



UNIVERSITAT  
POLITÈCNICA  
DE VALÈNCIA



**Facultad de Administración y Dirección de Empresas**

**Universidad Politécnica de Valencia**

# **ESTUDIO COMPARATIVO DE LA CONTABILIDAD EN BOLIVIA Y ESPAÑA**

**Máster en Dirección Financiera y Fiscal**

**Autor:** Israel Otalora Vera

**Tutor:** Dr. Sergio Mari Vidal

**Valencia – España**

## **RESUMEN**

El presente proyecto de investigación realiza un “Estudio comparativo de la contabilidad en Bolivia y España”. Su objetivo principal es realizar un análisis de la normativa contable boliviana, su historia, organismos emisores y deficiencias que presenta en cuanto a su aplicabilidad, de modo que podamos compararla con la española. Adicionalmente, se estudiará también la contabilidad actual aplicada en algunos países de Latinoamérica.

En primera instancia se describe la realidad actual en la que se encuentra Bolivia en cuanto a materia contable, haciendo énfasis en las 14 normas bolivianas emitidas por el CTNAC (Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad), sus principales deficiencias frente a las Normas Internacionales y una descripción de su aplicación, considerando que en ausencia de normativa contable se aplica parcialmente las Normas Internacionales de Contabilidad. Por otro lado, se ha estudiado el proceso de convergencia hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que ha llevado a cabo la CAUB (Colegio de Auditores y Contadores Públicos de Bolivia) en cooperación con el BID (Banco Interamericano de Desarrollo), proceso concluido el año 2013, pero actualmente no se encuentra en vigencia por problemas fiscales que conlleva su aplicación.

Se realiza una descripción de la contabilidad aplicada en países fronterizos a Bolivia, esto con la finalidad de situar a Bolivia en su contexto local y explicar que tan cercanas o diferentes son las realidades de los países latinoamericanos en materia contable, y describiendo sus procesos de convergencia hacia Normas Internacionales.

Por último, se realiza un análisis comparativo de la contabilidad en Bolivia y en España, considerando que España cuenta con un Plan General Contable (PGC) en vigencia, la cual ha alcanzado un nivel de convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea, mientras que Bolivia cuenta con 14 Normas Contables que datan del año 1979 y en ausencia de normativa se adopta parcialmente las normas internacionales. En este acápite se describe la realidad actual española y se identifican las principales diferencias con la contabilidad boliviana. Adicionalmente se ha realizado un análisis comparativo con Normas Internacionales.

Dentro de las conclusiones se responden a cada uno de los objetivos planteados en el presente proyecto, referentes a la normativa contable boliviana, española y la de algunos países latinoamericanos.

# INDICE GENERAL

## CAPÍTULO I ANTECEDENTES Y JUSTIFICACIÓN

<b>1.1.</b>	<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>1</b>
<b>1.2.</b>	<b>JUSTIFICACIÓN</b> .....	<b>2</b>
<b>1.3.</b>	<b>OBJETIVOS GENERALES Y ESPECIFICOS</b> .....	<b>3</b>
1.3.1.	Objetivo General.....	3
1.3.2.	Objetivos Específicos .....	3
<b>1.4.</b>	<b>METODOLOGIA DE ESTUDIO</b> .....	<b>4</b>
1.4.1.	Estudios Exploratorios.....	4
1.4.2.	Estudios Descriptivos .....	4
1.4.3.	Estudios Explicativos .....	4
<b>1.5.</b>	<b>FUENTES DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN</b> .....	<b>4</b>
1.5.1.	Fuentes Primarias .....	4
1.5.2.	Fuentes Secundarias .....	4
<b>1.6.</b>	<b>TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN</b> .....	<b>5</b>

## CAPÍTULO II MARCO TEÓRICO

<b>2.1.</b>	<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>6</b>
<b>2.2.</b>	<b>CONTABILIDAD</b> .....	<b>6</b>
2.2.1.	Definición de Contabilidad.....	6
2.2.2.	Objetivos de la Contabilidad .....	7
2.2.3.	Tipos de Contabilidad.....	8
2.2.3.1.	Contabilidad de acuerdo al sector de aplicación .....	8
2.2.3.2.	Contabilidad de acuerdo a la información.....	8
2.2.3.3.	Contabilidad de acuerdo a la actividad de la empresa.....	10
<b>2.3.</b>	<b>NORMAS DE CONTABILIDAD</b> .....	<b>11</b>
2.3.1.	Normas Internaciones NIC/NIIF .....	11
2.3.2.	Emisoras de Normas Internacionales .....	12
<b>2.4.</b>	<b>CONTABILIDAD EN ESPAÑA</b> .....	<b>13</b>

2.4.1.	Normas de Contabilidad en España.....	14
2.4.2.	Organismos Reguladores de la Contabilidad en España .....	15
<b>2.5.</b>	<b>ESTRUCTURA EMPRESARIAL CON UN ENFOQUE CONTABLE .</b>	<b>16</b>

## **CAPÍTULO III NORMATIVA CONTABLE EN BOLIVIA**

<b>3.1.</b>	<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>18</b>
<b>3.2.</b>	<b>NORMAS DE CONTABILIDAD BOLIVIANA .....</b>	<b>18</b>
<b>3.3.</b>	<b>ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DE LAS NIIF EN BOLIVIA.....</b>	<b>20</b>
<b>3.4.</b>	<b>ANÁLISIS COMPARATIVO DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN BOLIVIA Y LAS NIC .....</b>	<b>22</b>
3.4.1.	Presentación de Estados Financieros .....	22
3.4.1.1.	Tratamiento según las NIC 1 y NIC 7 .....	23
3.4.1.2.	Tratamiento según el Norma Boliviana NC 1 y NC 11.....	28
3.4.1.3.	Diferencias en el Tratamiento de las NIC 1, NIC 7 y las normas bolivianas NC 1 y NC 11.....	34
3.4.2.	Existencias.....	35
3.4.2.1.	Tratamiento según la NIC 2 .....	35
3.4.2.2.	Tratamiento según la norma boliviana NC 1.....	36
3.4.2.3.	Diferencias en el Tratamiento de la NIC 2 y la noma boliviana NC 1.....	38
3.4.3.	Inmovilizado Material .....	38
3.4.3.1.	Tratamiento según la NIC 16 .....	39
3.4.3.2.	Tratamiento según la norma boliviana NC 1 y NC 4 .....	41
3.4.3.3.	Diferencias en el Tratamiento de las NIC 16 y la norma boliviana NC 1.....	44
3.4.4.	Inmovilizado Inmaterial.....	45
3.4.4.1.	Tratamiento según la NIC 38 .....	45
3.4.4.2.	Tratamiento según la Norma boliviana NC 1 .....	47
3.4.4.3.	Diferencias en el Tratamiento de la NIC 38 y la norma boliviana NC 1 .....	49
3.4.5.	Ingresos Ordinarios.....	49
3.4.5.1.	Tratamiento según las NIC 18.....	49
3.4.5.2.	Tratamiento según la Norma boliviana NC 1 .....	50
3.4.5.3.	Diferencias en el Tratamiento de la NIC 18 y la norma boliviana NC 1 .....	50

3.4.6.	Tratamiento Contable de hechos Posteriores a la fecha de Balance.....	51
3.4.6.1.	Tratamiento según la NIC 10 .....	51
3.4.6.2.	Tratamiento según la Norma Boliviana NC 2 .....	52
3.4.6.3.	Diferencias en el Tratamiento de la NIC 10 y la norma boliviana NC 2 .....	53
3.4.7.	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias.....	53
3.4.7.1.	Tratamiento según la NIC 29 .....	53
3.4.7.2.	Tratamiento según la Norma Boliviana NC 3 .....	54
3.4.7.3.	Diferencias en el Tratamiento de la NIC 29 y la norma boliviana NC 3 .....	56
3.4.8.	Efectos de las Variaciones de tipos de cambios de la moneda extranjera.....	57
3.4.8.1.	Tratamiento según la NIC 21 .....	57
3.4.8.2.	Tratamiento según la Norma Boliviana NC 6 y NC 12.....	59
3.4.8.3.	Diferencias en el Tratamiento de la NIC 21 y las normas bolivianas NC 6 y NC 12 .....	61
3.4.9.	Inversiones en entidades asociadas.....	62
3.4.9.1.	Tratamiento según las NIC 28 .....	62
3.4.9.2.	Tratamiento según la Norma Boliviana NC 7 .....	63
3.4.9.3.	Diferencias en el Tratamiento de la NIC 28 y la normas boliviana NC 7.....	65
3.4.10.	Arrendamientos.....	65
3.4.10.1.	Tratamiento según las NIC 17 .....	66
3.4.10.2.	Tratamiento según la Norma Boliviana NC 10 .....	67
3.4.10.3.	Diferencias en el Tratamiento de la NIC 17 y la norma boliviana NC 10 .....	68
3.4.11.	Estados Financieros consolidados y Separados.....	69
3.4.11.1.	Tratamiento según las NIC 27 .....	69
3.4.11.2.	Tratamiento según la Norma Bolivia NC 8.....	70
3.4.11.3.	Diferencias en el Tratamiento de la NIC 27 y la norma boliviana NC 8 .....	73
3.4.12.	Políticas Contables, cambios de estimaciones contables y errores.....	73
3.4.12.1.	Tratamiento según las NIC 8.....	73
3.4.12.2.	Tratamiento según la norma boliviana NC 13 y NC 14 .....	75
3.4.12.3.	Diferencias en el Tratamiento de la NIC 8 y las normas bolivianas NC 13, NC 14 .....	77
3.4.13.	Ausencia de Normas contables en Bolivia .....	77

## **CAPÍTULO IV**

### **ÁNÁLISIS DE LA CONTABILIDAD EN LATINOAMERICA**

<b>4.1.</b>	<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>79</b>
<b>4.2.</b>	<b>LA CONTABILIDAD EN PAISES LATINOAMERICANOS.....</b>	<b>79</b>
4.5.1.	Contabilidad en Argentina.....	80
4.5.2.	Contabilidad en Perú .....	81
4.5.3.	Contabilidad en Brasil .....	82
4.5.4.	Contabilidad en Chile .....	83
4.5.5.	Contabilidad en Paraguay.....	84

## **CAPÍTULO V**

### **ÁNÁLISIS COMPARATIVO DE LA CONTABILIDAD EN BOLIVIA Y ESPAÑA**

<b>5.1.</b>	<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>86</b>
<b>5.2.</b>	<b>PRINCIPALES DIFERENCIAS DE LA NORMATIVA CONTABLE ESPAÑOLA Y BOLIVIANA .....</b>	<b>86</b>
5.2.1.	Presentación de Estados Financieros.....	86
5.2.2.	Principios de Contabilidad .....	89
5.2.3.	Criterios de Valoración.....	91
5.2.4.	Inmovilizado material.....	92
5.2.4.1.	Permutas .....	93
5.2.5.	Inversiones Inmobiliarias .....	94
5.2.6.	Inmovilizado Intangible.....	94
5.2.7.	Activos no corrientes mantenidos para la venta .....	94
5.2.8.	Arrendamientos .....	95
5.2.8.1.	Arrendamiento Financiero.....	95
5.2.8.2.	Arrendamiento Operativo .....	96
5.2.9.	Instrumentos Financieros.....	97
5.2.9.1.	Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas. . .....	98
5.2.10.	Existencias .....	99

5.2.11.	Moneda Extranjera .....	99
5.2.12.	Ingresos por venta y prestación de servicios .....	101
5.2.13.	Cambios en los criterios contables, errores, y estimaciones contables .....	101
5.2.14.	Hechos Posteriores al Cierre de Ejercicio .....	102
5.2.15.	Otras Normas Contables .....	103

## **CAPÍTULO VI CONCLUSIONES**

<b>6.1.</b>	<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>104</b>
	<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>106</b>
	<b>ANEXO 1 PLAN DE CUENTAS PARA UNA EMPRESA .....</b>	<b>109</b>

## INDICE DE CUADROS

<b>Cuadro 1</b> Diferencias y Similitudes de la NIC 1, NIC 7 y la NC 1, NC 11 .....	34
<b>Cuadro 2</b> Diferencias y Similitudes de la NIC 2 y la NC 1 .....	38
<b>Cuadro 3</b> Diferencias y Similitudes de la NIC 16, la NC 1 y NC 4.....	44
<b>Cuadro 4</b> Diferencias y Similitudes de la NIC 38 y la NC 1 .....	49
<b>Cuadro 5</b> Diferencias y Similitudes de la NIC 18 y la NC 1 .....	51
<b>Cuadro 6</b> Diferencias y Similitudes de la NIC 10 y la NC 2 .....	53
<b>Cuadro 7</b> Diferencias y Similitudes de la NIC 29 y la NC 3 .....	57
<b>Cuadro 8</b> Diferencias y Similitudes de la NIC 21, NC 6 y NC 12.....	61
<b>Cuadro 9</b> Diferencias y Similitudes de la NIC 28 y NC 7 .....	65
<b>Cuadro 10</b> Diferencias y Similitudes de la NIC 17 y NC 10 .....	69
<b>Cuadro 11</b> Diferencias y Similitudes de la NIC 27 y NC 8 .....	73
<b>Cuadro 12</b> Diferencias y Similitudes de la NIC 8, la NC 13 y NC 14.....	77
<b>Cuadro 13</b> Marco Normativo Contable en Argentina .....	81
<b>Cuadro 14</b> Clasificación de Plan de Cuentas .....	88

## INDICE DE FIGURAS

<b>Figura 1</b> Estructura de la Norma Contable Internacional.....	11
<b>Figura 2</b> Estructura IASB .....	12
<b>Figura 3</b> Entidades participantes en el Proceso de Convergencia .....	21



# CAPITULO I

## ANTECEDENTES Y JUSTIFICACIÓN

### 1.1. INTRODUCCIÓN

La contabilidad es una técnica de gran importancia para todas las empresas de mundo, provee información económica financiera, la cual debe reflejar fiel y transparente la realidad para la toma de decisiones. La globalización de las actividades económicas y la evolución del mundo empresarial condicionan la aplicación de normas para llevar a cabo el proceso contable, la cuales deben estar acordes a normas aplicadas internacionalmente.

En la actualidad es importante contar con información financiera adaptada a requerimientos internacionales, para mostrar estados financieros con información homogénea y comparable en los resultados de una empresa de uno y otro país. La tendencia de los últimos años ha sido que los países trabajen en procesos de adopción, adaptación o convergencia de sus normas locales hacia normas internacionales de contabilidad.

En Bolivia los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados constituyen en el marco normativo aplicada para procesar y emitir información contable. Estas normas contables no convergen con la normativa internacional que aplican muchos países, sin embargo, se utiliza de manera improvisada las Normas Internacionales de Contabilidad, solo en aquellos casos que no exista norma local desde el año 1994.

Por otro lado, con la aprobación del reglamento europeo para la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), España ha adaptado las normas internacionales en su Plan General de Contabilidad.

La finalidad del presente trabajo de investigación es analizar las normas de contabilidad aplicadas en Bolivia, lo cual permitirá compararlas con las normas españolas. Adicionalmente se estudiará la contabilidad aplicada en algunos países latinoamericanos. Todo ello permitirá tener una visión general de las diferencias o similitudes de las normas contables aplicadas en estos países.

## 1.2. JUSTIFICACIÓN

En los últimos años la globalización ha generado la internacionalización de las empresas en diversos mercados del mundo, por ello la información financiera ha tenido que adaptarse a los cambios, con la finalidad de mostrar información homogénea que permita su fácil comparación e interpretación; que además implica facilitar la captación de inversores de cualquier parte del mundo.

Este proceso de homogenización de la información financiera comenzó el año 2002 en gran parte del mundo, donde se viene realizando una transición hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), para ello se formalizó el acuerdo de convergencia denominado *Convenio Norwalk* entre las normas Americanas (USGAAP) y las NIIF's, cuyo objetivo es el de eliminar las diferencias significativas entre los planteamientos derivados de la emisión de la normativa contable emitida tanto por el IASB (International Accounting Board) organismo emisor de las NIIF como por el FASB (Financial Accounting Board) organismo emisor de normas contables en Estados Unidos.

Bolivia ha llevado a cabo el proceso de convergencia vía adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), esto en concordancia con la tendencia mundial y empresarial. Este proceso se inició el año 2007 en el marco del Convenio de Cooperación Técnica suscrito entre el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y el Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia (CAUB), mismo que ejecutó el *“Proyecto ATN/MT-10078-BO, Convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría”*, a través del Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC) que es el ente técnico dependiente del CAUB, encargado de elaborar y emitir pronunciamientos técnicos de la profesión<sup>1</sup>.

Bolivia actualmente cuenta con 14 Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas y de carácter supletorio o complementario se aplica las Normas Internacionales de Contabilidad para su aplicación únicamente en ausencia de pronunciamientos técnicos locales. La aplicación de las Normas Internacionales en Bolivia se ha realizado de manera improvisada, aplicada únicamente para aquellos casos en los que no se cuente con pronunciamientos técnicos contables propios de Bolivia, esto traer problemas en la exposición de la información financiera, generando información no fiable y poco

---

<sup>1</sup> Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia. (2018). Compendio de Normas de Contabilidad y Auditoría, Industria Gráfica Sarita Ediciones, Página 3

transparente. La convergencia vía adopción de Normas de Información Financiera (NIIF) es una forma de estandarizar y transparentar el proceso contable, sin embargo, surgen otro tipo de problemas con su aplicación, ya que supone una modificación de la normativa impositiva y además muchas empresas ven afectados sus rendimientos.

Debido a lo expuesto anteriormente se ve la necesidad de analizar la normativa contable aplicada actualmente en Bolivia, los problemas que surge como consecuencia de una escasa contabilidad y los problemas que pueden surgir al converger hacia las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Por otro lado, es conveniente realizar un análisis comparativo con la normativa española, ya que cuenta con conocimientos técnicos contables más desarrollados reflejados en el Plan General Contable (PGC 2007), acorde a la normativa internacional adoptada por la Unión Europea.

### **1.3. OBJETIVOS GENERALES Y ESPECIFICOS**

#### **1.3.1. Objetivo General**

Analizar la normativa contable en Bolivia identificando sus deficiencias en cuanto a su aplicación, de modo que se pueda realizar una comparación con contabilidad española. Adicionalmente analizar la contabilidad en algunos países latinoamericanos.

#### **1.3.2. Objetivos Específicos**

- Analizar la normativa contable boliviana, identificando deficiencias en su aplicación y los organismos emisores.
- Realizar un análisis comparativo de las 14 Normas de Contabilidad emitidas por el Consejo Técnico de Contabilidad y Auditoría en Bolivia con las Normas Internacionales de Contabilidad.
- Realizar un análisis comparativo de las 14 Normas de Contabilidad emitidas por el Consejo Técnico de Contabilidad y Auditoría en Bolivia con el Plan General de Contabilidad 2007 en España.
- Analizar el proceso de convergencia vía adopción a Normas Internacionales de Información Financiera en Bolivia, España y algunos países de Latinoamérica.
- Describir la contabilidad aplicada en países de Latinoamérica y España.

## **1.4. METODOLOGIA DE ESTUDIO**

El presente estudio de investigación involucra estudios exploratorios, descriptivos y explicativos.

### **1.4.1. Estudios Exploratorios**

Los estudios exploratorios permitirán conocer los antecedentes con relación al marco normativo contable aplicado en Bolivia, los organismos emisores y los procesos contables llevados a cabo. De la misma forma nos permitirán conocer todo lo referente a los antecedentes contables en España y algunos países de Latinoamérica.

### **1.4.2. Estudios Descriptivos**

Permitirán identificar y comparar las características y contenido de las normas contables a estudiar en el presente trabajo de investigación. Analizando las Normas Internacionales, Principios Contables Generalmente Aceptados en Bolivia, el Plan General de Contable español y una descripción de la contabilidad en algunos países de Latinoamérica.

### **1.4.3. Estudios Explicativos**

Están dirigidos a poder entender las principales dificultades y consecuencias, resultado de la aplicación de las normas de contabilidad aplicada en Bolivia y el proceso de convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera. Así mismo nos permitirá entender acerca de las normas contables establecidas en el Plan General Contable Español y las NIIF's.

## **1.5. FUENTES DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN**

Las fuentes de recolección de información utilizadas para el presente estudio de investigación son fuentes primarias y fuentes secundarias.

### **1.5.1. Fuentes Primarias**

Consiste en información obtenida directamente a través de informes, documentos, proyectos de profesionales en el campo contable como los auditores, gerentes y entidades que regulan las normas contables a nivel nacional e internacional.

### **1.5.2. Fuentes Secundarias**

Consiste en la recopilación de información de libros, documentos, normas contables, páginas de internet y otros.

## **1.6. TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN**

La técnica de investigación utilizada para la realización del presente trabajo de investigación será de carácter cualitativo, realizando un análisis documental de información secundaria de documentos referentes a normativa contable a nivel local e internacional, para su posterior interpretación.

Esto nos permitirá comprender la normativa contable aplicada internacionalmente en distintas partes del mundo, los procesos de convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera que viene llevándose con la finalidad de unificar la información y las normas locales emitidas en países como Bolivia, España para su aplicación.

# **CAPITULO II**

## **MARCO TEÓRICO**

### **2.1. INTRODUCCIÓN**

El proceso contable suministra información financiera, elaborada de acuerdo a Normas Contables propias de un país y las Normas emitidas por organismos internacionales que regulan la normativa contable en el mundo. La información financiera contribuye a la toma de decisiones y a gestionar de mejor forma los recursos de una organización, por esta razón es importante contar con un marco normativo claro, completo y acorde a estándares internacionales.

Bolivia y en gran parte de Latinoamérica se ha llevado a cabo el proceso de convergencia vía adopción de Normas Internacionales de Información Financiera, con el objetivo de unificar su normativa contable a estándares internacionales. Sin embargo, Bolivia hasta la actualidad no ha hecho oficial su convergencia a Normas Internacionales.

Por otro lado, España ha llevado a cabo el proceso de convergencia contable para su armonización internacional en base a la normativa de la Unión Europea. Como resultado de proceso se cuenta actualmente con dos Planes Generales de Contabilidad, uno normal y otro para empresas pequeñas (PYMES). Como un aspecto común en todos los países de la Unión Europea, podemos mencionar que todas las entidades cotizadas en bolsas europeas aplican las NIIF en cumplimiento con reglamento del Parlamento Europeo.

En el presente capítulo definiremos todos los conceptos referentes a normas de contabilidad y los organismos emisores.

### **2.2. CONTABILIDAD**

#### **2.2.1. Definición de Contabilidad**

“La Contabilidad es un Sistema de Información, que está basado en un conjunto de Principios, normas y Procedimientos técnicos que permiten registrar en forma ordenada, completa y detallada de los hechos económicos y financieros de la Gestión empresarial, con el fin de emitir los Estados Financieros: para luego analizar e interpretar la situación Económica y Financiera de la Empresa, la que permitirá tomar decisiones oportunas a los usuarios internos y externos.” (Funes, 2015).

“La Contabilidad parte integrante del sistema de información del Ente, es la técnica de procesamiento de datos que permite obtener información sobre la composición y evolución del patrimonio de dicho Ente, los bienes de propiedad de terceros en poder del mismo y ciertas contingencias. Dicha Información debería ser de utilidad para facilitar las decisiones de los administradores del Ente y de los terceros que interactúan con él, así como para permitir una eficaz vigilancia sobre los recursos y obligaciones del Ente” (Fowler, 2006).

En las empresas existen diversos puestos en los que trabajan personas que se dedican a la contabilidad. Si se trata de una empresa pequeña, la persona responsable de la contabilidad es el contable. En empresas de mayor dimensión hay también un controller, que es el responsable de suministrar información a la Dirección y controlar los costes, presupuestos e indicadores. También puede existir el cargo de auditor interno, que es la persona que revisa si se cumplen las normas previstas y salvaguarda los bienes de la empresa. (Amat, O. 2012:9)

Además, las empresas medianas y grandes están obligadas a auditar sus cuentas. La auditoría de cuentas consiste en la revisión de éstas para comprobar que cumplen la normativa. Esta función es desarrollada por unos profesionales habilitados a tal fin, los auditores externos. (Amat, O. 2012:9)

### **2.2.2. Objetivos de la Contabilidad**

Los objetivos de la contabilidad es obtener información sobre el movimiento económico financiero de la empresa como: (Sandoval, R, M. 2015:18).

- Servir como herramienta que permita conocer la situación económica – financiera “real” de una empresa, con la finalidad de permitir a los Inversionistas o directores a tomar las decisiones más adecuadas para la misma.
- Servir como medio para conocer y evaluar posibles riesgos de inversión.
- Reflejar frente a terceros la estructura económica – financiera.

La contabilidad permite contar con información financiera para los usuarios internos y externos de las organizaciones las cuales son:

a) **Usuarios Internos**

- Dueños y Socios
- Directores y Administradores
- Empleados y Sindicados

b) **Usuarios Externos**

- Nuevos inversionistas
- Entidades Financieras
- Proveedores y Acreedores
- Gobiernos
- Público en General

### **2.2.3. Tipos de Contabilidad**

Se conoce como contabilidad al conjunto de técnicas y procesos con los que se realizan conteos, mediciones y evaluaciones del estado financiero y patrimonial de cualquier entidad pública y privada. Los diferentes tipos de contabilidad que se han desarrollado, permiten la categorización de las operaciones financieras que cualquier ente económico lleva a cabo, contribuyendo al control y registro de las mismas. (Riquelme, M. 2018)

#### **2.2.3.1. Contabilidad de acuerdo al sector de aplicación**

- **Contabilidad pública.** Se encarga de controlar y llevar registro de las operaciones económicas que se realizan las instituciones del estado y las empresas estatales de carácter público. Esta contabilidad procura la solidez financiera de un país, en búsqueda de que sus recursos sean utilizados de la mejor manera, evitando el derroche y los desfalcos al estado. (Riquelme, M. 2018)
- **Contabilidad privada.** Se lleva a cabo en las fábricas, comercios o cualquier otra institución privada con carácter económico, es decir, empresas que se encuentran en manos de particulares. (Riquelme, M. 2018)

#### **2.2.3.2. Contabilidad de acuerdo a la información**

- **Contabilidad financiera.** Recolecta y transmite información del estado financiero de determinada empresa. Presenta estados contables a terceros, como los dueños, accionistas, gerentes, socios, inversionistas, organismos públicos y al público en general. (Riquelme, M. 2018)



Se utiliza para obtener de forma estructurada y sistemática información cuantitativa expresada en unidades monetarias. Muestra el panorama a grandes rasgos de la situación financiera de la empresa, por medio de los balances de situación y de pérdidas y ganancias. (Riquelme, M. 2018)

En general la contabilidad financiera ofrece a personas ajenas a la empresa a datos como: liquidez, solvencia, ciclo de caja, rentabilidad económica, rentabilidad financiera y apalancamiento. (Riquelme, M. 2018)

- **Contabilidad administrativa.** Sirve para evaluar, identificar y proporcionar información sobre la actividad económica de una entidad jurídica. Se centra en los aspectos internos de la empresa y la información recopilada no debería salir de la misma. (Riquelme, M. 2018)

Los informes de esta contabilidad son utilizados por la gerencia y los propietarios para evaluar los resultados obtenidos, de tal modo que se pueda comparar el pasado, el presente y el futuro. Permitiéndoles juzgar la efectividad de las políticas y estrategias en el cumplimiento de las metas y objetivos. (Riquelme, M. 2018)

Recopila la información sobre las operaciones, gastos e ingresos, que permitirá conocer la rentabilidad general y por departamentos de la empresa. (Riquelme, M. 2018)

- **Contabilidad fiscal.** Se encarga del registro y la elaboración de informes relacionados con las declaraciones y pagos de impuestos.

