

UNIVERSIDAD "MAYOR DE SAN ANDRES"

**ANALISIS EN LA APLICACION DE LA NORMA
CONTABLE N° 3 REVISADA RESPECTO AL
ARTICULO 38 DS 24051**

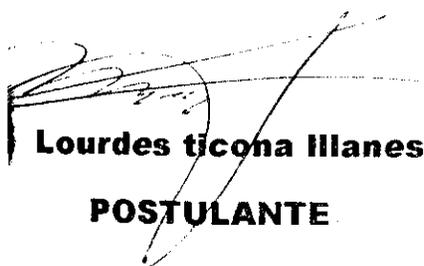
Monografía para optar el diplomado en TRIBUTACION

**Postulantes: Lourdes Ticona Illanes
Carmen Ruth Camacho Borda**

La Paz, Diciembre, 2007

PRESENTACIÓN

El presente trabajo de nuestra investigación es puesto a consideración de los miembros que forman parte de la Facultad de Ciencias Económicas y Financieras a través de la carrera de Auditoría dirección de la Maestría en Auditoría y Control Financiero para ser considerado como trabajo final Monografía. Siendo ultimo requisito para la aprobación y optar a la promoción del curso del Diplomado en Tributación.



Lourdes ticona Illanes
POSTULANTE



Carmen Gamacho Borda
POSTULANTE

La Paz, Diciembre, 2007

DEDICATORIA

**A nuestro padre celestial
que mora en los altos cielos por darnos
la fuente de sabiduría y prudencia, por confortar
nuestras almas y guiarnos por sendas de justicia por amor
de su nombre, porque el amor es la fuerza más
poderosa del mundo. El hombre no muere
cuando deja de existir, sino cuando
deja de amar
"El que vive en amor vive en Dios y Dios en él."**

AGRADECIMIENTO

Agradecemos principalmente a todos los docentes de nuestra facultad y especialmente a los docentes de la maestría y el diplomado quienes nos transmitieron sus conocimientos y experiencia, y a través de ellos pudimos plasmar en el presente trabajo de investigación y análisis.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

I PARTE

ESTADOS FINANCIEROS.....	5 - 8
MONEDA CONSTANTE.....	9 - 12
INFLACIÓN Y DEFLACIÓN.....	12 -14
IMPUESTO A LAS UTILIDADES SOBRE LAS EMPRSAS.....	18 - 20
USUSARIOS INTERNOS Y EXTERNOS.....	20 - 22

II PARTE

ANÁLISIS DE LA NORMA CONTABLE 3 REVISADA.....	23 - 26
ANÁLISIS DE LA BASE IMPONIBLE Y PAGO DEL IUE.....	26 -33

III PARTE

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	34 - 36
-------------------------------------	---------

BIBLIOGRAFÍA

ANÁLISIS, EN LA APLICACION DE LA NORMA CONTABLE Nº 3 REVISADA RESPECTO AL ART. 38 DEL D. S. 24051

INTRODUCCIÓN

La Comisión de Normas de Contabilidad del Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC), del Colegio de Auditores Autorizados de Bolivia de conformidad con el Art. 49 de su estatuto orgánico, le faculta tomar decisiones relativas a Normas de Auditoría y Contabilidad para analizar, discutir, elaborar, revisar, actualizar, modificar y proponer recomendaciones acordes a lineamientos establecidos, para beneficio de usuarios, elaboradores y auditores de los estados financieros.

En la dinámica actual en la cual vive nuestro País ha exigido la necesidad de revisar y modificar la Norma Contable Nº 3, para que la misma contemple los diferentes estados o situaciones de la economía nacional, tanto en situaciones de "estabilidad económica o bajo niveles de inflación o deflación", en las que pueden o no pueden ser necesarias realizar la reexpresión monetaria de los estados financieros.

En fecha 01 de septiembre de 2007 se aprobó la modificación de la Norma Contable Nº 3, que fue aprobada y homologada en el segundo Consejo del Colegio de Auditores de Bolivia. Cuya vigencia legal es a partir del 01 de octubre del año 2007, con aplicación en todo el territorio nacional, tomando por tanto Norma Generalmente Acepta en Bolivia.

Consideramos dar un contexto breve de la Farmacia los Álamos para establecer precedentes del tema de investigación, Farmacia los Álamos fue constituida mediante Escritura Pública en fecha veinti cinco de Diciembre de 2002, en la ciudad de la Paz, con una duración de 50 años prorrogables previa determinación adoptada por la Junta Directiva, con un Capital de Bs. 1.420.000.00 teniendo como objeto principal, la importación, exportación y comercialización de toda clase de productos farmacéuticos, (destinado al campo de la salud, tanto curativos como preventivos), por cuenta propia,

gena o asociada a terceras personas, así como la capacitación, entrenamiento especialmente en aquella relacionada con artículos farmacéuticos.

A la fecha Farmacia los Álamos, cuenta con 35 sucursales a nivel nacional (28 en la Paz, 4 en Cochabamba y 3 en Santa Cruz), y 350 Proveedores a nivel nacional e internacional

PROVEEDORES PRINCIPALES

ABENDROTH INTERNACIONAL	ABL PHARMA BOLIVIA LTDA
BOLIVIAN DRUG	DIM DISTRIBUIDORA INTERNACIONAL
ENGELS MERKEL & CIA	FARMAVAL BOLIVIA
GRAMON BOLIVIA	INDUSTRIAS ALBUS
INDUSTRIAS DE ACEITE S.A.	KIMBERLY BOLIVIA S.A.
LABORATORIOS BAGO DE BOLIVIA	LABORATORIOS CRESPAL
LABORATORIOS IFARBO	LABORATORIOS VITA
PHARMA INVESTI	PHARMATECH BOLIVIANA S.A.
QUIMIZA LTDA	SCHMIDTS PHARMA
SHERING BOLIVIANA LTDA.	SOUTH AMERICAN EXPRESS
TECNOFARMA S.A.	

Además emplea a 255 personas (administrativo y planta), para cumplir y brindar los servicios a la sociedad boliviana, haciendo una recaudación promedio mes en ventas de seis y siete millones de bolivianos.

Dentro de lo que significa sus políticas y normas contables aplicadas por la administración, en la elaboración de los Estados Financieros, la entidad considera a los principios de contabilidad generalmente aceptados en Bolivia, los que son obtenidos de registros contables oficiales, teniendo en cuenta disposiciones legales en vigencia, reconociendo en forma integral los efectos de la inflación, siguiendo los lineamientos establecidos en la Norma de Contabilidad No. 3, por Resolución No. 1/94, del Consejo

Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad, dependiente del Colegio de Auditores de Bolivia.

Por ello consideramos que el objeto de estudio de la Norma Contable 3 revisada, a ser analizada beneficiara de gran manera al departamento contable de la Farmacia los Álamos, ya que la misma es la encargada de la determinación y pago del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) juntamente con la gerencia financiera, donde ambos niveles encuentra ciertos vacíos en la aplicación e interpretación de la Norma Contable 3 revisada cuya vigencia obligatoria es partir del 1 de octubre de 2007, recomendando su aplicación desde 1 de enero del presente año.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En vista que la Farmacia los Álamos, cuenta con 35 sucursales, 255 empleados, 350 proveedores, con un Capital de 1.420.000 Bolivianos donde sus ventas en promedio alcanzan a los seis y siete millones mes, cuyas políticas y normas contables aplicables se rigen de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGAs), reconociendo a la Norma Contable N° 3 para contabilizar los efectos inflacionarios en sus rubros no monetarios, vimos conveniente analizar la incidencia de la norma contable N° 3 revisada y determinar el pago y la base imponible del IUE en la devaluación del dólar estadounidense.

