo, las revelaciones de las operaciones construidas, y las transacciones no monetarias.

En general, la información que debe revelarse es la que puede influir en las conclusiones a que llegue un lector de los estados financieros razonablemente informado. Los principios de revelación implican la responsabilidad de presentar información de tal modo que su importancia sea claramente percibida por un lector razonablemente informado. No es satisfactorio que se dé un exceso de información detallada ni que haya un exceso de laconismo en ella ni un lenguaje que pueda ser una barrera para la comunicación. Los estados financieros deben informar al lector sobre asuntos que pueden afectar su interpretación de dichos estados y deben suministrarle información adicional que le facilite la comprensión y utilización de tales estados.

R-10A. *Revelación habitual o de rutina.* La información sobre las bases de medición de activos importantes, sobre gravámenes o restricciones a la utilización de los activos y restricciones sobre el patrimonio, sobre los pasivos y activos contingentes, compromisos de importancia a largo plazo no reconocidos en el texto principal de los estados, información sobre las descripciones del patrimonio y las deudas a largo plazo, y otras revelaciones, exigidas por las declaraciones del Comité de Principios de Contabilidad del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua.

R-10B. *Revelación de los cambios en los principios de contabilidad.* Es necesaria la revelación de

los cambios habidos en los principios y prácticas de contabilidad o en los métodos para su aplicación, así como su efecto financiero.

- R-10C. *Revelación de los hechos posteriores.* Es necesaria la revelación de los acontecimientos que afectan directamente a la empresa y se producen entre la fecha de los estados financieros o el cierre del periodo al que corresponden y la fecha de terminación de dichos estados, cuando el conocimiento de esos hechos puede afectar a la interpretación de los estados, aunque los estados tal como se presentan sean correctos.
- R-10D. *Revelación de las políticas de contabilidad.* La descripción de las políticas de contabilidad adoptadas por la entidad emisora, se deberá incluir como parte integrante de los estados financieros.
68. R-11. *Forma de presentación de los estados financieros.* Ninguna forma particular de presentación de los estados financieros se considera mejor que las demás para todos los fines. Se utilizan diversas formas que cumplan con los principios de presentación de los estados financieros.
- R-12. *Utilidad por acción.* La información de la utilidad por acción es más útil cuando va acompañada de la utilidad neta y de sus componentes, y debe revelarse en el estado de utilidades.

Los datos sobre la utilidad por acción deben revelar: (a) la utilidad antes de partidas extraordinarias; y (b) la utilidad neta. La información de la utilidad por acción debe tener en cuenta los cambios en la cantidad de acciones en circulación, los cambios eventuales y la posible dilución debida a conversiones potenciales de deudas convertibles, acciones preferentes, opciones o garantías.

—::—

El contenido de esta Declaración representa la opinión unánime de los miembros del Comité de Principios de Contabilidad del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua.

El Comité está autorizado por la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua para emitir pronunciamientos sobre principios de contabilidad.

Las Declaraciones del Comité de Principios de Contabilidad constituyen los principios de contabilidad generalmente aceptados en Nicaragua, sobre los temas a que se refieren las Declaraciones.

COMITE DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Julio Linares Barrios
Aníbal Arana Valladares
J. Antonio Gutiérrez Alfaro
Gilberto Paniagua Vanegas
Anthony F. Vick

JUNTA DIRECTIVA

1976 - 1977

René González Castillo, Presidente
Oswaldo Herrera Alegría, Secretario
Ricardo Díaz Palacios, Tesorero
Alejandro Dávila Torres, Fiscal
Aníbal Arana Valladares, 1er. Vocal
Oscar Robles Velásquez, 2do. Vocal
Juan López Zeledón, 3er. Vocal