

Departamento de Ciencias Contables.
(1987). Decreto 2160 de julio de 1986
(propuesta de modificaciones).
Contaduría Universidad de Antioquia,
10, 105-127.

DECRETO 2160 DE 1986

**Incluidas las modificaciones
sugeridas por el
Comité provisional
para la revisión
de las normas contables en
Diciembre de 1986**

Resumen

Haciendo uso del artículo 92 de este Decreto se creó un comité provisional para la revisión de las normas contables, adscrito al Ministerio de Desarrollo Económico.

Dada la necesidad de estudio que requería el decreto, se hizo un primer aplazamiento de su vigencia a partir del 1o. de enero de 1987, mediante Decreto 3129 de 6 de octubre de 1987.

Con fecha 23 de diciembre de 1986, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 3729, mediante el cual se aplaza nuevamente la vigencia del decreto a partir del 1o. de enero de 1988.

El Comité Editorial de esta revista, ha querido presentar este trabajo con el ánimo de facilitar el estudio del texto completo del decreto, suponiendo que dado el aplazamiento para su aplicación, es posible que se introduzcan nuevas modificaciones.

TITULO I

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 1o. *Cualidades de la información contable.* Los comerciantes deberán conformar su contabilidad y estados financieros de tal manera que la información contable sea confiable, útil, comprensible, íntegra, objetiva, lógica, oportuna, razonable y verificable.

Artículo 2o. *Equidad.* La contabilidad y la información contable deben basarse en la equidad, de suerte que el registro de los hechos económicos y la información sobre los mismos han de fundarse en la igualdad y la justicia para todos los sectores, sin favorecer a ningún ente en particular.

TITULO II

NORMAS CONTABLES BASICAS

Artículo 3o. *Ente contable.* El ente contable lo constituye el comerciante como sujeto que desarrolla la actividad económica, sea persona natural o jurídica.

Artículo 4o. *Esencia sobre forma.* La contabilidad y la información financiera se basan en la realidad económica de las transacciones. En los casos en que existan discrepancias entre las normas de contabilidad generalmente aceptadas y normas superiores o especiales, se deberán

revelar tales hechos e indicar el efecto de las discrepancias sobre la información contable, ocasionado por la aplicación de tales normas superiores o especiales.

Artículo 5o. Continuidad del ente contable. Las normas de contabilidad generalmente aceptadas presuponen la continuidad indefinida de las operaciones del negocio, a menos que se indique lo contrario.

Artículo 6o. Unidad monetaria. El peso es la unidad monetaria de medida para la contabilidad y la información financiera que se desprende de ésta. Por virtud de la inflación deberán presentarse estados financieros suplementarios que reflejen sus efectos.

Artículo 7o. Valuación al costo. Los hechos económicos que el proceso contable cuantifica se registran al costo, el cual está conformado por la cantidad de dinero convenida o su equivalente.

Artículo 8o. Realización. Las operaciones o hechos económicos que la contabilidad registra se consideran por ella realizados cuando:

- a) Se ha perfeccionado una transacción con terceros y en consecuencia, se han adquirido derechos y asumido obligaciones.
- b) Han ocurrido hechos económicos de origen interno o externo que puedan influir en la estructura de los recursos del ente contable.

Artículo 9o. Prudencia. Sin perjuicio de la norma de realización los ingresos y las ganancias no se deben anticipar, ni sobreestimar, ni subestimar. Los costos y gastos contabilizados deben corresponder al período contable y las pérdidas, inclusive las probables, deben contabilizarse cuando se conozcan y sean susceptibles de cuantificación.

Artículo 10o. Uniformidad. Las normas de contabilidad deben ser uniformemente aplicadas de un período a otro. No obstante cuando por circunstancias especiales se presenten cambios en las normas técnicas y los métodos de aplicación de éstas, deberán revelarse la naturaleza y justificación de tales cambios y los efectos sobre la información contable.

Artículo 11o. Período contable. Por los menos una vez al año, el 31 de diciembre, la empresa debe emitir información sobre su situación financiera y el resultado de sus operaciones, identificando la fecha de corte de la información y el período que cubre.

Artículo 12o. Revelación contable. Los estados financieros deben incluir en forma clara y completa la información que permita conocer los resultados de operación y la situación financiera del ente contable.

Artículo 13o. Importancia relativa. Los estados financieros deben hacer énfasis en los aspectos que sean significativos para los interesados de tal forma que se equilibre el detalle y multiplicidad de los datos con las cualidades asignadas a la información contable.

TITULO III
NORMAS TECNICAS APLICABLES A INGRESOS COSTOS Y
GASTOS

Artículo 14o. *De la causación.* Las ventas, ingresos, ganancias, costos, gastos y pérdidas se deben contabilizar sobre la base de la causación, de tal manera que se logre el adecuado registro de estas operaciones en la cuenta apropiada, por el monto correcto y en el período correspondiente, para obtener el justo cómputo del resultado neto del período contable.

Las ventas, ingresos y ganancias se consideran causados:

- a) Cuando se trate de actos que deban constar por escritura pública o documento privado, en la fecha de otorgamiento.
- b) Cuando existan modalidades que tipifiquen una venta, así no se haya perfeccionado la transferencia de la propiedad su tratamiento contable debe fundamentarse en la norma básica de esencia sobre forma y en normas técnicas específicas.
- c) En los demás casos, en la fecha del documento en que conste el nacimiento del derecho de cobro.

Artículo 15o. *Registro de venta a plazos.* Las ventas a plazos deben contabilizarse de acuerdo con métodos de reconocido valor técnico.