En vista del tema objeto de estudio del presente trabajo de investigación, presentamos la formulación del problema con las siguientes interrogantes:

¿Cuál es el alcance y contenido de la Norma Contable N° 3 revisada para la determinación del pago del IUE de la Farmacia los Álamos gestión 2006 y 2007?

¿Cuáles son las insuficiencias detectadas en la aplicación de la Norma Contable N° 3 revisada, respectó al Artículo 38 del Decreto Supremo N° 24051 de la Farmacia los Álamos gestión 2006-2007?

OBJETIVO

Los objetivos que nos guiaron a nuestro trabajo de investigación son expresados del siguiente modo:

- Analizar el alcance y contenido de la Norma Contable Nº 3 revisada para la determinación del pago del Impuesto a las Utilidades sobre las Empresas de la Farmacia los Álamos gestión 2006-2007.
- Identificar las insuficiencias de la Norma Contable Nº 3 revisada, respecto al artículo 38 del Decreto Supremo 24051 de las Farmacia los Álamos gestión 2006-2007.

PARTE ESTADOS FINANCIEROS, MONEDA CONSTANTE, INFLACION- EFLACION, IUE Y USUARIOS, RESPECTO A LA NC 3 CASO FARMACIA LOS ALAMOS

ESTADOS FINANCIEROS

Los estados financieros son preparados para propósito que cubren las necesidades comunes de la mayoría de los usuarios y comúnmente forman parte del proceso de información financiera, los cuales se preparan de acuerdo a una norma contable como es la Norma Contable Nº 3 revisada, siguiendo principios de contabilidad generalmente aceptados, como lo define las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Los estados financieros se preparan y presentan al menos anualmente, sobre la base de cuatro estados básicos y se dirigen a cubrir las necesidades comunes de información de una amplia gama de usuarios que confían en los estados contables como su principal fuente de información financiera y, por tanto, estos estados deben ser preparados y presentados teniendo en cuenta las necesidades de los citados usuarios de acuerdo con Normas y Principios Contables. (NIIF, 2005:7)

Distintas categorías de estudio sobre los Estados Financieros se desprenden como son:

- Balance General
- Estado de Resultado
- Estado de Evolución del Patrimonio
- Estado de Flujo de Efectivo

Estos estados financieros que esta compuesto por estos cuatro estados debe ser elaborado, según la clase de actividades que desarrolle cada entidad, con criterio

contable uniforme que permita conocer de manera clara, completa y veraz, la situación del patrimonio y las utilidades obtenidas, o las pérdidas sufridas, durante el ejercicio. La actividad de la Farmacia los Álamos es de índole comercial, cuya gestión fiscal termina el 31 de diciembre de cada año sin embargo, tiene un lapso de 120 días (tiempo en el cual prepara sus estados financieros), para realizar la declaración jurada y pago del IUE, como indica el DS 24051:

Los plazos para la presentación de las declaraciones juradas y el pago del impuesto, cuando corresponda, vencerán a los ciento veinte días posteriores al cierre de la gestión fiscal, ya sea que deban presentarse con o sin dictamen de auditores externos. A partir de la gestión 1995, se establecen las siguientes fechas de cierre de gestión según el tipo de actividad:

- 31 de marzo: *Empresas industriales y petroleras.*
- 30 de junio: *Empresas gomeras, castañeras, agrícolas, ganaderas y agro industriales.*
- 30 de septiembre: *Empresas mineras*
- 31 de diciembre: *Empresas bancarias, de seguros, **comerciales**, de servicios y otras no contempladas. (Art. 39: 1994,23)*

Finalmente para muchos autores, los Estados Financieros son documentos contables que se formulan de acuerdo con Normas y Principios Contables, con el objeto de suministrar información en forma periódica o eventual, y para otros cubre necesidades de índole financieros para usuarios internos y externos, acerca de resultados económicos a que se a llegado en una empresa, como consecuencia de operaciones realizadas

Para Farmacia los Álamos los documentos más importantes que comprende sus estados financieros, son dos el balance general y los estados de resultados, documentos sobre los cuales se analizara la incidencia y error incurrido en la

comparación de ambos estados, por la inexistencia de la Norma Contable 3 revisada durante la gestión 2006.

Cuadro N° 1 BALANCE GENERAL GESTIÓN 2006

FARMACIA LOS ALAMOS		
BALANCE GENERAL		
Al 31 de Diciembre de 2006		
(Expresado en Bolivianos)		
ACTIVO		
ACTIVO CORRIENTE		19.018.982,46
Caja	1.500.664,33	
Bancos	126.570,27	
Cuentas por Cobrar	855.850,21	
Crédito fiscal	219.748,95	
Inventario	16.316.148,70	
ACTIVO NO CORRIENTE		5.357.647,78
Inversiones Permanentes	175.740,00	
Activo Fijo menos Depreciación acumulada	4.375.477,16	
Activo Intangible	9.062,82	
Otros Activos	797.367,80	
TOTAL ACTIVO		24.376.630,24
PASIVO Y PATRIMONIO		
PASIVO CORRIENTE		13.119.551,72
Cuentas por pagar- Proveedores	10.495.861,28	
Deudos por Pagar	258.880,79	
Aportes por Pagar	66.040,42	
Otras Cuentas por Pagar	1.969.416,48	
Alquileres por Pagar	329.352,75	
PASIVO NO CORRIENTE		1.451.542,28
Provisión para Indemnizaciones	295.229,16	
Préstamos Hipotecarios	1.156.313,12	
PATRIMONIO		9.805.536,24
CAPITAL SOCIAL LIMITADO		
Capital Autorizado	1.411.212,87	
Ajuste Global del Patrimonio	713,49	
Reserva Legal	45.470,97	
Resultado Acumulado	865.042,75	
Utilidad de la Gestión	7.483.096,16	
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO		24.376.630,24

Activos Monetarios

Activos NO Monetarios

A

=

P

+

P*

Fuente: elaboración propia, en base a la información de Farmacia los Álamos

Este balance es un documento principal para Farmacia los Álamos, porque refleja las cuentas reales, expresando en detalle los valores que posee como empresa y todas sus deudas como obligaciones hacia con sus proveedores externos y su capital invertido por los socios, en un momento y fecha determinada. Como lo definiría Funes Orellana:

El balance general es un estado que da a conocer la riqueza de la unidad económica, mostrando sus bienes y derechos (activos), las obligaciones hacia terceros (pasivos) y para con el propietario o socio (patrimonio) a una determinada fecha". (Funes, 2000:47)

En consecuencia el balance expone, elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera que son los activos, los pasivos y el patrimonio neto, que definen las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) como sigue:

***Activo** es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.*

***Pasivo** es una obligación presente de la empresa, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.*

***Patrimonio** es la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos en los activos, pasivos y patrimonio (NIIF, 2005:6).*

Además este balance expone los Rubros Monetarios y No Monetarios, donde la norma contable N° 3 define a los Rubros no Monetarios, como aquellos elementos que conservan su valor intrínseco en épocas de inflación y; por lo tanto deben ser re-expresados en **moneda constante** en función a la variación de la cotización del dólar estadounidense respecto del boliviano.

