



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES**

**LIMITACIONES AL CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS DE LA
INFORMACIÓN FINANCIERA, EN EL CASO DE VEN-NIF PYME, POR LA
NO REVALUACIÓN DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO**

www.bdigital.ula.ve

Línea de Investigación
***Normas Internacionales de Información Financiera y su Impacto en la
Presentación de los Estados Financieros***

Autora: Lcda. Maggly Castellanos
Tutora: Dra. Nilsia López

Mérida, marzo de 2018

C.C. Reconocimiento



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES**

**LIMITACIONES AL CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS DE LA
INFORMACIÓN FINANCIERA, EN EL CASO DE VEN-NIF PYME, POR LA
NO REVALUACIÓN DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO**

**Trabajo presentado como requisito parcial para
optar al Grado de Magíster Scientiarum en Ciencias Contables**

**Autora: Lcda. Maggly Castellanos
Tutora: Dra. Nilsia López**

Mérida, marzo de 2018

C.C. Reconocimiento

ÍNDICE GENERAL

ÍNDICE GENERAL	pp. vi
LISTA DE CUADROS	viii
LISTA DE GRÁFICOS	ix
LISTA DE ABREVIATURAS	x
RESUMEN	xi
INTRODUCCIÓN	1

CAPÍTULOS

I EL PROBLEMA

1.1 Planteamiento del Problema	4
1.2 Objetivos de la Investigación	15
1.2.1 Objetivo General	15
1.2.2 Objetivos específicos	15
1.3 Justificación de la Investigación	16
1.4 Alcance de la Investigación	18

II MARCO TEÓRICO

2.1 Antecedentes	19
2.2 Bases Teóricas	24
2.2.1 Marco conceptual para la información financiera.	24
2.2.2 Sección 2 de la NIIF para las PYMES – Conceptos y Principios Generales	36
2.2.3 Marco normativo	46
2.2.4 Diferencias entre la NIC 16 y la Sección 17 de la NIIF para las PYMES	72

III MARCO METODOLÓGICO

3.1 Tipo de Investigación	76
3.2 Diseño de la Investigación	78
3.3 Objeto de estudio	81
3.4 Informantes Claves	81
3.5 Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos	82
3.6 Validación y confiabilidad de los instrumentos de recolección de datos	83
3.7 Técnicas de análisis e interpretación de datos	84

		pp.
IV	OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA	
	4.1 Objetivos de la información financiera según la NIIF para las PYMES	86
	4.2 Características cualitativas de la información financiera	89
	4.3 Características que debe tener la información financiera para que represente fielmente la realidad económica	91
V	ESTUDIO DE LA SECCIÓN 17 DE LA NIIF PARA LAS PYMES	
	5.1 Medición posterior de las propiedades, planta y equipo	93
	5.2 Analizar por qué no se permite la revaluación de las propiedades, planta y equipos de las PYMES	94
VI	EXENCIÓN ESTABLECIDA EN EL LITERAL “D” DEL PÁRRAFO 35.10 DE LA NIIF PARA LAS PYMES	
	6.1 Condiciones bajo las cuales puede aplicarse la revaluación como costo atribuido de las propiedades, planta y equipo de acuerdo con la NIIF para las PYMES	98
	6.2 Condiciones establecidas por el BA-VEN-NIF N° 7 en cuanto a la revaluación como costo atribuido en el Estado de Situación Financiera de apertura	99
	6.3 Requisitos para aplicar las exenciones del párrafo 35.10 de la NIIF para las PYMES de acuerdo con la aclaratoria emitida por la FCCPV sobre la no adopción de los VEN-NIF PYME al 31 de diciembre de 2011	101
VII	IMPLICACIONES DE LA REVALUACIÓN DE LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO SOBRE EL PATRIMONIO DE UNA ENTIDAD EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS	102
VIII	INCIDENCIAS DE LA NO REVALUACIÓN DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO EN EL CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA	108
IX	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
	9.1 Conclusiones	113
	9.2 Recomendaciones	117
	Referencias Bibliográficas	118
	Anexos	

