

LA NORMATIVA CONTABLE APLICADA ACTUALMENTE EN VENEZUELA EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD ANTERIORES

Lisbeth Cathiana Paillacho Bolaños
lcpb26@hotmail.com
Universidad de Los Andes Táchira

RESUMEN

La Federación de Colegio de Contadores Públicos en Venezuela (FCCPV) estableció la adopción de la normativa contable internacional en Venezuela, de tal forma que los denominados Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) que se utilizaban en la preparación de la información financiera fueron derogados y en su lugar se aplicaran las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que comprende las NIIF para las Grandes Entidades, aquellas que cotizan en la Bolsa de Valores o que tienen obligación pública de rendir cuentas y que debían aplicar la normativa a partir del 2008, y las NIIF para PyMEs para las Pequeñas y Medianas Entidades, que representan el resto de empresas distintas del grupo anterior y cuya aplicación se estipuló para el 2011. De allí que existan diferencias importantes entre la aplicación de la normativa anterior y la actual por lo que este estudio establece un comparativo de los principales cambios observados entre estas normas.

ABSTRACT

The Federation of Accountants Publics in Venezuela (FAPV) established the adoption of International Accounting Standards in Venezuela, called the Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) that were used in the preparation of financial information were removed and instead the International Financial Reporting Standards (IFRS), and include the IFRS for the Great Entities, those listed on the Stock Exchange or have the obligation of publish openly their financial statements and should apply these rules from 2008, and the IFRS for SMEs for Small and Medium Entities, that include the other companies different of the previous group and who applied the new rules since 2011. There are important differences between the application of the new rules and the previous rules, for this reason this study establishes a contrast of the biggest changes observed between these standards.

Palabras clave: Estudio comparativo, Normas Internacionales de Información Financiera, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

Keywords: Comparative Study, International Financial Reporting Standards, Generally Accepted Accounting Principles

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES

Recibido: 04 de octubre de 2014
Aceptado para su publicación: 25 de noviembre de 2014

1. Introducción

En 1973 profesionales de la contaduría de diversos países acordaron formular una serie de normas contables que fueran de aplicación mundial y de esa forma se lograra la uniformidad y comparabilidad de la contabilidad, para lo cual fundaron el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad conocido también como IASC por sus siglas en inglés (International Accounting Standards Committee). Dicho comité desde su creación hasta el 2000 creó 41 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) o en inglés International Accounting Standards (IAS), al igual que varias Interpretaciones creadas por el Comité de Interpretaciones o Standing Interpretations Committee (SIC) y un Marco Conceptual.

Posteriormente en el 2001, el IASC sufre una reestructuración y es creado en su lugar la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad identificado como IASB por sus siglas en inglés (International Accounting Standards Board), el cual depende de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad o IASCF (International Accounting Standards Committee Foundation), cuya sede está en Londres y es una fundación independiente sin fines de lucro cuyo objetivo principal es supervisar al IASB. El IASB continuó la labor de emitir normas contables ahora bajo la denominación de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o como se conocen en inglés International Financial Reporting Standard (IFRS), así como las interpretaciones de las normas desarrolladas por el Comité de Interpretaciones de las

Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o en inglés IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee).

	IASC 1973 - 2000		IASB 2001 - Actualidad	
	Español	Inglés	Español	Inglés
Normas	NIC	IAS	NIIF	IFRS
Interpretaciones	CI	SIC	CINIIF	IFRIC

Paillacho (2014). Siglas de la normativa internacional de información financiera.

De esta forma en la actualidad continúan 29 NIC vigentes de las 41 emitidas por el antiguo IASC a las cuales se suman 9 NIIF vigentes de las 13 que habían sido creadas desde su cambio al IASB en el 2001, junto con 27 Interpretaciones. En resumen, las Normas internacionales de Información Financiera (NIIF) comprenden las normas e interpretaciones adoptadas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y cuyo objetivo es estandarizar la información financiera reportada por la contabilidad, permitiendo así uniformidad en los criterios. Estas Normas comprenden las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Interpretaciones elaboradas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o el antiguo Comité de Interpretaciones (CI).