Artículo 16o. *Daciones en pago.* Las ganancias o pérdidas provenientes del valor de los activos dados en pago se determina por la diferencia entre el valor neto en libros y el valor por el cual se entregó.

Artículo 17o. *Devoluciones, rebajas y descuentos.* Las devoluciones, rebajas y descuentos condicionales, se deben contabilizar por separado de la venta o ingreso bruto.

Artículo 18o. *Reconocimiento de costos y gastos.* Los costos y gastos se reconocen sobre la base de su correlación con las ventas, o ingresos que los originan. A falta de ella, los costos y gastos se contabilizan de acuerdo con las normas de la causación y la prudencia; por consiguiente, se deben identificar en el período corriente:

- a) Los costos y gastos que no proveen beneficios futuros o aquellos que no puedan identificarse claramente en más de un período contable, y
- b) las pérdidas de valor de activos causadas durante el período.

Artículo 19o. *Costo de activos adquiridos a crédito.* Los intereses y la corrección monetaria causados sobre obligaciones contraídas en la adquisición de activos forman parte del costo de los mismos, salvo cuando ha concluido la etapa de puesta en marcha y tales activos se encuentran en condiciones de utilización o explotación, en cuyo caso los gastos

financieros deben cargarse a los resultados del respectivo periodo contable.

Artículo 20o. *Diferencias de cambio sobre obligaciones en moneda extranjera.* Las diferencias de cambio causadas sobre obligaciones en moneda extranjera, no identificables directamente con la adquisición de activos específicos, se deben contabilizar en los resultados del periodo contable.

Artículo 21o. *Provisiones.* Se deben contabilizar provisiones para cubrir pasivos estimados, contingencias de pérdidas probables, así como para disminuir el valor de los activos a su valor de mercado en los casos necesarios. Las provisiones deben ser justificadas, cuantificables y verificables.

Artículo 22o. *Asignación de costos y gastos.* Se debe hacer una adecuada asignación de los costos y gastos atribuibles a los activos y a los resultados del periodo contable, entendiéndose como costos los incurridos directa o indirectamente en la adquisición o producción de un bien y, como gastos, los relacionados con la administración, venta, investigación y financiación. Los costos y gastos indirectos aplicables a más de una actividad se deben distribuir sobre bases apropiadas, tales como factores de tiempo, uso o producción.

Artículo 23o. *Depreciación, agotamiento y amortización de activos.* Los costos y gastos por concepto de depreciación, agotamiento y amortización de activos se deben registrar en el periodo contable correspondiente. Su determinación debe hacerse en forma racional y sistemática, utilizando métodos de reconocido valor técnico aplicados al costo de los activos.

Artículo 24o. *Impuesto diferido.* El efecto en el impuesto sobre la renta originado por el reconocimiento de ingresos, costos y gastos para fines tributarios, en periodos diferentes de los utilizados para propósitos contables, se debe registrar como impuesto diferido.

Artículo 25o. *Partidas extraordinarias.* Las partidas extraordinarias deben afectar los resultados del ejercicio, presentarse por separado en el estado de ganancias y pérdidas, y reunir las siguientes características:

- a) Cuantía significativa.
- b) Naturaleza diferente a las actividades normales del negocio.
- c) Ocurrencia infrecuente

Artículo 26o. *Registro y presentación de errores de ejercicios anteriores.* Las partidas que corresponden a la corrección de errores contables de ejercicios anteriores provenientes de equivocaciones en cálculos matemáticos, desviaciones en la aplicación de normas contables o al pasar inadvertidos hechos cuantificables que existían a la fecha en que se preparó la información financiera, se deben incluir en los resultados del periodo contable, por separado de los resultados

operacionales normales e incluir en nota a los estados financieros su incidencia sobre los resultados de períodos anteriores.

Artículo 27o. *Renegociación de pasivos.* Las ganancias o pérdidas por descuentos o recargos originados en la renegociación de pasivos se deben registrar en el período contable en que se causen.

TITULO IV

NORMAS TECNICAS APLICABLES A LOS ACTIVOS

Artículo 28o. *Bienes económicos.* La contabilidad y la información financiera se fundamentan en los bienes materiales e inmateriales que posean valor económico y por lo tanto sean susceptibles de ser valuados en términos monetarios.

Artículo 29o. *De su relación con el pasivo y patrimonio.* Los activos de la empresa originados por la inversión de accionistas o propietarios, los recursos provenientes de obligaciones y operaciones, las donaciones de bienes hechas por accionistas, propietarios o terceros, y los activos recibidos a cambio de otros activos, deben presentarse de tal manera que al relacionarlos con el pasivo y el patrimonio, se pueda determinar razonablemente la situación financiera de la empresa.

Artículo 30. *Activos corrientes.* Los activos corrientes comprenden el efectivo y otros recursos y derechos que razonablemente se espera convertir en efectivo, consumir o vender en un período que no exceda de un año, con excepción de aquellos casos en que el ciclo normal de operaciones sea superior a un año, en cuyo evento se debe justificar y revelar en nota a los estados financieros.

Artículo 31o. *Activos en moneda extranjera.* Los activos representados en moneda extranjera se deben ajustar a la tasa oficial de cambio vigente. Cuando la diferencia sea positiva debe registrarse en una cuenta que se denominará "utilidad en cambio no realizada", la cual se presentará dentro del patrimonio.

Artículo 32o. *Efectivo restringido.* Debe hacerse una distinción entre el efectivo sin restricciones y el efectivo restringido. La inclusión de este último dentro del activo corriente debe estar plenamente justificado.