LISTA DE CUADROS

CUADRO		pp.
1	Medición posterior de la NIIF para las PYMES	45
2	Diferencia entre NIIF para las PYMES y NIIF completas	73
3	Implicaciones de la revaluación de las propiedades, planta y equipo sobre el patrimonio de una entidad en economías hiperinflacionarias	102
4	Incidencias de la no revaluación de la propiedad, planta y equipo en el cumplimiento de los objetivos de la información financiera	108

www.bdigital.ula.ve

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO		pp.
1	Deterioro de valor	55
1	Diseño Metodológico	80

www.bdigital.ula.ve

LISTA DE SÍMBOLOS Y ABREVIATURAS

IASB	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad
IASC	Comité de Normas Internacionales de Contabilidad
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
PYME	Pequeñas y Medianas Entidades
FCCPV	Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela
VEN-NIF GE	Normas Aplicables a las Grandes Entidades
VEN-NIF PYME	Normas Aplicables a las Pequeñas y medianas Empresas
PCGA	Principios Contables Generalmente Aceptados
IFAC	Federación Internacional de Contadores
BA-VEN-NIF	Boletines de Aplicación
BCV	Banco Central de Venezuela
INPC	Índice Nacional de Precio al Consumidor
DPC	Declaración de Principios de Contabilidad
AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
RETANM	Resultado por Tenencia de Activos No Monetarios
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera

**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRIA EN CIENCIAS CONTABLES**

**LIMITACIONES AL CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS DE LA
INFORMACIÓN FINANCIERA, EN EL CASO DE VEN-NIF PYME, POR LA
NO REVALUACIÓN DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO**

Autor: Lcda. Maggly Castellanos
Tutora: Dra. Nilsia López
Fecha: Marzo, 2018

RESUMEN

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), son la respuesta a la necesidad de homogeneización en criterios de medición, reconocimiento, presentación y revelación de las partidas que forman parte de los estados financieros, con el fin de que la información que se presente sea comparable, comprensible y útil para la toma de decisiones por parte de los diferentes usuarios. Venezuela, adoptó las NIIF como Principios Contables de Aceptación General en el país (VEN-NIF) lo cual comprende tanto las NIIF completas y la NIIF para las PYMES. Dentro de la NIIF para las PYMES, se encuentra la sección 17, que presenta lo concerniente al reconocimiento y medición de la propiedad, planta y equipo. En lo relativo a la medición posterior al reconocimiento inicial, la NIIF para las PYMES no establece el modelo de revaluación como opción para realizar dicha medición. Es por ello que la autora se propuso describir las limitaciones al cumplimiento de los objetivos de la información financiera, en el caso de la VEN-NIF PYME, por la no revaluación de la propiedad, planta y equipo. Metodológicamente, la investigación realizada es cualitativa, analítica, documental, exploratoria y de campo y se analizó la información financiera por la no revaluación de las propiedades, planta y equipo en el caso de las entidades que tienen como marco normativo VEN-NIF PYME. La información se recabó a través del análisis documental y la entrevista en profundidad la cual se aplicó a seis expertos. Luego de recabar, organizar, analizar e interpretar los resultados, la autora concluyó que la no revaluación de la propiedad, planta y equipo constituye una limitación en el alcance de los objetivos de la información financiera al no representar esta información la realidad de la entidad.

Descriptores: Información Financiera, VEN-NIF PYME, propiedad, planta y equipo, revaluación.

INTRODUCCIÓN

La globalización, el avance tecnológico y las integraciones regionales ha advertido la necesidad de implementar esquemas monetarios, económicos, financieros y contables uniformes. Muchos son los países que en la búsqueda de estos esquemas han desarrollado estándares inherentes a la información financiera de calidad, comparable, comprensible y útil para la toma de decisiones por parte de los diferentes usuarios.

En este marco, de cambios en el esquema contable y dado la necesidad de aplicar normas homogéneas que permitan la comparabilidad de los estados financieros y mayor transparencia de información, Venezuela no podía ser la excepción y, es por ello, que en el año 2008 la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) decide adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB) como principios contables de aceptación general en el país, las cuales tienen como propósito establecer la información que deben presentarse en los informes financieros y la forma de cómo se debe presentar esa información en dicho estado.