MONEDA CONSTANTE

La moneda constante es la que expresa el poder adquisitivo, es un bien particular que permite el intercambio de bienes y servicios, el cual se diferencia del bien de consumo o de producción por ello solo es útil en una economía en donde tiene lugar el cambio. Es considerado el patrón para medir el valor de los bienes y servicios con la condición que ésta sea de aceptación general para los miembros de una sociedad.

Sus características son:

- Debe servir como unidad de cuenta
- Actuar como bien de cambio
- Ser depósito de valor
- Actuar como patrón de cambios diferidos.

Sin embargo, la Norma permite que una entidad registre sus transacciones en cualquier moneda funcional. Pero se obliga a la entidad a convertir sus estados financieros expresados de moneda funcional a la moneda de presentación ante los miembros de la sociedad, utilizando la tasa de cambio de cierre, como lo define la Norma Contable en su numeral 2:

Moneda constante es la que expresa determinado poder adquisitivo a una fecha dada, de modo general al cierre de un periodo". (Inciso e, 2007: 3)

Consecuentemente, el D. S. N° 24051 establece que:

Los estados financieros de la gestión fiscal sobre el cual se determina la base imponible del IUE será expresado en moneda constante, admitiéndose para tal efecto la conversión del dólar estadounidense aplicando el segundo párrafo del Apartado 6 de la Norma Contable N° 3 "Estados Financieros a Moneda Constante – Ajuste por Inflación". (Art. 38, 1994:17)

Es decir, todos los bienes no monetarios de la entidad serán ajustados al cierre de cada gestión fiscal en función de la variación del dólar con relación a la moneda nacional, utilizándose para tal efecto la cuenta Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes (AITB).

Fundamentado en estas definiciones de reexpresión a moneda constante, Farmacia los Álamos práctico la mencionada reexpresión actualizando sus rubros no monetarios (activos fijos, inventario en general, y patrimonio) de la siguiente manera:

Cuadro N° 2 REEXPRESION DE RUBROS NO MONETARIOS

T/C INICIO	8,08	Al 01 de Enero de 2006	
T/C CIERRE	8,03	Al 31 de Diciembre de 2006	
TABLA DE REEXPRESION GESTION 2006			
Cuentas	Saldos al 31/12/05	Actualizado al 31/12/06	Perdida por actualizado
Activo Fijo	5.391.007,98	5357647,78	(33.360,20)
Inventario	16.417.743,65	16316148,7	(101.594,95)
Capital	1.420.000,00	1411212,87	(8.787,13)
Reserva Legal	45.754,10	45470,97	(283,13)
Ajuste Global del Patrimonio	717,93	713,49	(4,44)
Resultados Acumulados	870.429,07	865042,75	(5.386,32)
			(149.416,17)
TOTALES	24.145.652,73	23.996.236,56	

Fuente: elaboración propia, en base a la información de Farmacia los Álamos

Al realizar esta expresión se produjo un asiento contable totalmente "ERRONEO", por la siguiente razón:

- El Art. 169 del Código de Comercio establece que no pueden existir reservas negativas o que la misma tiendan a disminuir y que conceptualmente no existe.
- Se reexpresan los rubros no monetarios por efecto de la inflación en función de la devaluación (delación) del índice de ajuste que es el tipo de cambio del dólar creando una confusión.
- El índice de ajuste aplicado de manera general a la reexpresión de todos los rubros no monetarios no es un índice general de precios y por tanto, se está descapitalizando a la empresa con ese resultado negativo en el capital.

La contrapartida de la actualización a moneda constante de todos los rubros no monetarios de acuerdo a la norma contable explicado, se debe llevar a los resultados de la gestión en una línea denominada "Resultados por exposición a la inflación de la siguientes manera:

Cuadro N° 3 REGISTRO CONTABLE DE LA REEXPRESION DE VALORES

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
	----- X -----		
31/12/06	<u>Ajuste por inflación y tenencia de Bienes</u>		
	<u>Activo Fijo</u>	134,955.15	
	<u>Inventario</u>		101,594.95
	<u>Ajuste Global del Patrimonio</u>		33,360.20
	<u>Resultados Acumulados</u>		
	<u>Ajuste por inflación y tenencia de Bienes</u>	9,074.70	
			14,461.02
		5,386.32	
	SUMAS IGUALES	149,416.17	149,416.17

Fuente: elaboración propia, en base a la información de Farmacia los Álamos

representado la cuenta de la contrapartida en el libro mayor reflejo el siguiente movimiento:

Cuadro N° 4 REGISTRO EN EL LIBRO MAYOR

Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes	
134.955,15	14.461,02
120494,13	Saldo Negativo

El saldo de esta cuenta puede ser positivo o negativo, como se dio en nuestro caso.

Fuente: elaboración propia, en base a la información de Farmacia los Álamos

INFLACION - DEFLACION

La inflación, se produce cuando existe dentro de una economía nacional una masa monetaria excesiva en el Índice general de precios y el papel moneda va perdiendo su valor; el público tiene sensaciones de que el poder adquisitivo de aquel dinero va disminuyendo cada vez más, y quieren desprenderse de todo aquello que va perdiendo su valor real. Las perturbaciones en el comercio repercuten en la producción que baja en gran proporción desabasteciendo a la sociedad.

los procesos económicos que señalan una inflación son:

- ▶ Una fuerte e intensa alza de precios.
- ▶ Decadencia de la producción a causa de una inestabilidad de aquellos.
- ▶ Repetitivas demandas de incremento de salario, debido al alto costo de vida.
- ▶ Incremento del costo de producción como consecuencia del mayor costo de la mano de obra.

El autor Antonio Goxén. Da la siguiente definición:

La inflación es la continua y persistente subida del nivel general de precios; se mide mediante un índice del coste de diversos bienes y servicios. Los aumentos reiterados de los precios erosionan el poder adquisitivo del dinero y de los demás activos financieros que tienen valores fijos, creando así serias distorsiones económicas e incertidumbre, es un fenómeno que se produce cuando las presiones económicas actuales y la anticipación de los acontecimientos futuros hacen que la demanda de bienes y servicios sea superior a la oferta disponible de dichos bienes y servicios a los precios actuales, o cuando la oferta disponible está limitada por una escasa productividad o por restricciones del mercado. (Goxén, 1945:33).