Se basa en leyes específicas, que definen el modo de llevar la contabilidad fiscal, según los criterios instaurados por la legislación del país. Se hacen registros e informes de los movimientos económicos de la empresa (ingresos, egresos, inversiones, deducibles) para ser demostrados ante la autoridad fiscal y determinar la cuantía de los impuestos a pagar al fisco. (Riquelme, M. 2018)

- **Contabilidad de costos.** Es necesaria y utilizada por empresas industriales, que requieren la determinación de los costos unitarios en la producción para fijar el precio de venta.

Esta contabilidad clasifica, contabiliza, distribuye, los costos corrientes y en perspectiva involucrados en el proceso productivo y desempeño de la empresa. En general informes presentados sirven para: Medir la utilidad y evaluar el

inventario, Fundamentar la planeación y la toma de decisiones y llevar el control administrativo de las operaciones y actividades de la empresa, determinando un punto de equilibrio entre las ganancias obtenidas y las pérdidas.

Aplica diversas técnicas para vigilar y controlar los costos por lo que dentro de los tipos de contabilidad se establece como el más adecuado a las preocupaciones de las empresas fabricantes de productos y servicios. (Riquelme, M. 2018)

### **2.2.3.3. Contabilidad de acuerdo a la actividad de la empresa**

La contabilidad establecida en las actividades desarrolladas por la empresa, une la contabilidad administrativa y la contabilidad de costos. Ya que se ocupa de clasificar y operar las cuentas de las actividades desempeñadas con el objetivo de mejorar la productividad de la empresa.

- **Contabilidad industrial.** Es aquella contabilidad destinada a la realización de conteo, registro y estimación de los costos de producción, ingresos, egresos, desempeño y producción de la empresa. Es ideal para controlar contablemente aquellas industrias que se dedican a la transformación de la materia prima en productos terminados. (Riquelme, M. 2018)
- **Contabilidad comercial.** Se dedica al control de aquellas empresas cuya actividad principal consta de la compra y venta de algún producto o mercancía específica, bien sea al menudeo o mayoreo.

Es la contabilidad se encargada del reconocimiento de los procesos económicos de las empresas del ramo comercial, lleva el registro de los negocios, ingresos, egresos, inversiones y demás operaciones económicas y financieros que realiza un comercio por periodos de tiempo establecido. (Riquelme, M. 2018)

- **Contabilidad de servicios.** Se dedica al controla de aquellas empresas que dedicadas a prestar algún tipo de servicio útil a la sociedad. Está enfocada a efectuar evaluaciones financieras dentro de la empresa que presta uno o varios servicios, como, por ejemplo: empresas del ramo hotelero, empresas que prestan servicios financieros, (bancos, casas de cambio y casas financieras), empresas que prestan servicios médicos (clínicas, hospitales, centros de rehabilitación), empresas que prestan servicios educativos (colegios, guarderías, universidades). La misma es aplicable a todos los tipos de organizaciones o industrias de servicios, definidas o concebidas de distintas formas. (Riquelme, M. 2018)

## 2.3. NORMAS DE CONTABILIDAD

### 2.3.1. Normas Internacionales NIC/NIIF

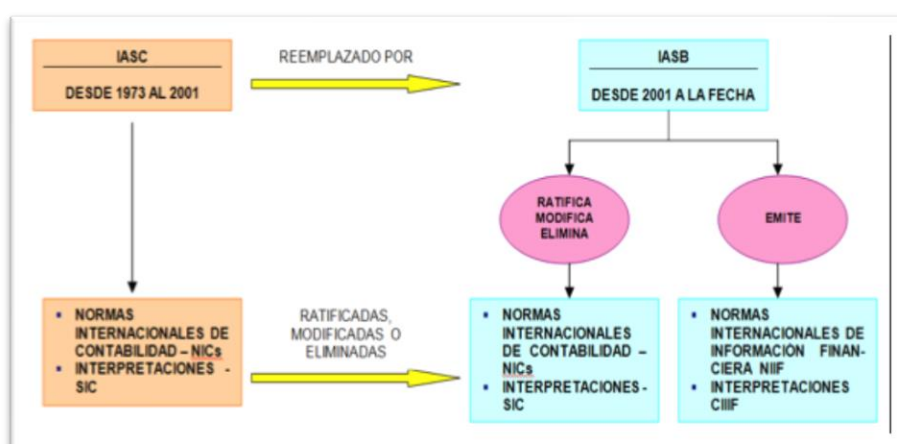
Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), son un conjunto de normas que reglamentan la información que debe presentarse en los estados financieros de las empresas, así como la forma como esa información debe registrarse para su análisis. En junio 29 de 1973 nació en Londres la IASC (International Accounting Standard Comité), donde se redactan las normas internacionales de contabilidad. (Burgos H., 2018, p 65)

Las NIC se han venido adaptando fácilmente a las necesidades de cada país sin interferir en los procedimientos utilizados por cada Estado. Las NIC cambiaron su denominación por International Financial Reporting Standard (IFRS), que son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), son emitidas por el International Accounting Standard Boards (IASB), basan su utilidad en la presentación de información consolidada en los estados financieros. (Burgos H., 2018, p 65)

Como se ha explicado en apartados anteriores, en Bolivia y el mundo se ha presentado una serie de procesos acerca de la necesidad de adoptar estándares internacionales en materia contable acordes a las transacciones de los mercados locales e internacionales, mejorando la transparencia, disponibilidad y comparabilidad de la información financiera. (Burgos H., 2018, p 65)

La figura 1 muestra la estructura actual de la Norma Contable Internacional:

**Figura 1 Estructura de la Norma Contable Internacional**



Fuente: Moncada, 2010

### 2.3.2. Emisoras de Normas Internacionales

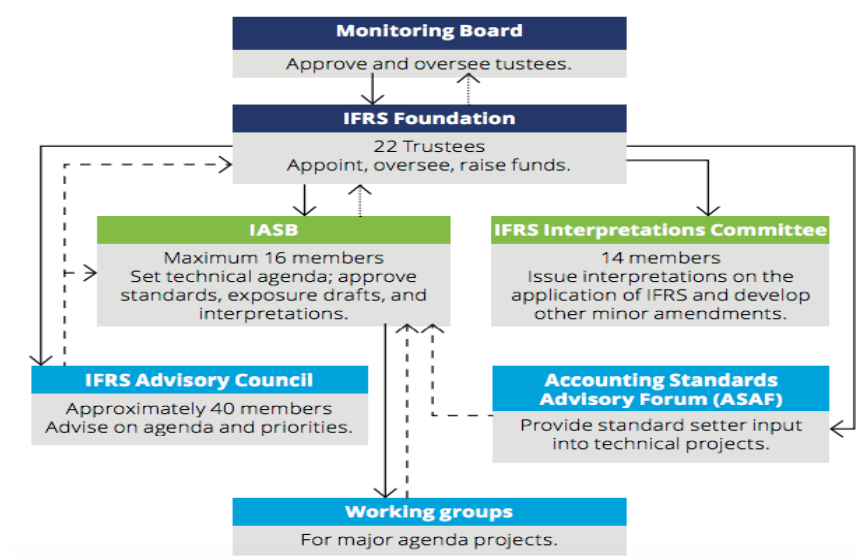
Existen organismos reconocidos mundialmente que son encargadas de emitir y regular normas internacionales contables y de auditoría las cuales son:

- **International Accounting Standards Committee (IASC).** Fue creado en Londres en 1973, y nace del acuerdo de representantes de profesionales contables de varios países como Alemania, Australia, Estados Unidos, Francia, Holanda, Irlanda, Japón, México y Reino Unido. El objetivo es la formulación de normas contables que sean aceptadas y aplicadas con generalidad en distintos países con la finalidad de armonizar la información financiera.<sup>2</sup>
- **International Accounting Standards Board (IASB).** La International Accounting Standards Board (IASB) es un organismo que se encarga de desarrollar y aprobar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). (Actualícese. 2014)

La IASB se creó en el año 2001 para sustituir al International Accounting Standards Committee (IASC), a partir de ese momento adopta las NIC y continúa con la emisión de las NIIF. (Actualícese. 2014)

La figura 2 muestra la estructura de la IASB

**Figura 2 Estructura IASB**



Fuente: Deloitte. (2016).

<sup>2</sup> <http://www.nicniif.org/home/iasb/que-es-el-iasb.html>

- **International Federation of Accountants (IFAC).** La Federación Internacional de Contadores (IFAC) es la organización mundial, fundada en 1977, la misión de la IFAC es “contribuir a la elaboración de normas, directrices y facilitar la adopción y aplicación de normas, además de contribuir al desarrollo de organizaciones profesionales de contabilidad, empresas de contabilidad, prácticas calidad y promover el valor de los contadores”. (UpdEscuela de Auditoria, 2018)
- **Financial Accounting Standards Board (FASB).** El Financial Accounting Standards Board (FASB) organismo emisor de la normas y principios contables americanos (US GAAP). Dichas normas están avaladas por la Comisión de Valores y Cambios (SEC) y por el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA). (Yubero, 2018)

El FASB es una organización que emite guías para el tratamiento de la información financiera. Estas guías son esenciales para el usuario de la información, ya que toma decisiones referentes a las inversiones, y dicha información debe ser creíble. (Yubero, 2018)

#### **2.4. CONTABILIDAD EN ESPAÑA**

La adhesión de España a la Unión Europea ha generado un cambio radical en temas Económicos, ya que obligó a España a armonizar su legislación mercantil de tal forma que pueda adaptarse a lo dispuesto por la Unión Europea.

Con la creación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en 1989 se procedió a la adaptación de la legislación mercantil española a las directivas de la UE, para regular los aspectos relacionados con la información contable y las cuentas anuales. La nueva legislación mercantil quedó compuesta por la ley de sociedades anónimas, el Plan General de Contabilidad, las Normas para formulación de las cuentas anuales consolidadas, ley de sociedades de responsabilidad limitada y el Reglamento del Registro Mercantil. Las principales modificaciones fueron introducir como objetivo la imagen fiel de patrimonio, situación financiera y resultados de la empresa. (Rodríguez, Gracia y San Juan, 2014)

Las normas contables españolas están contenidas en el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por primera vez el 22 de febrero de 1973 el cual era de aplicación voluntaria, posteriormente el 20 de diciembre de 1990 se aprueba una nueva versión del PGC vigente hasta 31 de diciembre del 2007 cuando fue sustituido por el actual PGC.

El objeto del PGC 2007 ha sido la adaptación de la normativa contable a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que fueron adoptadas por la Unión Europea desde el año 2002, debido a los efectos de la globalización que obliga a contar con información transparente, fiable y comparable que permita a las empresas acceder a los mercados financieros de todo el mundo. Actualmente la normativa contable española está basada en el concepto de imagen fiel y separa los ámbitos contable y fiscal, así la normativa contable española se regula por el código de comercio, Plan General de Contabilidad 2007, Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

#### **2.4.1. Normas de Contabilidad en España**

El Plan General de Contabilidad aprobada en 2007 es de aplicación obligatoria en España, en él se desarrollan los principios contables y los criterios de registro y valoración de las transacciones y elementos patrimoniales de la empresa. BOE. (2007).

El PGC 2007 consta de 23 normas de registro y valoración:

- Desarrollo del Marco Conceptual de la Contabilidad.
- Inmovilizado material.
- Normas particulares sobre inmovilizado material.
- Inversiones inmobiliarias.
- Inmovilizado intangible.
- Normas particulares sobre el inmovilizado intangible.
- Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta.
- Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar.
- Instrumentos financieros.
- Existencias.
- Moneda extranjera.
- Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros Impuestos indirectos.
- Impuestos sobre beneficios.
- Ingresos por ventas y prestación de servicios.

- Provisiones y contingencias.
- Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal.
- Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.
- Subvenciones, donaciones y legados recibidos.
- Combinaciones de negocios.
- Negocios conjuntos.
- Operaciones entre empresas del grupo.
- Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.
- Hechos posteriores al cierre del ejercicio.

#### **2.4.2. Organismos Reguladores de la Contabilidad en España**

Los organismos que tienen la capacidad de promulgar leyes, normativas o reglamentos se los describe a continuación:

- **Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).** Es un organismo autónomo, dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, tiene competencias relacionadas con la realización de trabajos técnicos y propuesta del PGC adaptado a las directivas de la UE y a las leyes en que se regulen estas materias. Es, por tanto, uno de los organismos reguladores de la contabilidad en España con capacidad para emitir normas contables. (Doadrio, L., Alvarado, M. y Carrera, N. 2015)
- **Otros reguladores contables.** Además del ICAC, otros 3 organismos reguladores tienen competencias en materia contable y capacidad para la emisión de normas contables: la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV), con influencia sobre las empresas cotizadas e instituciones relacionadas con actividades de inversión; el Banco de España, que tiene capacidad de establecer normativa contable para las instituciones financieras, y la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones (DGSFP), con competencias relativas a la supervisión de las entidades aseguradoras. Por último, en cuanto a la contabilidad en el ámbito del sector público, incluimos como cuarto regulador a la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE). (Doadrio, L., Alvarado, M. y Carrera, N. 2015)

- **Poder Ejecutivo.** Este grupo está formado por el Gobierno y, en particular, el Ministerio de Economía y Hacienda. La influencia del poder ejecutivo puede producirse vía el ICAC o a través de otros organismos vinculados que de manera indirecta participan en el proceso como la Dirección General de Tributos (DGT), dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda (fiscalistas), y la Comisión General de Codificación (CGC), un órgano superior colegiado de asesoramiento en la preparación de las tareas prelegislativas y vinculado al Ministerio de Justicia (mercantilistas). (Doadrio, L., Alvarado, M. y Carrera, N. 2015)
- **Instituciones de la UE.** Existe influencia de instituciones europeas en la emisión y regulación de norma contables española, tal es el caso de la Comisión Europea (CE). (Doadrio, L., Alvarado, M. y Carrera, N. 2015)

## **2.5. ESTRUCTURA EMPRESARIAL CON UN ENFOQUE CONTABLE**

Las empresas son organizaciones que se dedican a una determinada actividad económica o comercial, agrupa un conjunto de personas, bienes materiales y financieros cuya finalidad es producir o prestar algún servicio que cubra una necesidad y genere beneficios de esa actividad. Las empresas tienen una estructura interna de elementos, que se encarga de trazar el rumbo de la empresa a partir de la formulación de objetivos y su respectiva planificación de acción para llevarlos a cabo.

En un determinado país pueden existir un sin fin de empresas de distintos tamaños dedicadas a innumerables actividades, esta variedad de empresas determina la estructura económica empresarial de un país, a partir de los cuales se establecen diversos mecanismos de regulación económica financiera. Es importante estudiar la estructura empresarial de un país, referida a la clasificación que tienen las empresas de acuerdo a su tamaño, mismas que pueden ser micro, pequeñas, medianas y grandes empresas, con la finalidad de analizar necesidades y dificultades a la hora de aplicar normativas que regulen su actividad económica, en este caso nos dedicaremos a estudiar los problemas referentes a normas contables.



En Bolivia actualmente existen 296.791 empresas legalmente establecidas según datos de Fundaempresa<sup>3</sup>, de los cuales el 90% son Micro y Pequeñas empresas<sup>4</sup> teniendo un total de 267.111 empresas. La estructura empresarial en España es similar, según datos del Ministerio de Empleo y seguridad Social en 2018 se tiene un total de 1.312.263 empresas<sup>5</sup>, sin tener en cuenta las autónomas; de los cuales el 97% son Micro y Pequeñas empresas es decir un total de 1.284.374 empresas.

Los países han desarrollado sus propios criterios de clasificación de empresas, para un amplio rango de propósitos entre los cuales el establecimiento de obligación de la presentación de Información Financiera diferenciadas según el tamaño de las empresas. Por otro lado, es importante tomar en cuenta la estructura empresarial de un país para el análisis de las normas contables, ya que son las empresas quienes registran y generan información contable. A lo largo del presente trabajo de investigación analizaremos las normas contables que aplican las empresas, y si estas están acordes a su realidad financiera.

---

<sup>3</sup> Fundaempresa. (2018). Estadísticas de Registro de Comercio en Bolivia. Recuperado de [http://www.fundaempresa.org.bo/docs/content/enero\\_1083.pdf](http://www.fundaempresa.org.bo/docs/content/enero_1083.pdf)

<sup>4</sup> Opinión. (2017). Microempresa representan el 90% del total de empresas. Recuperado de [http://www.opinion.com.bo/opinion/informe\\_especial/2017/0219/suplementos.php?id=11052](http://www.opinion.com.bo/opinion/informe_especial/2017/0219/suplementos.php?id=11052)

<sup>5</sup> Ministerio de Empleo y Seguridad Social. (2018). Cifras PyME. Recuperado de <http://www.ipyme.org/es-ES/ApWeb/EstadisticasPYME/Documents/CifrasPYME-enero2018.pdf>

# **CAPITULO III**

## **NORMATIVA CONTABLE EN BOLIVIA**

### **3.1. INTRODUCCIÓN**

Las normas de contabilidad son un conjunto de reglas generales que sirven de guía para el registro, elaboración y presentación de información financiera. Es importante y necesario contar con información financiera que refleje la imagen fiel de las empresas, ya que es la base para la toma de decisiones.

Como se ha mencionado en apartados anteriores, las normas de contabilidad en Bolivia están contenidas en los Principios Contables Generalmente Aceptados (PCGA) emitidas por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC). Adicionalmente aplica las Normas Internacionales de Contabilidad, únicamente en ausencia de cualquier normativa contenida en los PCGA.

En el presente capítulo se estudiará la normativa contable boliviana, emitida por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC) y los organismos encargados de emitir y controlar el cumplimiento de las normas contables.

### **3.2. NORMAS DE CONTABILIDAD BOLIVIANA**

Las Normas de Contabilidad vigentes en Bolivia están emitidas por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC), que es el ente técnico dependiente del Comité Ejecutivo del Colegio de Auditores de Bolivia (CAUB). Bolivia cuenta con 14 Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas para preparar sus estados financieros, adoptando además las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), para aquellos casos en los que no exista pronunciamientos técnicos propios, hasta el momento en el cual se defina la adopción íntegra de las NIIF's. (Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia, 2018, p.13)

Como se había mencionado anteriormente, el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC) ha emitido 14 Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Bolivia, por el cual todas las organizaciones que realizan actividades económicas en Bolivia deben ser elaboradas de acuerdo con estas normas que se describe a continuación: (Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia, 2018, p.13)

- Norma de Contabilidad N.º 1. Principios de Contabilidad generalmente aceptados.
- Norma de Contabilidad N.º 2. Tratamiento contable de los hechos posteriores al cierre del ejercicio.
- Norma de Contabilidad N.º 3. Estados Financieros a Moneda Constante
- Norma de Contabilidad N.º 4. Revalorización técnica de activos fijos.
- Norma de Contabilidad N.º 5. Principios de Contabilidad para la industria minera.
- Norma de Contabilidad N.º 6. Tratamiento contable de las diferencias de cambio.
- Norma de Contabilidad N.º 7. Valuación de inversiones permitidas.
- Norma de Contabilidad N.º 8. Consolidación de Estados Financieros.
- Norma de Contabilidad N.º 9. Normas de Contabilidad para la industria petrolera.
- Norma de Contabilidad N.º 10. Tratamiento contable de los arrendamientos.
- Norma de Contabilidad N.º 11. Información esencial requerida para una adecuada exposición de los Estados Financieros.
- Norma de Contabilidad N.º 12. Tratamiento contable de operaciones en moneda extranjera cuando coexisten más de un tipo de cambio.
- Norma de Contabilidad N.º 13. Cambios contables y su exposición.
- Norma de Contabilidad N.º 14. Políticas contables, su exposición y revelación.

En ausencia de cualquiera de las normas locales descritas anteriormente, el CTNAC ha resuelto adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad, anteponiendo las normas locales en caso que las NIC difieran o estén en conflicto.

Los organismos que tienen la capacidad de promulgar leyes, normativas o reglamentos contables en Bolivia son: (Instituto Iberoamericano de Mercado de Valores)

- Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC).
- Superintendencia de Bancos y Entidades Financieras.
- Superintendencia de Pensiones, Valores y Seguros.
- La Contraloría del Estado, Dependiente del Ministerio de Hacienda, emite principios de contabilidad integrada.

Las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Bolivia se han puesto en vigencia el año 1979, son normas incompletas, desactualizadas y obsoletas, que se aplican actualmente para el registro y elaboración de estados financieros, no contribuyen a que la información financiera que generan las empresas sea fiable, objetiva, uniforme y

universalmente comprensible en todo el mundo. Estas normas no están acordes a estándares internacionales.

Las normas bolivianas traen consigo problemas en la presentación de información financiera a mediano y largo plazo. Estas normas no consideran conceptos utilizados en normas internacionales de contabilidad, producto del avance de la información y de las nuevas formas de realizar negocios. La aprobación de normas bolivianas de contabilidad se ha realizado sin un marco institucional y sin competencias profesionales que permitan acompañar y aprovechar los beneficios que tiene adoptar normas internacionales de contabilidad, si bien Bolivia ha aplicado parcialmente las Normas internacionales, únicamente en ausencia de pronunciamientos técnicos establecidos dentro las 14 normas locales, no se cuenta con una normativa local acorde a su contexto empresarial e internacional, considerando que se tiene un mercado financiero poco regulado y desarrollado, además de que el 95% de las empresas en Bolivia son PYMES.

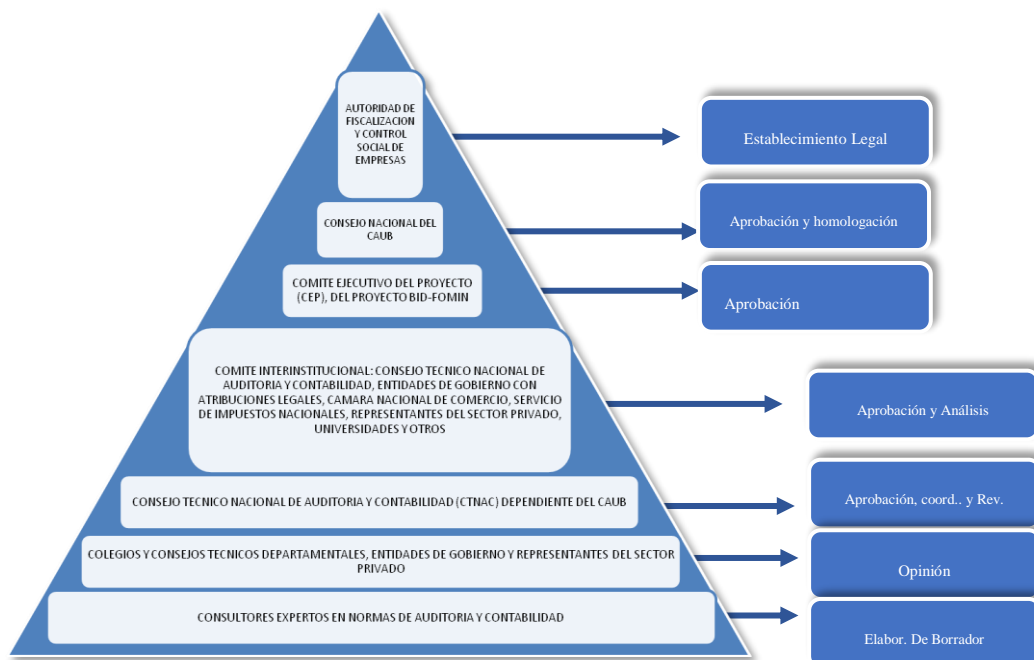
Como consecuencia de lo descrito en el párrafo anterior la CAUB (Colegio de Auditores y Contadores Públicos de Bolivia, junto con el BID (Banco Interamericano de Desarrollo), ha llevado a cabo un programa de convergencia hacia la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), con la finalidad de contar con normas acordes a la normativa internacional y aplicables a la realidad boliviana. Sin embargo y tal como se ha explicado en capítulos anteriores estas normas no han sido aprobadas hasta la actualidad, provocando un retroceso en todo el proceso de convergencia a las NIIF's, quedando en vigencia las 14 normas de contabilidad con la salvedad de que son normas desactualizadas e incompletas y la aplicación parcial de las NIC's en ausencia de normativa.

### **3.3. ANALISIS DE LA APLICACIÓN DE LAS NIIF EN BOLIVIA**

La ejecución del Proyecto de Convergencia hacia Normativa Internacional en Bolivia concluyó el año 2011, con la aprobación de 37 Normas de Información Financiera (NIIF), las que debían entrar en vigencia el año 2013, además se abrogaron las 14 Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas. Por lo tanto, Bolivia ya contaba con Normas de Contabilidad Boliviana Convergentes a las Normas Internacionales, sin embargo, el Estado Boliviano no aprobó las Normas emitidas por Colegio de Auditores y Contadores Públicos de Bolivia (CAUB).

En la Figura 3 se puede ver las entidades que participaron en el proceso de convergencia a las NIIF y los niveles de aprobación de los pronunciamientos técnicos contables.

**Figura 3 Entidades participantes en el Proceso de Convergencia**



Fuente: Colegio Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad

Bolivia no llegó a aplicar la Convergencia hacia las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), pese a que se había concluido con todo el proceso. Esto debido a que no se tenía una normativa adecuada en materia impositiva y una falta de análisis de las causas y efectos de la implementación. A continuación, citaremos algunos otros motivos: (Berthin, A.,H, 2015, p 83)

- a. Un elevado número de empresarios consideran a la contabilidad y auditoría sólo como una obligación legal para el pago de impuestos y no como una fuente de información, por ello; no apoyan la necesidad de invertir en obtener información financiera. Es más, no consideran a la auditoría como un diagnóstico de la empresa y menos al valor agregado que se les entrega para mejorar sus procedimientos administrativos y contables en el informe de control interno.
- b. Los seminarios y conferencias y cursos preparadas por el Colegio Nacional y los Colegios Departamentales de Auditores y/o Contadores y otras instituciones universitarias y privadas, no han difundido sistemáticamente en el país las nuevas

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); como normas de Contabilidad y Auditoría generalmente aceptadas en Bolivia, por consiguiente, ni las autoridades tributarias ni los profesionales están totalmente consientes para aplicarlas adecuadamente.

- c. No existen organismos regulatorios que garanticen que las antiguas normas en utilización y las nuevas NIIF's a ser aplicadas tengan un adecuado seguimiento para su cumplimiento tanto a los profesionales, las empresas y sus administradores.
- d. Al no existir un organismo regulador técnico de la profesión, que norme los parámetros de los cursos que se dan, se denota la ausencia de control y supervisión, restando así la calidad de los mismos, por lo que se evidencia que la norma legal no solucionará los problemas técnicos a presentarse.
- e. Gran cantidad de contadores y auditores externos, están sobrecargados en sus funciones operativas y no generan valor, por lo que se ven imposibilitados para aprender las nuevas NIIF's como una mejorara en su práctica profesional.