Posteriormente, en julio de 2009 el IASB emitió la versión de las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PyMEs). Dichas normas son una

especie de versión simplificada de las NIIF, en virtud de que por sus características propias las PyMEs no realizan muchas de las operaciones de gran complejidad que abarca una gran empresa y por tanto fueron adaptadas para esta realidad económica. Dentro de las variaciones con respecto a las NIIF están la omisión de ciertos temas que no son relevantes para las PyMEs, la prohibición de utilizar algunas alternativas a políticas contables en las NIIF debido al establecimiento de una metodología más simple, la simplificación de muchos principios de reconocimiento y medición, el requerimiento de menos revelaciones y la simplificación de la exposición de motivos. Así estas normas pasan a ser las de mayor predominancia en virtud de que tal como nos lo señala en la sección 1 de esta normativa, las PyMEs son aquellas entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas y que presentan sus estados financieros con propósitos de información general para usuarios externos, lo que prácticamente incluye a la mayoría de empresas existentes.

Esta normativa comprende 35 secciones, de las cuales la sección 1 explica la definición de PyMEs, la sección 2 y 10 establece los conceptos, principios, políticas contables, estimaciones y errores, de las secciones 3 a la 9 se exponen los lineamientos necesarios para la preparación de estados financieros, las secciones 11 a la 34 corresponden al análisis de cada una de las partidas que conforman los estados financieros así como algunos casos especiales y por último la sección 35 constituye un referente para realizar la transición a la NIIF para las PyMEs. A su vez la mayoría de las secciones se organizan

presentando primero el Alcance, luego el Reconocimiento Inicial y el Reconocimiento Posterior, seguido de los Criterios de Medición y finalmente la Información a Revelar.

En el caso de Venezuela el órgano encargado de emitir las normativas contables es la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), quien se dio a la labor de emitir los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados - VenPCGA, que de acuerdo a la Declaración de Principios de Contabilidad 0 (DPC 0), en la sección titulada “Criterios para la aplicación Supletoria de Otros Pronunciamientos”, señala en sus párrafos 47 al 50, el orden de aplicación de la normativa contable en Venezuela y destaca que la misma se encuentra conformada originalmente por las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) y las Publicaciones Técnicas (PT) publicadas por el FCCPV, luego con **carácter supletorio** en primer lugar las normas internacionales de contabilidad (NICs), luego las normas de contabilidad mexicanas, seguidamente y de acuerdo con el mismo criterio de supletoriedad, se aplicarán los pronunciamientos contables de la Financial Accounting Standards Board (FASB) y finalmente, los pronunciamientos contables emitidos en países latinoamericanos con situaciones económicas similares a Venezuela, es decir, prácticamente planteaba dos bases normativas en primer grado las publicaciones elaboradas por la federación: las *DPC* y las *PT* y en segundo las *NICs*, por tanto el registro de la información financiera venezolana supone la adopción de las normas internacionales en un gran porcentaje ya que

las DPC elaboradas solamente estaban integradas por 13 publicaciones y en el caso de las PT solo eran 4, que claramente no cubría todos los aspectos por lo que se hacía necesario que para el resto de casos derivados de la información financiera se debería recurrir a las NICs. A continuación la lista de las DPC publicadas:

- DPC-0 Normas Básicas y Principios de Contabilidad de Aceptación General.
- DPC-2 Contabilización de Costos y Gastos de empresas o actividades en periodos de desarrollo.
- DPC-3 Contabilidad para el Impuesto sobre la Renta.
- DPC-6 Revelaciones de Políticas Contables
- DPC-7 Estados Financieros Consolidados, Combinados y Valuación de Inversiones Permanentes por el Método de Participación Patrimonial.
- DPC-8 Contingencias.
- DPC-9 Capitalización de los Costos de Intereses
- DPC-10 Normas para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efecto de la Inflación.
- DPC-11 Estado del Flujo de Efectivo.
- DPC-12 Tratamiento Contable de las Transacciones en Moneda Extranjera y Conversión o Traducción de Operaciones en el Extranjero.
- DPC-13 Contabilización de Contratos de Construcción.

- DPC-14 Contabilización de los Arrendamientos.

- DCP-15 Contabilización de Inversiones.