Deflación, es todo lo contrario a la inflación implica una caída continuada del nivel general de precios, suele venir acompañada por una prolongada disminución del nivel de actividad económica y elevadas tasas de desempleo. Sin embargo, las caídas generalizadas de los precios no son fenómenos corrientes, siendo la inflación la principal variable macroeconómica que afecta, actualmente, a la planificación privada, como lo define Antonio Goxén:

la deflación es el descenso del nivel de precios debido, generalmente, a una fase de depresión económica, que pueden llegar a aumentar el consumo, la inversión y el comercio exterior, pero sólo si se corrigen las causas fundamentales que provocaron el inicio de la deflación" (Goxé, 1945:35)

tanto la inflación y deflación, se lo utiliza para describir un aumento o una disminución del valor del dinero, en relación a la cantidad de bienes y servicios que se pueden comprar con ese dinero.

Para una mejor comprensión presentaremos la actualización y el efecto de negativo de la política de ajuste por inflación y tenencia de bienes que se ve reflejado en el Estado de Resultados al 31 de diciembre de 2006, ya que esta cifra del resultado obtenido mide el desempeño de la actividad de la empresa, y es la base para que los usuarios internos puedan hacer sus evaluaciones, tales como el rendimiento de lo que se invirtió y las ganancias obtenidas por ventas.

Cuadro N° 5 ESTADO DE RESULTADOS GESTION 2006

FARMACIAS LOS ALAMOS		
ESTADO DE RESULTADOS		
Por el Periodo Terminado el 31 de Diciembre de 2006		
(Expresado en Bolivianos)		
INGRESOS		
VENTAS NETAS		73.082.840,02
Menos:		
COSTO DE VENTAS		55.386.147,04
Utilidad Bruta en Ventas		17.696.692,98
-		
MENOS: EGRESOS		
Gastos Operativos	4.507.551,97	10.577.444,01
Gastos de Administración	2.082.199,68	
Gastos de comercialización	3.987.692,36	
UTILIDAD EN OPERACIONES		7.119.248,97
MENOS: OTROS GASTOS		
Intereses Bancarios sobre préstamos	113.013,19	-286.933,62
Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes	120.494,13	
Otros gastos	53.426,30	
MAS: OTROS INGRESOS		
Alquileres Anaqueles y Stands.	473.216,01	650.780,81
Intereses Bancarios Ganados	145.209,59	
Diferencia de cambio	32.355,21	
UTILIDAD NETA DE LA GESTION		<u>7.483.096,16</u>

El 25% es de
BS.30.124
que se pago
en menos el
IUE /2006

25% es de
BS.1.870.774
que se pago
el IUE /2006

Fuente: elaboración propia, en base a la información de Farmacia los Álamos

Se puede observar el pago en menos 30.124,00 del IUE, que representa el 17.5% del impuesto a pagar que podría repercutir en una contravención tributaria desde el punto

vista del D. S. 24051 Art. 38 por la vigencia del mismo, porque el importe a cancelar no sería de 1.980.897,57 Bolivianos y no así 1.870.774 bolivianos.

Además este documento está informando a Farmacia los Álamos, sobre razones que produjeron cambios en el patrimonio, donde la exposición de sus cuentas debe ser de una manera que brinde información sobre los resultados, para así permitir una mejor evaluación del desempeño de la gerencia y facilitar la realización de predicciones sobre actividades futuras, así lo define Funes Orellana:

El estado de resultado es un estado principal y dinámico, que muestra el resultado económico de operaciones de una empresa por un periodo determinado, reflejando los ingresos y gastos y la utilidad o pérdida del periodo". (Funes, 2000:31)

El resultado obtenido, además de evaluar el desempeño de la gerencia mide también la actividad de la empresa, y es la base de otras evaluaciones, tales como el rendimiento del capital invertido y las ganancias ventas. Los elementos relacionados directamente con la medida del resultado son los ingresos y los gastos, que la NIIF lo define así:

***Ingresos** son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.*

***Gastos** son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio. (NIIF, 2005:67)*

La definición de ingresos incluye tanto a los ingresos ordinarios como las ganancias. Los ingresos ordinarios surgen en el curso de las actividades ordinarias de la empresa, y corresponden a ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres.

ganancias aquellas partidas que, cumpliendo la definición de ingresos, pueden o surgir de las actividades ordinarias llevadas a cabo por la empresa. Las ganancias tienen incrementos en los beneficios económicos por tanto, no se considera que constituyan un elemento diferente.

Entre las ganancias se encuentran, las obtenidas por la venta de activos fijos. Las ganancias no realizadas; son aquellas que surgen por la revalorización de los títulos valorados o los incrementos de importe en libros de los activos a largo plazo.

Al generarse un ingreso, pueden recibirse o incrementar su valor diferentes tipos de activos; como el efectivo, las cuentas por cobrar así como los bienes y servicios recibidos a cambio de los bienes o servicios suministrados.

Los ingresos pueden también producirse al ser canceladas obligaciones, suministrando bienes y servicios a un prestamista, en pago por la obligación de rembolsar el capital de un préstamo.

Gastos

La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la empresa. Entre los gastos de la actividad ordinaria se encuentran, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación.

Usualmente, los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o activos fijos.

Son pérdidas otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias de la empresa que representan decrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes al gasto. Por tanto, no se considera que constituyan un elemento diferente.

Entre las pérdidas se encuentran, las que resultan de siniestros o las obtenidas por la venta de activos fijos. Las pérdidas no realizadas, son aquellas que surgen por el efecto que los incrementos en la tasa de cambio de una determinada divisa tienen, sobre los préstamos tomados por la entidad en esa moneda.

IMPUESTOS SOBRE UTILIDADES

De la utilidad determinada del estado de resultado que fue preparado de acuerdo a la forma contable de la gestión 2006 que obtuvo Farmacia los Álamos, el 25% que es el IUE corresponde al estado, el cual debe ser cancelada mediante formulario dentro de los 120 días de plazo, como lo determina la Ley 843 en su Art. 50:

De la utilidades netas que obtengan las empresas obligadas al pago del impuesto creado por esta Ley quedan sujetas a la tasa del 25%". (Ley 843, 1994:40)

Refiriéndose al pago del IUE el DS 24051 agrega lo siguiente:

"La liquidación y pago del impuesto se realizarán mediante formularios cuya forma y condiciones de presentación serán aprobadas por la Administración Tributaria y que tendrán el carácter de declaración jurada. Las declaraciones juradas se presentarán en los Bancos autorizados o en el lugar expresamente señalado por la Administración Tributaria". (Art. 33: 1994,21)

Cuadro N° 6 FORMULARIO 500 - UTILIDAD NETA

AJUSTES CUANDO UTILIZA EL CRITERIO DE EXIGIBILIDAD EN EL CASO DE VENTAS A PLAZO		
Utilidades de las ventas a plazos que van a ser diferidas para la siguiente gestión fiscal.	563	
Utilidades de las ventas a plazos diferidos durante la gestión fiscal anterior.	589	
RESULTADO ANTES DE COMPENSAR PERDIDAS		
Utilidad Neta (C042 + C071 + C589 - C068 - C480 - C495 - C563; Si > 0).	592	7.483.096
Pérdida Neta (C068 + C480 + C495 + C563 - C042 - C071 - C589; Si > 0).	606	
COMPENSACION DE PERDIDAS		
Pérdida No compensada gestión anterior actualizada (C1013 del Formulario de la gestión anterior).	619	
Pérdida No compensada castigada.	680	
Pérdida No compensada para la gestión siguiente (C606 + C619 - C592 - C680; Si > 0).	1013	