Artículo 33o. *Valores como inversiones temporales.* Las inversiones temporales representadas en valores deben registrarse al costo, el cual incluye las sumas incurridas directamente en su adquisición. Cuando el valor de mercado sea inferior al costo, este se debe ajustar mediante una provisión con cargo a resultados del período en el cual ocurrió la pérdida de valor. La valorización de inversiones representada por la diferencia positiva entre el valor de mercado y su costo, se debe revelar por separado dentro del patrimonio de la empresa. Se entiende por valor de mercado el promedio de cotización representativa en bolsa de valores y, a falta de éste su valor intrínseco.

Artículo 34o. *Cuentas y documentos por cobrar.* La presentación de las cuentas y documentos por cobrar se debe hacer por su valor de realización, esto es, deducidos los intereses y otros conceptos que no se hayan causado y se encuentren incluidos en el saldo de dichas cuentas. También se deben deducir los documentos por cobrar descontados y las provisiones para cuentas de cobro dudoso y para devoluciones, rebajas y descuentos condicionales.

Las cuentas y documentos por cobrar a clientes, empleados, vinculados económicos como la compañía matriz, subordinadas, asociadas, socios o accionistas y directores y otros conceptos importantes, se deben registrar y presentar por separado. Las restricciones existentes sobre su disponibilidad deben revelarse.

Artículo 35o. *Anticipos e importaciones en tránsito.* Los anticipos e importaciones en tránsito relacionados con la adquisición de bienes deben incluirse en el activo corriente o no corriente según su naturaleza o destinación.

Artículo 36o. *Inventarios.* Los inventarios deben registrarse por su costo de adquisición o producción el cual incluye los costos directos e indirectos incurridos para ponerlos en condiciones de utilización o venta. Estos costos solo se incrementarán posteriormente con la diferencia de cambio, resultante del ajuste de las obligaciones en moneda extranjera contraídas para su adquisición.

Artículo 37o. *Pérdidas en inventarios.* Las diferencias por cambios en los precios u obsolescencia de los inventarios que den lugar a un valor de mercado inferior al costo, deben reconocerse como pérdidas del periodo, mediante la creación de una provisión que se presentará como una disminución del costo de los inventarios.

Para estos efectos, el "valor de mercado" significa costo normal de reposición por compra o producción de materias primas y materiales, o valor neto de realización en el caso de inventarios en proceso o terminados. Se entiende por valor neto de realización la cantidad de dinero que se recibirá por la venta de los bienes, bajo condiciones normales en los negocios en un mercado abierto y después de deducir los gastos imputables a la venta.

Artículo 38o. *Valuación de inventarios.* El método de valuación de inventarios debe ser aquel que refleje razonablemente el costo. El método utilizado deberá revelarse.

Artículo 39o. *Presentación de inventarios.* Los inventarios deben presentarse por clases principales, tales como productos terminados, productos en proceso, materias primas y materiales. También se deberán revelar los gravámenes existentes.

Artículo 40o. *Pagos por anticipado.* Los pagos anticipados como de intereses, seguros, arrendamientos y otros gastos, se deben registrar como gastos pagados por anticipado y amortizar durante el periodo en que se

causen o reciban los servicios. Los saldos por amortizar aplicables al ejercicio inmediatamente siguiente, se deben presentar en el activo corriente y la diferencia, si la hubiere, en el activo no corriente.

Artículo 41o. *Cuentas y documentos por cobrar a largo plazo.* Las cuentas y documentos por cobrar a largo plazo comprenden partidas recuperables después de un año y deben mostrarse por separado de los activos corrientes, salvo la excepción establecida en el artículo 31o. En nota a los estados financieros se revelarán los valores recuperables en cada uno de los cinco años siguientes, indicando las tasas de interés y las restricciones existentes.

Artículo 42o. *Propiedades, planta y equipo.* Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes, de carácter permanente que posee la empresa para utilizarlos en la producción, administración o prestación de servicios o darlos en arrendamiento. Su contabilización se efectuará conforme a las siguientes reglas:

- a) Las propiedades, planta y equipo deben mantenerse al costo de adquisición o construcción, del cual forman parte los costos directos e indirectos causados hasta el momento en que el activo se encuentre en condiciones de utilización, tales como los de ingeniería, supervisión, impuestos, corrección monetaria e intereses. El costo también incluye la diferencia en cambio causada durante la vida útil del activo, originada por obligaciones en moneda extranjera contraídas en su adquisición; este valor debe revelarse.
- b) El valor de las propiedades, planta y equipo recibidas en cambio o permuta de bienes o como daciones en pago se determina por el monto acordado por las partes, según documento; los bienes recibidos como donación mediante avalúo.
- c) Se deben establecer criterios prácticos para el registro de los costos y gastos por adiciones, mejoras y reparaciones de propiedades planta y equipo que consideren tanto la importancia de las cifras como la duración del activo, de manera que se logre una clara distinción entre aquellos que forman parte del costo del activo y los que deben llevarse a resultados. Para tal efecto se entiende por adición la inversión agregada al activo inicialmente adquirido y por mejora los cambios cualitativos del bien que no aumentan su productividad.
- d) Las reparaciones y mejoras que aumenten la eficiencia o extiendan la vida útil del activo, constituyen costo adicional.
- e) Las propiedades, planta y equipo aportados por los accionistas o propietarios, se deben registrar por el valor convenido por éstos, o aprobado por las entidades de control, según el caso, sin perjuicio de que con fines de revelación se exija un avalúo.