### **3.4. ANALISIS COMPARATIVO DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN BOLIVIA Y LAS NIC**

En el presente apartado se detallan las principales diferencias existentes entre las normas contables emitidas por el CTNAC de Bolivia y las NIC, las cuales son las normas vigentes internacionalmente. Para ello, se usa como referencias bibliografías lo establecido en el NIC<sup>6</sup> y lo que estable el CTNAC de Bolivia<sup>7</sup>.

#### **3.4.1. Presentación de Estados Financieros**

Los Estados Financieros muestran la situación económica y financiera de una organización a una determinada fecha. Es importante el establecimiento normas para la presentación de Estados Financieros, de modo que sean comparables tanto con los de la misma entidad de ejercicios anteriores, como con los de otras entidades diferentes.

En este apartado se analiza la diferencia entre las normas internacionales NIC 1 “Presentación de Estados Financieros”, NIC 7 “Estado de Flujos de Efectivo” y las

---

<sup>6</sup> Normas Internacionales de Contabilidad, recuperado de <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/nic.htm>

<sup>7</sup> CTNAC: Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad, recuperado de <https://www.audidores.org.bo/content/normas-de-contabilidad-nacional-del-ctnac>

normas bolivianas NC 1 “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados” y NC 11 “Información Esencial requerida para una adecuada exposición de Estados Financieros”.

#### **3.4.1.1. Tratamiento según las NIC 1 y NIC 7**

La NIC 1 establece que los componentes de los Estados Financieros son: Balance, Cuenta de Resultados, Estado de Cambios en el Patrimonio, Estado de Flujo de Efectivo y Notas.

El alcance de esta norma establece que no será de aplicación a estados financieros intermedios. No obstante, se aplicarán de la misma manera a todas las entidades, que elaboren estados financieros consolidados o separados.

La NIC 1, emplea y establece las siguientes definiciones en la preparación de Estados Financieros:

- **Impracticable.** La aplicación de un requisito será impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.
- **Materialidad (o importancia relativa).** Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros.
- **Notas.** Contienen información adicional a la presentada en el balance, cuenta de resultados, estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo. En ellas se describen información adicional sobre las partidas de los estados financieros.
- **Empresa en Funcionamiento.** Al elaborar los estados financieros, la dirección evaluará la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento. Los estados financieros se elaborarán bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, a menos que la dirección pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad. En el caso de que los estados financieros no se elaboren bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, tal hecho será objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que hayan sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no puede ser considerada como una empresa en funcionamiento.
- **Devengo.** La hipótesis de devengo establece que toda entidad elaborará sus estados financieros utilizando la hipótesis contable del devengo.

- **Uniformidad de Presentación.** Establece que la clasificación y presentación de partidas en los estados financieros se conservara de un ejercicio a otro, a menos que tras un cambio en la naturaleza de las actividades de la entidad o una revisión de sus estados financieros, se ponga de manifiesto que sería más apropiada otra presentación u otra clasificación o una norma o interpretación requiera un cambio.
- **Compensación.** Establece que no se compensara las partidas de activo con los de pasivo, ni los ingresos con los gastos, salvo cuando la compensación sea requerida o este permitida por alguna norma.
- **Información Comparativa.** A menos que una norma o interpretación permita o requiera otra cosa, la información comparativa respecto del ejercicio anterior, se presentará para toda clase de información cuantitativa incluida en los estados financieros.

La NIC 1 establece que los estados financieros se deben elaborar con una periodicidad que será, como mínimo, anual. Cuando la entidad elabore estados financieros inferiores o superiores a un año, la entidad deberá informar del periodo de elaboración.

A continuación, se detalla lo establecido por la NIC para cada uno de los componentes de los Estados Financieros:

- **Balance General.** La entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas dentro del balance, excepto cuando la presentación basada en el grado de liquidez proporcione, una información relevante que sea más fiable. Cuando se aplique tal excepción, todos los activos y pasivos se presentarán atendiendo, en general, al grado de liquidez. La entidad clasificara sus activos y pasivos corrientes cuando estos tenga un plazo no mayor a 12 meses, se mantengan para negociación. Todos los demás pasivos y activos se clasificarán como no corrientes. Las partidas de balance a revelar son las siguientes:
  - a. Inmovilizado material.
  - b. Inversiones inmobiliarias.
  - c. Activos intangibles.
  - d. Activos financieros (excluidos los mencionados en los apartados (e), (h) e (i) posteriores).



- e. Inversiones contabilizadas aplicando el método de la participación.
- f. Activos biológicos.
- g. Existencias.
- h. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.
- i. Efectivo y otros medios líquidos equivalentes.
- j. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.
- k. Provisiones.
- l. Pasivos financieros (excluyendo los importes mencionados en los apartados (j) y (k) anteriores).
- m. Pasivos y activos por impuestos corrientes, según quedan definidos en la NIC 12 Impuesto sobre las ganancias.
- n. Pasivos y activos por impuestos diferidos, según se define en la NIC 12.
- o. Intereses minoritarios, presentados dentro del patrimonio neto.
- p. Capital emitido y reservas atribuibles a los tenedores de instrumentos de patrimonio neto de la dominante.

La entidad revelará, ya sea en el balance o en las notas, subclasificaciones más detalladas de las partidas del balance, Por otro lado, se revelará información para cada una de las clases de acciones o títulos que constituyan el capital y una descripción de la naturaleza y destino de cada partida de reservas que figure en el patrimonio.

- **Cuenta de Resultados.** Estable que todas las partidas de ingreso o de gasto reconocidas en el ejercicio se incluirán en el resultado del mismo. Esto incluye los efectos de los cambios en las estimaciones contables. Sin embargo, pueden existir circunstancias en las que determinadas partidas podrían ser excluidas del resultado del ejercicio corriente. Tales circunstancias son la corrección de errores y el efecto de los cambios en las políticas contables. La información a revelar en los Estado de Resultados es:
  - a. Ingresos ordinarios.
  - b. Gastos financieros.

- c. Participación en el resultado del ejercicio de las asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen según el método de la participación.
  - d. Impuesto sobre las ganancias.
  - e. Resultado del ejercicio.
- **Estado de Cambios de Patrimonio Neto.** La entidad presentará un estado de cambios en el patrimonio neto que mostrará:
    - a. El resultado del ejercicio.
    - b. Cada una de las partidas de ingresos y gastos del ejercicio que, según lo requerido por otras Normas o Interpretaciones, se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, así como el total de esas partidas.
    - c. El total de los ingresos y gastos del ejercicio, mostrando separadamente el importe total atribuido a los tenedores de instrumentos de patrimonio neto de la dominante y a los intereses minoritarios.
    - d. Para cada uno de los componentes del patrimonio neto, los efectos de los cambios en las políticas contables y en la corrección de errores. Un estado de cambios en el patrimonio neto que incluya sólo esas partidas recibirá la denominación de estado de ingresos y gastos reconocidos.
- **Estado de Flujos de Efectivo.** La información sobre los flujos de efectivo suministra a los usuarios las bases para la evaluación de la capacidad que la entidad tiene para generar efectivo y otros medios líquidos equivalentes, así como las necesidades de la entidad para la utilización de esos flujos de efectivo. La NIC 7 Estado de flujos de efectivo, establece ciertos requerimientos para la presentación del estado de flujos de efectivo, así como otras informaciones relacionadas con él.
- **Notas.** En las notas se:
    - a. Presentará información acerca de las bases para la elaboración de los estados financieros, así como de las políticas contables específicas empleadas.
    - b. Revelará la información que, siendo requerida por las NIIF, no se presente en el balance, en la cuenta de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo

- c. Suministrará la información adicional que, no habiéndose incluido en el balance, en la cuenta de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo, sea relevante para la comprensión de alguno de ellos.

La NIC 7 establece los requisitos para la presentación de información sobre el Estado de Flujos de Efectivo de una entidad. Informará acerca de los flujos de efectivo habidos durante el periodo, clasificándolos por actividades de operación, de inversión y de financiación.

- **Información de flujos sobre flujos de efectivo sobre actividades de operación.**

La entidad debe informar acerca de los flujos de efectivo de las operaciones usando uno de los dos siguientes métodos:

- a. Método directo, según el cual se presentan por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos.
- b. Método indirecto, según el cual se comienza presentando la ganancia o pérdida en términos netos, cifra que se corrige luego por los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas de pago diferido y acumulaciones que son la causa de cobros y pagos en el pasado o en el futuro, así como de las partidas de pérdidas o ganancias asociadas con flujos de efectivo de operaciones clasificadas como de inversión o financiación.

- **Información sobre flujos de efectivo de las actividades de inversión y financiación.** La entidad debe informar por separado sobre las principales categorías de cobros y pagos brutos procedentes de actividades de inversión y financiación

- **Información sobre flujos de efectivo en términos netos.** Los flujos de efectivo que proceden de los siguientes tipos de actividades de operación, de inversión y de financiación, pueden presentarse en términos netos:

- a. Cobros y pagos por cuenta de clientes, siempre y cuando los flujos de efectivo reflejen la actividad del cliente más que la correspondiente a la entidad.
- b. Cobros y pagos procedentes de partidas en las que la rotación es elevada, los importes grandes y el vencimiento próximo.

- **Flujos de efectivo en moneda extranjera.** Los flujos de efectivo procedentes de transacciones en moneda extranjera se convertirán a la moneda funcional de la entidad aplicando al importe en moneda extranjera la tasa de cambio entre ambas monedas en la fecha en que se produjo cada flujo en cuestión.
- **Intereses y Dividendos.** Los flujos de efectivo correspondientes tanto a los intereses recibidos y pagados, como a los dividendos percibidos y satisfechos, deben ser revelados por separado.
- **Impuesto a las Ganancias.** Los flujos de efectivo procedentes de pagos relacionados con el impuesto a las ganancias deben revelarse por separado, y deben ser clasificados como flujos de efectivo procedentes de actividades de operación, a menos que puedan ser específicamente asociados con actividades de inversión o de financiación.
- **Transacciones no monetarias.** Las transacciones de inversión o financiación, que no han requerido el uso de efectivo o equivalentes al efectivo, se excluirán del estado de flujos de efectivo.
- **Inversiones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos.** Cuando se contabilice una inversión en una asociada, un negocio conjunto o subsidiaria usando el método del costo o el de la participación, un inversor limitará su información, en el estado de flujos de efectivo, a los flujos de efectivo habidos entre él mismo y la entidad participada, por ejemplo, los dividendos y anticipos.

#### 3.4.1.2. Tratamiento según el Norma Boliviana NC 1 y NC 11

La norma boliviana NC 11 establece la información mínima requerida, para la presentación de los Estados Financieros de la empresa y sus notas. Indica que deben incluir información sobre:

- Los recursos económicos y financieros de la empresa, sus obligaciones y su patrimonio.
- Los cambios en el patrimonio de la empresa.
- El desempeño de la empresa durante un período, medido a través de los resultados y sus componentes.
- El cómo obtiene sus recursos financieros y en qué los aplica.
- Aspectos que afectan la liquidez y solvencia de la empresa.

- Explicaciones y comentarios de la gerencia que ayuden a mejorar la comprensión de la información provista, como ser:
  - Criterios contables empleados para preparar la información.
  - Supuestos adoptados para efectuar estimaciones relativas a dicho proceso.

La información descrita en el párrafo anterior se debe expresar mediante los Estados Financieros básicos y las notas relativas a los mismo. La norma boliviana NC 11 establece que los estados financieros deben ser comparativos y expresados en moneda constante.

Los estados financieros básicos son:

- Balance General.
- Estado de Ganancias y Pérdidas (Estado de Resultados).
- Estado de la evolución del patrimonio (incluye el de Resultados Acumulados).
- Estados de Flujo de Efectivo.
- Notas a los Estados Financieros.

De acuerdo a la NC 11 boliviana, la información financiera de una empresa debe ser clara, veraz, precisa y completa. Esto se logra a través de los estados financieros básicos descritos en esta norma y los estados adicionales denominados “Notas a los estados Financieros”. Esta norma en comparación a lo establecido en la NIC 1, no presenta ninguna diferencia en cuando a su componentes o estados financieros básicos, sin embargo, la NC 11 boliviana a diferencia NIC 1 expone que los estados financieros deben ser comparativos y expresarse en moneda constante.

Por otro lado, la norma de contabilidad NC 1 en Bolivia emplea y establece las siguientes definiciones en la preparación de Estados Financieros:

- **Ente.** Los estados financieros se refieren siempre a un ente donde el elemento subjetivo o propietario es considerado como tercero. El concepto de ente es distinto del de persona ya que una misma persona puede producir estados financieros de varios entes de su propiedad. Este concepto no está definido en la NIC 1.
- **Bienes Económicos.** Los estados financieros se refieren siempre a bienes económicos, es decir bienes materiales e inmateriales que poseen valor económico y por ende susceptible de ser valuado en términos monetarios. La NIC 1 no contempla este concepto dentro las definiciones necesarias para la preparación de Estados Financiero.

- **Moneda de Cuenta.** Los estados financieros reflejan el patrimonio mediante un recurso que se emplea para reducir todos sus componentes heterogéneos a una expresión que permita agruparlos y compararlos fácilmente. Este recurso consiste en elegir una moneda de cuenta y valorizar los elementos patrimoniales aplicando un precio a cada unidad. Generalmente se utiliza como moneda de cuenta el dinero que tiene curso legal en el país dentro del cual funciona el ente y en este caso el precio está dado en unidades de dinero de curso legal.

En aquellos casos donde la moneda utilizada no constituye un patrón estable de valor, en razón de las fluctuaciones que experimente, no se altera la validez del principio que se sustenta, por cuanto es factible la corrección mediante la aplicación de mecanismos apropiados de ajuste. La NIC 1 no contempla este concepto dentro las definiciones necesarias para la preparación de Estados Financiero.

- **Empresa en marcha.** Salvo indicación expresa en contrario, se entiende que los estados financieros pertenecen a una empresa en marcha, considerándose que el concepto que informa la mencionada expresión, se refiere a todo organismo económico cuya existencia temporal tiene plena vigencia y proyección futura. A diferencia de lo establecido en la NIC 1, esta definición no expresa que la Dirección es la encargada de evaluar la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento, además que todos los estados financieros deben prepararse bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento.
- **Valuación al costo.** El valor del costo adquisición o producción constituye el criterio principal y básico de valuación que condiciona la formulación de los estados financieros llamados, en correspondencia con el concepto de empresa en marcha. Esta afirmación no significa desconocer la existencia y procedencia de otras reglas y criterios aplicables en determinadas circunstancias, sino que, por el contrario, en caso de no existir una circunstancia especial que justifique la aplicación de otro criterio, debe prevalecer el de costo como concepto básico de valuación. Por otra parte, las fluctuaciones de valor de la moneda de cuenta, con su secuela de correctivos que inciden o modifican las cifras monetarias de los costos de determinados bienes, no constituyen, así mismo, alteraciones al principio expresado, sino que, en sustancia, constituyen meros ajustes a la

expresión numeraria de los respectivos costos. Este concepto no está introducido dentro las definiciones que se describe en la NIC 1.

- **Ejercicio.** En las empresas en marcha es necesario medir el resultado de la gestión de tiempo en tiempo, ya sea para satisfacer razones de administración, legales, fiscales o para cumplir con compromisos financieros, etc. Es una condición que los ejercicios sean de igual duración, para que los resultados de dos o más ejercicios sean comparables entre sí. Esta definición se describe a lo largo de la NIC 1.
- **Devengado.** Las variaciones patrimoniales que deben considerarse para establecer el resultado económico son las que competen a un ejercicio sin entrar a considerar si se han cobrado o pagado. Esta definición se describe en la NIC 1 para la preparación de Estados Financieros.
- **Objetividad.** Los cambios en los activos, pasivos y en la expresión contable del patrimonio neto, deben reconocerse formalmente en los registros contables, tan pronto como sea posible medirlos objetivamente y expresar esa medida en moneda de cuenta. La NIC 1 no contempla este concepto dentro las definiciones necesarias para la preparación de Estados Financiero.
- **Realización.** Los resultados económicos sólo deben computarse cuando sean realizados, o sea cuando la operación que los origina queda perfeccionada desde el punto de vista de la legislación o prácticas comerciales aplicables y se hayan ponderado fundamentalmente todos los riesgos inherentes a tal operación. Debe establecerse con carácter general que el concepto “*realizado*” participa del concepto de devengado. Tal como se ha descrito anteriormente, esta definición tiene mucha similitud con el concepto de devengado.
- **Prudencia.** Significa que cuando se deba elegir entre dos valores para un elemento del activo, normalmente se debe optar por el más bajo o bien que una operación se contabilice de tal modo que la alícuota del propietario sea menor. Este principio general se puede expresar también diciendo: “*contabilizar todas las pérdidas cuando se conocen y las ganancias solamente cuando se hayan realizado*”. La exageración en la aplicación de este principio no es conveniente si resulta en detrimento de la presentación razonable de la situación financiera y el

resultado de las operaciones. Esta definición no se aplica para la presentación de Estados Financieros según la NIC 1.

- **Uniformidad.** Los principios generales, cuando fueren aplicables, y las normas particulares utilizados para preparar los estados financieros de un determinado ente deben ser aplicados uniformemente de un ejercicio a otro. Debe señalarse por medio de una nota aclaratoria, el efecto en los estados financieros de cualquier cambio de importancia en la aplicación de los principios generales y de las normas particulares. Sin embargo, el principio de la uniformidad no debe conducir a mantener inalterables aquellos principios generales, cuando fueren aplicables, a normas particulares que las circunstancias aconsejan sean modificados.
- **Materialidad (significación o importancia relativa).** Al ponderar la correcta aplicación de los principios generales y normas particulares deben necesariamente actuarse con sentido práctico. Frecuentemente se presentan situaciones que no encuadran dentro de aquellos y que, sin embargo, no presentan problemas porque el efecto que producen no distorsiona el cuadro general. Desde luego, no existe una línea demarcatoria que fije los límites de lo que es y no es significativo y debe aplicarse el mejor criterio para resolver lo que corresponda en cada caso, de acuerdo con las circunstancias, teniendo en cuenta factores tales como el efecto relativo en los activos o pasivos, en el patrimonio o en el resultado de las operaciones.
- **Exposición.** Los estados financieros deben contener toda la información y discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación de la situación financiera y de los resultados económicos del ente a que se refieren.

A continuación, se detalla lo establecido por la NC 11 para cada uno de los componentes de los Estados Financieros:

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

Incluye bienes, derechos y valores negociables controlados por la entidad como resultado de eventos pasados, cuyos beneficios económicos futuros se espera que



fluyan hacia la misma. Estos recursos deben poseer un costo o valor que pueda ser medida confiablemente, pueden ser productivos o convertibles en efectivo o su equivalente y poseer forma física o intangible.

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

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

- **Estado de Ganancias y Pérdidas.** Es un estado básico, dinámico que proporciona información sobre la rentabilidad de la entidad y su capacidad de generar flujos de efectivo, por un ejercicio determinado. Incluye elementos de ingresos operativos, costos, gastos operativos y otras partidas no operativas.
- **Estado de Evolución del Patrimonio.** Es un estado básico, dinámico que proporciona información sobre las variaciones ocurridas en el patrimonio de la entidad por un ejercicio determinado. Incluye los elementos de capital, reservas y “Resultados Acumulados”.
- **Estado de Flujos de Efectivo.** Es un estado básico, dinámico que expone el flujo (embolsos y desembolsos) del efectivo y equivalentes, o los cambios en los recursos de la entidad, originados en actividades de operación, inversión y financiamiento durante un ejercicio determinado.

Por otro lado, las notas aclaratorias en los estados financieros, según la NC 11 boliviana debe referirse a:

- Identificación.
- Constitución legal y naturaleza de las actividades de la entidad.
- Principales prácticas y contables.
- Composición de rubros significativos.
- Restricciones sobre el tipo y/o patrimonio.

- Hechos posteriores.
- Efectos de la inflación.
- Posición neta de cambio.
- Contingencias.

Las partidas significativas deben exponerse individualmente sin ser compensadas con otras partidas de saldos contrarios. Las partidas regularizadoras de valor (previsiones, depreciación y/o amortización acumulada), deben exponerse en el activo, disminuyendo el valor de la partida correspondiente. Todos los estados financieros deben ser firmados por profesional idóneo y los responsables legales de la entidad.

### 3.4.1.3. Diferencias en el Tratamiento de las NIC 1, NIC 7 y las normas bolivianas NC 1 y NC 11

Una vez analizada las dos normativas en cuanto a la presentación de los Estados Financieros, podemos establecer que la agrupación y la exposición de los mismos difiere en algunos aspectos, las cuales se describe en el cuadro 1:

**Cuadro 1 Diferencias y Similitudes de la NIC 1, NIC 7 y la NC 1, NC 11**

N.º	Diferencias
1	Existe diferencia en las definiciones que emplean cada norma para la preparación de Estados Financieros. La norma boliviana no completa conceptos como: imagen fiel, información comparativa, compensación, neutralidad, sustancia sobre la forma.
2	La NC 1 constituye el criterio principal y básico de valuación que condiciona la formulación de los estados financieros llamados es la Valuación a Costo.
3	La NIC 7 establece una normativa detallada para la preparación de Estados de Flujo de Efectivo, detallando los métodos para su presentación. La NC1 y la NC 11 en Bolivia no establece una normativa clara y completa para la preparación del Estado de Flujos de Efectos y Estados de Cambios en Patrimonio neto.
N.º	Similitudes
1	Ambas normas exigen la preparación de estados financieros con los mismos componentes: Balance, Cuenta de Resultados, Estados de cambio de patrimonio neto, Estado de flujo de efectivo y notas explicativas.

Fuente: Elaboración Propia en bases a las NIC y Normas Bolivianas, 2018

### 3.4.2. Existencias

Las existencias son un conjunto de bienes almacenados que tiene una empresa con el fin de ser consumidos en el proceso productivo o vendidos en el curso normal de la explotación.

A continuación, se describe el análisis según la NIC 2 “Existencias” y la norma boliviana NC 1 “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”.

#### 3.4.2.1. Tratamiento según la NIC 2

Las existencias según la NIC 2, se definen como activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción de cara a esa venta o en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en el suministro de servicios.

La NIC 2, emplea y establece las siguientes definiciones utilizadas en la valoración de las existencias:

- **Valor neto realizable.** Es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la explotación, menos los costes estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.
- **Valor razonable.** Es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.
- **Coste de las existencias.** El coste de las existencias comprenderá todos los costes derivados de la adquisición y transformación de las mismas, así como otros costes en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.
- **Costes de adquisición.** El coste de adquisición de las existencias comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costes directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el coste de adquisición.
- **Costes de transformación.** Los costes de transformación de las existencias comprenderán aquellos costes directamente relacionados con las unidades

producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costes indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados.

La NIC 2 establece que las existencias se valoran al menor del coste o valor neto realizable. Cuando las existencias sean enajenadas, el importe en libros de las mismas se reconocerá como un gasto del ejercicio en el que se reconozcan los correspondientes ingresos ordinarios. El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en las existencias, se reconocerán en el ejercicio en que ocurra la rebaja o la pérdida.

#### **3.4.2.2. Tratamiento según la norma boliviana NC 1**

La norma boliviana establece que estos bienes intercambiables como las existencias, deben valuarse a la fecha del balance a su valor del costo. El método empleado para determinar el valor de costo debería aplicarse uniformemente de período a período, sin referencia a los resultados del ejercicio, y debe conformarse razonablemente con prácticas establecidas dentro del mismo tipo de comercio o industria. Donde en un ejercicio se aparte del método adoptado anteriormente, debe dejarse debidamente aclarado el cambio practicado en el balance general, con una indicación del importe por el cual este cambio de método afecta los resultados del ejercicio. Debe crearse una provisión en épocas de balance general por la pérdida que pudiera ocurrir en la venta de mercaderías cuando se ha comprometido la operación, sin tener en existencia la mercadería ni haberse contratado su compra y habiendo alzas en precios de plaza; y por analogía si se han comprometido compras de mercaderías sin haberse contratado su venta cuando los precios de plaza están en baja; debiendo cargarse estas provisiones a las pérdidas del ejercicio, donde figurarán bajo leyenda específica. Cuando existen artículos averiados, fuera de moda, o hubiera existencia de mercaderías en exceso de la capacidad de absorción de la plaza a la fecha del balance general, deben valuarse a su probable valor neto de realización previniéndose la pérdida por merma, deterioro o difícil venta.

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

Por regla general, la registraci3n de las mercaderías en los libros de contabilidad, en lo que se refiere al movimiento durante el ejercicio, debe ser al valor del costo, establecido de acuerdo con los siguientes principios generales:

- **En explotaciones comerciales.** El valor por el que los productos adquiridos ingresan a las existencias es el precio seg3n factura deducidos los descuentos comerciales m3s los gastos necesarios hasta poner la mercadería en los dep3sitos del comprador. Se recomienda no deducir del costo de los descuentos de caja que se considerarán como beneficios financieros. Las salidas de productos de los distintos rubros de existencias podr3n computarse por cualquier m3todo aceptable tal como “primero entrado, primero salido”, “último entrado, primero salido”, “identificaci3n específica”, “costo promedio ponderado”, “costo de existencia base”, etc.
- **En explotaciones industriales.** Comprende la materia prima, mano de obra y gastos indirectos de f3brica, reunidos seg3n las característic3s de la industria y modalidades de trabajo, por órdenes de producci3n, procesos productivos o algunas de sus variantes, con el fin de obtener el costo unitario del producto elaborado. En el costo de la materia prima debe computarse el valor de factura neta de descuentos comerciales, m3s los gastos necesarios hasta poner la mercadería en los dep3sitos del comprador.

Las amortizaciones del Activo Fijo utilizado en la producci3n, se incluirán entre los gastos indirectos de f3brica. Debe tenerse en cuenta que los gastos anormales provocados por causas extraordinarias, en desperdicios anormales de materias primas, no utilizaci3n casual de la mano de obra, reparaciones extraordinarias, no utilizaci3n de la f3brica a la capacidad prevista, etc., no deben computarse en el costo de los productos en elaboraci3n, sino que deben incluirse directamente entre las p3rdidas del ejercicio.

No deber3n incluirse en gastos indirectos de f3brica los gastos administrativos o generales que no est3n relacionados directamente con el proceso productivo ni los gastos de almacenamiento de los productos terminados. Se recomienda no computar en los costos el inter3s del capital propio o ajeno, e incluir este último en los gastos financieros. En el caso de gastos indirectos de f3brica que se relacionen con futuras producciones es aconsejable diferir su absorci3n.

Los costos de producción pueden establecerse ya sea basados en cifras reales o predeterminados. Los ingresos de los productos a los distintos rubros de existencia se realizan al costo. Las salidas de productos de los distintos rubros de existencia, ya sea para ser ingresados al siguiente proceso en el orden de producción o para ser eliminados de las existencias, como costo de las ventas, podrán ser computadas por cualquier método aceptable, tal como “primero entrado, primero salido”, “último entrado, primero salido”, “identificación específica”, “costo promedio ponderado”, “costo de existencia base”, etc.