Cuadro N° 7 FORMULARIO 500 – IMPORTE PAGADO DEL IUE

CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO		
Utilidad Neta imponible (C592 + C680 - C606 - C619; Si > 0).	026	7.483.096
Impuesto determinado (25% sobre C026).	909	1.870.774
Pagos a cuenta realizados en DD.JJ. anterior y/o en Boletas de Pago.	622	
Saldo disponible de pagos a cuenta del periodo anterior.	640	
Diferencia a favor del Contribuyente para el siguiente periodo (C622 + C640 - C909; Si > 0).	747	
Saldo definitivo a favor del Fisco (C909 - C622 - C640; Si > 0).	996	1.870.774
Imputación de crédito en valores (Sujeto a verificación y confirmación por parte del S.I.N.)	677	
Impuesto a pagar en efectivo (C996 - C677; Si > 0), (Si la presentación es fuera de término, debe realizar el pago en la Boleta F.1000).	576	1.870.774

Fuente: elaboración propia, en base a la información del estado de resultado y el Formulario 500 del Servicio de Impuestos Nacionales.

Para el registro y control del IUE, se propone dos alternativas:

- sin registro contable, esto significa que el control se lo lleva únicamente en el formulario para conocimiento de los usuarios internos y externos.
- Con registro contable, donde se realizan por lo general tres registro contables, uno para el pago del IUE, otro para la compensación mensual del IUE con el IT

(impuesto a las transacciones) hasta agotar el IUE, y el tercero en caso de que el IUE no hubiera sido compensado al final del plazo quedando un saldo este se revierte a favor del fisco.

Las características del IUE son:

- a) Impuesto, que es una contribución, gravamen o carga. Tributo determinado por Ley, que se paga casi siempre en dinero y por cuyo pago no existe una contraprestación tangible.
- b) Utilidad, término genérico aplicado al excedente de ingresos, producto o precio de venta sobre los costos correspondientes de los servicios y bienes vendidos; y cualquier otro beneficio pecuniario procedente de una operación.
- c) Empresa, para efectos tributarios se entiende por empresa toda unidad económica, inclusive las de carácter unipersonal, que coordine factores de producción en la realización de actividades industriales y comerciales, ejercicio de profesiones liberales u oficios, prestaciones de servicios de cualquier naturaleza.
- d) Determinación de la Utilidad Neta, se restará de la utilidad bruta los gastos necesarios, cuya deducción es admitida por Ley y su Reglamento.

USUARIOS INTERNOS - EXTERNOS

Toda la información preparada por el departamento contable de Farmacia los Álamos, que son los estados financieros compuesto del balance general y estado de resultado hasta la determinación y pago mediante formulario del IUE, fue dispuesta a todos los usuarios tanto internos como externos, los cuales que toman decisiones económicas sobre dicha información para:

decidir si comprar, mantener o vender inversiones financieras de capital;

evaluar el comportamiento o la actuación de los administradores;

evaluar la capacidad de la entidad para satisfacer los pagos beneficios a sus empleados;

evaluar la seguridad de los fondos prestados a la empresa;

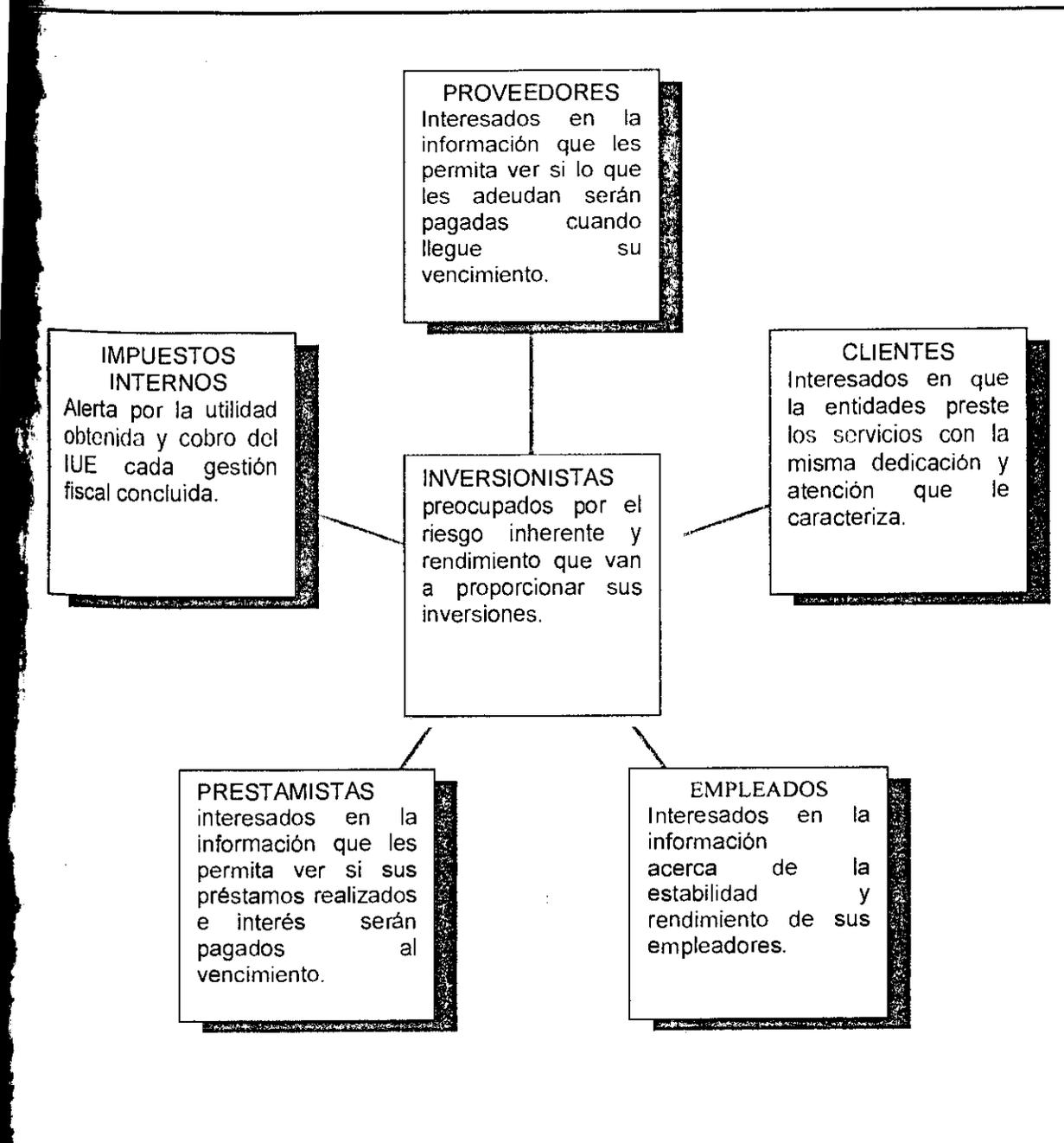
determinar políticas impositivas; ganancias distribuibles y dividendos

Los usuarios internos y externos de cualquier tipo entidad son, los inversores presentes y potenciales, los empleados, los prestamistas, los proveedores, y otros acreedores comerciales, los clientes, los gobiernos y sus organismos públicos, así como el público en general. Éstos usan los estados financieros para satisfacer algunas de sus variadas necesidades de información.