Las normas contables desarrolladas por el IASB y adoptadas por la Federación de Colegio de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela como Principios Contables de Aceptación General, conocidas como NIIF, se dividen en dos grandes grupos, las NIIF para grandes entidades que constituye un conjunto completo de normas y que fue desarrollado para entornos económicos complejos y las NIIF para las PYMES que consiste en un cuerpo normativo orientado a entidades que tienen transacciones menos complejas y que a diferencia de las grandes empresas no tienen la obligación de rendir cuentas.

Si bien ambas normas representan dos cuerpos independientes, los estados financieros que se preparan con base a las mismas comparten el objetivo último de preparar información financiera útil para la toma de decisiones de una amplia gama de usuarios.

Dentro de la NIIF para las PYMES emitida por el IASB, se encuentra la sección 17 que hace referencia a la propiedad, planta y equipo y que permite la medición posterior al reconocimiento inicial de los elementos de este rubro de los estados financieros al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada. Es decir, la NIIF para las PYMES emitida en el año 2009 a diferencia de la NIIF para grandes entidades no contempla el método de revaluación de la propiedad, planta y equipo.

Mencionado lo anterior, la presente investigación se plantea como propósito analizar las limitaciones al cumplimiento de los objetivos de la información financiera, en el caso de VEN-NIF-PYME por la no revaluación de la propiedad, planta y equipo.

Los resultados de la investigación, se presentan divididos en cinco capítulos.

Capítulo I: Define y delimita la situación a resolver durante la investigación, para lo cual se plantea el problema y las interrogantes que dan origen a los objetivos de investigación, se justifica la importancia de realizar el estudio y se delimita el alcance de la investigación.

Capítulo II: Da sustento teórico al problema de investigación; se referencian investigaciones previas que guardan relación con el tema, se exponen los argumentos de validez universal que son fuente de sustento teórico y se ofrece la justificación legal alrededor del problema planteado.

Capítulo III: Se detalló la forma cómo se realizó la investigación desde el punto de vista metodológico. Se presenta el tipo y diseño de la

investigación, el objeto de estudio, los informantes claves, las técnicas e instrumentos para la recolección y análisis de los datos y el método empleados para la validación y confiabilidad de los instrumentos de recolección de datos.

Capítulo IV: Se definen los objetivos de la información financiera, describiendo cada una de las partes que componen este concepto, estableciendo cuáles son las características cualitativas de la información y cuáles son las características que deben verse reflejadas en la información financiera para que representen fielmente la realidad económica de la entidad.

Capítulo V: Se realiza un estudio de la sección 17 de la NIIF para las PYMES, señalando el método establecido en la norma para la medición posterior de las propiedades, planta y equipo y analizando el por qué no se permite la revaluación en las PYMES.

Capítulo VI: Precisa la exención establecida en la NIIF para las PYMES en cuanto a la adopción por primera vez y el poder usar un avalúo practicado bajo el marco normativo anterior, como el costo atribuido de las propiedades, planta y equipos.

Capítulo VII: Se determinan las implicaciones por la no revaluación de la propiedad, planta y equipo sobre el patrimonio de entidad en economías hiperinflacionarias.

Capítulo VIII: Explica las incidencias de la no revaluación de la propiedad, planta y equipo en el cumplimiento de los objetivos de la información financiera.

Capítulo IX: Presenta las conclusiones a las cuales se llegó después de haber realizado las investigaciones pertinentes.

Finalmente, se muestra la bibliografía recomendada y los anexos correspondientes.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

1.1 Planteamiento del Problema

A lo largo del tiempo, las sociedades han organizado y unido esfuerzos con el propósito de lograr objetivos que brinden beneficios comunes, sin embargo, tomando en consideración las particularidades de cada sociedad y para que las relaciones entre las mismas se den en forma armónica, ha surgido la necesidad de establecer reglas que marquen pautas a su funcionamiento, y esto a su vez ha conllevado a la creación de organismos que regulen la consecución de dichos objetivos mediante la promulgación de éstas reglas.