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

### 3.4.2.3. Diferencias en el Tratamiento de la NIC 2 y la noma boliviana NC 1

Del análisis anterior, destacamos las principales diferencias y similitudes referente a las normas de valoración NIC 2 y NC 1, que se muestran en el cuadro 2.

**Cuadro 2 Diferencias y Similitudes de la NIC 2 y la NC 1**

N.º	Diferencias
1	La norma boliviana NC 1 no contempla el concepto de Valor Razonable en la valoración de existencias.
2	La NIC 2 establece que las existencias se valoran al menor del coste o valor neto realizable. Mientras que la NC 1 boliviana establece que deben valorarse por su valor al costo o precio de factura incluyendo los descuentos, más gastos hasta poner la mercadería en almacén. Se incluirán las amortizaciones de activo fijo para la determinación de los costos de producción.
N.º	Similitudes
1	No existen similitudes de valoración entre ambas normas de contabilidad.

Fuente: Elaboración Propia en base a la NIC y Normas Bolivianas, 2018

### 3.4.3. Inmovilizado Material

El inmovilizado material son aquellos bienes físicos que la empresa tiene para desarrollar su actividad normal. A continuación, se describe el análisis según la NIC 16 “Inmovilizado material” y las normas bolivianas NC 1 “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”, y NC 4 “Revalorización Técnica de Activos Fijos”.

### 3.4.3.1. Tratamiento según la NIC 16

La NIC 16 se aplica en la contabilización de los elementos de inmovilizado material, salvo cuando otra Norma Internacional de Contabilidad exija o permita un tratamiento contable diferente. Esta norma de contabilidad no se aplica en Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas, activos biológicos, activos relacionados a la exploración y evaluación y derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo de inmovilizado material.

La NIC 16, emplea y establece las siguientes definiciones utilizadas en la valoración de las existencias:

- **Amortización.** Es la distribución sistemática del importe amortizable de un activo a lo largo de su vida útil.
- **Coste.** Es el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes al efectivo pagado, o el valor razonable de la contraprestación entregada, para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción.
- **Importe en libros.** Es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.
- **Importe recuperable.** Es el mayor entre el precio de venta neto de un activo y su valor de uso.
- **La pérdida por deterioro.** Es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo a su importe recuperable.
- **Valor específico para la entidad.** Es el valor actual de los flujos de efectivo que la entidad espera recibir por el uso continuado de un activo y por la enajenación o disposición por otra vía del mismo al término de su vida útil.
- **Valor razonable.** Es el importe por el cual podría ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.
- **El valor residual de un activo.** Es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la enajenación o disposición por otra vía del activo, después de deducir los costes estimados por tal enajenación o disposición, si el

activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

- **Vida útil.** Es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo amortizable por parte de la entidad.

Según la NIC 16 el inmovilizado material se reconoce como activo cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo y el coste del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad. Establece el siguiente criterio de valoración contable:

- **Valoración Inicial.** El inmovilizado material, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se valorará por su coste. El coste de los elementos de inmovilizado material comprende:

- ✓ Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento comercial o rebaja del precio.
- ✓ Cualquier coste directamente relacionado con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la dirección.

La estimación inicial de los costes de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos del de la producción de existencias durante tal periodo.

- **Valoración Posterior.** Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de inmovilizado material se contabilizará por su coste de adquisición menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor. Las revalorizaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros.

Cuando se incremente el importe en libros de un activo como consecuencia de una revalorización, tal aumento se llevará directamente a una cuenta de reservas de revalorización, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado del ejercicio en la medida en que suponga una reversión



de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente en resultados.

Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revalorización, tal disminución se reconocerá en el resultado del ejercicio. No obstante, la disminución será cargada directamente al patrimonio neto contra cualquier reserva de revalorización reconocida previamente en relación con el mismo activo, en la medida que tal disminución no exceda el saldo de la citada cuenta de reserva de revalorización.

- **Bajas.** El inmovilizado inmaterial de dará de baja en cuentas por su enajenación y cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso, enajenación. La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de inmovilizado material se incluirá en el resultado del ejercicio cuando la partida sea dada de baja en cuentas. Las ganancias no se clasificarán como ingresos ordinarios.

La pérdida o ganancia derivada de la baja en cuentas de un elemento de inmovilizado material, se determinará como la diferencia entre el importe neto obtenido por su enajenación o disposición por otra vía, si existe, y el importe en libros del elemento.

#### **3.4.3.2. Tratamiento según la norma boliviana NC 1 y NC 4**

La norma boliviana NC 1 incluye todo lo referente al inmovilizado material o bienes tangibles, aplicados exclusivamente a la explotación de la empresa, de permanencia constante o inmovilizada. Esta norma integra los bienes siguientes:

- Bienes no sujetos a depreciación ni agotamiento, como ser terrenos para la explotación industria o comercial.
- Bienes sujetos a depreciación, como ser edificios, maquinarias, y equipos, herramientas, muebles, etc. Las
- Bienes sujetos a agotamiento, como ser minas, yacimientos petrolíferos, canteras y bosques. Las pérdidas de valor en los bienes sujetos a agotamiento deben reflejarse, en la contabilidad de las empresas, en forma de amortizaciones acumuladas.

La NC1 boliviana establece que a contabilidad de los inmuebles, plantel y equipos deberá efectuarse sobre la base de costo. En el caso de que no se hallare contabilizado a su costo, si no de acuerdo con una tasación de revaluación, deberá indicarse esta circunstancia en el balance en forma clara y precisa con mención de la fecha y base de la tasación o revaluación.

Los bienes para uso de la explotación o ente hacen referencia a los repuestos para os bienes de uso de explotación. No se recomienda activar intereses sobre capital propio invertido en obras durante los períodos de construcción. En cuanto a la capitalización de intereses abonados a terceros se permitirá con estas condiciones:

- Afectación comprobada del dinero proveniente del préstamo a la adquisición de un bien.
- Limitación de los intereses capitalizables a aquellos que corresponden al período entre el día de la obtención del préstamo y aquél en que el bien adquirido empieza a ser utilizado económicamente por el propietario. Cuando a la fecha del balance aún no se haya elevado a escritura pública la transferencia del dominio de algún inmueble, el mismo será objeto de una nota aclaratoria o figurará en una cuenta específica.

La NC 1 en Bolivia, describe la siguiente norma contable para el inmovilizado material:

- **Terrenos.** Debe distinguirse contablemente la existencia de los terrenos ocupados por la empresa para su negocio, de los terrenos que se poseen con el propósito de venta. Estos deberán incluirse como Inversiones. Además del precio de compra en el costo de los terrenos es admisible la inclusión de los desembolsos que se refieren a rellenamiento y desagüe de los terrenos, comisiones a intermediarios, gastos de escrituración, honorarios, y cualquier otro desembolso relacionado con la adquisición de los terrenos y sus mejoras.
- **Edificios.** Los edificios que se adquieran terminados figuran por su precio de costo más los gastos inherentes a la compra: comisiones, escrituración, honorarios, etcétera. En el caso de construcciones de edificios deberán tenerse presente situaciones como las siguientes:
  - ✓ En caso de demoliciones previas se cargará al terreno el importe total de compra, incrementado por el costo de la demolición, previa deducción de los materiales recuperados.

- ✓ Deberán capitalizarse durante la construcción, todos los gastos inherentes a la obra incluso seguros, impuestos, indemnizaciones por accidentes, primas pagadas a inquilinos legales por desalojos.
- **Maquinarias, equipos e instalaciones.** El costo de maquinarias y equipos que se imputa al activo, debe incluir, además del costo de adquisición, el costo de instalación, es decir, mano de obra, etcétera. Cuando interviniere en tales trabajos personal de la empresa deberán capitalizarse todos los gastos inherentes a la obra, incluso seguros, impuestos, indemnizaciones por accidentes, etc.
- **Camiones, vehículo y demás.** El costo de camiones y vehículos deberá incluir el costo inicial de todos los accesorios, y las mejoras posteriores. La depreciación o amortización de estos bienes según sea el método que se adopte, deberá efectuarse de acuerdo con criterios mantenidos uniformemente de un ejercicio a otro. Las alícuotas de depreciación se aplicarán sobre el costo de origen y se entiende que se emplean para el supuesto de que haya hecho uso normal del equipo, maquinarias, vehículos, etc. Si el uso hubiera sido variado sensiblemente, deberá tenerse en cuenta dicha circunstancia para modificar como corresponda la respectiva alícuota.

Respecto a la revalorización técnica de activos fijos, la NC 4 Revalorización Técnica de Activos Fijos, establece que:

- La revalorización técnica debe ser realizada por un profesional experto en la materia, de acuerdo a la naturaleza de los bienes revalorizables, debidamente matriculado en el organismo profesional correspondiente.
- Debe ser aprobada por el directorio u órgano ejecutivo responsable del ente.
- Debe ser aprobada por una Junta de Accionistas o Asamblea de Socios del Ente, habiendo sido incluida como punto específico del orden del día;
- La contabilización de la revalorización técnica puede efectuarse una vez que sea aprobada por el Directorio. La Junta de Accionistas o Asamblea de Socios deberá aprobar la revalorización técnica al tratar los estados financieros anuales que la contengan. Deberá dejar expresa constancia, en nota a los estados financieros, que la capitalización de la revalorización técnica resultante se halla sujeta a la aprobación del organismo oficial competente cuando corresponda.

El incremento de valor recibirá el siguiente tratamiento contable:

- El mayor valor resultante, hasta el monto de la actualización, será abonada a la cuenta Resultados por exposición a la Inflación o Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes, según sea el procedimiento utilizado para la actualización de los estados financieros.
- El exceso del monto del revalúo técnico sobre el valor actualizado, deberá acreditarse a cuenta patrimonial denominada Reserva por Revalúos Técnicos.
- En el caso que el monto del revalúo técnico sea inferior al valor la diferencia será debitada en las cuentas Resultados por Exposición a la Inflación o Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes.

En el periodo de vida útil restante deberá depreciarse el nuevo valor residual revalorizado de los bienes. La depreciación futura deberá cargarse a los resultados de cada gestión siguiendo las prácticas habituales del Ente. Asimismo, los nuevos valores de los bienes revalorizados deberán tenerse en cuenta para los casos de baja por venta o retiros.

### 3.4.3.3. Diferencias en el Tratamiento de las NIC 16 y la norma boliviana NC 1

Del análisis anterior, destacamos las principales diferencias y similitudes referente a las normas de valoración NIC 16, NC 1 y NC 4 para valorar el inmovilizado material, que se muestran en el cuadro 3.

**Cuadro 3 Diferencias y Similitudes de la NIC 16, la NC 1 y NC 4**

N.º	Diferencias
1	La norma boliviana NC 1 no contempla el concepto de Valor Razonable e Importe Recuperable en la valoración del inmovilizado material.
2	La norma boliviana NC 1 no contempla perdidas por deterioro, para su valoración posterior.
3	La norma de valoración boliviana NC 4, a diferencia de la NIC 16 establece que el tratamiento contable de las revalorizaciones será abonado en la cuenta de “Resultados por exposición a la inflación” o “Ajustes por Inflación y Tenencia de Bienes” siempre que la revalorización de un valor mayor. En el caso de ser inferior, la diferencia será debitada en las mismas cuentas. La NIC 16 establece que la revalorización de un inmovilizado será, su valor razonable en el momento de revalorización, menos la amortización acumulada y el importe acumulado de perdidas por deterioro de valor.

N.º	Similitudes
1	La norma boliviana NC 1 al igual que la NIC 16 establece que el inmovilizado material se valora por su precio de adquisición o costo de adquisición más gastos adicionales.

Fuente: Elaboración Propia en base a las NIC y Normas Bolivianas, 2018

#### 3.4.4. Inmovilizado Inmaterial

El inmovilizado inmaterial son bienes que posee la empresa y que no pueden ser percibidos físicamente. En este apartado se establecerá el tratamiento contable según la NIC 38 “Inmovilizado Inmaterial” y su diferencia con la norma boliviana NC 1 “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”.

##### 3.4.4.1. Tratamiento según la NIC 38

La NIC 38 define a los activos intangibles como activos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física. A su vez una entidad debe tener control sobre los mismos y debe esperar obtener beneficios económicos futuros.

La NIC 38, emplea y establece las siguientes definiciones utilizadas en la valoración del inmovilizado inmaterial:

- **Amortización.** Es la distribución sistemática del importe amortizable de un activo intangible durante los años de su vida útil.
- **Coste.** Es el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes al efectivo pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada, para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción.
- **Desarrollo.** Es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico.
- **Importe amortizable.** Es el coste de un activo o la cantidad que lo sustituya, una vez deducido su valor residual.
- **Investigación.** Es todo aquel estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.
- **Valor específico.** Es el valor actual de los flujos de efectivo que la entidad espera obtener del uso continuado de un activo y de su enajenación o disposición por otra vía al término de su vida útil, o bien de los desembolsos que espera realizar para cancelar un pasivo.

- **Valor razonable.** Es el importe por el cual podría ser intercambiado un activo entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Los activos intangibles responden a criterios de identificación cuando es separable, o es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación o surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.

La NIC 38 establece que un activo intangible se reconocerá si, y sólo si es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad y el coste del activo puede ser valorado de forma fiable.

Un Activo intangible se valora inicialmente por su coste y posteriormente se contabilizará por su coste menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su valor revalorizado, que es su valor razonable, en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada, y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido. Para fijar el importe de las revalorizaciones según esta Norma, el valor razonable se determinará por referencia a un mercado activo. Si un activo intangible, dentro de una clase de activos intangibles revalorizados, no pudiera ser objeto de revalorización porque no exista un mercado activo para el mismo, el elemento en cuestión se contabilizará según su coste, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas que le hayan podido afectar.

Cuando se incremente el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revalorización, dicho aumento se llevará directamente a una cuenta de reservas de revalorización, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado del ejercicio en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente en resultados.

Cuando se reduzca el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revalorización, dicha disminución se reconocerá en el resultado del ejercicio. No obstante, la disminución será cargada directamente al patrimonio neto contra cualquier

reserva de revalorización reconocida previamente en relación con el mismo activo, en la medida que tal disminución no exceda del saldo de la citada cuenta de reservas de revalorización.

#### **3.4.4.2. Tratamiento según la Norma boliviana NC 1**

Según la norma boliviana NC1 los activos intangibles comprenden derechos y otros bienes inmateriales tales como los que tienen un plazo de existencia limitada por ley o por contrato y aquellos que no tienen una duración de existencia conocida al momento de su adquisición, deben figurar por su precio de costo.

La valuación de los distintos activos que integran el rubro intangible se realizará de la siguiente manera:

- **Marcas.** Integran su costo: gastos legales y de inscripción, dibujos, diseños, a su precio de adquisición. No debe integrarse el costo compartidas provenientes de gastos de propaganda o promoción.

Las marcas no deben ser aumentadas en su valor por encima del costo aun cuando constituyan la creación de un valor de llave o plusvalía. Se asimila a la marca, la enseña, emblema o nombre comercial, cuando reviste las mismas características de aquella. Se la considera un intangible sujeto a amortizaciones.

- **Fórmulas.** Su costo lo forma: gastos de desarrollo, investigación o valor de adquisición. Se la considera un intangible sujeto a amortizaciones.
- **Llave.** Deberá figurar en el balance a su costo en el caso de haber sido abonada en el momento de compra de la empresa o en el uso de transformaciones, fusiones o reorganizaciones. En cuanto a la amortización de la llave, deberán determinarse en cada caso si ella procede o no, para lo cual se realizarán los estudios pertinentes para establecer la posibilidad de extinción de dicho valor.
- **Patentes.** Se registrarán a su costo, cuando ha sido obtenida por la empresa y se capitalizan los gastos de experimentación, investigación y desarrollo hasta su posesión definitiva, deberá amortizarse el costo en ejercicios futuros, y si la patente no se logra o resulta carente del valor industrial o comercial deberá amortizarse totalmente el costo en el ejercicio en que pierda su valor o se conozca el hecho. Cuando se adquiere una patente de vida limitada, la amortización deberá cubrir los años que corran desde la fecha de su adquisición hasta su total extinción.

Si el artículo patentado puede ser reemplazado por alguna otra invención, debe tenerse en cuenta como un factor probable para hacer que la vida de la patente sea más corta que su vida legal.

- **Propiedad literaria y reproducción (Derecho de Autor).** El costo está formado por el valor de adquisición, gastos legales y de inscripción. La adquisición de derechos deberá registrarse como un intangible hasta su aplicación definitiva al costo de la obra. Si se trata de una sola edición y los derechos se han adquirido específicamente para ella quedará absorbido el importe del intangible con el costo de dicha edición. Si se han adquirido los derechos para varias ediciones, podrá absorberse el gasto entre las ediciones proyectadas.
- **Concesiones y franquicias.** Integran su costo los gastos legales y otros que hubiera en la obtención de las mismas. La amortización debe operarse dentro de su vida legal. Las otorgadas a perpetuidad no necesitan ser amortizadas; las revocables en cualquier momento por simple disposición de la autoridad que las confirió, conviene amortizarlas rápidamente.

En lo que a costo respecta se observa:

- ✓ La suma que se paga como contribución única a la institución, entidad o autoridad pública que otorga el privilegio constituye un desembolso capitalizable, el que deberá ser amortizado durante la vida legal o contractual del mismo.
- ✓ Si la condición del otorgamiento del permiso consiste en contribuciones parciales en base al producto de la explotación a intervalos periódicos, tales pagos deberán absorberse de inmediato. Son un gasto de explotación.
- ✓ Cuando la obligación del concesionario consiste en construir pavimentos, edificios, puentes, obras públicas, etc., se capitalizan estos gastos y se amortizan durante el término legal. En el caso que correspondan amortizaciones, éstas deberán figurar por separado.

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



### 3.4.4.3. Diferencias en el Tratamiento de la NIC 38 y la norma boliviana NC 1

Las principales diferencias y similitudes referente a las normas de valoración NIC 38 y NC 1 para valorar el inmovilizado inmaterial, se muestran en el cuadro 4.

**Cuadro 4 Diferencias y Similitudes de la NIC 38 y la NC 1**

N.º	Diferencias
1	La norma boliviana NC 1 no contempla el concepto de Valor Razonable e Importe Recuperable en la valoración del inmovilizado inmaterial.
2	La norma boliviana NC 1 no contempla pérdidas por deterioro, para su valoración posterior.
3	La norma de valoración boliviana NC 1, a diferencia de la NIC 38, no establece los criterios de reconocimiento, donde un activo intangible debe generar beneficios económicos, el coste del activo debe ser valorado con fiabilidad. Por otro lado, un activo intangible según la NIC 38, debe ser separable, y que surjan derechos contractuales u otros derechos legales con independencia de que esos derechos sean transferible.
4	La NIC 38 establece el importe de las revalorizaciones de activos fijos, es el valor razonable determinada por un mercado activo. Su valoración posterior en una revalorización será el valor revalorizado de inmovilizado menos la amortización y los deterioros de valor. Por otro lado, la NC 1 no contempla un método de revalorización de activos intangibles.
N.º	Similitudes
1	La norma boliviana NC 1 al igual que la NIC 38 establece que el inmovilizado inmaterial se valora por su coste más gastos adicionales. Sin embargo, la NC 1 boliviana establece criterios para considerar los gastos adicionales en su valoración.

Fuente: Elaboración Propia en base a las NIC y Normas Bolivianas, 2018

### 3.4.5. Ingresos Ordinarios

Los ingresos ordinarios son ingresos que genera una empresa correspondiente a operaciones de explotación. En este apartado se establecerá el tratamiento contable para ingresos ordinarios según la NIC 18 “Ingresos Ordinarios” y la Norma boliviana NC 1 “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”.

#### 3.4.5.1. Tratamiento según las NIC 18

Según la NIC 18, esta norma se aplica para contabilizar los ingresos ordinarios procedentes de venta de productos, prestaciones de servicios y el uso, por parte de terceros, de activos de la empresa que produzcan intereses, regalías y dividendos.

La NIC 38, emplea y establece las siguientes definiciones utilizadas en la valoración para los ingresos ordinarios:

- **Ingreso ordinario.** Es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el ejercicio, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una empresa, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio neto que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.
- **Valor razonable.** Es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, en una transacción libre.

La valoración de los ingresos ordinarios debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir, derivada de los mismos.

#### **3.4.5.2. Tratamiento según la Norma boliviana NC 1**

Según la NC 1 en Bolivia, todos los ingresos y todas las erogaciones deben reflejarse en cuenta de resultados del ejercicio a que correspondan o en el primer ejercicio en que se tomó conocimiento de ellos, en este último caso, y cuando se trate de partidas que alteren sensiblemente el resultado de operaciones del ejercicio en curso, deben indicarse por separado, con la aclaración que corresponde a ejercicios anteriores.

Los resultados brutos de explotación resultan de mostrar:

- Los ingresos provenientes de operaciones normales de la venta de mercaderías y/o de la prestación de servicios; que correspondan al giro habitual de la empresa.
- El costo de las mercaderías vendidas y/o de los servicios prestados.

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

#### **3.4.5.3. Diferencias en el Tratamiento de la NIC 18 y la norma boliviana NC 1**

Las principales diferencias y similitudes referente a las normas de valoración NIC 18 y NC 1 para el tratamiento de ingreso ordinarios, se muestran en el cuadro 5.

### **Cuadro 5 Diferencias y Similitudes de la NIC 18 y la NC 1**

N.º	<b>Diferencias</b>
1	según la NIC 18 los ingresos ordinarios se valorar por su valor razonable de la contrapartida recibida menos descuentos, devoluciones y otros. La NC 1 no aplica el concepto de valor razonable para su valoración, sin embargo, se puede entender que se valora por su precio de venta deduciendo la devoluciones, descuentos y bonificaciones, que en el fondo se trata del mismo método de valoración.
N.º	<b>Similitudes</b>
1	La norma boliviana NC 1 al igual que la NIC 18 definen los ingresos ordinarios como todos aquellos provenientes de operaciones normales de la venta de mercaderías y/o prestaciones de servicios, correspondientes al giro habitual de la empresa.

Fuente: Elaboración Propia en base a las NIC y Normas Bolivianas, 2018

#### **3.4.6. Tratamiento Contable de Hechos Posteriores a la fecha de Balance**

Los hechos posteriores a la fecha del balance hacen referencia a aquellos eventos, ya sean favorables o desfavorables, que se hayan producido entre la fecha del balance y la fecha de formulación de los estados financieros. En este apartado se establecerá el tratamiento contable según la NIC 10 “Hechos Posteriores a la Fecha de Balance” y la Norma boliviana NC 2 “Tratamiento Contable de Hechos Posteriores al Cierre de Ejercicio”.

##### **3.4.6.1. Tratamiento según la NIC 10**

La NIC 10 define los hechos posteriores a la fecha de balance como todos aquellos eventos, ya sean favorables o desfavorables, que se hayan producido entre la fecha del balance y la fecha de formulación o de autorización de los estados financieros para su divulgación. Pueden identificarse dos tipos de eventos:

- Aquéllos que muestran las condiciones que ya existían en la fecha del balance
- Aquéllos que son indicativos de condiciones que han aparecido después de la fecha del balance.

Según la NIC 10, la entidad ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar la incidencia de los hechos posteriores a la fecha del balance que impliquen ajustes. Por otro lado, la entidad no ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar la incidencia de los hechos posteriores a la fecha del balance, si éstos no implican ajustes.

Si, después de la fecha del balance, la entidad acuerda distribuir dividendos a los tenedores de instrumentos de patrimonio neto (según se han definido en la NIC 32 Instrumentos financieros: Presentación e información a revelar), no reconocerá tales dividendos como un pasivo en la fecha del balance.

#### **3.4.6.2. Tratamiento según la Norma Boliviana NC 2**

La norma boliviana NC 2, establece que debe hacerse una distinción entre la fecha de cierre de los estados financieros y la fecha de emisión formal de los mismos, que es aquella fecha en la que, dependiendo de la estructura de la dirección del Ente, se autoriza la emisión de los estados financieros para su distribución a terceros. Bajo estas consideraciones, los sucesos que ocurren entre ambas fechas pueden determinar la necesidad de ajustes de los estados financieros o de una adecuada exposición en los mismos.

Los hechos posteriores pueden clasificarse en dos tipos: aquellos sucesos que proporcionan evidencia adicional con respecto a condiciones que existían a la fecha de los estados financieros y afectan las estimaciones relacionadas con la elaboración de los mismos, y que, por lo tanto, requieren ajustes a los estados financieros. Por otro lado, están aquellos que proporcionan evidencia con respecto a condiciones que no existían a la fecha de cierre de los estados financieros, pero que surgieron con posterioridad a dicha fecha no requiriendo por lo tanto ajuste a los mismos, pero si una exposición adecuada.

La NC 2 establece que los hechos posteriores al cierre de ejercicio y anteriores a la emisión formal de los estados financieros, que sean significativos, deben recibir el siguiente tratamiento contable con referencia a los estados financieros que corresponden a la gestión concluida.

- Si resultan de aquellos sucesos que proporcionan evidencia adicional con respecto a condiciones que existían a la fecha de los estados financieros y afectan las estimaciones relacionadas con la elaboración de los, requieren ajustes a los estados financieros.
- Si resultan de aquellos sucesos que proporcionan evidencia con respecto a condiciones que no existían a la fecha de cierre de los estados financieros, pero que surgieron con posterioridad a dicha fecha, no requieren ajustes, pero si adecuada exposición en las notas a los estados financieros de la gestión cerrada.

### 3.4.6.3. Diferencias en el Tratamiento de la NIC 10 y la norma boliviana NC 2

Las principales diferencias y similitudes referente a las normas de valoración NIC 10 y NC 2 sobre el Tratamiento Contable de Hechos Posteriores a Fecha de Cierre, se muestran en el cuadro 6.

**Cuadro 6 Diferencias y Similitudes de la NIC 10 y la NC 2**

N.º	Diferencias
1	La NIC 10 a diferencia de la norma boliviana, contempla el tratamiento contable, para dividendos, donde se establece que Si, después de la fecha del balance, la entidad acuerda distribuir dividendos a los tenedores de instrumentos de patrimonio neto (según se han definido en la NIC 32 Instrumentos financieros: Presentación e información a revelar), no reconocerá tales dividendos como un pasivo en la fecha del balance. Por otro lado, La entidad no elaborará sus estados financieros sobre la base de que es una empresa en funcionamiento si la dirección determina, después de la fecha del balance, o bien que tiene la intención de liquidar la entidad o cesar en sus actividades, o bien que no existe otra alternativa más realista que hacerlo.
N.º	Similitudes
1	La norma boliviana NC 2 al igual que la NIC 10 establece que los hechos posteriores a la fecha del balance son todos aquellos eventos, ya sean favorables o desfavorables, que se hayan producido entre la fecha del balance y la fecha de formulación o de autorización de los estados financieros para su divulgación.
2	Ambas normas establecen que la entidad ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar la incidencia de los hechos posteriores a la fecha del balance que impliquen ajustes. Por otro lado, no ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar la incidencia de los hechos posteriores a la fecha del balance, si éstos no implican ajustes.