Aunque todas las necesidades de información de estos usuarios no pueden quedar cubiertas solamente por los estados financieros, hay necesidades que son comunes a todos los usuarios citados. Puesto que los inversores son los que ponen el capital a la empresa, las informaciones contenidas en los estados financieros que cubran sus necesidades, cubrirán también muchas de las necesidades que otros usuarios esperan satisfacer en tales estados financieros.

La principal responsabilidad, en relación con la preparación y presentación de los estados financieros, corresponde a la gerencia de la empresa, que también le interesa la información que contienen los estados financieros, para llevar a cabo su planificación, toma de decisiones y control de responsabilidades

Entre los usuarios principales de Farmacia los Álamos, se encuentran las siguientes:

Cuadro N° 8 USUARIOS INTERNOS Y EXTERNOS

Fuente: elaboración propia, en base a la información de Farmacia los Álamos.

**PARTE ANÁLISIS DE LA NORMA CONTABLE 3 REVISADA Y LA BASE
CONVENIBLE DEL IUE EN FARMACIA LOS ÁLAMOS GESTIÓN 2007,
RESPECTO AL DS 24051 ART. 38**

ANÁLISIS DE LA NORMA CONTABLE 3 REVISADA

Con la emisión de esta Norma Contable 3, titulada "Estados Financieros a Moneda Constante (Ajuste por Inflación)", revisada y modificada en septiembre de 2007 se tiene en cuenta los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, los mismos indican que:

"La contabilidad es la encargada de proporcionar información a través de los estados financieros, los cuales están basados en todos los hechos económicos o transacciones realizadas al interior de una ente, que pueden ser otorgados a todas las personas que tengan relación con el mismo. Tomándose en cuenta dentro la economía de un país una estabilidad monetaria con la que no se reflejaba los cambios en el nivel general de precios y así obteniéndose una información errónea". (NC 3, 2007:5)

En la realidad económica del país se presentó un fenómeno irregular en la estabilidad monetaria, por lo cual se presentan procesos y variaciones inflacionarias, debido a esta situación intervienen el Colegio Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC), establecen parámetros para suspender la reexpresión, en caso de baja inflación o aumentar en caso de sobrepasar ciertos límites. Este consejo considera que, para la reexpresión de los estados financieros debe considerarse una tasa anual acumulada de inflación del 12%.

Por lo tanto, cuando superen estos parámetros de pertinencia será imprescindible la reexpresión de estados financieros a moneda constante para reflejar la inflación,

ante la aplicación de un método de ajuste integral aplicando índices y combinando el uso de valores corrientes en la valuación de ciertos rubros.

Así por ejemplo la metodología más aplicada en nuestro medio para realizar el ajuste o actualización ha sido la cotización de una moneda extranjera como el Dólar Norteamericano.

Eligo esta metodología porque el Índice General de Precios no esta disponible en la diaria. Sin embargo, este indicador que es el dólar estadounidense, en los últimos años no ha sido estable y no guarda una correlación con la inflación, y por ello creemos es necesario e importante que se identifique un Índice General de Precios confiable para poder reexpresar las partidas no monetarias.

Al igual que todas las entidades Farmacia los Álamos reexpreso sus estados financieros en moneda constante de la gestión 2006 aplicando la metodología para la valuación y actualización de valores en moneda boliviana con respecto a la fluctuación del dólar estadounidense en sus rubros no monetarios.

La decisión de la Norma Contable N° 3 Revisada, es clara; sin embargo el art. 38 del D.S. 24051 determina que la base imponible del IUE lo constituye los estados financieros cuando ser estos expresados en moneda constante admitiéndose únicamente como procedimiento valido la variación de la cotización del dólar estadounidense; adicionalmente, el párrafo primero del art. 35 del Decreto de referencia establece que:

Los estados financieros deben ser elaborados con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y convalidados para efectos Tributarios por Administración Tributaria". (Art. 35, 1994:22)

En este contexto el enfoque del actual Código Tributario Ley 2492 establece que el:

generador o imponible es aquel expresamente definido por Ley para configurar el tributo, cuyo acatamiento origina el nacimiento de la obligación tributaria". (Art. 38:9)

Por el hecho generador nace de la Ley, no así de una decisión de un consejo, asociación o gremio como es el CTNAC o Colegio de Auditores

Frecuentemente, en tanto no se derogue el artículo 38 de DS. 24051 para efectos de determinación del IUE, se debe seguir utilizando la reexpresión de los estados financieros a moneda constante.

Por ello, es necesario que el Ente Colegiado como es el Colegio de Auditores de la zona; así como los sujetos pasivos del Impuesto sobre las Utilidades de las empresas, efectúan las respectivas representaciones ante las instancias correspondientes para que las entidades incluida Farmacia los Álamos, puedan efectuar modificaciones a las disposiciones legales concretamente el DS 24051 Art. 38, y no encontrarnos posteriormente, ante posibles ilícitos tributarios de efecto pecuniario.

La Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-01-2002, complica la situación cuando establece que los Principales o Grandes Contribuyentes (PRICOS o GRACOS), deben presentar estados financieros acompañado de un informe sobre la información tributaria Complementaria.

En este contexto, de mantenerse las disposiciones tributarias y aplicarse la Norma Contable N° 3, los contribuyentes o sujetos pasivos tendrían que efectuar el cómputo del IUE sobre estados financieros en moneda constante y presentar estados financieros con propósitos generales sobre una base de elaboración diferente.

En caso de modificarse la redacción del art. 38 de DS 24051 para correlacionar la base imponible del IUE de acuerdo a la Norma Contable N° 3 revisada, su aplicación sería a

partir de fecha de promulgación y divulgación por la gaceta oficial de Bolivia, en atención a nuestra Constitución Política del Estado, quien establece que:

“La Ley solo dispone para lo venidero y no tiene efecto retroactivo, excepto en materia social cuando lo determine expresamente, y materia penal cuando beneficie al delincuente” (Art. 33, 1967:10).

En el caso de Farmacia los Álamos su sistema de contabilidad esta correlacionado con los requisitos de información tributaria y al aplicar la Norma Contable 3 revisada, tendrá que efectuar las modificaciones necesarias en el procesamiento de información automática de los estados financieros, para adecuarlos a la norma y cumplir con los requisitos tributarios, lo cual representa un costo adicional para la entidad.

ANÁLISIS DE LA BASE IMPONIBLE DEL IUE GESTION 2007

Al entrar en vigencia la Norma Contable N° 3 revisada el 01 de octubre de 2007, consecuentemente, al no encontrarnos en una economía que supera los dos dígitos de inflación y al presente un descenso continuo del dólar estadounidense respecto al boliviano Farmacia los Álamos suspendiera la reexpresión de sus Estados Financieros, aplicando la norma a partir del 1 de enero de 2007 como lo indica el numeral 16 de la Norma Contable 3. Sin embargo, se ara un cotejo de la base imponible y pago del IUE aplicando la norma a partir del 1 de octubre y del 1 de enero de 2007 para ver las implicancias.

a) Aplicación de la norma a partir del 1 de octubre, 2007

Procedimos al ajuste integral de todos los rubros no monetarios hasta el 30 de septiembre y a partir del 1 de octubre suspendimos la reexpresión de valores.