Artículo 43o. Depreciación. El costo de las propiedades, planta y equipo que tienen una vida útil limitada, debe distribuirse como una forma de medir la expiración de éste, mediante el registro sistemático de su depreciación, durante su vida útil o el período estimado en que dichos activos generen ingresos. Con tal fin, deberán observarse las siguientes disposiciones:

- a) El costo es la base para la depreciación de las propiedades, planta y equipo. De este monto se debe restar, de ser significativo, el valor residual técnicamente determinado.
- b) La depreciación debe ser determinada por métodos de reconocido valor técnico, tales como el de línea recta, saldos decrecientes, suma de los dígitos de los años y unidades de producción. El método seleccionado debe establecer una relación adecuada entre los costos expirados de los bienes y los ingresos correspondientes. La determinación de la vida útil estimada de los activos, las unidades estimadas de producción u otras bases similares, deben estar técnicamente soportadas.
- c) Los cambios en las estimaciones iniciales del período de vida útil, unidades de producción o, en otras bases similares, se deben reconocer mediante la modificación de alicuota por depreciación en forma prospectiva, de acuerdo con la nueva estimación.

Artículo 44o. Valuación de propiedades, planta y equipo. La diferencia entre el valor neto de reposición determinado por avalúos de reconocido valor técnico y el valor neto en libros de las propiedades, planta y equipo, se debe registrar por separado del costo, como valorización.

Los avalúos técnicos deberán cumplir los requisitos indicados a continuación:

- a) El avalúo deberá indicar el valor de reposición del activo nuevo, esto es, la estimación del costo en que incurriría la empresa para adquirir en el momento actual un activo nuevo semejante al que están usando, más todos los costos incidentales (fletes, acarreos, instalación, derechos, etc) para que estuviera listo para su uso, permitiéndole mantener una capacidad operativa equivalente.
- b) También deberá precisar el valor neto de reposición es decir, la diferencia entre el valor neto de reposición nuevo y el demérito provocado principalmente por el uso y la obsolescencia.
- c) El monto del avalúo se presentará discriminado individualmente o por grupos homogéneos.
- d) Tratará de manera coherente los bienes de la misma clase y características comunes.

- e) Versará sobre las propiedades, planta y equipo en adherencia a los criterios utilizados por la empresa para catalogar los desembolsos como activos.
- f) Indicará la vida útil remanente del activo definida ésta como el período de tiempo estimado que el activo, en condiciones de operación, puede servir a la empresa.
- g) Segregará los bienes muebles reputados como inmuebles para su avalúo por separado

Artículo 45o. *Desvalorizaciones de propiedad, planta y equipo.* Las desvalorizaciones determinadas mediante avalúos se deben registrar individualmente o por grupos homogéneos como reversión de las valorizaciones originalmente contabilizadas, hasta su concurrencia. Cualquier diferencia por debajo del valor neto en libros se debe llevar a los resultados del ejercicio contable en que esta se establezca, mediante la creación de una provisión.

Artículo 46o. *Presentación del costo, valorización y depreciación de activos.* El costo, la valorización y la depreciación acumulada, de las propiedades, planta y equipo, deben mostrarse por separado en el balance general y, revelar en notas a los estados financieros las bases de valuación, el método de depreciación, los ajustes de cambio, los gastos financieros capitalizados y las restricciones por hipotecas u otros gravámenes de importancia.

Artículo 47o. *Valores como inversiones permanentes.* Las inversiones de carácter permanente en títulos o valores diferentes de acciones y aportes en sociedades, se deben registrar utilizando las mismas normas establecidas para las inversiones temporales.

Artículo 48o. *Inversiones en acciones o participaciones.* Las inversiones de carácter permanente representadas en acciones o participaciones se llevarán al costo siempre y cuando el porcentaje de participación en el patrimonio de la entidad en la cual se tenga la inversión, no exceda del 20%. Cuando los derechos representen una participación de más del 20%, dichas inversiones se contabilizarán por el método de participación patrimonial. El mayor valor establecido se presentará separado del costo, en los activos y como superávit dentro del patrimonio. En caso contrario, se protegerá mediante una provisión.

Artículo 49o. *Costos y gastos preoperacionales.* Los costos y gastos incurridos en las etapas de organización, exploración, construcción, instalación y montaje y de puesta en marcha, se deben registrar como cargos diferidos conforme a normas técnicas específicas. Su amortización se debe hacer en forma sistemática y en función de los beneficios futuros esperados. Se debe divulgar el costo de cada etapa, las bases y el método utilizado para el cálculo de la amortización.

Los costos de desarrollo por concepto de remuneraciones, prestaciones sociales, materiales y servicios consumidos, depreciación, amortización y

demás costos directos e indirectos inherentes a esa actividad, se deben registrar como cargos diferidos si el producto o proceso objeto del proyecto satisface todos los siguientes criterios:

- a) Los costos atribuibles se pueden identificar separadamente.
- b) Su factibilidad técnica está demostrada.
- c) Existen planes definidos para su producción, uso o venta, y
- d) Su mercado futuro está razonablemente definido.

Igualmente son diferibles los costos de materiales, equipos, instalaciones e intangibles que puedan tener uso alternativo en otros proyectos de investigación.

Artículo 50o. *Amortización de costos de investigación.* La amortización de los costos de investigación y desarrollo se debe hacer en forma sistemática, mediante la aplicación de métodos apropiados durante el período en el cual se espera vender o usar el producto en proceso. Además, se deben hacer en forma prospectiva los cambios justificados en las alícuotas de amortización y reconocer las pérdidas de valor de los costos de investigación y desarrollo en el período en que ocurren y no hay lugar a su restablecimiento posterior, aún cuando hayan desaparecido las causas que los originaron. Las bases y el método adoptado deben revelarse.