Fuente: Elaboración Propia en base a las NIC y Normas Bolivianas, 2018

### 3.4.7. Información Financiera en Económicas Hiperinflacionarias

Esta norma contable hace referencia a su aplicación a Estados Financieros individuales y consolidados, cuya moneda funcional corresponda a una economía hiperinflacionaria. Se establecerá el tratamiento contable según la NIC 29 “Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias” y la Norma boliviana NC 3 “Estados Financieros a Moneda Constante (Ajustes por Inflación)”.

#### 3.4.7.1. Tratamiento según la NIC 29

La NIC 29 establece que los estados financieros de la entidad, cuando su moneda funcional sea la de una economía hiperinflacionaria, se establecerán en términos de la

unidad de medida corriente en la fecha del balance, ya estén elaborados utilizando el método del coste histórico o el del coste corriente. Las pérdidas o ganancias derivadas de la posición monetaria neta, deben incluirse en el resultado neto, revelando esta información en una partida separada.

- **Estados Financieros a coste históricos.** Las cifras del balance aún no expresadas en términos de la unidad de valoración corriente en la fecha del balance, se reexpresarán aplicando un índice general de precios.

Las partidas monetarias no serán reexpresadas puesto que ya se encuentran expresadas en la unidad de valoración corriente a la fecha del balance. Son partidas monetarias el efectivo poseído y los saldos a recibir o pagar en metálico.

- **Estados Financieros a coste corriente.** Las partidas valoradas a coste corriente no serán objeto de reexpresión, por estar ya valoradas en términos de la unidad de valoración corriente en la fecha de cierre del balance.
- **Estados de Flujo de efectivo.** Esta Norma exige que todas las partidas del estado de flujos de efectivo se reexpresen en términos de la unidad de valoración corriente en la fecha del balance.
- **Cifras de Ejercicios anteriores.** Las cifras comparativas del ejercicio anterior, ya estén basadas en el método del coste histórico o del coste corriente, se reexpresarán aplicando un índice general de precios, de forma que los estados financieros comparativos resultantes se presenten en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de cierre del ejercicio sobre el que se informa.
- **Estados Financieros Consolidados.** Una sociedad dominante que presente información en la moneda de una economía hiperinflacionaria puede tener dependientes que presenten también información en monedas de economías hiperinflacionarias. Los estados financieros de tales dependientes necesitarán ser reexpresados, mediante la aplicación de un índice general de precios correspondiente al país en cuya moneda presentan la información, antes de incluirse en los estados financieros consolidados a presentar por la dominante.

#### **3.4.7.2. Tratamiento según la Norma Boliviana NC 3**

La NC 3 en Bolivia establece que los estados financieros sujetos a dictámenes de auditores externos presentarán cifras ajustadas por inflación (o sea a moneda constante)

o por valores corrientes. El ajuste de los estados financieros, para expresarlos en moneda constante, se basa en la distinción de los rubros que los componen en: Monetarios y no monetarios.

- **Actualización por Índices.** Los rubros no monetarios, para ser reexpresados en moneda constante, se deben actualizar mediante la aplicación de un coeficiente corrector resultante de dividir el Índice de Precios al Consumidor, correspondiente a la fecha del ajuste por inflación (es decir a la fecha de la reexpresión a moneda constante), por similar índice vigente al momento o período de origen de la partida sujeta a ajuste. Los valores a ser reexpresados son los de origen. Consecuentemente debe ignorarse toda partida adicionada a ese costo en cualquier época, como ser incrementos por revalúos de activos, activación de diferencias de cambio, etc.

Cuando las circunstancias así lo requieran podrán utilizarse otros índices, a los efectos de actualización, como, por ejemplo, la cotización oficial del dólar estadounidense. En este caso el coeficiente corrector podrá calcularse dividiendo el monto de la cotización del dólar estadounidense a la fecha de cierre, por el monto de la cotización del dólar estadounidense vigente al momento o período de origen de la partida sujeta a ajuste.

- **Límites del Ajuste.** Como límite máximo de los valores ajustados en relación a la tradicional comparación de “costo o mercado el que fuera menor”, se debe entender por la comparación entre los nuevos valores a moneda constante y el valor recuperable de dichos activos. Como valor recuperable se debe entender al mayor entre el valor neto de realización y el de utilización económica. Se entiende como valor neto de realización a la diferencia entre el precio de venta de un bien o servicio y los costos que se producirán hasta su comercialización. El valor de utilización económica de los bienes se determina en función del valor actual de los ingresos netos probables que directa o indirectamente producirán.
- **Actualización por valores corrientes.** Los rubros no monetarios pueden expresarse empleando valores corrientes. En el caso específico de los activos fijos y similares los valores corrientes surgen de los revalúos técnicos, que constituyen un principio de contabilidad generalmente aceptados en vigencia. En lo referente a los inventarios en general, los valores corrientes son los que surgen de la

valuación a su costo de reposición o reproducción a la fecha de cierre de período, en las condiciones habituales de compra o producción para el Ente, respectivamente. Cuando se utiliza este método de valuación de inventarios el costo de los inventarios vendidos también debe ajustarse sobre el mismo criterio.

- **Valores corrientes actualización.** Podrá recurrirse a este otro método de actualización que constituye una combinación entre los métodos de actualización por índices y Actualización por valores corrientes. En este caso, los rubros no monetarios pueden expresarse a un valor corriente (de activos fijos, inventarios, etc.) establecido a una fecha determinada actualizado entre esa fecha y la fecha de cierre. Cuando se utiliza este método de valuación de inventarios, el costo de los inventarios vendidos también debe ajustarse sobre el mismo criterio.
- **Contrapartidas del ajuste.** La contrapartida de la actualización de todos los rubros no monetarios, se deben llevar a los resultados de la gestión, en una línea denominada “Resultados por exposición a la inflación”, que representará, en consecuencia, el efecto de la inflación sobre las partidas monetarias (o expuestas a la pérdida del poder adquisitivo de la moneda). Si también se emplean la resultante de todos los ajustes se llevará a resultados en una línea denominada “Ajuste por inflación tenencia de bienes”.

En los casos de activos realizables a largo plazo tales como Activos Fijos, Bienes Intangibles, Cargos Diferidos, el exceso de la valuación a valores corrientes sobre el valor actualizado, se deberá acreditarse a una cuenta patrimonial denominada: “Reserva por revalúos técnicos”.

### **3.4.7.3. Diferencias en el Tratamiento de la NIC 29 y la norma boliviana NC 3**

Las principales diferencias y similitudes referente a las normas de valoración NIC 29 y NC 3 sobre la Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias, se muestran en el cuadro 7.



### Cuadro 7 Diferencias y Similitudes de la NIC 29 y la NC 3

N.º	Diferencias
1	La NIC 29 establece que los EEFF valorados a su coste corriente no serán objeto de reexpresión. Sin embargo, la NC 3 establece que los rubros no monetarios pueden expresarse utilizando valores corrientes, en el caso de los activos fijos o similares los valores corrientes surgen de la revalorización técnica.
2	La NIC 29 establece que las pérdidas o ganancias derivadas de la posición monetaria neta, deben incluirse en el resultado neto, revelando esta información en una partida separada. Por otro lado, NC 3 indica que la contrapartida de la actualización de rubros no monetarios y monetarios se lleva a resultados por exposición a la inflación a la línea de ajustes por inflación y tenencia de bienes. Y en el caso de activos se lleva a la cuenta de patrimonio a la cuenta de reserva por revaluos.
3.	La norma boliviana NC 3 determina un límite máximo para los valores ajustados en relación a la tradicional comparación de costo o mercado el que fuera menor, se debe entender por la comparación entre los nuevos valores a moneda constante y el valor recuperable de dichos activos. Como valor recuperable se debe entender al mayor entre el valor neto de realización y el de utilización económica.
N.º	Similitudes
1	Ambas normas establecen como métodos de ajuste a: Ajuste por índices para los rubros monetarios en el caso de la NC 3 y Estados financieros valorados por su coste en el caso de la NIC 29.

Fuente: Elaboración Propia en base a las NIC y Normas Bolivianas, 2018

#### **3.4.8. Efectos de las variaciones en los tipos de cambios de la moneda extranjera**

Esta norma contable hace referencia a que una entidad puede llevar operaciones en moneda extranjera o bien tener negocios en el extranjero. El tratamiento contable de este tipo de operación se establece en la NIC 21 “Efectos de la variación en los tipos de cambios de la moneda extranjera”, la Norma boliviana NC 6 “Tratamiento contable de las diferencias de cambio” y la Norma Boliviana NC 12 “Tratamiento contable de operaciones en moneda extranjera cuando coexistan más de un tipo de cambio”.

##### **3.4.8.1. Tratamiento según la NIC 21**

Según la NIC 21, esta norma se aplicará para:

- Contabilizar las transacciones y saldos en moneda extranjera, salvo las transacciones y saldos con derivados que estén dentro del alcance de la NIC 39 Instrumentos financieros.

- Al convertir los resultados y la situación financiera de los negocios en el extranjero que se incluyan en los estados financieros de la entidad, ya sea por consolidación, por consolidación proporcional o por el método de la participación.
- Al convertir los resultados y la situación financiera de la entidad a una moneda de presentación.

La NIC 21 establece que toda transacción en moneda extranjera se registrará, en el momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, del tipo de cambio de contado en la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera.

En cada fecha de balance las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando el tipo de cambio de cierre, las partidas no monetarias en moneda extranjera que se valoren en términos de coste histórico, se convertirán utilizando el tipo de cambio en la fecha de la transacción y las partidas no monetarias en moneda extranjera que se valoren al valor razonable, se convertirán utilizando los tipos de cambio de la fecha en que se determine este valor razonable.

Las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias, o al convertir las partidas monetarias a tipos diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial, ya se hayan producido durante el ejercicio o en estados financieros previos, se reconocerán en el resultado del ejercicio en el que aparezcan.

Cuando se reconozca directamente en el patrimonio neto pérdidas o ganancias derivadas de una partida no monetaria, cualquier diferencia de cambio, incluida en esas pérdidas o ganancias, también se reconocerá directamente en el patrimonio neto. Por el contrario, cuando las pérdidas o ganancias derivadas de una partida no monetaria se reconozcan en el resultado del ejercicio, cualquier diferencia de cambio, incluida en esas pérdidas o ganancias, también se reconocerá en el resultado del ejercicio.

Las diferencias de cambio surgidas en una partida monetaria que forme parte de la inversión neta en un negocio extranjero de la entidad, se reconocerán en el resultado del ejercicio de los estados financieros separados de la entidad que informa o bien en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, según resulte apropiado. En los estados financieros que contengan al negocio en el extranjero y a la entidad que informa, esas diferencias de cambio se reconocerán inicialmente como un componente

separado del patrimonio neto, y posteriormente se reconocerán en el resultado cuando se enajene o se disponga por otra vía del negocio en el extranjero.

#### **3.4.8.2. Tratamiento según la Norma Boliviana NC 6 y NC 12**

Según lo establecido en la norma boliviana NC 6, las diferencias de cambio emergentes de modificaciones en las paridades cambiarias deben imputarse a los resultados del ejercicio en el que se originan, en las cuentas “Resultados por exposición a la inflación” o “Ajuste por inflación y tenencia de bienes”.

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

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

Por otro lado, la NIC 12 establece que el propósito es preparar estados financieros de una empresa, el objetivo de la conversión de monedas es el de medir y expresar en pesos bolivianos y de conformidad con principios contables generalmente aceptados en Bolivia, los activos, pasivos, ingresos o gastos que se hallan denominados en divisas.

Las etapas de transacción se dividen en tres:

- **Registros de conversión en la fecha de transacción.** En la fecha de transacción es preciso medir y registra en moneda local el monto de los bienes o servicios comprados y vendidos o en su caso, el monto del préstamo recibido o concedido y el de la correspondiente deuda o acreencia de la empresa.
- **Ajustes para estados financieros.** Si una transacción en moneda extranjera no ha sido completamente liquidada cuando la transacción ocurre, los estados financieros que se preparen deben registrar los saldos deudores y acreedores pendientes en dicha moneda. Por ello, si un ente tiene una “exposición de cambio” a causa de una cuenta a pagar o una cuenta a cobrar que requieren liquidarse en divisas, los efectos que pudieran surgir de la misma deben contabilizarse a la fecha de preparación de los estados. Sin embargo, cuando existen dos o más tasas de cambio diferentes, es posible que al elaborar los estados financieros no se conozca, con exactitud, que tipo de cambio será el que se utilice en la liquidación

efectiva de cuenta. En este caso será necesario mantener a cuenta contabilizada al tipo de cambio original. Sin embargo, si hubiera un conocimiento cierto del tipo de cambio que se utilizará para liquidar la operación, se deberá hacer el ajuste correspondiente. Por otra, es necesario que el ente exponga en una nota a sus estados financieros, la situación cambiara existente a dicha fecha.

- **Conversión en la fecha de liquidación.** En la fecha de liquidación (pago o cobranza) de una cuenta en divisas es necesario adquirir divisas o disponer de divisas existentes en el activo de la empresa para pagarla o recibir divisas del deudor. En ambos casos, la conversión debe realizarse a la tasa de cambio aplicable a la operación de acuerdo a la fuente de donde provengan las divisas.

La NC 12 indica que las transacciones en divisas y su conversión a moneda nacional deben recibir el tratamiento contable que se señala en los párrafos siguientes:

- La compra de divisas se contabilizará al precio efectivamente pagado y en su fecha de adquisición. Igualmente, la venta de las divisas se contabilizará en la fecha de venta y a su precio de venta efectivo.
- Las divisas adquiridas a diferentes valores, deberán mantenerse dentro del capítulo de disponibilidades y su valuación deberá responder a algunos de los criterios utilizables para la contabilización de bienes de naturaleza análoga adquiridos a distintos precios. Es decir, se utilizará el precio promedio, el de método (PEPS) o (UEPS). A la fecha de los estados financieros se tendrá en cuenta al principio de costo o mercado, el que sea menor.
- Si las divisas son utilizadas para la adquisición de otros bienes o del activo, se operará la transferencia contable entre las disponibilidades utilizadas y los inventarios, activos fijos y otros bienes incorporados. Es decir, no se producen diferencias de cambio con esta utilización de divisas.
- Si las divisas fueran utilizadas para el pago de gastos, se contabilizarán a los mismos valores en que se descargan las disponibilidades en divisas, no produciéndose, por lo tanto, diferencias de cambio.
- Si las divisas son utilizadas para la cancelación de pasivos en moneda extranjera, y otros pasivos estaban contabilizados a un tipo de cambio diferente al de las divisas que se utilizan para su cancelación, se producirá una diferencia de cambio.

- Cuando deban valuarse los saldos de cuentas por cobrar y por pagar en monedas extranjeras y oficialmente no exista una disposición que indique que para dichas operaciones deberá cuenta deberá efectuarse en base al tipo de cambio oficial vigente a la fecha de los estados financieros. En estos casos, en una nota a dichos estados se deberá dejar claramente explicada la situación cambiaría existente y la posibilidad de que las cuentas sean liquidadas al tipo de cambio oficial.

### 3.4.8.3. Diferencias en el Tratamiento de la NIC 21 y las normas bolivianas NC 6 y NC 12

Las principales diferencias y similitudes referente a las normas de valoración NIC 21 y normas bolivianas NC 6, y NC 12, sobre los Efectos de las Variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera, se muestran en el cuadro 8.

**Cuadro 8 Diferencias y Similitudes de la NIC 21, NC 6 y NC 12**

Nº	Diferencias
1	La NIC 21 establece que toda transacción en moneda extranjera se registrará, en el momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional, del tipo de cambio de contado en la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera. Posteriormente se valora en partidas monetarias al tipo de cambio de cierre y en partidas no monetarias en valores de coste histórico. Por otro lado, la NC 12 establece que las transacciones en moneda extranjera se medirá en fecha de transacción, si una transacción en moneda extranjera no ha sido completamente liquidada cuando la transacción ocurre, los estados financieros que se preparen deben registrar los saldos deudores y acreedores pendientes en dicha moneda y en la fecha de liquidación la conversión debe realizarse a la tasa de cambio aplicable a la operación de acuerdo a la fuente de donde provengan las divisas
2	La NIC 21 establece que las diferencias de cambio de partidas monetarias se reconoceran en la cuenta de resultados, y la diferencia de partidas no monetarias se reconocera directamente en el patrimonio neto. Por otro lado, la NC 6 establece que las diferencias cambio se imputaran directamente en partidas del resultado.
Nº	Similitudes
1	La NIC 21 y las normas bolivianas presentan similitud al momento de su valoración inicial y no así en su valoración posterior. Establecen que la transacción en moneda extranjera se valora al tipo de cambio en la fecha de transacción

Fuente: Elaboración Propia en base a las NIC y Normas Bolivianas, 2018.

### **3.4.9. Inversiones en entidades asociadas**

En este apartado se establecía el tratamiento contable de inversiones en entidades asociadas según la NIC 28 “Inversiones en entidades asociadas” y la norma boliviana NC 7 “Valuación de las inversiones permanentes”.

#### **3.4.9.1. Tratamiento según las NIC 28**

La NIC 28 define a una sociedad como “una entidad sobre la que el inversor posee influencia significativa, y no es una dependiente ni constituye una participación en un negocio conjunto. La asociada puede adoptar diversas modalidades, entre las que se incluyen las entidades sin forma jurídica definida, tales como las fórmulas asociativas con fines empresariales”. Se presume que el inversor ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente, el 20 por ciento o más del poder de voto en la participada, salvo que pueda demostrarse claramente que tal influencia no existe.

Se aplica el método de la participación, que es un método de contabilización según el cual la inversión se registra inicialmente al coste, y es ajustada posteriormente en función de los cambios que experimenta, tras la adquisición, la porción de los activos netos de la entidad que corresponde al inversor. El resultado del ejercicio del inversor recogerá la porción que le corresponda en los resultados de la participada. El método de la participación no se aplicará en los estados financieros separados, ni en los estados financieros de una entidad que no cuente con dependientes, asociadas o participaciones en negocios conjuntos.

Las inversiones en una entidad asociada se contabilizarán utilizando el método de la participación. En el método de la participación, la inversión en una asociada se registrará inicialmente al coste, y se incrementará o disminuirá su importe en libros para reconocer la porción que corresponde al inversor en el resultado del ejercicio obtenido por la entidad participada, después de la fecha de adquisición. El inversor reconocerá, en su resultado del ejercicio, la porción que le corresponda en los resultados de la participada. Las distribuciones recibidas de la participada reducirán el importe en libros de la inversión.

Al aplicar el método de la participación, se utilizarán los estados financieros disponibles más recientes de la asociada. Cuando las fechas de presentación del inversor y de la asociada sean diferentes, la asociada elaborará, para ser utilizados por el inversor, estados financieros referidos a las mismas fechas que los de éste, a menos que resulte impracticable hacerlo.

### **3.4.9.2. Tratamiento según la Norma Boliviana NC 7**

La norma boliviana NC 7 establece que, la valuación por parte de las empresas tenedoras de las inversiones permanentes en sociedades sobre las que se ejerza el control total (sociedades controladas o subsidiarias) o una influencia significativa en sus decisiones (sociedades vinculadas), así como el reconocimiento de los resultados producidos por tales inversiones, deben practicarse siguiendo el método del valor patrimonial proporcional.

Se tiene influencia significativa cuando:

- La posesión por parte de la empresa tenedora de una porción tal de capital de la sociedad vinculada que le otorgue los votos necesarios para influir en la aprobación de sus estados financieros y la distribución de ganancias.
- La representación en el directorio u órganos administrativos superiores de la sociedad vinculada.
- La participación en la fijación de políticas.
- La existencia de operaciones importantes entre la sociedad tenedora y la vinculada.

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

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

- La sociedad tenedora registra su inversión al valor patrimonial proporcional. Cuando éste difiera del de costo.
- El valor de la inversión debe ser posteriormente ajustado para reflejar la proporción que a la empresa tenedora le corresponde en las ganancias o pérdidas de cada ejercicio de la empresa emisora; dicha proporción debe ser imputada a los resultados de la empresa tenedora.

A continuación, se describe, la valoración de la inversión según el método proporcional:

- **Valuación en el momento de la adquisición de la inversión.** Cuando se produce la adquisición de una participación inicial en la sociedad emisora cuya importancia permita la aplicación del método, la inversión se registrará por un importe equivalente a la proporción que la empresa tenedora adquiera sobre el patrimonio de la controlada o vinculada.

El exceso o defecto del valor patrimonial sobre el de costo de adquisición se imputará a una cuenta que:

- ✓ En caso de ser deudora se agregará el valor de la inversión o se tratará como derecho de llave, según resulte más adecuado a la luz de los antecedentes de la operación y de los estudios adicionales que puedan realizarse.
  - ✓ En caso de ser acreedora se considerará regularizadora de la que refleje la inversión.
- **Aplicación del método durante la tenencia.** La proporción que a la empresa tenedora corresponde sobre las ganancias o pérdidas de la empresa emisora se imputará a su estado de ganancias y pérdidas. Para aplicar esta norma debe tenerse en cuenta los siguientes aspectos:
    - ✓ Los resultados de la empresa emisora originados en operaciones con la compañía inversora que no hubiera trascendido a terceros deben ser eliminados.
    - ✓ Las operaciones de la sociedad emisora que afectarán el total del patrimonio neto sin incidir en resultados deben considerarse en los registros de la inversora con igual sentido, es decir como movimientos de capital no originados en ganancias o pérdidas.

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

Si la venta fuera parcial y como consecuencia de ella desaparecieran las situaciones que justifican la aplicación del método, deberá discontinuarse su aplicación. El valor patrimonial a la fecha de la venta deberá ser reducido



posteriormente en la medida en que los dividendos recibidos en efectivo a partir de ese momento acceden a la participación en las ganancias del ejercicio corriente de la sociedad emisora. Por otra parte, corresponderá también una reducción si ello fuera razonable para una mejor demostración de la situación patrimonial.

Cuando se aplique el método del valor patrimonial proporcional, el importe de la inversión se presentará dentro del activo no corriente en el capítulo inversiones, mostrándose por separado los montos de la eventual cuenta de regularización del valor de la inversión.

### 3.4.9.3. Diferencias en el Tratamiento de la NIC 28 y la norma boliviana NC 7

Las principales diferencias y similitudes referente a las normas de valoración NIC 28 y la norma boliviana NC 7, sobre las Inversiones en entidades asociadas, se muestran en el cuadro 9.

**Cuadro 9 Diferencias y Similitudes de la NIC 28 y NC 7**

N°	Diferencias
1	La NIC 28 establece que un inversor tiene influencia significativa si posee, directa o indirectamente el 20% de poder de voto. La norma boliviana NC 7 establece que la influencia significativa se posee cuando, se tiene poder de voto, representación en el directorio, participación en fijación de políticas y otros.
2	La NIC 28 establece que el método de valuación de inversiones es el método de la participación, donde se registra inicialmente por su coste y que el incremento o disminución del importe en libros para reconocer la proporción al inversor en el resultado del ejercicio. El inversor dejará de aplicar el método de la participación desde la fecha en que cese su influencia significativa sobre la asociada. La norma boliviana NC 7 establece que el método de valuación de una inversión es el método de valor patrimonial proporcional que resulta de aplicar al patrimonio neto de la sociedad emisora la proporción de la tenencia en acciones que corresponda la empresa inversora
N.º	Similitudes
1	No se ha encontrado similitudes entre ambas normas.

Fuente: Elaboración Propia en base a las NIC y Normas Bolivianas, 2018

### 3.4.10. Arrendamientos

En este apartado se establecerá el tratamiento contable referente a los arrendamientos según la NIC 17 “Arrendamientos” y la norma boliviana NC 10 “Tratamiento contable de los arrendamientos”.

### 3.4.10.1. Tratamiento según las NIC 17

La NIC 17 clasifica los arrendamientos en operativo y financiero. Un arrendamiento es financiero cuando se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad. Por el contrario, se clasificará un arrendamiento como operativo si no se han transferido sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad.

- **Arrendamiento Financiero.** En el momento inicial éste se reconocerá, en el balance del arrendatario, registrando un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado, o bien al valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento. Al calcular el valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento, se tomará como factor de descuento el tipo de interés implícito en el arrendamiento, siempre que sea practicable determinarlo; de lo contrario se usará el tipo de interés incremental de los préstamos del arrendatario. Cualquier coste directo inicial del arrendatario se añadirá al importe reconocido como activo.

Posteriormente los pagos mínimos por el arrendamiento se dividirán en dos partes que representen las cargas financieras y la reducción de la deuda viva. La carga financiera total se distribuirá entre los ejercicios que constituyan el plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga un tipo de interés constante en cada ejercicio, sobre el saldo de la deuda pendiente de amortizar. Los pagos contingentes se cargarán como gastos en los ejercicios en los que sean incurridos.

El arrendamiento financiero dará lugar tanto a un cargo por amortización en los activos amortizables, como a un gasto financiero en cada ejercicio.

Los arrendadores inicialmente reconocerán en su balance los activos que mantengan en arrendamientos financieros y los presentarán como una partida a cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento. Posteriormente el reconocimiento de los ingresos financieros, se basará en una pauta que refleje, en cada uno de los ejercicios, un tipo de rendimiento constante, sobre la inversión financiera neta que el arrendador ha realizado en el arrendamiento financiero.

- **Arrendamiento Operativo.** Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos se reconocerán como gasto de forma lineal, durante el transcurso del

plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento para el usuario.

Los arrendadores se reconocerán como ingresos de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto, por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado en cuestión\*.

### **3.4.10.2. Tratamiento según la Norma Boliviana NC 10**

La NC 10 boliviana, define el arrendamiento como contrato celebrado entre dos personas jurídicas y/o naturales, a través del cual una de ellas (Arrendador) se compromete a ceder un bien por un canon de arrendamiento (Alquiler) durante un período determinado a otra persona (Arrendatario), para que ésta pueda usufructuarlo.

Las principales características que identifican al arrendamiento son:

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

La NC 10 clasifica los arrendamientos en:

- **Arrendamiento Financiero.** Se denomina arrendamiento financiero o de capital, al contrato mediante el cual el arrendador transfiere sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes al bien objeto del contrato, ejercitando el arrendatario su opción de compra al término de vigencia de este documento. La opción de compra deberá estar claramente establecida en el contrato de arrendamiento.

Al transferirse sustancialmente los riesgos y beneficios, un arrendamiento de capital debe exponerse en los estados financieros del arrendatario al inicio del arrendamiento mediante el registro de una cuenta de activo sujeta a depreciación

y su contrapartida, una cuenta de pasivo por el valor total del contrato (Valor justo).

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

El arrendamiento de capital debe exponerse en los estados financieros de arrendador mediante el registro de una cuenta por cobrar, equivalente al valor total del contrato (Valor justo). Además, deberán reconocerse los ingresos diferidos correspondientes, durante el tiempo de vigencia del contrato de arrendamiento regularizados periódicamente. Un arrendamiento de capital debe exponerse en los estados financieros del arrendatario al inicio del arrendamiento mediante el registro de una cuenta de activo sujeta a depreciación y su contrapartida, una cuenta de pasivo por el valor total del contrato (Valor justo).