Cuadro N° 9 REEXPRESION AL 30 DE SEPTIEMBRE DE 2007

T/C al 1 de enero, 2007	8,03		
T/C al 30 de septiembre, 2007	7,81		
Cuentas	Saldos al 1/01/07	Actualizado al 30/09/07	Perdida por actualizado
Activo Fijo	4.817.882,96	4.685.886,17	(131.996,79)
Inventario	12.979.502,65	12.623.899,84	(355602,81)
Capital	1.420.000,00	1.381.095,89	(38.904,11)
Reserva Legal	555.758,78	540.532,51	(15.226,27)
Ajuste Global del Patrimonio	8.356,77	8.127,82	(228,95)
Resultados Acumulados	65.042,75	63.260,76	(1.781,99)
TOTALES	19.846.543,91	19.302.802,99	(543.740,92)

Fuente: elaboración propia, en base a la información de Farmacia los Álamos.

Al realizar esta reexpresión de las cuentas de balance, se reflejaran los siguientes saldos en libros mayores:

Cuadro N° 10 LIBROS MAYORES- CUENTAS DE BALANCE

Activo Fijo		Inventario	
4817882,96	Saldo Inicial	12979502,65	Saldo Inicial
Reexpresión	-131996,79	Reexpresión	-355602,91
4685886,17	Saldo al 30/09/07	12623899,84	Saldo al 30/09/07
Resultado Acumulado		Ajuste Global del Patrimonio	
Saldo Inicial	65042,75	8356,77	Saldo Inicial
1781,99	Reexpresión	228,95	Reexp. AGP
		38904,11	Reexp. Capital
		15226,27	Reexp. Reserva
Saldo al 30/09/07	63260,76	62716,10	Saldo al 30/09/07

Fuente: elaboración propia, en base a la información de Farmacia los Álamos.

Como se puede observar Farmacia los Álamos da cumplimiento al DS 24051 Art. 38, reexpresando sus rubros no monetarios a moneda constante en función del dólar estadounidense obteniendo así una gran tremenda pérdida generada en sus activos e inventarios y una disminución del ajuste global del patrimonio el cual deberá ser regularizados de acuerdo a las formalidades del código de comercio, en cuanto a los resultados acumulados la disminución genera un descontento de los inversores ya que los mismos esperan obtener mayores dividendos a ser distribuidos o que estos se incrementen como consecuencia de la reexpresión de valores.

Si vamos por el lado del estado de resultados tendremos esta cuenta de Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes (AITB), que es la contrapartida de las cuentas ajustadas donde se vera reflejado el saldo de 431.458,28 bolivianos

Cuadro N° 11 LIBROS MAYORES DE LA CUENTA AITB

AITB	
487.599,60	56.141,32
431.458,28 Saldo al 30/09/07	

Importe de las cuentas de reexpresión del Activo.

Importe de las cuentas de reexpresión del Patrimonio.

Fuente: elaboración propia, en base a la información de Farmacia los Álamos.

Por tanto la incidencia del AITB afectara, a la base imponible para el pago del IUE de de la siguiente manera.

Cuadro Nº 12 ESTADO DE RESULTADO GESTION 2007

FARMACIA LOS ALAMOS		
ESTADO DE RESULTADOS		
Por el Periodo Terminado el 30 de Septiembre de 2007		
(Expresado en Bolivianos)		
INGRESOS		
VENTAS NETAS		74.241.312,92
Menos:		
COSTO DE VENTAS		59.126.849,84
Utilidad Bruta en Ventas		15.114.463,08
MENOS: EGRESOS		
		11.755.226,24
Gastos Operativos	6.620.041,25	
Gastos de Administración	1.029.972,92	
Gastos de comercialización	4.105.212,07	
UTILIDAD EN OPERACIONES		3.359.236,84
MENOS: OTROS GASTOS		
		-542.469,56
Intereses Bancarios sobre préstamos	111.011,28	
Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes	431.458,28	
Otros gastos		
MAS: OTROS INGRESOS		
		620.925,20
Alquileres Anaqueles y Stands	473.216,01	
Intereses Bancarios Ganados	125.189,19	
Diferencia de cambio	22.520,00	
UTILIDAD neta del ejercicio		3.437.692,48

Fuente: elaboración propia, en base a la información de Farmacia los Álamos.

Obtenida la utilidad neta incluyendo el AITB, se determino el 25% del IUE que es 859.423 bolivianos, que Farmacia los Álamos tendría hasta el 30 de septiembre acumulado para el fisco, y una utilidad a distribuir a favor de los socios de 2.578.269 bolivianos.

Bajo este enfoque de aplicación de la norma contable 3 revisada a partir del 1 de octubre, tendremos las siguientes incidencias:

- El resultado del ejercicio 2007 será medido sobre una base mixta, por cuanto incluirá cifras reexpresadas por nueve meses (del 1 de enero al 30 de septiembre), y cifras medidas en moneda histórica por tres meses (del 1 de octubre al 31 de diciembre).
- El libro mayor de la cuenta ajuste global del patrimonio al 30 de septiembre de 2007, expone un saldo negativo de 62.716,10 bolivianos emergente del reconocimiento de la variación descendente y del saldo negativo que tuvo a inicio de la gestión 2007.
- El caso se complica al tener un importe negativo al 30 de septiembre en el ajuste global del patrimonio, existiendo en este caso tres opciones para revertir esa cuenta, debido que al 1 de octubre dicha cuenta deberá empezar con saldo cero:
 - 1) Aumentar el capital que actualmente es de bs. 1.420.000 a bs. 1.482.716, para regularizar el capital nominal.
 - 2) Disminuir el capital en bs. 62.716 para que la cuenta ajuste global del patrimonio quede con saldo cero;
 - 3) O ajustar esa diferencia existente contra reserva legal o contra los resultados acumulados, que a la fecha es de bs. 63.260,76 y que luego del ajuste tendría un saldo de 544 bolivianos.

En todos estos casos es necesario cumplir con las formalidades que indica el código de comercio que en su Título III, Capítulo I dice:

"El capital social será fijado de manera precisa, pero podrá aumentarse o disminuirse conforme a las cláusulas establecidas en la escritura social o en los estatutos, salvo que disposiciones legales establezcan, capitales mínimos para determinadas actividades comerciales.

La resolución de aumento o reducción de capital se inscribirá en el Reglamento de Comercio previa publicación". (Art. 142, 1972:19)

b) Aplicación de la norma con efecto retroactivo a partir del 1 de enero, 2007

Si, Farmacia los Álamos aplica la Norma Contable 3 revisada a partir del 1 de enero, dejando de lado el DS 24051 Art. 38, tendría el siguiente panorama.