Partiendo de este escenario y en virtud de la aplicación mayoritaria de las NIIF a nivel mundial, la FCCPV después de la realización de varios directorios ampliados y la discusión con sus agremiados, decidió adoptar la normativa internacional en su totalidad y estableció que los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela se denominarán VEN-NIF, los cuales serán de uso obligatorio para la preparación y presentación de información financiera para los ejercicios que se inicien después de su aprobación y comprenderán los Boletines de Aplicación (BA VEN- NIF) y las NIIF adoptadas para su aplicación en Venezuela. El Comité Permanente de Principios de Contabilidad (CPPC) de la FCCPV, señalará en un BA VEN-NIF los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela vigentes, el cual se deberá actualizar en la oportunidad de incorporación, modificación o eliminación de algún BA VEN-NIF o NIIF. Igualmente en un BA VEN-NIF se indicarán los criterios para la aplicación en Venezuela de los VEN-NIF PYME. Así las fechas aprobadas para la aplicación de VEN-NIF en la preparación y presentación de estados financieros se estableció en las:

a. Grandes Entidades: Para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 01 de enero de 2008 y las cuales aplicarán NIIF.

b. Pequeñas y Medianas Entidades: Para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 01 de enero de 2011; quedando permitida

su aplicación anticipada para el ejercicio económico inmediato anterior y las cuales aplicarán las NIIF para PyMEs.

Así a partir de las fechas indicadas anteriormente, los VenPCGA, que comprendían las DPC y las PT quedan derogados y en su lugar son ahora las NIIF aplicables a las grandes entidades, las NIIF para PyMEs y las BA VEN NIF. Ahora bien, si se analiza el contenido de la normativa anterior en la cual se tomaba con carácter supletorio las NICs para aquellos aspectos no regularizados en las DPC y las PT, se tendría por tanto que no deberían existir mayores diferencias en la aplicación del nuevo marco normativo pues ya se venía utilizando. No obstante la realidad en el ámbito contable venezolano era que la mayoría de los profesionales del área nunca emplearon las NICs con carácter supletorio sino que para aquellos planteamientos no cubiertos por las normas venezolanas se utilizaba la costumbre, conformada por una serie de prácticas no escritas de manera formal pero empleadas por el cuerpo profesional y cuyos convencionalismos eran transmitidos de unos a otros mediante la informalidad de las experiencias obtenidas por cada profesional y compartida a otros en esas denominadas consultas a otros colegas. De allí la problemática originada en la aplicación de esta nueva normativa, la existencia de prácticas utilizadas por la costumbre y por tanto al no estar regularizadas, lejos de unificar los criterios permitía una amplia diversidad de opiniones, ya que estos convencionalismos se aplicaban en ciertos grupos de una manera, en otros grupos se habían conformado otras disposiciones,

dejando así a la elección del profesional las consideraciones que emplearía en sus registros contables.

Por otro lado, a fin de facilitar la realización de un comparativo general de las normas anteriores y las vigentes, se considerará también el hecho de que si bien la normativa completa venezolana incluye las dos normativas internacionales, una para las grandes entidades y otra para las pequeñas y medianas entidades, por ser las PyMEs las entidades presentes en mayor número en el contexto venezolano, se realizará por tanto de forma general un comparativo entre los VenPCGA anteriores y las NIIF para PyMEs, con la finalidad de tener una visión global en relación a las principales diferencias existentes actualmente en la preparación de la información financiera. Asimismo, solo serán considerados los aspectos donde se encuentran mayores diferencias, es decir, no se analizarán todas las secciones contenidas en las NIIF para PyMEs, sino aquellas que revisten cambios radicales con las prácticas contables derogadas.

Principios Generales

La antigua normativa venezolana en la denominada Declaración de Principios de Contabilidad 0 (DPC 0) establecía que dicho boletín señalaba las normas básicas, conceptos teóricos y criterios específicos comprendidos en los denominados Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) necesarios para la preparación y presentación de los estados financieros. Asimismo en su párrafo 24 señala que los principios de contabilidad de aceptación general son un cuerpo de doctrinas en el

ámbito contable que permiten orientar a los profesionales en el área, en la selección de un tratamiento más acorde ante diversas alternativas al momento de realizar un registro contable. De esta forma este boletín incluía los siguientes conceptos:



Paillacho (2014). Elaboración Propia basada en la DPC 0

Con la entrada en vigencia de las NIIF para PyMEs, estos principios cambian y se estructuran de una forma más sencilla y con un basamento teórico más amplio ya que se encuentran comprendidos en el Marco Conceptual y en la sección 2 de las NIIF para PyMEs, y establecen los principales postulados sobre los cuales se fundamenta la contabilidad y si bien parecieran aspectos meramente teóricos que no guardan relación con los aspectos prácticos, estas consideraciones permiten reconocer las partidas que intervienen en una determinada transacción, más aun en aquellos casos en donde existe ciertas dudas sobre la base de medición o su razonabilidad, generando así una guía clara sobre las alternativas a considerar y la elección de la opción más adecuada, formando así el juicio profesional.