La globalización, la internacionalización de la economía, el florecimiento de nuevos mercados, el avance tecnológico y el rápido avance en las telecomunicaciones, han obligado a las empresas necesariamente a discernir, mejorar y perfeccionar un lenguaje financiero que facilite la comunicación en el mercado interno y en el mercado internacional a efectos de lograr un eficiente, claro y rápido análisis financiero de sus organizaciones que les permita una acertada toma de decisiones.

En esa búsqueda permanente han logrado, hasta la fecha, homogeneizar y estandarizar la presentación de la información financiera, es decir, se han diseñado mecanismos orientados a la normalización contable, entendida esta como el proceso en el cual las empresas se ajustan a normas y principios que buscan la homogeneización en criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación con el propósito de que la información

contable sea entendible y comparable por todos los usuarios en cualquier ámbito geográfico.

En este sentido, en aras de lograr la homogeneización de la información, en el año 2001 nace El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) con sede en Londres, sustituyendo al Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). Este organismo tiene como objetivo superior, lograr el desarrollo de un conjunto de normas generales de contabilidad que contribuyan a la transparencia y comparabilidad de la información contenida en los estados financieros.

En palabras de Ocampo, S. y Echavarría, P. (2004)

El IASB es un organismo internacional encargado de elaborar, divulgar y emitir normas de contabilidad con el objetivo de desarrollar, para el interés público, un cuerpo único, entendible y aceptado de estándares contables globales que requieren de alta calidad, transparencia e información comparable en estados financieros y otros reportes que ayuden a los participantes en el mercado mundial de capitales y otros usuarios para tomar decisiones económicas. (p.142).

De esta forma surgen las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), doctrina contable internacional publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad que se fundamentan en principios y no en reglas específicas. Dichas normas constituyen un grupo de pronunciamientos profesionales que establecen la forma de preparación y presentación de los estados financieros, buscando homogenizar el lenguaje universal.

Estas normas tienen la característica de proporcionar calidad, comprensibilidad, transparencia y permiten una mayor comparabilidad de la información presentada en los estados financieros, lo que facilita el entendimiento entre los participantes del mercado de capitales del mundo y otros usuarios de la contabilidad en la toma de decisiones económicas. Este referente, permite que las normas internacionales de contabilidad se hagan indispensables en virtud de los grandes avances y desarrollo en los últimos

años en el escenario socio económico mundial, representado por el acelerado proceso de la economía de las naciones.

Asimismo, las NIIF establecen los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que hacen referencia a transacciones y sucesos económicos importantes en los estados financieros con propósitos generales, es decir, están diseñadas para ser aplicadas en los estados financieros con propósito de información general dirigidos a satisfacer necesidades comunes de una gama de usuarios al generar información útil para la toma de decisiones económicas.

El IASB hasta el momento, ha emitido dos tipos de normas, las NIIF, conocidas también como NIIF completas o plenas, dirigidas a las grandes entidades que tienen la obligación pública de rendir cuentas, en la que se establece un tratamiento completo, y en algunos casos complejo, a los diferentes rubros que integran los estados financieros, y la NIIF para las PYMES dirigida a las pequeñas y medianas entidades que, a diferencia de las anteriores, no tienen tal obligación y publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos.

La sección 1 de la NIIF para las PYMES, al describir a las pequeñas y medianas entidades menciona que son aquellas que:

(a) No tienen obligación pública de rendir cuentas, y (b) publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Son ejemplos de usuarios externos los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales, y las agencias de calificación crediticia.

Por su parte, el párrafo 10 del BA VEN-NIF 6 “Criterios para la aplicación en Venezuela de las NIIF para PYMES” señala:

Para efectos de la aplicación de los VEN-NIF a partir del ejercicio que se inicie el 01 de enero de 2011, una pequeña y mediana entidad se identifica como: 1. Entidad formalmente constituida que persiga fines de lucro, y 2. No está sujeta al cumplimiento de las disposiciones relativas

a la preparación de información financiera, emitidas por los entes reguladores autorizados por la legislación venezolana para ello.

La NIIF para las PYMES nacen como una respuesta del IASB al reconocer la dificultad y costo para las empresas privadas de preparar información que cumpla completamente con las NIIF y además por la diferencia que hay en el enfoque que tienen los usuarios de los estados financieros de una entidad privada a los que tiene el usuario de los estados financieros de una entidad que cotiza públicamente. La diferencia entre las NIIF completas o plenas y la NIIF para las PYMES radica en la naturaleza de la entidad y no en su tamaño.