Artículo 51o. *Activos intangibles.* Los activos intangibles, tales como patentes, marcas, derechos de autor, crédito mercantil comprado, procesos secretos, licencias y franquicias, se deben registrar al costo del cual forman parte conceptos como honorarios, costos de cesión y demás partidas identificables con la adquisición. En el evento de adquisiciones mediante la entrega de activos, el costo del intangible se determina por el monto acordado por las partes según documento.

Los activos intangibles se deben registrar por separado e informar los principales conceptos y el método de amortización. Cuando exista incertidumbre sobre la posibilidad de obtener ingresos que permitan recuperar el costo de los intangibles, esta situación debe revelarse, acelerar su amortización e indicar las causas más importantes.

Artículo 52o. *Amortización de intangibles.* La amortización de intangibles debe ser sistemática y reflejar la declinación del potencial económico. Son métodos de reconocido valor técnico los de línea recta, suma de los dígitos y unidades de producción entre otros. Los cambios justificados en la alícuota de amortización se deben hacer en forma prospectiva. De otra parte, se debe reconocer la pérdida de valor de los intangibles en el período en que éstas ocurren.

TITULO V

NORMAS TECNICAS APLICABLES A LOS PASIVOS

Artículo 53o. *Contabilización de los pasivos.* Todos los pasivos de la empresa provenientes de obligaciones financieras, cuentas y documentos por pagar a proveedores y vinculados económicos, dividendos, acreedores varios, prestaciones sociales, anticipos recibidos e impuestos, se deben registrar de modo que esta sección del balance considerada en conjunto con las de activo y patrimonio, presenten razonablemente la situación financiera de la empresa.

Artículo 54o. *Obligaciones financieras.* Las obligaciones financieras se deben registrar por el monto del principal y revelar la tasa de interés, las fechas de vencimiento, los gravámenes preferenciales sobre activos, así como las restricciones y condiciones relativas a los dividendos al capital de trabajo y demás estipulaciones importantes y su clasificación en el pasivo corriente se hará en función de los montos pagaderos dentro del ejercicio siguiente. Los intereses causados se deben registrar por separado.

Artículo 55o. *Renegociación de deudas.* El registro de la renegociación de deudas ocasionada por modificaciones en la tasa de interés; liquidación de préstamos mediante entrega de activos o acciones propias; emisión de nuevos títulos negociables o por dificultades financieras del deudor, entre otras, se debe basar en normas técnicas específicas que consideren la naturaleza de la transacción.

Artículo 56o. *Bonos.* Los bonos colocados por empresas legalmente autorizadas para efectuar su emisión, se deben registrar por su valor nominal en el pasivo a largo plazo u otra clasificación especial dependiendo de su destinación y registrar periódicamente en cuenta separada el monto de los intereses causados por pagar.

Las primas o descuentos en la colocación de bonos por un valor superior o inferior al valor nominal, respectivamente, se deben contabilizar en cuentas separadas del balance y en su presentación incrementan o disminuyen el pasivo por bonos. La amortización del descuento o de la prima se debe hacer en forma sistemática en las fechas estipuladas para la causación de intereses, con cargo o crédito a las cuentas de intereses por ese concepto, respectivamente.

El valor de los bonos que de acuerdo con la fecha de vencimiento es exigible en el ejercicio siguiente, se debe presentar en el balance general dentro del pasivo corriente. Se debe revelar en notas a los estados financieros por lo menos la siguiente información:

- a) El carácter general de su emisión
- b) El monto total tanto autorizado como emitido;
- c) El plazo máximo de vencimiento;
- d) La tasa de interés y su forma de pago;

- e) Las garantías otorgadas y las prescripciones especiales para proteger a sus tenedores, y
- f) Las condiciones para la conversión de los bonos en acciones.

Artículo 57o. *Bonos obligatoriamente convertibles en acciones.* Se debe revelar para los bonos obligatoriamente convertibles en acciones, además de la información indicada en el artículo anterior, la siguiente:

- a) El número de acciones en reserva disponibles para atender la conversión;
- b) Las bases utilizadas para fijar el precio de conversión;
- c) Las condiciones para la conversión antes de su vencimiento, y
- d) El aumento en el capital suscrito originado en conversiones realizadas durante el ejercicio.

Artículo 58o. *Cuentas y documentos por pagar.* Las cuentas y documentos por pagar a proveedores, acreedores varios, vinculados económicos, socios o accionistas, dividendos por pagar y otros pasivos de importancia, deben registrarse y presentarse por separado.

Artículo 59o. *Obligaciones laborales.* Se deben registrar por causación los pasivos a favor de trabajadores, cuando se den las siguientes condiciones:

- a) Exista un derecho adquirido y, en consecuencia una obligación contraída.
- b) El pago es exigible o probable y,
- c) Su importe se puede estimar razonablemente.

El cálculo del pasivo por prestaciones sociales para cada trabajador, se debe hacer al cierre del período contable, de conformidad con las disposiciones legales vigentes y los acuerdos laborales existentes. El efecto retractivo en el importe de las prestaciones sociales originado por la antigüedad y el cambio en la base salarial, forma parte de los resultados del período. En el balance general se debe hacer una apropiada clasificación entre el pasivo corriente y el pasivo a largo plazo. Para propósitos de estados financieros de períodos intermedios, se pueden registrar estimaciones globales de estos pasivos.

Artículo 60o. *Pasivos por pensión de jubilación.* El valor actual del pasivo por pensiones de jubilación se debe registrar anualmente con base en estudios actuariales preparados con métodos de reconocido valor técnico y de conformidad con factores que atiendan a la realidad económica. En el evento en que se aplique más de un método para la determinación del pasivo, éste se deberá contabilizar según la norma básica de la prudencia.