Cuadro Nº 13 ESTADO DE RESULTADO A VALOR HISTÓRICO

ESTADO DE RESULTADOS	
Por el Periodo Terminado el 30 de Septiembre de 2007	
(Expresado en Bolivianos)	
<i>INGRESOS</i>	
VENTAS NETAS	74.241.312,92
Menos:	
COSTO DE VENTAS	59.126.849,84
<i>Utilidad Bruta en Ventas</i>	15.114.463,08
MENOS: EGRESOS	11.755.226,24
<i>Utilidad en Operaciones</i>	3.359.236,84
MENOS: OTROS GASTOS	-111.011,00
Intereses Bancarios sobre préstamos	111.011,28
Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes	0,00
MAS: OTROS INGRESOS	620.925,20
<i>UTILIDAD neta del ejercicio</i>	<u>3.869.150,76</u>
25% IUE	967.287,69
<i>UTILIDAD del ejercicio</i>	<u>2.901.863,07</u>

Cero por la suspensión de la reexpresión de valores

Fuente: elaboración propia, en base a la información de Farmacia los Álamos.

Todos los rubros afectados por la inflación que debieran ser ajustados a moneda constante quedarían a valores históricos, cuyas incidencias serían las siguientes:

- La reversión de la reexpresión (de la cuenta AITB) efectuada al 30 de septiembre de 2007, generará una utilidad con una incidencia probable de distribución de dividendos de manera extraordinaria de bs. 2.578.269 a bs. 2.901.863, que no son proveniente específicamente del giro de la empresa, sino de la reversión del ajuste de los rubros no monetarios.
- El pago del IUE aumentaría de bs. 859.423 a bs. 967.288, lo cual es bastante favorable para el fisco sin embargo, iría en contra del Código Tributario Ley 2492 el cual menciona que una de sus obligaciones del sujeto pasivo es:

“Determinar. Declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la Administración Tributaria”. (Art. 70, 2003:27)

- La cuenta del ajuste global del patrimonio al 1 de enero de 2007, cuyo saldo es negativo debe ser regularizado considerando los tres casos explicados anteriormente.

De las comparaciones realizadas desde los dos puntos de vista en cuanto a la aplicación de la Norma Contable 3 revisada cabe señalar, que existen importantes diferencias que serán consideradas en las recomendaciones pertinentes.

III PARTE CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

A partir de la teoría, conceptos y análisis efectuado sobre al alcance y contenido de la Norma Contable 3 revisada, en la Farmacia los Álamos es que se concluye en la indispensable necesidad de que el Ente Colegiado; así como los sujetos pasivos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, efectúan las respectivas representaciones ante las instancias correspondientes de la Administración Tributaria para que estos últimos, puedan efectuar las modificaciones a las disposiciones legales, mas específicamente al DS 24051 Art. 38, para que posteriormente no se encuentren con ciertas contravenciones tributarias.

A la postre de lo descrito la entidad para la elaboración de sus estados financieros deberá considerar lo siguiente:

- ☞ No debe existir saldo alguno en la cuenta ajuste por inflación y tenencia de bienes sin importar que la aplicación de la norma sea desde el 1 de enero o 1 de octubre de 2007, y el capital nominal debe incluir todos los requisitos que exige el código de comercio.
- ☞ El resultado del ejercicio será determinado de manera mixta si la entidad decide aplicar la suspensión de reexpresión de estados financieros a partir del 1 de octubre de 2007, es decir no serán comparable con otras gestiones.
- ☞ La utilidad neta sobre la cual se determina la base imponible para el pago del IUE estará a costos históricos, si la entidad aplica de manera retroactiva la reexpresión a partir del 1 de enero de 2007.

Muy comúnmente, los estados financieros se preparan con normas y principios contables, y por ello el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC), además de tener la misión de regular normas contables y de proponer procedimientos relativos a la preparación y presentación de los estados, nosotras pensamos que esta armonización más amplia puede perseguirse mejor, si los esfuerzos se centran en los estados financieros que se preparan con el propósito de suministrar información que es útil para la toma de decisiones económicas.

Si bien el Consejo reconoce que cada gobierno, en particular, puede fijar requisitos diferentes o adicionales para sus propios intereses como lo hizo el gobierno de Bolivia en apreciar a la moneda nacional y depreciar a la moneda extranjera. Sin embargo tales decisiones no deben afectar a los estados financieros publicados para beneficio de otros usuarios, a menos que cubran también las necesidades de esos usuarios.

RECOMENDACIONES

Realizado el análisis en la aplicación de Norma Contable, se pudo evidenciar y por ende recomendar su aplicación a partir del 1 de enero de 2007, no porque lo aconseje el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC), sino por las siguientes razones que son ventajosas para la entidad:

- ☞ Al eliminarse el ajuste en base a la cotización del dólar estadounidense, la empresa mantiene sus bienes a valores históricos, lo cual le permite proteger las pérdidas ocasionadas como consecuencia de la reexpresión.
- ☞ Obtiene mayor utilidad para ser distribuida entre los socios, o poder invertir en nuevos proyectos planificados.

- d- No estaría contraviniendo al Art. 38 del DS 24051, ya que la determinación del IUE supera en valor a lo determinado haciendo caso omiso de la Norma.
- e- Los estados financieros expresarían una información más útil y coherente, en cuanto a comprensibilidad, comparabilidad, fiabilidad y relevancia para el conjunto de los usuarios, es así que luego de una etapa de investigación, se ha podido verificar que el ajuste realizado en la norma contable 3 revisada y ajustada al D.S. 24051 según art. 38, se adecua a la situación actual en la que se encuentra el país, tras vivir una baja constante del tipo de cambio del dólar, mostrando así que los activos fijos se han ido depreciando en forma irreal, sin mostrar el verdadero valor del mismo, es también el caso de los inventarios y el patrimonio

Por cuanto la inflación a la fecha no supera los dos dígitos en la actividad socioeconómica y si se diera el caso deberán ser descritos e informados por las instancias pertinentes para reanudar la reexpresión.

La realidad actual esta caracterizada por la existencia de un mercado con precios cambiantes y ondulantes, con graves consecuencias para la empresa, que realiza pagos y genera ingresos, otorga créditos y con base en ellos determina utilidades ilusorias, que de pronto puede llevarlas a la descapitalización y quiebra, en razón de estar operando en una economía artificial.

BIBLIOGRAFÍA

- Constitución Política del Estado 1967, Ley de Reforma de la Constitución Política del Estado Editorial UPS, Srl. Primera Edición Bolivia 2004.
- Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) 2005, Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) Editorial, Canle, Perú 2005.
- DECRETO SUPREMO 24051 1994, Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas Editorial UPS, Srl. Primera Edición Bolivia 2005.
- DECRETO LEY 14379 1977, Código de Comercio Editorial Serrano Ltda. Cochabamba Bolivia.
- FUNES ORELLANA, Juan 2000, Contabilidad Intermedia Editorial Sabiduria Edición Cochabamba Bolivia 2003.
- GOXEN DUCH, Antonio 1945, Definiciones y Tributos en la Contabilidad de las Empresas Editorial Madrid.
- LEY 843 1994, Ley de Reforma Tributaria Editorial UPS, Srl. Primera Edición Bolivia 2005.
- LEY 2492 2003, Código Tributario Boliviano Texto Ordenado y actualizado Diciembre 2005.
- NORMA CONTABLE N° 3 Revisada 2007, Estados Financieros a Moneda Constante (Ajuste por Inflación) Santa Cruz Bolivia