Así pues, el propósito de la NIIF para las PYMES se encuentra alineado con las cualidades que la información financiera debe tener para que sea útil, y en este sentido, la sección 2 – Conceptos y Principios Generales de esta norma establece como objetivo de los estados financieros de las pequeñas y medianas entidades:

Proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

En Venezuela, es la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana Venezuela (FCCPV) el organismo emisor de normas contables, y en concordancia con esta atribución ha elaborado, adaptado y adoptado a través del tiempo publicaciones, boletines y declaraciones de principios con el propósito de establecer el tratamiento que se debe aplicar a las transacciones y eventos económicos que realiza una entidad y que se presentan a través de los estados financieros con el fin de facilitar a los Contadores Públicos y a los usuarios la información financiera, la interpretación y análisis de dicha información.

Venezuela, inmersa en la “aldea mundo” y atenta a los cambios económicos y normativos que se venían gestando, adopta a través de la FCCPV en el año 2004, previa revisión de cada una de ellas y previo cumplimiento del proceso de consulta pública para su aprobación final, las Normas Internacionales de Información Financiera como principios contables de aceptación general en el país, denominándose como VEN-NIF GE a las normas aplicables a las grandes entidades y como VEN-NIF PYME a las que son aplicables a las Pequeñas y Medianas Entidades.

Desde este punto de vista, los Principios Contables Generalmente Aceptados (PCGA) en Venezuela son los VEN-NIF que comprenden, de acuerdo a lo establecido por la FCCPV al ser el organismo con la facultad de emitir normas contables en el país, tanto las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el IASB como los boletines de aplicación BA VEN-NIF emitidos por la FCCPV. Las fechas para la aplicación de las VEN-NIF establecidas por la FCCPV fueron, en el caso de las VEN-NIF GE, los ejercicios que iniciaron a partir del 1 de enero de 2008, pudiendo en este momento ser aplicadas también en PYME, y para las VEN-NIF PYME en los ejercicios económicos que iniciaron a partir del 1 de enero de 2011, permitiendo su aplicación anticipada.

Es importante destacar que dada la adopción de las VEN-NIF PYME, la FCCPV promulgó en agosto de 2010 el BA VEN-NIF 6 “Criterios para la aplicación en Venezuela de la VEN-NIF PYME” en el cual se establece que las entidades calificadas como pequeñas y medianas aplicarían la NIIF para las PYMES. Además, plantea que la entidad que a la fecha de emisión de dicho boletín califica como pequeña y mediana y aplicó en períodos anteriores las VEN-NIF GE, puede optar por seguir aplicando las normas establecidas para las grandes entidades vigentes para la fecha de emisión de su información financiera.

De igual forma, las entidades que a partir del 1 de enero de 2008 o fecha de cierre inmediata posterior, aplicaron las VEN-NIF GE y que según lo establecido en el BA VEN-NIF 6 califican como una pequeña y mediana entidad, pueden aplicar a partir del ejercicio que inició el 1 de enero de 2011 o fecha inmediatamente posterior las VEN-NIF PYME vigentes para la fecha de emisión de su información financiera, en base a lo establecido en la sección 35 de las VEN-NIF PYME.

El glosario de términos de la NIIF para las PYMES (2009), define el reconocimiento como:

Proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados de una partida que cumpla la definición de un elemento, y de la cual sea probable que un beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad y que la partida tenga un valor que pueda ser medido con fiabilidad.

Por otra parte, la medición es definida también en el glosario de términos de la NIIF para las PYMES (2009) como el “Proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y registran los elementos de los estados financieros en el estado de situación financiera y en el estado de resultados”.

En cuanto a la medición o determinación del importe por el que será presentado el rubro de propiedad, planta y equipo en los estados financieros, señala la NIC 16 que existen dos modelos, los cuales son elegibles como política contable. Estos modelos son el modelo del costo y el modelo de revaluación. En relación al modelo del costo, la NIC 16 – Propiedades, planta y Equipo establece en su párrafo 30 que “Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor”

Mientras que, en cuanto al modelo de revaluación, la misma norma señala en el párrafo 31 lo siguiente:

Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa.