En la presentación se debe segregar del valor actual del pasivo, la porción corriente representada por el monto estimado de los pagos a

efectuar en el ejercicio siguiente y mostrar por separado el saldo de las pensiones por amortizar.

El costo diferido de las pensiones de jubilación será amortizable mediante una provisión determinada en forma racional y sistemática hasta que cubra el 100% del cálculo actuarial.

Artículo 61o. Pasivos por pensión sanción. La obligación por pensión sanción solo se debe registrar en el momento de determinarse su real existencia. El monto inicial y los incrementos futuros deben afectar los resultados de los correspondientes ejercicios contables.

Artículo 62o. Impuestos sobre la renta por pagar. El impuesto sobre la renta por pagar es un pasivo corriente constituido por los montos razonablemente estimados para el período actual, años anteriores sujetos a revisión oficial y cualquier otro saldo insoluto, menos los anticipos y retenciones pagados por los correspondientes periodos. La base para su determinación debe considerar la ganancia antes de impuestos, la renta gravable y las bases alternativas para la fijación de este tributo.

En la presentación del impuesto diferido por pagar se deberá segregar la porción exigible en el siguiente ejercicio, para su clasificación en el pasivo corriente.

Artículo 63o. Provisiones para contingencias de pérdida. Se deben registrar provisiones para las contingencias de pérdida cuando la ocurrencia de la misma sea probable y su valor sea razonablemente cuantificable. Bajo estas premisas y en el caso de procesos judiciales, la provisión se debe registrar a la iniciación de éste.

Parágrafo: Para los efectos de este artículo se entiende como contingencia una condición, situación o conjunto de circunstancias existentes, que generen incertidumbre sobre pérdidas cuyo resultado final solo se conocerá cuando uno o más eventos se produzcan o dejen de ocurrir. Para estos propósitos se entiende que un evento es:

- a) Probable, cuando existan buenas razones para creer que sucederá, como podría ser en los casos en que las probabilidades de ocurrencia superen por ejemplo el 50%.
- b) Incierto, cuando las expectativas de un resultado favorable o adverso, no se pueden predecir y,
- c) Remoto, cuando existe poca posibilidad de que una pérdida pueda presentarse.

Las contingencias de pérdidas probables e inciertas se deben revelar.

TITULO VI

NORMAS TECNICAS APLICABLES AL PATRIMONIO

Artículo 64o. Patrimonio. El patrimonio de la empresa se encuentra constituido por el capital, el superávit de capital, y las ganancias apropiadas y no apropiadas. El registro de los mismos se efectuará de acuerdo con las normas técnicas indicadas en este título.

Artículo 65o. El capital. El capital social se debe registrar en la fecha en que se otorgue la escritura de constitución o reforma, o se suscriban acciones según el tipo de sociedad. La contabilización se hará en las cuentas apropiadas, por el monto autorizado, el suscrito y el pagado, según el caso.

Los aportes en especie deben registrarse por el valor convenido por los socios o la junta directiva y aprobado por las entidades de control, si fuere el caso.

Se debe registrar por separado cada clase de acciones e indicar los derechos preferenciales.

Artículo 66o. Prima en colocación de acciones. La prima en colocación de acciones, cuotas o partes de interés social, representada por el mayor importe pagado por el socio sobre el valor nominal del interés social se debe registrar como superávit de capital.

Artículo 67o. Valorizaciones. La valorización de inversiones y de propiedades, planta y equipo, determinada conforme a los artículos 33 y 44 de este decreto, deben presentarse por separado dentro del patrimonio.

Artículo 68o. Intangibilidad del superávit de capital. El superávit de capital no se debe utilizar para compensar cargos o créditos aplicables a cuentas de resultado o mezclar con las ganancias o pérdidas acumuladas.

Artículo 69o. Variaciones del patrimonio. Todas las variaciones en el patrimonio ocasionadas por aumentos de capital, distribución de ganancias, readquisición de acciones propias, colocación de acciones propias readquiridas y movimiento de reservas, deben estar aprobadas por la asamblea de asociados, cumplir con las formalidades legales establecidas, registrarse en el período en que ocurren y en las cuentas apropiadas. Así mismo, deben revelarse tales cambios.

Artículo 70o. Absorción de pérdidas. Las reservas destinadas a enjugar pérdidas generales o específicas no se podrán afectar antes que las mismas hayan sido presentadas en el estado de resultados.

Artículo 71o. Readquisición de acciones. La readquisición de acciones propias debe hacerse previa aprobación por parte de la Asamblea de Accionistas de una reserva equivalente por lo menos al costo de dichas acciones. Esta reserva debe mantenerse mientras las acciones permanezcan en tesorería.

La readquisición de acciones propias se debe registrar por su costo de adquisición como acciones propias readquiridas y su presentación se hará

en el balance, dentro del patrimonio, como factor de resta de la Reserva para readquisición de acciones.

Artículo 72o. *Recolocación de acciones.* La diferencia entre el precio de venta por recolocación de acciones propias readquiridas y su costo se debe registrar como superávit de capital.

Artículo 73o. *Dividendos decretados en dinero.* El monto de los dividendos en efectivo se debe clasificar como un pasivo externo.

Artículo 74o. *Dividendos en especie.* El valor de los dividendos decretados pagaderos en acciones se debe presentar en la sección de patrimonio, mientras se hace la correspondiente emisión de acciones y su valor nominal se traslada a la cuenta de capital suscrito.

Cuando los dividendos decretados sean pagaderos en efectivo o en acciones, a opción del accionista, deben registrarse por el monto aprobado por la asamblea de accionistas.