En tal sentido, el siguiente esquema resume los principios generales actuales que sirven de base en el registro de la información financiera:



Así se observa ciertos postulados que se mantienen en la normativa actual pero clasificados de forma diferente, tal es el caso de Negocio en Marcha, Comparabilidad y Prudencia, otros aun cuando tienen una denominación distinta comprenden el mismo significado como Realización Contable que corresponde a Base de acumulación o devengo, Importancia Relativa que se denomina ahora Relevancia como característica cualitativa principal e Importancia Relativa como sub característica, Revelación suficiente que estaría representada por las sub características Integridad y Representación fiel que forman parte de la característica cualitativa Fiabilidad. En forma general el principal cambio lo constituye la simplificación a cuatro características cualitativas, de las cuales Relevancia y Fiabilidad son las más destacadas, en especial esta última, ya que se distinguen cinco sub características, lo cual viene orientado en virtud del énfasis que actualmente se demanda sobre la veracidad de la información contable

y que se evidencia al presentarse casos de fraudes financieros como el caso de la empresa Enron en Estados Unidos, que dio como resultado la disolución de la firma Arthur Andersen, una de las cinco sociedades de auditoría y contabilidad más grandes del mundo, y una clara lección de las exigencias que debe tenerse en cuanto al registro de la información financiera.

Otro cambio a resaltar es la inclusión de las denominadas restricciones a la información en la que se incluyen Oportunidad y Equilibrio entre costo y beneficio, señalando en la primera la necesidad de proporcionar la información dentro del periodo de tiempo adecuado para la toma de decisiones, y en el caso de la segunda destaca que los beneficios derivados de la información deben exceder a los costos de suministrarla, lo cual se incluye en virtud de que las NIIF exigen la medición posterior de los activos, lo cual ocasionara gastos considerables para la determinación del valor razonable. Finalmente, en la normativa anterior se incluía como postulado el Valor Histórico Original, lo que si bien es cierto se conserva como medición en el momento inicial en la mayoría de las partidas, se incorpora ahora una nueva valoración denominada Valor Razonable y que se debe hallar en la medición posterior de determinadas cuentas.

Preparación de Información Financiera

La normativa actual contenida en las NIIF para PyMEs establece en la sección 3, párrafos 3.10 y 3.14 que la entidad presentará un juego completo de estados financieros, incluyendo información comparativa, al

menos una vez al año, en virtud de lo cual es obligante ahora presentar no solo los estados financieros del año actual sino también del periodo anterior, lo cual difería de la normativa anterior que era solo para un ejercicio, esto debido a la característica de la comparabilidad de la información financiera que implica que debe tenerse dos periodos por lo menos para poder establecer un mejor análisis, lo cual hace alusión también no solo a la información monetaria sino a la información de carácter descriptivo y narrativo, es decir, las notas a los estados financieros.

Así, el conjunto completo de estados financieros incluye de acuerdo al párrafo 3.17, cinco estados a saber: a) Estado de situación financiera, b) En relación al resultado del ejercicio dos opciones, bien un solo estado de resultado integral o un estado de resultados separado y un estado del resultado integral separado, c) Un estado de cambios en el patrimonio, d) Un estado de flujos del efectivo y e) Las Notas.

Si bien este la NIIF para PyMEs permite la presentación de lo relacionado con el resultado del ejercicio en un solo estado o en dos, la BA VEN NIF 5 establece que deberá presentarse siempre en dos estados separados, un Estado de Resultados del periodo, que relacione los ingresos y gastos del ejercicio y, un segundo estado denominado Estado de Resultado Integral, que inicia con el total obtenido en el estado anterior, y luego presente las partidas de otro resultado integral y finalizando con el resultado integral total del periodo. En ambos estados separando siempre la distribución total del resultado atribuible a

los propietarios de la controladora y a la participación de la no controladora. Surge así una diferencia destacada al establecerse la presentación del denominado antiguamente Estado de Ganancias y Pérdidas ahora en dos estados.

Por otro lado, el párrafo 19 del boletín de aplicación mencionado anteriormente, en concordancia con el párrafo 3.18 de la NIIF para PyMEs, admite que una entidad que únicamente haya tenido como cambios en el patrimonio derivados de ganancias o pérdidas, pago de dividendos, correcciones errores de periodos anteriores y cambios de políticas contables, pueda presentar en lugar de un Estado de Resultados Integral y el Estado de Cambios en el Patrimonio por separado, presente un único estado denominado Estado de resultados y ganancias acumuladas, ante lo cual se tendría que la empresa en lugar de cinco estados financieros tuviera solo cuatro estados, ya que se establece una fusión de dos de ellos.