En este contexto, es la medición, uno de los aspectos más importantes a los que hace mención la NIIF para las PYMES, y en el caso de la propiedad, planta y equipo, es en la medición posterior que no podrán asignarse valores corrientes a los bienes que forman parte de este rubro de los estados financieros.

El modelo de revaluación mencionado, origina un superávit por revaluación que será reconocido en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio en la medida en que el importe en libros se vea incrementado como consecuencia de dicha revaluación y, por el contrario, se verá disminuido ese superávit cuando el procedimiento de revaluación disminuya el valor en libros del activo sujeto a medición, afectándose el resultado del período, a menos que exista un saldo acreedor del superávit por revaluación en cuyo caso se afectará el otro resultado integral.

En el caso de la NIIF para las PYMES 2009, y en contraposición a las NIIF para grandes entidades, el único método permitido para la medición posterior al reconocimiento inicial es el modelo del costo menos la depreciación y la pérdida por deterioro de valor acumulada. Es decir, bajo un ambiente de NIIF para las PYMES no son permitidas las revaluaciones, sino en el momento de la transición de PCGA locales o de NIIF Completas a NIIF PYME, tal como señala la sección 35, específicamente en el párrafo 35.10 al establecer:

Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF:

Revaluación como costo atribuido: Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por utilizar una revaluación según los PCGA anteriores, de una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta NIIF o en una fecha anterior, como el costo atribuido en la fecha de revaluación.

Vale la pena destacar que en el caso de Venezuela, al tener la FCCPV la facultad de complementar el tratamiento contable sobre casos que se deriven del entorno económico y legal del país, emitió, en el año 2011, el Boletín de Aplicación VEN –NIF 7 “Utilización de la Revaluación como Costo Atribuido en el Estado de Situación Financiera de Apertura” que complementa la sección 35 de la NIIF para las PYMES y cuyo objetivo es establecer el tratamiento para la utilización de la revaluación como costo atribuido en el Estado de Situación Financiera de Apertura que deben aplicar las entidades que adopten VEN-NIF PYME.

El tratamiento contenido en el BA VEN-NIF 7 es aplicable tanto para las migraciones desde los VEN-PCGA a VEN-NIF PYME como para aquellas que se realicen desde los VEN-NIF GE a VEN-NIF PYME. Los VEN PCGA, que fueron sustituidos por los VEN-NIF, constituyeron el marco normativo contable hasta el año 2008 e incluían las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC), encontrándose dentro de estas la DPC 10 - “Normas para la elaboración de Estados Financieros Ajustados por los Efectos de la Inflación”. La DPC 10, contemplaba dos métodos para reconocer los efectos de la inflación: Método Nivel General de Precios y Método Mixto que incluía la incorporación de los valores corrientes en la propiedad, planta y equipo.

Adicionalmente, en agosto 2012, la FCCPV emitió una aclaratoria sobre la no aplicación de la NIIF para las PYMES al 31 de diciembre de 2011, en la cual se establece que la excepción de utilizar una revaluación como costo atribuido a la fecha de transición se hará sólo sobre los activos reconocidos al 01 de enero de 2010 o fecha de cierre inmediata posterior.

Lo señalado anteriormente, supone una limitación para las PYMES ya que, salvo que hubiesen hecho la transición al 31 de diciembre de 2011 y hubiesen aplicado el método mixto contemplado en la DPC 10, no podrán presentar su inversión en propiedad, planta y equipo a valor corriente, tal como ocurre en el caso de las grandes entidades, especialmente cuando la moneda funcional de la entidad a la cual se le está realizando la medición se corresponda con la de una economía hiperinflacionaria, como es el caso de la economía en Venezuela.