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

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

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

#### **3.4.10.3. Diferencias en el Tratamiento de la NIC 17 y la norma boliviana NC 10**

Las principales diferencias y similitudes referente a las normas de valoración NIC 17 y la norma boliviana NC 10, sobre el tratamiento de arrendamientos, se muestran en el cuadro 10.

### Cuadro 10 Diferencias y Similitudes de la NIC 17 y NC 10

N.º	Diferencias
1	La norma boliviana NC 10, no toma en cuenta los siguientes conceptos para valorar los arrendamientos: valor razonable, ingresos financieros, pagos mínimos por el arrendador, interés implícito, vida económica
2	La NIC 17 establece que un arrendamiento financiero se reconocerá, en el balance del arrendatario, registrando un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado, o bien al valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento. Posteriormente los pagos mínimos por el arrendamiento se dividirán en dos partes que representen las cargas financieras y la reducción de la deuda viva. La NC 10 establece, que un arrendamiento de capital debe exponerse en los estados financieros del arrendatario al inicio del arrendamiento mediante el registro de una cuenta de activo sujeta a depreciación y su contrapartida, una cuenta de pasivo por el valor total del contrato (Valor justo).
N.º	Similitudes
1	Ambas normas contables definen los arrendamientos con los mismos conceptos, haciendo una diferencia entre arrendamiento operativo y financiero.
2	La NC 10 y la NIC establece que un arrendamiento como financiero cuando se transfieran sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad. Por el contrario, se clasificará un arrendamiento como operativo si no se han transferido sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad.
3	En ambas normas el arrendamiento operativo se reconoce como gasto en la cuenta de resultados.

Fuente: Elaboración Propia en base a las NIC y Normas Bolivianas, 2018

#### **3.4.11. Estados Financieros consolidados y Separados**

En este apartado se establecerá el tratamiento contable referente a la consolidación de Estados Financieros, según la NIC 27 “Estados Financieros consolidados y separados” y la norma boliviana NC 8 “Consolidación de Estados Financieros”.

##### **3.4.11.1. Tratamiento según las NIC 27**

La NIC 27 será de aplicación en la elaboración y presentación de los estados financieros consolidados de un grupo de entidades bajo el control de una dominante.

Establece que los estados financieros de la dominante y de sus dependientes, utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados, deberán estar referidos a la misma fecha de presentación. Cuando las fechas de presentación de la dominante y de

una de las dependientes sean diferentes, ésta elaborará, a los únicos efectos de la consolidación, estados financieros adicionales con la misma fecha que los de la dominante, a menos que sea impracticable hacerlo.

Los estados financieros de una dependiente que se utilicen en la elaboración de los estados financieros consolidados, se refieran a una fecha de presentación diferente a la utilizada por la dominante, se practicarán los ajustes pertinentes para reflejar los efectos de las transacciones y eventos significativos ocurridos entre las dos fechas citadas. En ningún caso, la diferencia entre la fecha de presentación de la dependiente y de la dominante será mayor de tres meses. Tanto la duración de los ejercicios sobre los que se informa, como las eventuales diferencias en las fechas de presentación, serán las mismas de un ejercicio a otro.

Al elaborar los estados financieros consolidados, la entidad combinará los estados financieros de la dominante y sus dependientes línea por línea, agregando las partidas que representen activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos de contenido similar. Con el fin de que los estados financieros consolidados presenten información financiera del grupo, como si se tratase de una sola entidad económica, se procederá de la siguiente manera:

- El importe en libros de la inversión de la dominante en cada una de las dependientes será eliminado junto con la porción del patrimonio neto en cada una de las dependientes.
- Se identificarán los intereses minoritarios en los resultados de ejercicio de las dependientes consolidadas.
- Se identificarán los intereses minoritarios en los activos netos de las dependientes consolidadas, de forma separada de la parte del patrimonio neto que corresponda a la dominante.

Cuando se elaboren estados financieros separados, las inversiones en dependientes, entidades controladas de forma conjunta y asociadas que no se clasifiquen como mantenidas para la venta, se contabilizarán utilizando una de las dos alternativas, al coste o de acuerdo a la NIC 39 “Instrumentos Financieros”.

#### **3.4.11.2. Tratamiento según la Norma Bolivia NC 8**

La norma boliviana NC 8, establece que la consolidación de los estados financieros de sociedades que forman parte de un grupo económico procede, siempre que exista control

permanente por parte de una de las sociedades. Se entiende por control permanente a la tenencia directa o indirecta de las acciones que represente más del 50% del paquete accionario o a la influencia significativas en las decisiones de la sociedad que le otorgue votos suficientes para influir en la aprobación de los estados financieros y en la distribución de las ganancias.

Los estados financieros de la dominante y de sus dependientes, utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados, deberán estar referidos a la misma fecha de presentación. Si se consolidan estados financieros de fechas diferentes (menos o más de tres meses), se debe considerar el efecto de las transacciones o eventos importantes que hayan ocurrido entre la fecha de cierre de los estados financieros de la sociedad consolidada y la fecha de cierre de los estados financieros de la sociedad consolidante o viceversa.

La NC8 establece las siguientes pautas de consolidación:

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

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

- **Eliminación de resultados contenidos en saldos finales de activos.** Las sociedades integrantes del ente consolidado pueden realizar entre sí operaciones de distinta naturaleza, las que generalmente arrojan un resultado para la sociedad vendedora, prestataria del servicio, etc. Dichos resultados son reconocidos en los

estados financieros individuales de la respectiva sociedad vendedora, mientras que en los estados financieros consolidados serán considerados como resultados en la medida en que las operaciones efectuadas entre las sociedades integrantes del ente consolidado estuvieran definidamente realizadas estas operaciones se considerarán realizadas cuando hayan sido imputadas a los resultados del ejercicio en que se denegaron, como consecuencia de haber trascendido a terceros (venta), o haber sido apropiados a dichos resultados a fin de lograr una adecuada compatibilización de ingresos y costos por consumo de activos a través de depreciación o amortización, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Por lo tanto, a fin de evaluar los saldos finales de los activos provenientes de estas operaciones se deberá eliminar la porción de resultados cuando se trate de ventas estaciones de servicio, etc., realizadas por la sociedad consolidante o sociedades consolidadas entre ellas.

- **Eliminación de resultados entre sociedades integrantes del ente consolidado.**  
Es necesario proceder a la eliminación mencionada para exponer en el estado de ganancias y pérdidas consolidado solamente aquellos resultados provenientes de operaciones con terceros ajenos al ente consolidado.

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

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

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

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



### 3.4.11.3. Diferencias en el Tratamiento de la NIC 27 y la norma boliviana NC 8

Las principales diferencias y similitudes referente a las normas de valoración NIC 27 y la norma boliviana NC 8, referente a Estados Financieros Consolidados y Separados, se muestran en el cuadro 11.

**Cuadro 11 Diferencias y Similitudes de la NIC 27 y NC 8**

N.º	Diferencias
1	La NIC 27 y la NC 8 establece pautas para consolidación diferentes, los cuales están detallados en los párrafos descritos en el apartado 3.4.11.1 y 3.4.11.2.
N.º	Similitudes
1	La NC 8 y la NIC 27 establece que para la consolidación de los EEFF se debe tener un control permanente por parte de una de las sociedades. Se entiende por el control permanente, el control o la tenencia directa o indirecta del 50% de la sociedad y que se pueda influir en decisiones de la sociedad.
2	La NIC 27 y la NIC 8 establece que los estados financieros de la dominante y de sus dependientes, utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados, deberán estar referidos a la misma fecha de presentación.

Fuente: Elaboración Propia en base a las NIC y Normas Bolivianas, 2018

### 3.4.12. Políticas Contables, cambios de estimaciones contables y errores

Este apartado establece la selección y aplicación de las políticas contables, la contabilización de los cambios en éstas y en las estimaciones contables, y en la corrección de errores de ejercicios anteriores. Se analizará la NIC 8 “Políticas Contables, cambios de estimaciones contables y errores” y sus diferencias con la Norma Boliviana NC 13 “Cambios contables y su exposición”, y la NIC 14 “Políticas Contables su exposición y Revelación”.

#### 3.4.12.1. Tratamiento según las NIC 8

Esta norma describe lo referente a políticas contables, cambio de estimaciones contables y errores.

- **Políticas Contables.** Cuando una Norma o Interpretación sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la política o políticas contables aplicadas a esa partida se determinarán aplicando la Norma o Interpretación en cuestión, y considerando además cualquier Guía de Implementación relevante emitida por el IASB para esa Norma o Interpretación.

En ausencia de una Norma o Interpretación que sea aplicable específicamente a una transacción, otros hechos o condiciones, la dirección deberá usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable.

- **Cambios en las políticas contables.** La entidad cambiará una política contable sólo si tal cambio es requerido por una Norma o Interpretación o lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante.

Cuando se cambie una política contable, ya sea por la aplicación inicial de una Norma o Interpretación que no incluya una disposición transitoria específica aplicable a tal cambio, o porque haya decidido cambiarla de forma voluntaria, aplicará dicho cambio retroactivamente. Si hay un cambio en la política contable de forma retroactiva la entidad ajustará los saldos iniciales de cada componente afectado del patrimonio neto para el ejercicio anterior más antiguo que se presente, revelando información acerca de los demás importes comparativos para cada ejercicio anterior presentado, como si la nueva política contable se hubiese estado aplicando siempre.

- **Cambios en las estimaciones contables.** El efecto de un cambio en una estimación contable, se reconocerá de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado del ejercicio en que tenga lugar el cambio, si éste afecta a un solo ejercicio o ejercicio en que tenga lugar el cambio y los futuros, si afectase a varios ejercicios.

En la medida que un cambio en una estimación contable dé lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de patrimonio neto, se reconocerá ajustando el valor en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o patrimonio neto en el ejercicio en que tenga lugar el cambio.

- **Errores.** La entidad corregirá los errores materiales de ejercicios anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto, reexpresando la información comparativa para el ejercicio o ejercicios anteriores en los que se originó el error; o si el error ocurrió con anterioridad al ejercicio más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio neto para dicho ejercicio.

### 3.4.12.2. Tratamiento según la norma boliviana NC 13 y NC 14

La NC 14 establece que las políticas contables, incluyen los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, métodos, bases, convenciones, reglas y procedimientos adoptados por la alta gerencia al preparar y presentar Estados Financieros. Estas políticas también incluyen el mejor criterio de selección entre las varias alternativas que cuenta la valuación de un ítem, suponiendo su elección en consideración de las circunstancias y el que mejor se adapte al giro de la empresa para presentar su posición financiera y económica.

Se debe exponer en las notas al Estado Financiero las “Políticas Contables Aplicadas” los principios y métodos contables aplicados, e incluir el buen juicio profesional para seleccionar la exposición de las políticas contables y su efecto en la información financiera si corresponde; así como, seleccionar las políticas que tengan una importancia relativa en la interpretación de la situación financiera y económica, y los cambios en la situación financiera de las empresas.

La NC 13 debe aplicarse por todos los entes en la fecha en que se decide el cambio contable y registrarse contablemente a objeto de exponer la información financiera, económica y patrimonial en los estados financieros a cualquier fecha, revelando los motivos y efecto del cambio.

Los cambios contables pueden ser originados por cambios en la aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados o cambios de estimaciones contables, los cuales deben ser revelados en forma amplia para su interpretación, análisis y comprensión de los Estados Financieros.

- **Cambio de Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado.** Los cambios contables se refieren a la adopción de un principio contable diferente al que anteriormente se venía utilizando, el cambio de un principio contable a otro principio de contabilidad generalmente aceptado, un cambio de un Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado a otro diferente.
- **Cambios de Estimaciones Contables.** La preparación de Estados Financieros implica la estimación de políticas contables tales como el riesgo de la falta de pago por parte de clientes, depreciación, valor residual, vida útil restante de activos fijos, estimaciones que se ven afectados en ejercicios futuros a favor o en contra debido al diferimiento del gasto, o la estimación del grado de obsolescencia

de los inventarios, cobros y pagos contingentes, cuya característica es determinar una estimación contable asumiendo un riesgo futuro, por tanto no puede ser preciso ni exacto es más, puede originar distorsiones importantes en la situación financiera de la empresa, en algunos se precisará modificar las estimaciones en forma posterior a medida que sucedan los eventos sujetos a estimación, o que se adquiera mayor información o mayor experiencia sobre los asuntos.

Cuando el efecto de los cambios en las estimaciones contables o en Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados no sea significativo no es necesario revelarlos en los Estados Financieros.

Cuando los entes decidan cambios en sus estimados y/o políticas contables y dependiendo de la importancia de los efectos en el periodo y/o periodos subsecuentes deben ser revelados en Notas a los Estados Financieros.

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados deben en lo posible aplicarse en forma uniforme, a partir de su adopción a objeto de posibilitar el análisis y comparación de los Estados Financieros entre los diferentes ejercicios. La emisión de nuevos principios o normas contables por el Consejo Técnico de Auditoría y Contabilidad del Colegio de Auditores de Bolivia debe merecer su preferencia en función de su aplicación de la misma. A este efecto debe expresarse en Notas a los Estados Financieros señalando la naturaleza del cambio y el efecto en las partidas correspondientes y en la Utilidad Neta de la empresa si corresponde.

Los Estados Financieros sujetos a comparación en los cuales el último ha sufrido cambios en principios contables y/o estimaciones estos no deben ser motivo de modificaciones en forma retroactiva. Por el contrario, se deberán explicar en forma clara las diferencias y/o efectos de los cambios o su imposibilidad de hacerlo. En estos casos deben registrarse a contar del ejercicio que originó el cambio.

Sin embargo, excepcionalmente si el ente considera pertinente la modificación de los Estados Financieros, a objeto de revelar el efecto retrospectivo del cambio en principios de contabilidad o estimaciones contables para fines específicos o de análisis financiero – económico o su comparación entre estos, deben ser revelados en una Nota a los Estados Financieros mostrando las partidas afectadas en forma comparativa.

Cuando el cambio en un método de aplicación de un principio contable se efectúe en transacciones u operaciones originadas en una gestión, en estos casos se debe revelar en Notas a los Estados Financieros.

### **3.4.12.3. Diferencias en el Tratamiento de la NIC 8 y las normas bolivianas NC 13, NC 14**

Las principales diferencias y similitudes referente a las normas de valoración NIC 8 y las normas bolivianas NC 13 y NC 14, referente al tratamiento de Políticas Contables, Cambios de Estimaciones Contables y Errores, las cuales se muestran en el cuadro 12.

**Cuadro 12 Diferencias y Similitudes de la NIC 8, la NC 13 y NC 14**

<b>N.º</b>	<b>Diferencias</b>
1	La NIC 8 establece políticas contables a considerar para cualquier valoración o interpretación son las emitidas por la IASB. La Norma boliviana NC 14 establece que las políticas contables son las expuestas en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
2	La NIC 8 establece que cuando existe un cambio en la política contable, se contabilizara de forma retroactiva. La NC 13 establece que un cambio de un Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado a otro diferente constituye cambio contable, sin embargo, no define ningún tratamiento contable sobre cambios en las políticas contables.
3	La NIC 8 establece que cuando existe un cambio de estimación contable, se contabilizara de forma prospectiva. La norma boliviana no establece ningún tratamiento contable respecto a cambio de estimaciones contables.
4	La NIC 8 establece que el error contable correspondiente a un ejercicio anterior se corregirá mediante reexpresión retroactiva, salvo que sea impracticable determinar los efectos en cada ejercicio específico o el efecto acumulado del error. No existe normativa contable en Bolivia sobre el tratamiento de errores contables.
<b>N.º</b>	<b>Similitudes</b>
1	No existe similitudes entre ambas normas.

Fuente: Elaboración Propia en base a las NIC y Normas Bolivianas, 2018

### **3.4.13. Ausencia de Normas contables en Bolivia**

En apartados anteriores se ha mencionado que las normas bolivianas, son normas incompletas y desactualizadas. No contempla normas contables, que son utilizadas internacionalmente, los cuales dificultan contar con información financiera confiable, comparable y real. Consecuencia de ello Bolivia ve la necesidad de adoptar parcialmente

las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), aplicando únicamente en ausencia de normativa local.

La norma boliviana a diferencia de las NIC, no cuenta con las siguientes normas contables:

- Normas para Deterioro de valor de los activos.
- Normas para Participación en negocios conjuntos.
- Normas para Instrumentos Financieros.
- Normas para Información financiera intermedia.
- Normas para Provisión, activos y pasivos contingentes.
- Normas para Inversiones Inmobiliarias.
- Normas para Contabilización de las Subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas.
- Normas para valoración de partes vinculadas.
- Normas para Activos no corrientes mantenidos para la venta

## **CAPITULO IV**

### **ANÁLISIS DE LA CONTABILIDAD EN LATINOAMERICA**

#### **4.1. INTRODUCCIÓN**

La contabilidad en un mundo globalizado permite contar con información financiera comparable y uniforme. Por esta razón, existe la necesidad de contar con normas y principios contables utilizados en distintos mercados internacionales, que puedan ser comprendidos por los usuarios de la información económica-financiera de las empresas.

Latinoamérica en los últimos años, ha iniciado una clara tendencia hacia la convergencia de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), con el objetivo de uniformizar la información financiera. La gran mayoría de los países latinoamericanos en la actualidad, han concluido sus procesos de convergencia, sin embargo, no todos han tenido éxito. Algunos países como Bolivia, no han aprobado la convergencia de sus normas a la normativa internacional.

En el presente capítulo, se estudiará la normativa contable aplicada en países de Latinoamérica, sus normas contables, organismos emisores y su relación con la normativa internacional.

#### **4.2. LA CONTABILIDAD EN PAISES LATINOAMERICANOS**

En el presente apartado se estudiará, la contabilidad aplicada en los países de Argentina, Brasil, Chile, Perú y Paraguay. El objetivo es conocer la normativa contable aplicada en estos países, y así contextualizar la situación actual de la contabilidad en Bolivia.

Para ello es importante conocer y diferenciar, los conceptos de armonización, adopción y adaptación de normas contables:

- La armonización es, la adaptación de las normas nacionales a las normas internacionales, manteniendo ciertos contenidos.
- La adopción es, tomar las normas internacionales contables como están escritas y redactarlas en el texto oficial de los entes emisores y adoptarlas íntegramente.
- La adaptación es, tomar las normas internacionales contables y realizar los cambios necesarios de acuerdo a la realidad de cada país.

#### **4.5.1. Contabilidad en Argentina**

La normativa contable en Argentina se encuentra en el código de Comercio, la ley de Sociedades Comerciales y las Resoluciones Técnicas emitidas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). El Código de Comercio y la Ley de Sociedades Comerciales recoge todo lo referido a la presentación de información, mientras las normas de valoración se encuentran en las resoluciones Técnicas.

Las regulaciones contables en la Argentina se manejan a través de Consejos Profesionales, uno por cada jurisdicción, que tiene el poder disciplinario y la posibilidad de dictar normas de cumplimiento obligatorio. Los consejos profesionales dependen de la FACPCE, y está a través de su Centro de Estudios Científicos y Técnicos, emiten resoluciones técnicas e interpretaciones de normas y casos prácticos. (Consejo General de Economistas de España, 2008)

El año 2002 la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE) y sus Consejos Provinciales aprobaron la convergencia de sus normas de contabilidad vigentes para armonizarlas con las normas internacionales de contabilidad. (Cano, 2010)

Por diversos motivos, la convergencia de las normas contables argentinas a las normas internacionales no ha podido mantenerse, existiendo diferencia entre ambas normas. Sin embargo, se inició otro proceso que derivó en la adopción de forma obligatoria de las NIIF para empresas cotizadas en los mercados financieros. En relación con las empresas que no cotizan, se estable la aplicación de “NIIF para PYMES”, aplicable a empresas de menor tamaño.

Por otro lado, la CENCyA (Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y de Auditoría) que funciona en el ámbito de la FACPCE, inicio un nuevo proyecto para emitir una normativa contable propia para entes pequeños y medianos (PYMES),

El cuadro 13 muestra de manera resumida la normativa contable actual aplicada en Argentina.



**Cuadro 13 Marco Normativo Contable en Argentina**

N.º	Características de los Entes Emisores	Normativa Contable
1	Cotizan sus títulos de capital o de deuda bajo el régimen de oferta pública.	NIIF Completas
2	Entes que no reúnen las condiciones para clasificarlos como “PYMES” debido a que su volumen de ventas supera lo establecido por la FACPCE.	Normas Contenidas en la Resolución Técnica 17 o NIIF para PYMES o NIIF Completas
3	Reúnen las condiciones para clasificarlos como “MEDIANOS”, según lo establecido por la FACPCE (ventas anuales entre 15.000.000 y 75.000.000 dólares).	Normas contenidas en la Resolución Técnica 41 o Normas Contenidas en la Resolución Técnica 17 o NIIF para PYMES o NIIF completas
4	Reúnen las condiciones para clasificarlos como entes “PEQUENOS” (Ventas Anuales menores a 15.000.000)	Normas contenidas en la Resolución Técnica 41 o Normas Contenidas en la Resolución Técnica 17 o NIIF para PYMES o NIIF completas

Fuente: Normas Contables en Argentina, 2018

#### **4.5.2. Contabilidad en Perú**

Las regulaciones contables en el Perú se manejan a través del Consejo Normativo de Contabilidad perteneciente al Sistema Nacional de Contabilidad. Por otro lado, los entes reguladores que supervisan el mercado de capitales y el sector financiero en el Perú está formado por la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (CONASEV) y la Superintendencia de Banca y Seguros (SBS), ambas entidades tienen la facultad de establecer normas de contabilidad en sus respectivas áreas.

La normativa contable en el Perú queda establecida en el Código de Comercio y en la Ley General de Sociedades. Por otro lado, hasta el año 1984 en Perú existió un plan de cuentas para el sector privado, el cual se empleaba para el registro contable y la preparación de Estados Financieros. Posteriormente se puso en vigencia el Plan General Contable hasta el año 2008, sin embargo, este no guardaba una relación clara con las normas internacionales. El año 2008, se promulgó el nuevo Plan Contable General Empresarial (PCGE), el cual estaba elaborado en concordancia con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Sin embargo, el nuevo Plan Contable Empresarial no se puso en vigencia por diferentes motivos en su aplicación.

El año 2011 se adoptan plenamente las NIIF y NIIF para Pymes, las cuales se establecen como los Principios Contables Generalmente Aceptados aplicados para la elaboración de

toda la información financiera en el Perú. Sin embargo, hasta la actualidad existen problemas en cuanto a la práctica de los regímenes normativos contables. (Consejo General de Economistas de España, 2008, p 43)

Del análisis anterior se puede concluir que, en el Perú, no existe un marco normativo propio y estructurado, puesto que los Principios Contables Generalmente Aceptados aplicados, se basan en normas elaborados por entes internacionales.

#### **4.5.3. Contabilidad en Brasil**

En Brasil hay cuatro organismos que regulan la profesión contable, dos de carácter público, el Gobierno y la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM) y dos de carácter privado, el Consejo Federal de Contabilidad (CFC) y el Instituto de Auditores Independientes del Brasil (IBRACON). La CVM establece estándares contables de aplicación obligatoria para las empresas que cotizan en los mercados de valores, mientras que el CFC es un organismo privado que cuenta con el respaldo de la autoridad pública, representado en cada estado por los Consejos Regionales de Contabilidad (CRC), es el encargado de elaborar los principios y normas contables de la profesión contable. Por últimos el IBRACON emite pronunciamientos técnicos contables de aplicación obligatoria para sus miembros. (Gracia y Rodríguez, 2014).

Las normativas contables en el Brasil han estado influidas por las normas estadounidenses, debido a su posición geográfica y la presencia comercial de los EE.UU. Pese a esta influencia en 1993 se creó la integración Mercosur, Contadores, Economistas y Administradores (GIMCEA), con la intención de armonizar el ejercicio contable profesional según las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Brasil comenzó su proceso de convergencia hacia normas internacionales el año 2005, donde se determinó que la NIC/NIIF debían ser aplicadas para empresa que forman parte de la Comisión Nacional de Valores Mobiliarios (CVM) y de la Superintendencia de Seguros Privados (SUSEP). A partir del año 2010 el Gobierno Brasileño, pone en vigencia las NIC/NIIF para la preparación y elaboración de Estados Financieros. Adicionalmente en 2009, el Comité de Pronunciamientos Contables adopto las NIIF para Pymes, las cuales pueden ser utilizados optativamente por las pequeñas y medianas empresas en Brasil. (Sierra, 2012. p. 50-52)

La adopción de las NIC/NIIF por Brasil, se ha facilitado debido que la influencia de los EEUU en la regulación brasileña, cercanía a la IFAC a través del Instituto Brasileño de Contabilidad,

análisis y separación de la fiscalidad y contabilidad y el apoyo de gobierno brasileño el Instituto Brasileño de Contabilidad (IBRACON). Actualmente las normas aplicadas en el Brasil, son las Normas Internacionales de Información Financiera (NII), las cuales se utilizan para la preparación y elaboración de Estados Financieros. Al igual que en algunos países latinoamericanos, Brasil no cuenta con un marco normativo propio, adoptando normas internacionales.

#### **4.5.4. Contabilidad en Chile**

Las principales normas de contabilidad chilenas esta contenidas en el Código Comercial, la ley de Sociedades Anónimas y los Boletines Técnicos del Colegio de Contadores. El colegio de Contadores de Chile A.G. es el máximo organismo que representa y regula la profesión contable, siendo el encargado principal de desarrollo y de la emisión de los PCGA y las normas de auditoria. El colegio de Contadores de Chile A.G. cuenta con la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad, que es la encargada de preparar los Boletines Técnicos para su aprobación por parte del Consejo Nacional del Colegio de Contadores de Chile A.G. (Consejo General de Economistas de España, 2008, p 28)

Por otro lado, las Superintendencias tiene la potestad para emitir normas y regulaciones de acuerdo al sector económico que le corresponde. En este contexto existen:

- La Superintendencia de Valores y Seguros (SVS), que fiscaliza las sociedades anónimas que cotizan en bolsa.
- La Superintendencia de Bancos e Instituciones Financiera (SBIF).
- La Superintendencia de Administradoras de Fondos de Pensiones (SAFP).

La normativa chilena estaba basada anteriormente en los estándares de la FASB, debido a que una gran parte de las operaciones chilenas se desarrollaban con el mercado norteamericano. Hasta el año 2010 los Principios y Normas de Contabilidad Generalmente Aceptados en Chile son los Boletines Técnicos promulgados por el Colegio de Contadores de Chile A.G.

A partir de este año 2010, el Colegio de Contadores de Chile A.G. comienza el proceso de convergencia para la adopción de normas internacionales. El proceso de convergencia se dividió en dos etapas: en una primera etapa se emitió un boletín técnico para empresas pequeñas y medianas, las cuales no tenían la obligación de presentar estados financieros públicamente, sin embargo, las grandes empresas, que son aquellas controladas por la

Superintendencia de Valores y Seguros, están obligadas a presentar estados financieros públicamente, aplicando las NIIF completas.