En la práctica, aun cuando el BA VEN NIF 5 señala que se presente en dos estados lo relativo a la determinación del resultado del ejercicio, un gran número de empresas reflejará un solo estado, en virtud de que no cuenta con las denominadas partidas de “Otro resultado integral”, pudiendo entonces presentar de acuerdo al párrafo 3.19 de la norma, un solo Estado de Resultados o un Estado del Resultado Integral en la que la última línea se denomine “Resultado”. Por otro lado la sección 5 en su párrafo 5.4 señala cuáles son esos casos especiales que ameritan tratamiento distinto y que integran ese “Otro resultado integral”: (a) Los efectos de

correcciones de errores y cambios en las políticas contables, los cuales se presentarán como ajustes retroactivos de periodos anteriores y no como parte del resultado en el periodo en el que surgen, (b) Se reconocen tres tipos de otro resultado integral como parte del resultado integral total, fuera del resultado, cuando se producen: (i) Algunas ganancias y pérdidas que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero, (ii) Algunas ganancias y pérdidas actuariales y (iii) Algunos cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura. De esta forma, como las partidas citadas anteriormente no se presentan en todas las empresas, dará como resultado que pueda por tanto realizarse finalmente un solo estado de resultado.

En relación a la estructura que deberá tener cada estado financiero, señala que la entidad deberá presentar por separado cada clase significativa de partidas similares, asimismo deberá dar la misma importancia a cada estado financiero y considerando las características cualitativas marco.

En el caso del Estado de Situación Financiera si bien destaca que no establece un esquema rígido a seguir, propone un orden en que deben aparecer las partidas que deben ser incluidas, clasificando en el caso del activo en dos grupos a saber, Activo Corriente y Activo No Corriente, lo mismo para el pasivo, Pasivo Corriente y Pasivo No Corriente, lo que cambia completamente a las disposiciones de los PCGA en el que la clasificación para el Activo se establecía en cinco grupos: Circulante, Inversiones, Fijo, Cargos Diferidos y Otros Activos, mientras que el

pasivo en cuatro grupos: Circulante, a Largo Plazo, Créditos Diferidos y Otros Pasivos. Esta nueva organización otorga mayor sencillez a este estado financiero, lo cual se relaciona con una de las características cualitativas como es la comprensibilidad, ya que al presentar de forma reducida el activo y pasivo en solo dos grupos, permite tener un mejor entendimiento de los informes. De esta forma se identifican dentro de las denominadas partidas “Corrientes” aquellas cuya permanencia en la entidad será menor a un año y las que superan este periodo comprenderán las “No Corrientes”. En todo caso la norma establece en la sección 4 párrafo 4.4 que se podrá exceptuar de esta agrupación Corriente y No Corriente cuando una presentación basada en el grado de liquidez proporcione una información más fiable.

En cuanto al Estado de Flujo del Efectivo y el Estado de Movimientos del Patrimonio, no se detallan mayores cambios, manteniéndose el esquema utilizado anteriormente. Por su parte, en relación a las Notas a los Estados Financieros si bien en la sección 8 se dan orientaciones de que incluir, cada sección de la norma incluye al final de la misma un apartado donde detalla la información narrativa que deberá incorporarse en el conjunto de notas. Asimismo señala que las primeras notas estarán dispuestas para indicar el domicilio y la forma legal de la entidad, el país en que se encuentra, su dirección, una breve descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y sus principales actividades.

Políticas Contables, Estimaciones y Errores

La Sección 10 de las NIIF para PyMEs plantea una serie de lineamientos a seguir en caso de que se presenten cambios en las políticas contables de la entidad o se hayan cambiado las bases consideradas en la realización de estimaciones y den lugar a ciertas modificaciones, así como el tratamiento que debe seguirse en la corrección de errores de periodos anteriores, normando así estas situaciones de manera concreta.