Artículo 75o. *Revelación del dividendo.* Debe hacerse amplia revelación de los dividendos decretados indicando en número de acciones sobre las cuales se decretan, el valor pagadero por acción, las fechas y forma de pago.

Artículo 76o. *Revelación sobre restricciones para distribución de ganancias.* Las restricciones existentes sobre distribución de ganancias acumuladas, apropiadas y no apropiadas y en cuanto a remesas al exterior, incluyendo, su efecto en impuestos, deben revelarse.

Artículo 77o. *Disminución de ganancias acumuladas.* Las ganancias acumuladas pueden disminuirse por traslados a las cuentas de capital social o para absorber pérdidas netas, previo el cumplimiento de las disposiciones legales y estatutarias.

Artículo 78o. *Revelación pérdidas y recursos.* Las incertidumbres sobre la continuidad de las operaciones de la empresa, originadas por pérdidas acumuladas o por la imposibilidad de obtener ingresos suficientes que le permitan desarrollar su objeto social, deben revelarse.

TITULO VII

NORMAS TECNICAS APLICABLES

A LAS CUENTAS DE ORDEN

Artículo 79o. *Las cuentas de orden.* Las cuentas de orden deben utilizarse para cuantificar y revelar las contingencias o responsabilidades que puedan afectar la estructura financiera de la empresa.

Se considerarán bajo la categoría de cuentas de orden los compromisos o contratos que puedan implicar cambios importantes en la disponibilidad de los recursos financieros, entre otros, los siguientes:

- a) Pedidos colocados o contratos pendientes por el suministro de inventarios, maquinaria, equipo u otras construcciones o ensanches acordados.
- b) Bienes de propiedad de terceros.
- c) Fianzas, garantías o contragarantías otorgadas.
- d) Fianzas bancarias o de compañías de seguros contratadas, y,
- e) Documentos negociables en custodia.

Artículo 80o. *Registros en las cuentas de orden.* En el registro de las cuentas de orden se deben observar las siguientes normas:

- a) Clasificación en el balance general:
 - a.1 Bajo cuentas de orden "por derechos contingentes", los compromisos o contratos de los cuales se puedan derivar derechos, y
 - a.2 Bajo cuentas de orden "por responsabilidades contingentes", los compromisos o contratos que se relacionan con posibles obligaciones.

Su presentación se hará en el balance después del total de activos o pasivos y patrimonio, según su naturaleza lo exija.
- b) Registro en cuentas específicas: los diferentes conceptos deben agruparse en cuentas específicas según la naturaleza del evento o transacción y, utilizar como contrapartida la cuenta de orden por contra.
- c) Valor: deben registrarse por el monto eventual del derecho o compromiso financiero.
- d) Revelación: su composición, valor y fechas de vencimiento se deben revelar en forma apropiada.

Artículo 81o. *Limitación en cuentas de orden.* Las cuentas de orden no se deben emplear como un sustituto para omitir el registro de pérdidas contingentes que exigen la creación de provisiones, de acuerdo con las normas técnicas pertinentes.

TITULO VIII

PRESENTACION DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

Artículo 82o. *Normas para estados financieros.* Los estados financieros deben cumplir con normas de contabilidad generalmente aceptadas y suministrar en forma concisa toda la información necesaria

para que los usuarios se puedan formar un concepto justo del estado de la empresa, el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera. Su presentación se rige por las normas técnicas anteriores, consideradas en conjunto y adicionalmente por las previstas en este título.

Artículo 83o. *Estados financieros básicos.* Los estados financieros básicos están constituidos por:

- a) El balance general o estado de situación financiera.
- b) El estado de ganancias y pérdidas o estado de resultados.
- c) El estado de ganancias acumuladas.
- d) El estado de cambios en la situación financiera.

Artículo 84o. *Estados consolidados.* Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior se deben preparar estados financieros consolidados cuando se trate de compañías que posean directa o indirectamente el 50% o más de las acciones en circulación o del capital de compañías subordinadas.

Artículo 85o. *Estados financieros por inflación.* Para efectos del artículo 6o. de este Decreto son métodos de reconocido valor técnico para reflejar la incidencia de la inflación sobre los estados financieros, entre otros el del nivel general de precios y el de valores corrientes.

Artículo 86o. *Estados comparativos.* Los estados financieros se deben presentar en forma comparativa con los del período inmediatamente anterior.

Artículo 87o. *Presentación formal de los estados financieros.* Los siguientes criterios generales deben ser considerados en la elaboración de los estados financieros:

- a) En el balance general los activos y pasivos se deben clasificar según la expectativa de realización o de liquidación en términos de tiempo y valores.
- b) La clasificación y el grado de detalle de las cuentas.
- c) Los títulos y los comentarios entre paréntesis.
- d) Las notas que proveen informaciones y explicaciones adicionales.
- e) No podrán incluirse en el balance general, bajo el rubro "otras cuentas", "cuentas diversas" u otras denominaciones similares sumas que representan más del 5% del activo o pasivo total.

- f) No podrán hacerse compensaciones de saldos deudores y acreedores originados por operaciones de diferente origen.

Artículo 88o. *Notas a los estados financieros.* Las notas como presentación de las prácticas contables y revelación de la empresa son parte integral de todos y cada uno de los estados financieros. Las mismas se efectuarán con sujeción a las siguientes reglas:

- a) Cada nota debe aparecer identificada mediante números o letras y debidamente titulada a fin de facilitar su lectura y su cruce con los estados financieros respectivos.
- b) Cuando sea práctico y significativo, las notas se deben referenciar adecuadamente en el cuerpo de los estados financieros
- c) La nota inicial debe contener un resumen de las principales prácticas contables.
- d) Las notas deben ser presentadas en secuencia lógica, guardando, en general, el mismo orden de los estados financieros. Sin embargo, los asuntos de importancia pueden incluirse inmediatamente después del resumen de prácticas contables.