Esta limitación que presenta tanto la VEN-NIF PYME como el BA VEN-NIF 7 y la aclaratoria emitida por la FCCPV sobre la no adopción de VEN-NIF PYME al 31 de diciembre de 2011, constituye una restricción importante para las empresas que no calificaron para la revaluación a la fecha de la transición. En principio, la NIIF para las PYMES emitida por el IASB contempla la utilización del valor razonable como costo atribuido de la propiedad, planta y equipo sólo en la adopción por primera vez y, la FCCPV a través del BA VEN NIF 7 restringe la excepción señalada en la NIIF para las PYMES a las empresas que hubiesen utilizado el método mixto establecido en la derogada DPC 10. Posteriormente, la aclaratoria de la FCCPV, define aún más la aplicación de la revaluación, pudiendo ser aplicada sólo en los activos reconocidos al 01 de enero de 2010.

En este contexto, el importe en libros de un activo del rubro propiedad, planta y equipo se aleja de su valor razonable, o se presenta con un importe igual a cero en los estados financieros, pese a encontrarse operativos y garantizar beneficios económicos futuros a la entidad, no representando por tanto fielmente lo que pretende representar.

Partiendo de estas consideraciones los estados financieros de las PYME, en lo que se refiere a propiedad, planta y equipo, no alcanzan el objetivo que establece la norma de proporcionar información sobre la

situación financiera de la entidad que sea útil para la toma de decisiones, perdiendo por tanto fiabilidad pues no representan la realidad de la entidad.

También es importante profundizar que, en las entidades, cuya moneda funcional es la de una economía hiperinflacionaria, de acuerdo con la sección 31 de la NIIF para las PYMES – Hiperinflación, es necesario expresar la información en los términos de la unidad de medida corriente al final del período sobre el que se informa, tal como lo señala el párrafo 31.3 de la misma sección, que reza lo siguiente:

Todos los importes de los estados financieros de una entidad, cuya moneda funcional sea la de una economía hiperinflacionaria, deberán expresarse en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa. La información comparativa para el periodo anterior, requerida por el párrafo 31.4, y cualquier otra información presentada referente a otros periodos anteriores, deberán también quedar establecidas en términos de la unidad de medida corriente en la fecha sobre la que se informa.

A su vez, el párrafo 31.4 establece:

La reexpresión de los estados financieros, de acuerdo con lo establecido en esta sección, requiere el uso de un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general. En la mayoría de las economías existe un índice general de precios reconocido, normalmente elaborado por el gobierno, que las entidades seguirán.

En el mismo orden de ideas, la FCCPV emitió el BA VEN-NIF 2 “Criterios para el reconocimiento de la inflación en los estados financieros preparados de acuerdo con VEN-NIF”, el cual señala en su párrafo 13 lo siguiente:

Las entidades reconocerán los efectos de la inflación en sus estados financieros emitidos de acuerdo con VEN-NIF, cuando el porcentaje acumulado de inflación durante su ejercicio económico sobrepase un (1) dígito. Cuando la inflación sea de un (1) dígito, la gerencia debe evaluar sus efectos en la información financiera y si son relevantes, conforme a los principios generales de importancia relativa, comparabilidad y revelación suficiente deben reconocerlos.

En el caso de Venezuela, gran parte de las entidades tienen como moneda funcional el bolívar, correspondiendo ésta moneda a la de una economía hiperinflacionaria dado el nivel de inflación acumulado durante los últimos años. En este sentido, es el Banco Central de Venezuela (BCV) el organismo designado para realizar el cálculo y publicación del Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) del área Metropolitana de Caracas, siendo este índice el promedio de la inflación acumulada por un conglomerado de bienes y servicios, es decir, el INPC es una media que no mide la inflación para cada clase de activo, y es en base al mismo que las entidades reexpresan a moneda corriente sus estados financieros.

La situación mencionada en el párrafo anterior, además de la condición que presenta la NIIF para las PYMES al contemplar como único método para la medición posterior de la propiedad, planta y equipo al método del costo, incide en el valor por el que una entidad puede adquirir o vender un activo de este rubro, y representa una limitación para las PYMES en el alcance del objetivo de los estados financieros preparados conforme a VEN-NIF PYME, ya que la información financiera presentada no está constituida por importes razonables.