El Colegio de Contadores de Chile A.G., durante los últimos años ha venido convergiendo gradualmente sus principios contables a las normas internacionales, realizando una adopción integral, y sin introducir ningún tipo de adaptaciones locales.

Actualmente las normas aplicadas en Chile son las NIIF completas, utilizadas para la elaboración y presentación de información financiera para empresa grandes, por otro lado, las empresas pequeñas y medianas, preparan su información contable en base a NIIF para PYMES. Al igual que muchos de los países latinoamericanos, Chile no cuenta con un marco normativo propio, teniendo que adoptar las NIIF para regular su contabilidad. (Colegio de Contadores de Chile A. G.,2013)

#### **4.5.5. Contabilidad en Paraguay**

La Contabilidad en el Paraguay se regula a través del Colegio de Contadores del Paraguay, que es la encargada de emitir resoluciones técnicas con relación a la práctica profesional. El año 1999, el Consejo Profesional del Colegio de Contadores del Paraguay aprobó, por primera vez la adopción las NIC como normas aplicables para el ejercicio profesional. (Consejo General de Economistas de España, 2008, p 40)

Actualmente, las normas aplicables para la elaboración y preparación de los Estados Financieros son las NIC/NIIF. Por otro lado, el Paraguay no cuenta con un marco normativo de contabilidad y auditoría propia. Sin embargo, existen organismo de contralor que también han emitido normas contables para la valuación y exposición de Estados Financieros entre ellos están:

- Banco Central del Paraguay,
- Superintendencia de Bancos y de seguros del BCP,
- Comisión Nacional de Valores,
- Instituto Nacional de Cooperativismo
- Sub-Secretaria de Estado de Tributación

Las normas emitidas por estos organismos regulan sus sectores correspondientes, pero son normas incompletas y no están estandarizadas con las NIC/NIIF. (Taboada, 2009)

Las normas de exposición contable en el Paraguay, actualmente presenta problemas en su aplicación, ya que no existe una regulación clara, por lo que existe la necesidad de definir reglas claras e integrales.

De lo estudiado en el presente capítulo, podemos concluir que todos los países latinoamericanos con los que limita Bolivia no cuentan con un marco normativo propio, aplicando las NIC/NIIF para la preparación y elaboración de información financiera. Sin embargo, en el caso boliviano se aplica la normativa local, utilizando únicamente las NIC/NIIF en ausencia de normas propias. Como se ha mencionado en capítulos anteriores las normas locales bolivianas, no está estandarizadas con la normativa internacional, presentando problemas en su aplicación, ya que son normas desactualizadas e incompletas.

# CAPITULO V

## ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA CONTABILIDAD

### EN BOLIVIA Y ESPAÑA

#### 5.1. INTRODUCCIÓN

Bolivia y España son países que pertenecen a dos realidades diferentes económicamente. España miembro de la Unión Europea, cuenta con un volumen de transacciones comerciales mayores al de Bolivia y un mercado financiero más amplio y desarrollado. Esto hace que las necesidades en cuanto a regulaciones comerciales, financieras y contables sea muy diferente.

Analizando la realidad contable de ambos países, España ha desarrollado su propia normativa contable en base las normas internacionales, desarrollando su propio Plan General Contable. Por el contrario, Bolivia cuenta con 14 normas propias desactualizadas, aplicando las NIC en ausencia de cualquier pronunciamiento contable.

En el presenta capitulo, se realizará un análisis comparativo de las normas contables aplicadas en Bolivia y España, identificando sus principales diferencias.

#### 5.2. PRINCIPALES DIFERENCIAS DE LA NORMATIVA CONTABLE ESPAÑOLA Y BOLIVIANA

En el presente apartado estableceremos las principales diferencias de la normativa contable expuesta en el PGC español y las que se describen en las 14 normas contables generalmente aceptadas en Bolivia. Para ello, se usa como referencias bibliografias lo establecido en el Plan General Contable (BOE 2007) y lo que estable el CTNAC de Bolivia<sup>8</sup>.

##### 5.2.1. Presentación de Estados Financieros

La norma boliviana NC 11 “Información Esencial requerida para una adecuada exposición de Estados Financieros”, establece que los estados financieros deben estar compuestos por el Balance de situación, Estado de Ganancias y Pérdidas”, el Estado de flujo de Efectivo, el Estado de evolución del Patrimonio y las notas explicativas a los Estados Financieros.

---

<sup>8</sup> CTNAC: Consejo Técnico Nacional de Auditoria y Contabilidad, recuperado de <https://www.audidores.org.bo/content/normas-de-contabilidad-nacional-del-ctnac>

Por otro lado, el marco conceptual del Plan General Contable español establece que cuentas anuales de una empresa comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria. Sin embargo, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo no serán obligatorios para las empresas que puedan formular balance y memoria abreviados.

De lo anterior, se puede concluir que no existe diferencia alguna en cuanto a presentación de Estados Financieros de ambas normas, sin embargo, la norma boliviana no cuenta con una normativa para la formulación de estados financieros abreviados.

Estas normas contables, utilizan un plan de cuentas con estructura diferente, el Plan General Contable español esta dividido en 9 grupos contables, mientras que la norma boliviana no tiene una agrupación por grupos, si no una agrupación de acuerdo a su naturaleza.

El Plan General Contable español esta dividido de la siguiente forma:

- **Grupo 1 Financiación básica.** Integran todas las cuentas relativas a la financiación a largo plazo de la empresa, bien sea mediante aportaciones de los socios, capital social, beneficios no distribuidos, reservas, o financiación de terceros cuyo vencimiento es superior al ejercicio económico de la sociedad.
- **Grupo 2 Inmovilizado.** En este grupo se integran los activos “estructurales” de la empresa, esto es, aquellos activos que por sus características no son consumidos en un ciclo productivo o ejercicio económico. Así en dicho grupo contabilizaremos el inmovilizado tanto material como inmaterial de la sociedad, distinguiendo entre su valor de alta en balance y las posibles depreciaciones o pérdidas de valor que haya podido sufrir como consecuencia del uso o del paso del tiempo.
- **Grupo 3 Existencias.** Este conjunto de cuentas y subgrupos está destinado a la contabilización de las materias primas y demás componentes implicados y consumidos en el proceso productivo de la empresa. Así pues, aquí se encuentran las cuentas donde contabilizaremos las existencias de materias primas, envases, productos semiterminados y terminados.
- **Grupo 4 Acreedores y Deudores.** Reflejan las obligaciones y derechos de la empresa originados por su actividad comercial, así como sus obligaciones sociales y fiscales. Así aquí aparecen los subgrupos dedicados a acreedores, deudores, proveedores, clientes, impuestos, etc.

- **Grupo 5 Cuentas Financiera.** Se encuentran las cuentas relativas a la tesorería de la empresa, entendiendo por tesorería los derechos y obligaciones financieras de los que sea titular la sociedad con un período de materialización o exigibilidad inferior al ejercicio económico.
- **Grupo 6 Compras y Gastos.** Este grupo son utilizadas para reflejar las operaciones de compra y gasto realizadas por la empresa en el devenir de sus actividades comerciales.
- **Grupo 7 Ventas e Ingresos.** En este grupo aparecen definidas las cuentas utilizadas para reflejar las operaciones de venta e ingreso realizadas por la empresa.
- **Grupo 8 Gastos de Patrimonio Neto.** En este nuevo grupo se detallan las cuentas utilizadas para reflejar aquellos hechos económicos que, con origen en los mercados financieros, normas fiscales, aminoran el patrimonio neto de la empresa.
- **Grupo 9 Ingresos de Patrimonio Neto.** Se detallan las cuentas utilizadas para reflejar los incrementos que se pueden producir en el patrimonio neto de la sociedad con origen en los mercados financieros, normas fiscales

El plan de cuentas boliviano se muestra en cuadro 14 muestra su clasificación

**Cuadro 14 Clasificación de Plan de Cuentas**

Primer Nivel	Segundo Nivel	Tercer Nivel	Cuarto Nivel
Activo	Activo Corriente	Disponible	Banco, Caja, DPF.
		Exigible	Cuentas por Cobrar, Doc. Por Cobrar cliente, deudores cargo a cuenta.
		Realizable	Existencias de Materias primas, Insumos y Materiales.
	Activo No Corriente	Bienes de Uso	Terrenos, maquinarias, vehículos, depreciación acumulada.
		Intangibles	Marcas, crédito mercantil.
		Inversiones	Participaciones, acciones.
		Diferidos	Gastos pagados por adelantado.
Pasivo	Pasivo Corriente	Cuentas por pagar y Doc. Por pagar	Deudas con proveedores por la compra de materias primas, Insumos y materiales.
		Obligaciones con personal	Sueldos por pagar, aguinaldos por pagar, beneficios por pagar.
		Impuestos por pagar	Impuestos a las transacciones, impuesto a las utilidades, IVA debito fiscal.



	Pasivo No Corriente	Obligaciones a largo plazo	Prestamos, provisiones para indemnizaciones, operaciones pendientes.
Patrimonio	Capital Social, reservas, utilidades retenidas, pérdidas acumuladas, utilidades de la gestión		
Ingresos Operativos	Ingresos ordinarios	Ventas, devoluciones, descuentos, etc.	Son ingresos provenientes la actividad de explotación de la empresa.
	Ingresos no ordinarios	Venta de desperdicios, comisiones, etc.	
Egresos Operativos	Gastos Administrativos		Sueldos, limpieza, material de escritorio, depreciación, etc.
	Gastos Comerciales		Sueldos, limpieza, material de escritorio, depreciación, etc.
	Gastos productivos		Sueldos, limpieza, material de escritorio, depreciación, etc.
	Costos de mercadería vendida		Inventario Inicial, compras, Inventario final.

Fuente: Elaboración propia, 2018.

El Anexo 1 muestra el Plan de cuentas aplicado según las normas bolivianas.

### 5.2.2. Principios de Contabilidad

Existen diferencias en cuanto al establecimiento y definición de los principios de contabilidad que se aplican tanto en la norma boliviana NC 1 “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados” y en el marco conceptual del Plan General de Contabilidad español.

A continuación, se describen las principales diferencias:

- El PGC en España, establece que los principios de contabilidad utilizado para el registro y elaboración de estados financieros son: Empresa en Funcionamiento, Devengo, Uniformidad, No compensación, Importancia Relativa.

A diferencia de la norma española, a norma boliviana NC 1, establece una mayor cantidad de principios contables, entre ellos están: Ente, Bienes económicos, Moneda de cuenta, Empresa en marcha, Valuación al costo, Ejercicio, Devengo, Objetividad, Realización, Prudencia, Uniformidad, Importancia Relativa, y Exposición.

- El PGC establece que empresa en funcionamiento, se considerara que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible y que se aplicaran los principios y

criterios contables sin el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de transmisión global, y en casos que no se aplique este principio se utilizarán las normas contables de PGC para reflejar la imagen fiel.

A diferencia de lo establecido en el PGC español, la norma boliviana NC 1 establece que la empresa en funcionamiento se refiere a todo organismo económico cuya existencia temporal tiene plena vigencia y proyección futura.

- Según se define en el PGC español, el devengo establece que los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran. Por otro lado, norma boliviana establece como devengo, que todas las variaciones patrimoniales que deben considerarse para establecer el resultado económico son las que competen a un ejercicio sin entrar a considerar si se han cobrado o pagado. Ambas normas contables establecen lo mismo, aunque con una definición diferente.
- En ambas normas contables el principio de uniformidad hace referencias a que los estados financieros deben ser elaborados de forma uniforme en el tiempo, sin alterar los criterios adoptados.
- El PGC español establece como principio de no compensación que no se podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente. La norma boliviana no tiene como principio contable la “no compensación”.
- El PGC define el principio de prudencia, que para la elaboración de estados financieros se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre. A diferencia de lo expuesto anteriormente, la norma boliviana indica que se deberá contabilizar todas las pérdidas cuando se conocen y las ganancias solamente cuando se hayan realizado
- El PGC define que se admitirá la no aplicación de algunos de los principios contables cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, no altere la expresión de la imagen fiel. Por otro lado, la NC 1 boliviana, a diferencia del PGC, establece que se deberá aplicar para resolver problemas en cuanto a la aplicación de normas contables, y que se deberá actuar con un criterio profesional.

### 5.2.3. Criterios de Valoración

El Plan General de Contabilidad español establece definiciones relacionadas con los criterios de valoración para la preparación y elaboración de estados financieros. Estos criterios de valoración están en concordancia con las normas internacionales y son aplicados para reflejar la imagen fiel de las empresas.

Los criterios de valoración son los siguientes:

- Coste histórico o coste. Es su precio de adquisición o coste de producción.
- Valora Razonable. Es el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre las partes interesadas.
- Valor Neto Realizable. El valor neto realizable de un activo es el importe que la empresa puede obtener por su enajenación en el mercado, deduciendo los costes estimados para llevarlo a cabo.
- Valor Actual. Es el importe de los flujos de efectivo, a recibir o pagar en el curso normal del negocio.
- Valor en Uso. Es valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados.
- Coste de Amortizado. Es el importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero o un pasivo financiero, menos los reembolsos del principal que ese hubiese producido.
- Coste de venta. Costes incrementales directamente atribuibles a la venta del activo.
- Costes de Transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero. Son costes incrementales directamente atribuibles a la compra, emisión, enajenación, u otra forma de disposición de un activo financiero.
- Valor contable o en libros. Es el importe neto por el que un activo o pasivo se encuentra registrado en balance, menos en algunos casos su amortización acumulada.
- Valor Residual. Es el importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra disposición.

Dentro las 14 normas bolivianas, no existe un apartado donde se definan los criterios de valoración para la preparación de estados financieros. Sin embargo, estos criterios se

encuentran inmerso dentro de esta normativa. A diferencia de la norma española, estos criterios, están incompletos, ya que no consideran nuevos conceptos utilizados para la elaboración de estados financieros.

Los criterios de valoración establecidos a lo largo de las 14 normas de contabilidad boliviana son:

- Precio de adquisición.
- Costo de producción.
- Valor residual
- Valor contable
- Costo de venta
- Valor neto realizable

La normativa en Bolivia no hace referencia al valor razonable, valor en uso y valor actual de los activos. Adicionalmente se puede decir que la norma boliviana es una norma que no está acorde a estándares internacionales y no cuenta con las cualidades de comparabilidad y claridad como lo hace la normativa española.

#### **5.2.4. Inmovilizado material**

##### **a. Valoración Inicial**

Según la norma de valoración 2 del PGC español, los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción más los impuestos indirectos cuando no sean recuperables. Formará parte del valor del inmovilizado la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones. Por otro lado, los inmovilizados que necesiten más de un año para estar en condiciones de funcionamiento, se incluirá al precio de adquisición los gastos financieros.

De acuerdo a la norma contable NC1 “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados” utiliza en Bolivia, de denomina inmovilizado material al activo fijo, y se valora por su costo (Precio de adquisición o coste de producción), más los gastos adicionales, como honorarios profesionales, comisiones, etc. No se establece el registro de provisiones para los trabajos de desmantelamiento o retiros, simplemente se añade al coste. La norma boliviana no

contempla incluir en el precio de adquisición los gastos financieros derivados de una adquisición.

#### **b. Valor Posterior**

El PGC establece que el inmovilizado material se valorará por su precio de adquisición o coste de producción menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas. Donde las pérdidas por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material, se dan cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso. Su reversión se reconocerá como un gasto o un ingreso.

Por otro lado, se establece que la baja de un inmovilizado material se dará en el momento de su enajenación o disposición por otra vía o cuando no se espere obtener beneficios o rendimientos económicos futuros. La diferencia entre el importe que, en su caso, se obtenga de un elemento del inmovilizado material, neto de los costes de venta, y su valor contable, determinará el beneficio o la pérdida

La norma boliviana NC1 al igual que la norma española establece que se valora posteriormente, por su precio de adquisición o coste de producción menos la amortización acumulada, sin embargo, no considera las correcciones valorativas por deterioro, ni el valor residual. Tampoco establece su tratamiento para la baja de los inmovilizados, ni cuenta con normas particulares para algunos inmovilizados (solares, construcciones, instalaciones, etc.)

Por otro lado, la norma boliviana NC 11 Revalorización Técnica de Activos Fijos, a diferencia de la norma española establece que el inmovilizado material, incrementara su valor por una revalorización técnica que se imputara a una cuenta de patrimonio.

#### **5.2.4.1. Permutas**

El PGC establece que se entiende que un elemento del inmovilizado material se adquiere por permuta cuando se recibe a cambio de la entrega de activos no monetarios o de una combinación de éstos con activos monetarios. Las operaciones de permuta de carácter comercial, se valorará por el valor razonable del activo entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, las diferencias de valoración que pudieran surgir al dar de baja el elemento entregado a cambio se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias. la permuta no tenga carácter comercial o cuando no pueda obtenerse una estimación fiable del valor razonable de los elementos que intervienen en la

operación, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor contable del bien entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor.

La norma boliviana no establece ningún tipo de tratamiento sobre permutas, la normativa aplicada en este tipo de casos son las NIC.

#### **5.2.5. Inversiones Inmobiliarias**

La norma de valoración 4 del PGC español, establece que se aplicaran los mismos criterios de valoración que las del inmovilizado inmaterial. La norma boliviana, no cuenta con una normativa para inversiones inmobiliarias, en estos casos se recurre a normas expuestas en las NIC.

#### **5.2.6. Inmovilizado Intangible**

De acuerdo con lo establecido en la norma 5 del PGC del Inmovilizado Intangible, se reconocerá con intangible cuando sea separable y surjan de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa. No se establecerá como gastos ocasionados con motivo del establecimiento, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares, que se hayan generado internamente. La norma boliviana NC 1 “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”, se diferencia por no tener un criterio para el reconocimiento de los activos intangibles,

Ambas normas contables se valoran inicialmente por sus precios de adquisición o coste de producción. Sin embargo, la norma contable española a diferencia de la boliviana establece un criterio de amortización de 10 años en caso de no poder estimar con fiabilidad su vida útil. También podemos decir, que la norma boliviana no establece normas particulares para valoración de algunos activos intangibles, tal como se establece en el PGC español.

#### **5.2.7. Activos no corrientes mantenidos para la venta**

La norma de valoración 7 del PGC, establece que se clasificará un activo no corriente como mantenido para la venta si su valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado. Se valorarán en el momento de su clasificación en esta categoría, por el menor de los dos importes siguientes: su valor contable y su valor razonable menos los costes de venta. Para la determinación del valor contable en el momento

de la reclasificación, se determinará el deterioro del valor en ese momento y se registrará, si procede, una corrección valorativa por deterioro de ese activo. Mientras un activo se clasifique como no corriente mantenido para la venta, no se amortizará, debiendo dotarse las oportunas correcciones valorativas de forma que el valor contable no exceda el valor razonable menos los costes de venta.

La norma boliviana no establece ningún tipo de tratamiento relacionado con activos no corrientes mantenidos para la venta, en estos casos se remite a aplicar las NIC.

#### **5.2.8. Arrendamientos**

El PGC de España, en su norma de valoración 8 establece que un arrendamiento es cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo. Se clasifican en arrendamiento financiero y operativo.

Mientras que la Norma Boliviana NC 10 “Tratamiento contable de los Arrendamientos”, define como al contrato celebrado entre dos personas jurídicas y/o naturales, a través del cual una de ellas (Arrendador) se compromete a ceder un bien por un canon de arrendamiento (Alquiler) durante un período determinado a otra persona (Arrendatario), para que ésta pueda usufructuarlo. No existe diferencias en ambas normas en cuanto a su definición.

##### **5.2.8.1. Arrendamiento Financiero**

La norma contable 8 del PGC español, define que las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se produce cuando se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero. El arrendador, en el momento inicial, reconocerá un crédito por el valor actual de los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento más el valor residual del activo, aunque no esté garantizado, descontados al tipo de interés implícito del contrato. El arrendamiento financiero desde el punto de vista del arrendatario, se valorará inicialmente por el menor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual de los pagos mínimos acordados, donde se incluyen la opción de compra. La carga financiera se distribuirá a lo largo del plazo de arrendamiento y se imputará en la cuenta de pérdidas y ganancias. Por otro lado, los activos que tenga que reconocer en el balance como

consecuencia del arrendamiento se aplicaran los criterios de amortización, deterioro y baja que les correspondan según su naturaleza.

Según la norma boliviana NC 10 se entiende al arrendamiento financiero o de capital, al contrato mediante el cual el arrendador transfiere sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes al bien objeto del contrato, ejercitando el arrendatario su opción de compra al término de vigencia de este documento. A diferencia de la normativa española, se establece que el arrendamiento financiero debe exponerse en los estados financieros de arrendador mediante el registro de una cuenta por cobrar, equivalente al valor total del contrato (Valor justo). Además, deberán reconocerse los ingresos diferidos correspondientes, durante el tiempo de vigencia del contrato de arrendamiento regularizados periódicamente. Y desde el punto de vista del arrendatario al transferirse sustancialmente los riesgos y beneficios, debe exponerse en los estados financieros del arrendatario al inicio del arrendamiento mediante el registro de una cuenta de activo sujeta a depreciación y su contrapartida, una cuenta de pasivo por el valor total del contrato (valor justo).

#### **5.2.8.2. Arrendamiento Operativo**

Según el PGC se define al arrendamiento operativo como un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un periodo de tiempo determinado, a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero. Los ingresos y gastos, correspondientes al arrendador y al arrendatario, derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados, respectivamente, como ingreso y gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Según la norma boliviana NC 10 un arrendamiento operativo es el contrato mediante el cual el arrendatario al término de la vigencia de este documento efectúa la devolución del bien arrendado. Debe exponerse en los estados financieros de arrendador mediante el registro de una cuenta de activo sujeta a depreciación por el valor del costo del bien. En cambio, los alquileres cobrados se incluyen en una cuenta de ingreso durante el período del arrendamiento. Un arrendamiento operativo debe exponerse en los estados financieros del arrendatario mediante el registro de una cuenta de gastos por el valor del alquiler según contrato mientras esté en vigencia el mismo

Por otro lado, la normativa boliviana no contempla los siguientes tratamientos contables establecidos en el Plan General Contable español:



- **Venta con arrendamiento posterior.** Se trata de un método de financiación y, en consecuencia, se trate de un arrendamiento financiero, el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá beneficios ni pérdidas derivadas de esta transacción. Adicionalmente, registrará el importe recibido con abono a una partida que ponga de manifiesto el correspondiente pasivo financiero. La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo.
- **Arrendamiento de terrenos y edificios.** Los arrendamientos conjuntos de terreno y edificio se clasificarán como operativos o financieros con los mismos criterios que los arrendamientos de otro tipo de activo.

### 5.2.9. Instrumentos Financieros

La norma de valoración 9 “Instrumentos Financieros” del PGC, define que un instrumento financiero es un contrato que da lugar a un activo financiero en una empresa y, simultáneamente, a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra empresa. Los activos financieros, a efectos de su valoración, se clasificarán en alguna de las siguientes categorías:

- Préstamos y partidas a cobrar.
- Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.
- Activos financieros mantenidos para negociar.
- Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.
- Activos financieros disponibles para la venta.

La norma boliviana no establece ningún tipo de tratamiento contable referente a Préstamos y partidas a cobrar, Inversiones mantenidas hasta el vencimiento, Activos Financieros mantenidos para negociar, Activos financieros disponibles para la venta y otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, en cualquier caso, se aplica las NIC.

Los pasivos financieros, a efectos de su valoración, se clasificarán en alguna de las siguientes categorías:

- Débitos y partidas a pagar.
- Pasivos financieros mantenidos para negociar.
- Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Al igual que en los activos financieros, la norma boliviana no establece ningún tipo de tratamiento relacionado a pasivos financieros, por consiguiente, se aplica las NIC.

#### **5.2.9.1. Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.**

La norma de valoración 9 del PGC, establece las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. Si existiera una inversión anterior a su calificación como empresa del grupo, multigrupo o asociada, se considerará como coste de dicha inversión el valor contable que debiera tener la misma inmediatamente antes de que la empresa pase a tener esa calificación. En su valoración posterior se valorar por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

Por otro lado, la Norma boliviana 7 “Valuación de las inversiones permanentes”, a diferencia de lo establecido en el PGC, establece que la valuación por parte de las empresas tenedoras de las inversiones permanentes en sociedades sobre las que se ejerza el control total o influencia significativa en sus decisiones, así como el reconocimiento producido por tales inversiones valorados al valor patrimonial proporcional. Entendiéndose como Valor patrimonial proporcional al resultante de aplicar al patrimonio neto de la sociedad emisora la proporción de la tenencia en acciones que corresponde a la empresa inversora. En el Momento de adquisición de una inversión, la inversión se registrará por el importe equivalente a la proporción que la empresa tenedora sobre el patrimonio de la controlada, las pérdidas o ganancias durante la tenencia de la inversión se imputará al resultado. En el momento de la venta la inversión se valorará por el método patrimonial proporcional, como la diferencia entre el precio de venta y el valor en libros de la inversora.

El método de valor patrimonial proporcional resulta de aplicar al patrimonio neto de la sociedad emisora la proporción de la tenencia en acciones que corresponde a la empresa inversora. En caso de que el patrimonio de la sociedad emisora se encuentre parcialmente integrado por acciones preferidas sin derecho por sobre su valor nominal en caso de liquidación, el valor patrimonial proporcional de las acciones ordinarias se calculará sobre

el monto del patrimonio neto menos el capital preferido y los dividendos acumulativos de las acciones preferidas.

#### **5.2.10. Existencias**

Según la norma de valoración 10 “Existencias” del PGC, se valorarán por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción. Se valora posteriormente por su valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o coste de producción, y se realiza las correcciones oportunas. Cuando se trate de asignar valores concretos se adoptará el método del precio medio o coste medio ponderado y el método de primeros en entrar y primeros en salir.

La norma boliviana NC 1 “Principios Contables de Contabilidad Generalmente Aceptados”, al igual que el PGC debe valuarse por su costo. Sin embargo, se diferencia en su método de asignación de valores, aplicando el método FIFO, LIFO, costo promedio ponderado, costo de existencia base, identificación específica. Por otro lado, la norma boliviana no contempla un método de valoración posterior, y tampoco la aplicación de conceptos como el valor neto realizable.

#### **5.2.11. Moneda Extranjera**

La norma contable 11 del PGC, define la moneda extranjera como aquella cuyo importe se denomina o exige su liquidación en una moneda distinta de la funcional.

Se clasifican en:

- Partidas Monetarias, incluyen los préstamos y partidas a cobrar, los débitos y partidas a pagar y las inversiones en valores representativos de deuda que cumplan los requisitos anteriores.
- Partidas no Monetarias, incluyen, entre otros, los inmovilizados materiales, inversiones inmobiliarias, el fondo de comercio y otros inmovilizados intangibles, las existencias, las inversiones en el patrimonio de otras empresas que cumplan los requisitos anteriores, los anticipos a cuenta de compras o ventas, así como los pasivos a liquidar mediante la entrega de un activo no monetario.