Las notas no son sustituto del adecuado tratamiento contable en los estados financieros.

Artículo 89o. *Revelación en las notas.* A fin de que la información contable cumpla con las cualidades de que trata el artículo 1o. de este decreto, se deben divulgar los hechos económicos relevantes, como los enunciados a continuación, ocurridos desde la fecha de los estados financieros hasta la de su emisión:

- a) Pérdida resultante de incendio, inundación, heladas, derrumbes, etc.
- b) Emisión de bonos, de acciones o ventas de cuotas de interés social.
- c) Compra de un negocio o venta de un segmento del negocio.
- d) Pérdidas de cuentas por cobrar originadas por condiciones que surgieron inmediatamente después de la fecha del balance general.
- e) Fallo de un juicio después de la fecha del balance general.
- f) Incumplimiento de acuerdos de crédito ocurridos después de la fecha del balance general.

Artículo 90o. Estado de cambios en la situación financiera. El estado de cambios en la situación financiera debe revelar la variación en el capital de trabajo de un período, separando los orígenes y las aplicaciones de los recursos tales como:

- a) Capital de trabajo proporcionado o usado en las operaciones del período.
- b) Producto de la venta de activos no corrientes.
- c) La emisión, redención o readquisición de acciones.
- d) La contratación, redención o pago de deudas a largo plazo.
- e) Los dividendos declarados en efectivo.
- f) Desembolsos para compra de activos no corrientes

Artículo 91o. Revelaciones de ingresos, costos y gastos. En la revelación de ventas, ingresos, ganancias, costos, gastos y pérdidas, se deben observar las normas técnicas en su conjunto y, en especial, las descritas a continuación atendiendo al concepto de importancia relativa de las cifras, en consideración a su incidencia en el activo total, el activo corriente, el pasivo total, el pasivo corriente, el capital de trabajo, el patrimonio y la ganancia o pérdida neta. Para tal efecto se deberá:

- a) Identificar los ingresos generados por la actividad principal de acuerdo con el objeto social de la empresa y, en los casos en que existan otras fuentes, hacer la revelación apropiada.
- b) Revelar el monto o el porcentaje de los ingresos percibidos de los tres principales clientes, o de entidades oficiales o de exportaciones, cuando en conjunto estos representen más del 50% de los ingresos brutos, menos devoluciones, rebajas y descuentos o individualmente más del 20%.
- c) Revelar por separado, por lo menos, los siguientes conceptos: costo de ventas y los gastos de administración, ventas, investigaciones, desarrollo y financiación.
- d) El impuesto sobre la renta se debe mostrar en forma separada, informando el monto de los impuestos corrientes, impuestos diferidos y los conceptos de las principales partidas conciliatorias entre la ganancia antes de impuestos y la renta gravable. Igualmente, se deben revelar las pérdidas fiscales utilizables para disminuir la renta gravable de periodos futuros.

- e) Revelar los conceptos incluidos bajo los rubros de "otros ingresos", "otros egresos" o similares, cuyo importe sea o exceda del 5% de la ganancia o pérdida operacional.
- f) Revelar las transacciones con vinculados económicos, como son la compañía matriz, subordinadas, asociadas, socios o accionistas y directores, e indicar la vinculación, la naturaleza y monto de las transacciones ocurridas durante el período contable.
- g) Revelar los ingresos, costos, gastos e impuestos de segmentos discontinuados de un negocio durante los períodos cubiertos por los estados financieros.
- h) Revelar el valor de la ganancia o pérdida neta por acción calculado con base en las acciones en circulación.

TITULO IX

DISPOSICIONES FINALES

Artículo 92o. *Consejo permanente para la revisión de las normas contables.* Con el propósito de que las normas a que se refiere este Decreto se sometan continuamente a una revisión científica que asegure su vigencia frente a los nuevos fenómenos económicos, así como la bondad de las mismas, créase un Consejo permanente para la revisión de las normas contables, adscrito al Ministerio de Desarrollo Económico, integrado así:

- a) El Ministro de Desarrollo Económico o su delegado, quien lo presidirá.
- b) El Ministro de Hacienda y Crédito Público, o su delegado.
- c) El superintendente bancario o su delegado.
- d) El superintendente de sociedades o su delegado.
- e) El presidente de la Comisión Nacional de Valores, o su delegado.
- f) El presidente de la Junta Central de Contadores o su delegado.
- g) Un representante de la Asociación de Facultades de Contaduría Pública ASPACOP.

- h) Un contador público designado por el Ministro de Desarrollo Económico de ternas elaboradas por los gremios de la producción y de las bolsas de valores.
- i) Un contador público designado por el Ministro de Desarrollo Económico de ternas elaboradas por las Asociaciones de Contadores Públicos.

Artículo 93o. *Especialidad de normas fiscales.* Las normas aquí previstas se aplicarán, en todo caso, sin perjuicio en lo dispuesto en las normas tributarias y sus reglamentos.

Para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las presentes disposiciones y las de carácter tributario, preferirán estas últimas.

Artículo 94o. *El presente decreto rige tres meses después de su publicación.*

Este trabajo fue preparado por *Asesores Asociados Ltda.* con la revisión y complemento del profesor John Cardona A., miembro del Comité provisional en representación de ASFACOP.