Para ello, en primer lugar define cada uno de estos tres conceptos:

- **Política contable:** Principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros. (Párrafo 10.2)
- **Cambios en las estimaciones contables:** Ajuste al importe en libros de un activo o de un pasivo, que procede de la evaluación de la situación actual de los activos y pasivos, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con éstos y que surgen por la aparición de nueva información o nuevos acontecimientos y, por tanto no son correcciones de errores. (Párrafo 10.15)
- **Errores de periodos anteriores:** Omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad y que corresponden a uno o más periodos anteriores y los cuales se han producido por no emplear, o de un error al utilizar, información fiable existente. (Párrafo 10.19).

En el caso de las políticas contables solo se admite el cambio si la misma NIIF así lo requiere o si ese cambio permitirá que los estados financieros reporten información más

fiable sobre los efectos de las transacciones u otros sucesos que influyan en la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad. Dicho cambio se aplicará de forma retroactiva de acuerdo al párrafo 10.12, lo cual constituye un gran cambio con las prácticas contables anteriores, que disponía que una vez se tomaba la decisión de efectuar el cambio en la política, se registraba a partir del periodo en que se daba el cambio sin modificaciones a periodos anteriores. Este carácter retroactivo implica que la entidad aplicará la nueva política contable a la información comparativa de los periodos anteriores desde la primera fecha sea practicable, como si la nueva política contable se hubiese aplicado siempre y en caso de que no fuera posible realizarlo para uno o más periodos anteriores, aplicará entonces la nueva política contable a los importes en libros de los activos y pasivos al principio del primer periodo para el que sea practicable la aplicación retroactiva, el cual podría ser el periodo actual, efectuando los ajustes correspondientes a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio que se vea afectado para ese periodo. Esta nueva disposición obedece al carácter de comparabilidad que debe tener la información financiera y en virtud de que ahora se presentan los reportes financieros para mínimos dos periodos, se debe por tanto garantizar que la información sea efectivamente comparable.

Por su parte, los cambios en las estimaciones contables tienen un tratamiento diferente ya que de acuerdo al párrafo 10.16,

la entidad reconocerá su efecto de manera prospectiva, es decir, sin modificación de periodos anteriores, incluyéndolo en el resultado del: (a) el periodo del cambio, si éste afecta a un solo periodo, o (b) el periodo del cambio y periodos futuros, si el cambio afecta a todos ellos. Así los cambios en las partidas de activo, pasivo o patrimonio se registrarán en el periodo en el que tiene lugar el cambio.

En relación al procedimiento para reconocer las correcciones de errores de periodos anteriores que pueden deberse a errores aritméticos o errores en la aplicación de políticas contables, o una errónea interpretación de hechos, así como fraudes, la norma dispone en su párrafo 10.21 que se hará de forma retroactiva y en la medida en que sea practicable, la entidad corregirá dichos errores en los primeros estados financieros formulados después de su descubrimiento, para lo cual deberá reexpresar la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error, o si bien el error ocurrió con anterioridad al primer periodo para el que se presenta la información, se deberá reexpresar también los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio de ese primer periodo y de no ser posible realizar la corrección en uno o más periodos anteriores, se reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio del primer periodo para el cual la reexpresión retroactiva sea practicable, incluyendo el periodo actual si fuera el caso.

Propiedad, Planta y Equipo

Otra de las secciones con mayores cambios corresponde a la sección 17 de las

Propiedades, Planta y Equipo incorporando nuevos conceptos en las prácticas venezolanas como el caso del deterioro de valor bajo el enfoque de las NIIF, la aparición de las denominadas *Propiedades de Inversión*, la exigencia de mayores condiciones en la consideración de los métodos de depreciación de los activos, la utilización del valor razonable como base en la medición posterior, entre otros. Al efecto todos los cambios planteados parten de la nueva definición de este grupo de partidas como tangibles que se que se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, o se traten de activos diferentes a terrenos y edificios que estén dispuestos para arrendarlos a terceros, y los cuales se esperan usar durante más de un periodo. Asimismo al momento de analizar si se debe adicionar al costo del activo algún concepto se considerará si debido a dicha partida es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros asociados con el elemento, y el costo del mismo pueda determinarse con fiabilidad, considerándose en tal sentido en los párrafos 17.6 y 17.7 la inclusión dentro del costo de estos activos, de cualquier erogación posterior que deba incurrirse por su desincorporación o el remplazo de ciertos elementos significativos, así como el costo de las inspecciones realizadas a los activos y que sean obligatorios para que puedan operar tal como sería las inspecciones realizadas a los aviones por las autoridades respectivas y que son necesarias para que sea autorizado la continuidad de sus operaciones. En virtud de estas disposiciones, el párrafo 17.16 establece que si los principales componentes de un elemento de