Se valoran inicialmente al tipo de cambio en la fecha de transacción, y al cierre su valoración se determina de la siguiente manera:

- Partidas Monetarias, aplicando el tipo de cambio de cierre, entendido como el tipo de cambio medio de contado, existente en esa fecha. Las diferencias positivas o

negativas se reconocerán en Pérdidas y Ganancias. En el caso de Activos Financieros disponibles para la venta se valorará por su coste amortizado en moneda extranjera, las variaciones en el coste amortizado como consecuencia del tipo de cambio se reconocerán en Pérdidas y Ganancias.

- Las Partidas No Monetarias, podrán ser valoradas a su coste histórico y a valor razonable.
  - ✓ **Valoradas a su coste histórico.** Se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha de la transacción. Si un activo denominado en moneda extranjera se amortice, las dotaciones a la amortización se calcularán sobre el importe en moneda funcional aplicando el tipo de cambio de la fecha en que fue registrado inicialmente. La valoración así obtenida no podrá exceder, en cada cierre posterior, del importe recuperable en ese momento, aplicando a este valor, si fuera necesario, el tipo de cambio de cierre; es decir, de la fecha a la que se refieren las cuentas anuales. Cuando, de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros, se deba determinar el patrimonio neto de una empresa participada corregido, en su caso, por 53 las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración, se aplicará el tipo de cambio de cierre al patrimonio neto y a las plusvalías tácitas existentes a esa fecha.
  - ✓ **Valoradas por su Valor razonable.** Se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha de determinación del valor razonable. Cuando se reconozcan directamente en el patrimonio neto las pérdidas o ganancias derivadas de cambios en la valoración de una partida no monetaria, tal como las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificados como activos financieros disponibles para la venta, cualquier diferencia de cambio, incluida en esas pérdidas o ganancias, también se reconocerá directamente en el patrimonio neto. Por el contrario, cuando las pérdidas o ganancias derivadas de cambios en la valoración de una partida no monetaria se reconozcan en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

La norma boliviana NC12, establece que las transacciones en moneda extranjera abarcan 3 etapas:

- **Registro de conversión en fecha de transacción.** Se valora por el tipo de cambio en fecha de transacción.
- **Ajustes para los Estados Financieros.** Si una transacción en moneda extranjera no ha sido completamente liquidada cuando la transacción ocurre, los estados financieros que se preparen deben registrar los saldos deudores y acreedores pendientes en dicha moneda.
- **Conversión en Fecha de liquidación.** la conversión debe realizarse a la tasa de cambio aplicable a la operación de acuerdo a la fuente de donde provengan las divisas.

A diferencia de la normativa española, la NC 12 no contempla una clasificación en partidas monetarias y no monetarias, aplicando un tratamiento diferente para ambas partidas. Tampoco cuenta con un criterio de valoración posterior, en base a coste histórico y valor razonable, como lo establece la norma española.

#### **5.2.12. Ingresos por venta y prestación de servicios**

La norma de valoración 14 del PGC, establece que los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, deduciendo el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos.

Según la norma boliviana se valora según su precio de factura, deduciendo las devoluciones, descuentos o bonificaciones. Podemos concluir que la norma boliviana no contempla el concepto de valor razonable para la valoración de ingresos ordinarios.

#### **5.2.13. Cambios en los criterios contables, errores, y estimaciones contables**

El PGC en su norma de valoración 22 establece que, los cambios de criterio contables o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la información de estos errores en la memoria de las cuentas anuales.

- Cuando existan cambios en criterios contables, se aplicará de forma retroactiva calculándose desde el ejercicio más antiguo del que se disponga de información. El ingreso o gasto de ejercicios anteriores derivado de dicha aplicación, se ajustará directamente al patrimonio neto en una partida de reservas.
- Para la corrección de errores sucedidos en ejercicios anteriores se aplicarán las mismas reglas que para los cambios de criterios contables.

- Los cambios de estimación contable se aplicarán de forma prospectiva y su efecto se imputará, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, o cuando proceda, en el patrimonio neto.

A diferencia de la norma española, la norma boliviana NC 13 “Cambios contables y su exposición” establece que los cambios contables pueden ser originados por: a) Cambios en la aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados o b) Cambios de estimaciones contables, los cuales deben ser revelados en forma amplia para su interpretación, análisis y comprensión de los Estados Financieros y deben ser revelados en notas a los EEEF. Sin embargo, no establece de forma clara su tratamiento contable, remitiéndose a las NIC para su registro contable. Por otro lado, la norma boliviana tampoco establece el tratamiento de errores contables dentro su normativa.

#### **5.2.14. Hechos Posteriores al Cierre de Ejercicio**

La norma de valoración 23 del PGC establece que, los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales. Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales. la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Por otro lado, la norma boliviana NC 2 “Tratamiento Contable de Hechos Posteriores al Cierre de Ejercicio” a diferencia de la norma española establece, que debe hacerse una distinción entre la fecha de cierre de los estados financieros y la fecha de emisión formal de los mismos, que es aquella fecha en la que, dependiendo de la estructura de la dirección del Ente, se autoriza la emisión de los estados financieros para su distribución a terceros. Por otro lado, la norma boliviana establece que los hechos posteriores pueden clasificarse en dos tipos: aquellos que proporcionan evidencia adicional con respecto a condiciones que existían a la fecha de los estados financieros y afectan las estimaciones contables y, por lo tanto, requieren ajustes a los estados financieros. Por otro lado, están aquellos que proporcionan evidencia con respecto a condiciones que no existían a la fecha de cierre de los estados financieros, pero que surgieron con posterioridad a dicha fecha no requiriendo por lo tanto ajuste a los mismos, pero si una exposición adecuada. Por último podemos mencionar, que

la norma boliviana no aplica el principio de empresa en funcionamiento en esta norma de valoración.

#### **5.2.15. Otras Normas Contables**

El Plan General Español expone una gran cantidad de normas contables aplicados en la elaboración y registros de información financiera, que no se establecen en las 14 normas bolivianas, teniendo que aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad.

A continuación, se describen el resto de normas contables que están establecidas en el PGC español y no así en las normas bolivianas.

- Normas para provisiones y contingencia.
- Normas para el registro de Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal.
- Normas sobre Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.
- Normas de Subvenciones, donaciones y legados.
- Normas de combinaciones de negocios.
- Norma sobre Negocios Conjuntos.
- Norma de Operaciones entre empresas multigrupo.

# CAPITULO VI

## CONCLUSIONES

### 6.1. CONCLUSIONES

Del presente trabajo de investigación se puede concluir lo siguiente:

- Bolivia actualmente no cuenta con un marco normativo de acuerdo a normas internacionales, la normas puestos en vigencia por el Colegio Técnico Nacional de Auditoria y Contabilidad, son normas incompletas, incoherentes e inaplicables, lo cual trae problema de transparencias y fiabilidad en la información financiera.
- Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), aplicadas ante la ausencia de pronunciamientos técnicos contables locales, se ha adoptado sin considerar la realidad actual boliviana. ya que las normas internacionales generalmente están diseñadas para satisfacer las necesidades de empresas grandes que tienen una actuación activa en mercados financieros. Sin embargo, la realidad boliviana es que el 95% de sus empresas son PYMES, por lo que la aplicación de las NIC podría estar trayéndoles problemas en un mediano a largo plazo. Por otro lado, se puede decir, que existe problemas en la regulación contable, ya que no existe una regulación clara e integral de la profesión contable.
- El proceso de convergencia de las Normas Internacionales de Información Financiera llevada a cabo en Bolivia no ha sido aprobado hasta la actualidad por el Gobierno boliviano debido a diversos problemas que significaba su aplicación en el sistema fiscal. Sin bien se ha concluido con los objetivos establecidos en el proceso de convergencia a las NIIF y NIIF para PYMES por la CAUB en cooperación con el BID, actualmente no están en vigencia. Como consecuencia de lo expuesto anteriormente la CAUB ha puesto en vigencia nuevamente 14 normas de contabilidad boliviana y la adopción parcial de las NIC.
- Las Normas de contabilidad aplicadas en países latinoamericanos son las NIIF completas y NIIF para PYMES. Estos países no aplican una normativa contable propia, sin embargo, a pesar de que Bolivia cuenta con 14 normas propias, estas normas no están estandarizadas con la normativa internacional, siendo obsoletas y desactualizadas.



- Realizando el análisis comparativo de las 14 normas emitidas por el Consejo Técnico de Contabilidad y Auditoría de Bolivia y las NIC emitidas por la Internacional Accounting Standards Committee (AISC), se puede concluir que existe mucha normativa contable que no está descrita en las normas bolivianas, diferencias en cuanto normas de valoración y su registro. Por otro lado, la norma boliviana utiliza definiciones y conceptos desactualizados e incompletos respecto a normas internacionales.
- Realizando el análisis de la norma contable en Bolivia y España, se ha podido identificar una gran cantidad de diferencias, en cuanto a su tratamiento, registro contable, plan de cuentas y armonización con normas internacionales. España actualmente cuenta con un Plan General de Contabilidad con normas acordes a la normativa europea, que establece la convergencia a normas internacionales. Sin embargo, en el caso boliviano sus normas están incompletas, incoherentes y no cumplen con estándares establecidos dentro las NIIF.

## BIBLIOGRAFÍA

- ACTUALÍCESE. (2014). *Definición de IASB*. <<https://actualicese.com/2014/08/08/definicion-de-iasb/>> [ Consulta: 20 septiembre 2018].
- AMAT, O. (2012). *Contabilidad y finanzas. O. Amat, Contabilidad y Finanzas*. España: Grupo Planetas.
- BERTHIN, A, H. (2015). “*Conceptos a Analizar para la Utilización de las NIIFs en Bolivia*”. Fides Et Ratio, Vol 10 (1), pp 81-98, <[http://www.scielo.org.bo/pdf/rfer/v10n10/v10n10\\_a05.pdf](http://www.scielo.org.bo/pdf/rfer/v10n10/v10n10_a05.pdf)> [ Consulta: 30 septiembre 2018].
- ESPAÑA, Real Decreto 1514/2007, del 16 de noviembre del 2007, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. BOE núm. 278 de 20 de noviembre de 2007.
- BOHORQUEZ, C, J. (2011). *Adopción de normas internacionales de contabilidad en países de Sudamérica. Corporación Universitaria de la Costa*. Barranquilla, Colombia.
- BUILDING A BETTER WRONG WORLD. (2015). *Aportes y Ventajas de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF*. <<http://ucsp.edu.pe/wp-content/uploads/2015/11/wilfredo-rubi%20los-aportes-y-ventajas-de-las-niif.pdf>> [ Consulta: 15 agosto 2018].
- BURGOS, H, A. (2007). Normas Internacionales de Contabilidad. Dialnet
- CANO, M, A, M (2010). *Algunas experiencias exitosas en Latinoamérica relacionadas con la estandarización contable*, XVIII (2), 207-226.
- CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS. (2018). *Normalización Contable en España*. <<https://www.contabilidadtk.es/normalizacion-contable-en-espana-11.htm>> [Consulta: 23 octubre 2018].
- COLEGIO DE CONTADORES DE CHILE A. G. *Boletín Técnico N° 85 Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF*. <<http://www.chilecont.cl>> [ Consulta: 8 octubre 2018].
- CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA. (2008). *La contabilidad en países del Cilea*. Madrid, España. < <https://docplayer.es/65031212-La-contabilidad-en-los-paises-del-cilea.html>> [ Consulta: 10 agosto 2018].
- CUASPA, M, C. (2013). *Normas Internacionales de Información Financiera Convergencia a Colombia y Aplicación en empresas de Salud. (Tesis posgrado)*. Universidad Nacional de Colombia, Bogotá, Colombia. <<http://bdigital.unal.edu.co/11439/1/claudioalorenacuaspamelendez.2013.pdf>> [Consulta: 26 noviembre 2018].
- COLEGIO DE AUDITORES O CONTADORES PÚBLICOS DE BOLIVIA. (2018). *Compendio de Normas de Contabilidad y Auditoría*. <<http://www.auditorescontadoresbolivia.org/archivos/librocaub2018web.pdf>> [ Consulta: 13 agosto 2018].

- DELOITTE. (2016). *Guía Rápida de NIIF*. <<https://www2.deloitte.com/content/dam/deloitte/pa/documents/audit/deloitte-es-auditoria-guia-rapida-niif-2016.pdf>> [Consulta: 24 octubre 2018].
- DOADRIO, L., Alvarado, M. y Carrera, N. (2015). *Reforma de la normativa contable española: análisis de su entramado institucional*. Revista de Contabilidad, Vol.18 (2), pp 200-216. <[https://ac.els-cdn.com/s1138489115000175/1-s2.0-s1138489115000175-main.pdf?\\_tid=ef798116-fda3-4a9e-b507\\_e491a09bb9bd&acdnat=1535468899\\_f5e5fcd860ac2a03acb672c7a06622c3](https://ac.els-cdn.com/s1138489115000175/1-s2.0-s1138489115000175-main.pdf?_tid=ef798116-fda3-4a9e-b507_e491a09bb9bd&acdnat=1535468899_f5e5fcd860ac2a03acb672c7a06622c3)> [ Consulta: 15 octubre 2018].
- FOWLER, N. E. (2006). *Contabilidad Superior*. Buenos Aires.
- FUNES. O.J. (2015). *ABC de la Contabilidad*. Bolivia: Educación y Cultura.
- FUNDEMPRESA. (2018). *Estadísticas de Registro de Comercio en Bolivia*. Recuperado de <[http://www.fundempresa.org.bo/docs/content/enero\\_1083.pdf](http://www.fundempresa.org.bo/docs/content/enero_1083.pdf)> [Consulta: 1 noviembre 2018].
- GOBIERNO DE ESTADO VERACRUZ. (2018). *La adopción e implementación de la armonización contable*. <[http://sistemas.cgever.gob.mx/2013/ponencias/3\\_adopcion%20armonizacion\\_cg.pdf](http://sistemas.cgever.gob.mx/2013/ponencias/3_adopcion%20armonizacion_cg.pdf)> [ Consulta: 13 noviembre 2018].
- HUBER, H, P. (2018). Financial Accounting Standards Board (FASB), Wolters Kluwer. <[http://diccionarioempresarial.wolterskluwer.es/content/documento.aspx?params=h4siaaaaaaeamtmsbf1jtaaasnjc2ndtbluoulm\\_dxbiwmds0nda1oqqgzaput-ckhlqaptwmjocsoafeujnjuaaaa=wke](http://diccionarioempresarial.wolterskluwer.es/content/documento.aspx?params=h4siaaaaaaeamtmsbf1jtaaasnjc2ndtbluoulm_dxbiwmds0nda1oqqgzaput-ckhlqaptwmjocsoafeujnjuaaaa=wke)> [ Consulta: 18 noviembre 2018].
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. (2018). *Normas Internacionales de Contabilidad*. <<http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/nic.htm>> [ Consulta: 10 septiembre 2018].
- MINISTERIO DE EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL. (2018). *Cifras PyME*. <<http://www.ipyme.org/es/es/apweb/estadisticaspyme/documents/cifraspyme-enero2018.pdf>> [ Consulta: 14 septiembre 2018].
- MONCADA, D. (2010). *Convergencia a Normas Internacionales de Auditoria (NIAs) en Bolivia, Comité de Integración Latino Europa América (CILEA) XX Seminario Internacional de Países Latinos Europa-América*. Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia, Bolivia.
- CONSEJO TECNICO NACIONAL DE AUDITORIA Y CONTABILIDAD. (2018). *Normas de Contabilidad Nacional*. <<https://www.audidores.org.bo/content/normas-de-contabilidad-nacional-del-ctnac>> [ Consulta: 9 septiembre 2018].
- PALACIOS, M. y Martines, I. (2005). *Proceso de Armonización Contable en Latinoamérica: Camino Hacia a Normas Internacionales*. Revista de Contabilidad Financiera, Vol. 16 (39). <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext & pid=S1519-70772005000300009&lng=es&tlng=es](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext & pid=S1519-70772005000300009&lng=es&tlng=es)> [ Consulta: 28 septiembre 2018].

- QUINTANA, A., J. (2018). *Las NIIF en Bolivia y su Relación con Perú*. <<https://es.scribd.com/document/283014708/niif-en-bolivia>> [ Consulta: 14 septiembre 2018].
- QUISPE, A. (2011). *Aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresa en Bolivia*. Universidad Mayor de San Andrés, La Paz, Bolivia.
- RIQUELME, M. (2018). *¿Cuáles son los tipos de contabilidad?* <<https://www.webyempresas.com/cuales-son-los-tipos-de-contabilidad/>> [ Consulta: 10 agosto 2018].
- RODRÍGUEZ, L, A. Gracia, F, S. y San Juan, P, C, A. (2014). *Evolución del proceso de armonización contable en España y Brasil en el periodo 1973 -2013*. Cuad. Contab. 15 (38), 397- 425. <<https://drive.google.com/file/d/1lxxsufbu1o0pmne7u1n9cmbkjbtaei2/view>> [ Consulta: 26 octubre 2018].
- SANDOVAL, R, M. (2015). *Contabilidad General*. Universidad Mayor de San Andrés, La Paz, Bolivia.
- TABOADA, R. (2009). *Normas Internacionales de Información Financiera en el Paraguay. Price Wáter House, Paraguay*. <[http://bestpractices.com.py/wp-content/uploads/publicaciones/contabilidad/sem\\_niif\\_sib\\_bcp/niif\\_en\\_py.pdf](http://bestpractices.com.py/wp-content/uploads/publicaciones/contabilidad/sem_niif_sib_bcp/niif_en_py.pdf)> [Consulta: 1 octubre 2018].
- TERCEROS, F, R. (2011). *Avance del Proceso de Convergencia a Normas Internacionales en Bolivia, Seminario Taller: NIIF-IFRS “Normas de Información Financiera”*. Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad, Santa Cruz, Bolivia.
- UDP ESCUELA DE AUDITORIA. (2018). *Sobre la Ifac*. <<http://ifrs.udp.cl/sobre-el-ifac/>> [Consulta: 15 septiembre 2018].
- YUBERO, H, P. (2018). *Financial Accounting Standars Boar, Wolters Kluwer*. <[http://diccionarioempresarial.wolterskluwer.es/content/documento.aspx?params=h4siaaaaaaaaamtmsbf1jtaaasnjc2ndtbluoulm\\_dxbiwmdsOnda1oqqgzaputckhlqaptwmjocsoafeujnjuaaaa=wke](http://diccionarioempresarial.wolterskluwer.es/content/documento.aspx?params=h4siaaaaaaaaamtmsbf1jtaaasnjc2ndtbluoulm_dxbiwmdsOnda1oqqgzaputckhlqaptwmjocsoafeujnjuaaaa=wke)> [ Consulta: 1 septiembre 2018].

## ANEXO 1 PLAN DE CUENTAS PARA UNA EMPRESA

- 1. **ACTIVO:**
- 1.1. **Activo Corriente o Circulante:**
- 1.1.1. **Disponible**
- 1.1.1.1. Caja
- 1.1.1.1.1. Caja M/N
- 1.1.1.1.2. Caja M/E
- 1.1.1.2. Caja chica
- 1.1.1.2.1. Caja Chica M/N ....
- 1.1.1.3. Banco
- 1.1.1.3.1. Banco M/N ....
- 1.1.1.4. Caja de ahorro
- 1.1.1.4.1. Caja de ahorro M/N ....
- 1.1.1.5. D.P.F.
- 1.1.1.5.1. D.P.F. M/N ....
- 1.1.2. **Créditos o Exigibles:**
- 1.1.2.1. Cuentas por cobrar
- 1.1.2.1.1. Cliente X ....
- 1.1.2.2. Documentos por cobrar
- 1.1.2.2.1. Cliente X ....
- 1.1.2.3. Crédito fiscal (para liquidación)
- 1.1.2.4. IVA por Recuperar (en cierre de gestión)
- 1.1.2.5. Anticipo de impuesto
- 1.1.2.6. Anticipo a empleado
- 1.1.2.7. Cuentas por cobrar a empleados
- 1.1.2.8. Préstamo al personal
- 1.1.2.9. Intereses por cobrar
- 1.1.2.10. Alquileres por cobrar
- 1.1.2.11. Comisiones por cobrar
- 1.1.2.12. Otros deudores
- 1.1.3. **De bienes de cambio o realizable:**
- 1.1.3.1. Inventario de mercadería
- 1.1.3.1.1. Mercadería X ....
- 1.1.3.2. Mercadería en tránsito
- 1.1.4. **Inversiones:**
- 1.1.4.1. Participaciones
- 1.1.4.2. Acciones
- 1.2. **Activo no Corriente o fijo:**
- 1.2.1. **Bienes de uso o tangible:**
- 1.2.1.1. Terreno
- 1.2.1.2. Edificios
- 1.2.1.2.1. (-) Depreciación acumulada de edificios
- 1.2.1.3. Muebles y Enseres
- 1.2.1.3.1. (-) Depreciación acumulada muebles y enseres.

- 1.2.1.4. Equipo computación
- 1.2.1.4.1. (-) Depreciación acumulada equipo computación.
- 1.2.1.5. Vehículo
- 1.2.1.5.1. (-) Depreciación acumulada de vehículo.
- 1.2.1.6. Maquinaria y equipo
- 1.2.1.6.1. (-) Depreciación acumulada maquinaria y equipo.
- 1.2.1.7. Herramientas en general
- 1.2.1.8. (-) Depreciación Acum. Herramientas en general.
- 1.2.2. **Intangibles:**
- 1.2.2.1. Crédito mercantil
- 1.2.2.2. Marca de fabrica
- 1.2.2.3. Patente
- 1.2.2.4. Derecho de autor
- 1.2.2.5. Derecho de franquicia
- 1.2.2.6. Marca registrada
- 1.2.2.7. Derecho de llave
  
- 1.2.3. **Diferidos:**
- 1.2.3.1. Intereses pagados por adelantado (o anticipado)
- 1.2.3.2. Alquileres pagados por adelantado
- 1.2.3.3. Comisiones pagadas por adelantado
- 1.2.3.4. Seguros pagados por adelantado
- 1.2.3.5. Publicidad y propaganda pagados por adelantado
- 1.2.3.6. Terreno para futuras construcciones
- 1.2.3.7. Gastos de organización
- 1.2.3.8. Operaciones pendientes
- 2. **PASIVOS:**
- 2.1. **Corriente o a Corto Plazo:**
- 2.1.1. Cuentas por pagar
- 2.1.1.1. Proveedor X
- 2.1.1.2. Proveedor Y
- 2.1.2. Documento por pagar
- 2.1.2.1. Proveedor X
- 2.1.2.2. Proveedor Y
- 2.1.3. Intereses por pagar
- 2.1.4. Alquileres por pagar
- 2.1.5. Comisiones por pagar
- 2.1.6. Sueldos y salarios por pagar
- 2.1.7. Publicidad y propaganda por pagar
- 2.1.8. Seguro por pagar (cuenta ocasional)
- 2.1.9. Préstamos Hipotecarios
- 2.1.10. Préstamos por Pagar
- 2.1.11. Aguinaldo por pagar
- 2.1.12. Finiquito por pagar
- 2.1.13. Aportes y retenciones por pagar:
- 2.1.14. Débito fiscal

- 2.1.15. IVA por pagar (en cierre de Gestión)
- 2.1.16. Impuesto a las transacciones por pagar
- 2.1.17. Impuestos a las utilidades por pagar
- 2.1.18. Intereses cobrados por adelantados (o anticipado)
- 2.1.19. Alquileres cobrados por adelantado
- 2.1.20. Comisiones cobradas por adelantado (anticipado de clientes)
- 2.2. **Pasivo no Corriente o largo plazo:**
  - 2.2.1. Hipoteca por pagar
  - 2.2.2. Préstamos bancarios
  - 2.2.3. Préstamos documentados
  - 2.2.4. Previsión para indemnización
  - 2.2.5. Previsión para aguinaldo
  - 2.2.6. Otras operaciones pendientes
- 3. **PATRIMONIOS O CAPITAL CONTABLE:**
  - 3.1. Capital
  - 3.2. Ajuste global al patrimonio
  - 3.3. Reserva legal
  - 3.4. Resultados Acumulados
  - 3.5. Resultado de la gestión
- 4. **INGRESOS:**
  - 4.1. Ventas (Contabilidad Comercial)
  - 4.2. Servicios Prestados o Ingresos por servicios (Contab. de Servicios)
  - 4.3. Recargo sobre ventas
  - 4.4. Fletes sobre ventas (saldo acreedor - cuenta opcional)
  - 4.5. Devolución sobre Inventario
  - 4.6. Descuento sobre Inventario
  - 4.7. Intereses ganados
  - 4.8. Comisiones ganadas
  - 4.9. Alquileres ganados
  - 4.10. Venta de desperdicios
  - 4.11. Ganancia en venta de bienes de uso
  - 4.12. AITB (saldo acreedor)
  - 4.13. Diferencia de cambio (saldo acreedor)
  - 4.14. Mermas y fallas de inventarios (saldo acreedor)
- 5. **EGRESO:**
  - 5.1. Inventario de Mercaderías (Compras)
  - 5.2. Recargo sobre Inventario
  - 5.3. Fletes sobre Inventario (compras)
  - 5.4. Devolución sobre ventas
  - 5.5. Descuento sobre ventas
  - 5.6. Intereses pagados
  - 5.7. Alquileres pagados
  - 5.8. Comisiones pagadas
  - 5.9. Seguros pagados
  - 5.10. Sueldos y salarios pagados

5.11.	Publicidad y propaganda pagada		
5.12.	Depreciación edificio		
5.13.	Depreciación Muebles y enseres		
5.14.	Depreciación Equipo computación		
5.15.	Depreciación vehículo		
5.16.	Depreciación Maquinaria y Equipo		
5.17.	Gastos varios o Gastos generales		
5.18.	Perdidas en cuentas de cobro dudoso		
5.19.	<b>COSTO DE MERCADERÍA VENDIDA</b>		
5.20.	Perdida en venta de bienes de uso		
5.21.	AITB (ajuste por inflación y tenencia de bienes – saldo deudor)		
5.22.	Diferencia de cambio (saldo deudor)		
5.23.	Perdidas por siniestros		
5.24.	Gastos de servicios públicos:		
5.25.	Impuesto a las transacciones		
5.26.	Material escritorio consumido o gasto de material de escritorio		
5.27.	Material de oficina consumido o gasto de material de oficina		
5.28.	Material de limpieza consumido o gasto de material de limpieza		
5.29.	Multas y sanciones:		
5.30.	Reparación y mantenimiento de bienes de uso		
5.31.	Mermas y fallas de inventario (saldo deudor) *		
5.32.	Aseo y limpieza		
5.33.	Premios e incentivos		
5.34.	Servicio de té y refrigerio		
5.35.	Viáticos y gastos de representación		
5.36.	Pagos de vigilancia		
5.37.	Repuesto y accesorios		
5.38.	Honorarios profesionales		
5.39.	Horas extras		
5.40.	Otros impuestos		
5.41.	Cargos sociales:		
5.41.1.	CNSS	5.41.5.	Finiquito
5.41.2.	AFP <sup>s</sup>	5.41.6.	Subsidio
5.41.3.	PRO VIVIENDA	5.41.7.	Desahucio
5.41.4.	Aguinaldo	5.41.8.	Otros
5.42.	Alimentación al personal		
5.43.	Fletes sobre ventas (saldo deudor)		