propiedades, planta y equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, una entidad deberá distribuir el costo inicial del activo entre sus componentes principales y depreciar estos componentes por separado a lo largo de su vida útil, lo que sugiere una innovación en cuanto a depreciación se refiere, al considerar un determinado activo no como un todo sino como una composición de diversos elementos, que en virtud de su importancia pueden demandar cálculos de depreciación diferentes. También en relación con la depreciación el párrafo 17.9 establece que dicho registro comenzará cuando esté disponible para su uso y no a partir de que se comience a utilizar como establecía la normativa anterior, por lo que se garantiza así la exigencia de una gestión administrativa eficiente que comience la explotación de sus activos una vez están dispuestas las condiciones para ello pues de no hacerlo implicará la generación de gastos por depreciación sin la contraprestación de beneficios que se deben derivar del empleo de dicho activo. Asimismo la depreciación de un activo cesa cuando se da de baja en cuentas y no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo.

Asimismo el párrafo 17.8 señala que los terrenos y los edificios son activos separables, y una entidad los contabilizará por separado, incluso si hubieran sido adquiridos de forma conjunta. Dicha disposición si bien se encontraba establecida en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y su aplicación en Venezuela era de carácter supletorio, es decir, que debería haberse aplicado dicha norma, la realidad era que no

se tomaba en cuenta esta disposición y tradicionalmente siempre se incluía terreno y edificio en una sola partida.

En cuanto su medición señala que las propiedades, planta y equipo se registrarán por su costo en el momento del reconocimiento inicial y posteriormente en la fecha en que se realicen los estados financieros, la entidad aplicará la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos* para determinar si un elemento o grupo de elementos de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor y, en tal caso, deba reconocer y medir la pérdida por deterioro de valor. En tal sentido el párrafo 17.26 señala que si la entidad prevé la disposición de un activo antes de la fecha esperada es un indicador de deterioro y por tanto deberá calcularse el importe recuperable del activo a efectos de determinar si ha visto deteriorado su valor.

Propiedades de Inversión

Esta sección incorporar una nueva partida dentro del grupo de activos como son las *Propiedades de Inversión*, y que comprenden los terrenos o edificios, o partes de un edificio, o ambos mantenidos por el dueño el arrendatario bajo un arrendamiento financiero para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no esté usando para la producción o suministro de bienes o servicios, en la gestión administrativa o tenga dispuesto para la venta en el curso ordinario de las operaciones. Dichas propiedades serán reconocidas como tal si y solo si es posible que su valor razonable se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, y en un contexto de negocio en marcha, registrando cualquier cambio en dicha valor como un

cambio en resultados, y en caso de que esto no sea posible estos activos no podrán incluirse como propiedades de inversión y se contabilizarán como propiedades, planta y equipo, utilizando el modelo de costo-depreciación deterioro del valor previsto en la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*.

En el caso de propiedades de uso mixto, el párrafo 16.4 dispone que se separara entre propiedades de inversión y propiedades, planta y equipo. Sin embargo, si el valor razonable del componente de propiedades de inversión no se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, se contabilizará la propiedad en su totalidad como propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la Sección 17.

Activos Intangibles distintos de la Plusvalía

La sección 18 de la NIIF para PyMEs destaca los principales lineamientos en el registro de los activos intangibles, definiéndolos en el párrafo 18.2 como un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, pudiendo ser identificable cuando: (a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o dividido de la entidad y vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado, bien individualmente junto con un contrato, un activo o un pasivo relacionado, o (b) surge de un contrato o de otros derechos legales, independientemente de si esos derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

Dentro de los cambios más importantes se encuentra el no reconocimiento de los activos generados internamente en la entidad, por lo que de acuerdo al párrafo 18.14, una entidad

reconocerá el desembolso incurrido internamente en una partida intangible como un gasto, incluyendo todos los desembolsos para actividades de investigación y desarrollo, cuando incurra en él, a menos que forme parte del costo de otro activo que cumpla los criterios de reconocimiento de esta NIIF. De esta forma plantea el no registro de las denominadas Patentes de Invención que son generadas dentro de una empresa y que se reconocían anteriormente como un activo, debiendo ahora considerar todos los costos allí generados como gastos del periodo. Otros ejemplos de la aplicación de esta nueva disposición en las que se debe reconocer una partida de gasto y no de activo intangible son:

- (a) Generación interna de marcas, logotipos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas que en esencia sean similares.
- (b) Actividades de establecimiento (por ejemplo, gastos de establecimiento), que incluyen costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos incurridos en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o negocio (es decir costos de preapertura) y desembolsos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (es decir costos previos a la operación).
- (c) Actividades formativas.
- (d) Publicidad y otras actividades promocionales.
- (e) Reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.
- (f) Plusvalía generada internamente.

Asimismo en el párrafo 18.17 se dispone que los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos no se reconocerán en una fecha posterior como parte del costo de un activo. Por otro lado, se denota una clara diferencia con lo establecido en la DPC 5 en la que se disponía que todos los costos y gastos incurridos por una empresa o actividad en período de desarrollo, desde su etapa de organización hasta que dicha empresa o actividad alcance su etapa comercial o industrial normal, deben ser capitalizados, salvo que no exista una seguridad razonable de su recuperación por medio de operaciones futuras rentables, integrando como ejemplo clásico de esta situación los denominados Gastos de organización o Constitución, los cuales con la aplicación de las NIIF para PyMEs quedan excluidos del grupo de activos como tradicionalmente se establecía, registrando por tanto ahora como gastos del periodo dentro del Estado de Resultados.

Conclusiones

La normativa contable venezolana establecida a través de los denominados Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados VEN PCGA, comprendía una serie de publicaciones emanadas por la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) dentro de los que se encontraban las Declaraciones de Principios (DPC) y las Publicaciones Técnicas (PT), las cuales no contenían todos los lineamientos contables requeridos por los profesionales del área, no obstante, al efecto disponía la utilización con carácter supletorio de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), las

cuales en la práctica no fueron consideradas por lo que se crearon convencionalismos acordados de manera informal y no generalizada de cómo registrar ciertas situaciones no previstas en las DPC y en las PT, dando origen a una ausencia de uniformidad en los registros contables y por ende limitando su comparabilidad tanto a lo interno de la entidad y a lo externo al establecerse comparaciones con otras entidades del mismo ramo comercial. Por tal razón la FCCPV adopta las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), distinguiendo dos cuerpos normativos uno para las Grandes Entidades (GE) conocido como NIIF y otro para las Pequeñas y Medianas Entidades (PyMEs) denominado NIIF para PyMEs, debiendo aplicar sus lineamientos a partir de los ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2008 en el caso de las grandes entidades y a partir del 1 de enero de 2011 para las PyMEs.

Dentro de los grandes cambios contables generados en las PyMEs a partir de la aplicación de las NIIF para PyMEs, se destacan la presencia de una mayor conceptualización y definición de los principios y postulados que constituyen el fundamento del registro de la información financiera, los cuales se encuentran detallados en la sección 2 de dicha normativa y en el Marco Conceptual, lo cual permite la formación de un mejor y más sólido juicio profesional en los estudiosos de la materia contable, disminuyendo así la existencia de criterios diversos en la aplicación de ciertos aspectos contables ya que establece claras orientaciones de cómo elegir una alternativa

contable entre varias alternativas posibles, lo cual permite la uniformidad de la información y mejora la fiabilidad de los registros.

Dentro de los cambios más relevantes se encuentran el tratamiento otorgado en el caso de cambios en las políticas contables, de estimaciones contables y la corrección de errores provenientes de periodos anteriores. De igual forma incorpora partidas nuevas como el caso de las Propiedades de Inversión y conceptos como el deterioro de valor de los activos así como el uso de una base de medición distinta al costo histórico como es el del valor razonable, distinguiendo dos momentos para su consideración es decir, en la medición inicial o en la medición posterior.

Referencias

- Espiñeira, Sheldon y Asociados (2011). Adopción de las VEN-NIF para PYME. [En línea] Disponible en <http://www.pwc.com/ve>. Consultado el 2 de octubre de 2014.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (1997). Declaración de Principios de Contabilidad N° 0.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2010). Transición de VEN-PCGA a VEN-NIF PYME. Efectos y aplicaciones relevantes.
- International Accounting Standards Board (2009). Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES). International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF). Londres. Inglaterra.
- Ley de Impuesto Sobre La Renta (2007). Gaceta Oficial N° 38.628 del 16 de febrero de 2007. Caracas.
- Rodríguez, J. (2009). Adopción por primera vez de las NIIF. Un análisis teórico de la norma. Actualidad Contable FACES Año 12 N° 19, Julio-Diciembre 2009. Mérida. Venezuela (84-99)