Es importante precisar que existen en Venezuela un gran número de entidades que cumplen con la definición mencionada en la sección 1 de la NIIF para las PYMES y en el BA VEN-NIF 6 emitido por la FCCPV, por lo que al tener estas empresas como marco normativo VEN-NIF PYME se ven limitadas en un momento determinado de revaluar su propiedad, planta y equipo.

Dada la restricción que actualmente sufren las entidades cuyo marco normativo es VEN-NIF PYME para medir la propiedad, planta y equipo a valor razonable surge las siguientes interrogantes: ¿Constituye una limitación al alcance de los objetivos de la información financiera, en el caso de las VEN-NIF PYME, la no aplicación del método de revaluación para la

propiedad, planta y equipo? ¿Cuáles son las características de los objetivos de la información financiera? ¿Qué establece la sección 17 – Propiedades, planta y equipo de la NIIF para las PYMES? ¿Cuál es el alcance de la exención establecida en el literal (d) del párrafo 35.10 de la NIIF para las PYMES? ¿Cuáles son las implicaciones de la revaluación de la propiedad, planta y equipo sobre el patrimonio de una entidad en economías hiperinflacionarias? ¿Cuáles son las consecuencias de la no revaluación de la propiedad, planta y equipo en el cumplimiento de los objetivos de la información financiera?

1.2 Objetivos de la Investigación

1.2.1 Objetivo General

Analizar las limitaciones al cumplimiento de los objetivos de la información financiera, en el caso de VEN-NIF PYME, por la no revaluación de la propiedad, planta y equipo.

1.2.2 Objetivos Específicos

1. Caracterizar los objetivos de la información financiera.
2. Estudiar la sección 17 – Propiedades, planta y equipo de la NIIF para las PYMES.
3. Describir el alcance de la exención establecida en el literal (d) del párrafo 35.10 de la NIIF para las PYMES.
4. Determinar las implicaciones de la revaluación de la propiedad, planta y equipo sobre el patrimonio de una entidad en economías hiperinflacionarias.
5. Explicar las consecuencias de la no revaluación de la propiedad, planta y equipo en el cumplimiento de los objetivos de la información financiera.

1.3 Justificación de la Investigación

La internacionalización y apertura de los mercados económicos trajo como consecuencia la necesidad de que las empresas expresen su información financiera en un lenguaje que sea comprensible y comparable con el de otras entidades en diferentes lugares del mundo.

Es esta internacionalización, lo que ha llevado a que los organismos emisores de normas contables a nivel mundial se hayan abocado al desarrollo de normas que buscan la homogeneización contable al tiempo que logran que la información que se genere sea oportuna para la toma de decisiones.

Venezuela no escapa al proceso de globalización e internacionalización que se vive en el mundo, y es por ello que la Federación del Colegio de Contadores Públicos aprobó la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el IASB como Principios Contables de Aceptación General en el país. Estas normas comprenden las NIIF completas dirigidas a grandes empresas que tienen la obligación pública de rendir cuentas, y la NIIF para las PYMES que no tienen dicha obligación.

En relación a la NIIF para las PYMES, el objetivo establecido para los estados financieros preparados conforme a esta norma es en esencia ofrecer información útil para la toma de decisiones económicas de los diferentes usuarios. Para que esta información sea útil debe tener una serie de características cualitativas, dentro de las cuales destaca la fiabilidad, es decir, la información financiera debe representar lo que pretende representar y estar por tanto libre de sesgo.

Las NIIF establecen lo relativo al reconocimiento y medición de las partidas que conforman los estados financieros, encontrándose dentro de estas partidas la propiedad, planta y equipo, y en lo relativo a su medición

posterior, las NIIF completas señalan, a través de la Norma Internacional de Contabilidad 16 – Propiedades, planta y equipo (NIC 16) que existen dos modelos: el modelo del costo y el modelo de revaluación. En cuanto a este último modelo, establece la norma que posterior al reconocimiento, un elemento de propiedades, planta y equipo será medido a su valor revaluado que es su valor razonable en el momento de revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro que haya sufrido. Asimismo, señala la NIC 16 que estas revaluaciones deberán ser hechas con suficiente regularidad asegurando de esta forma que el importe en libros no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del período sobre el que se informa.

Por su parte, la NIIF para las PYMES, a diferencia de las NIIF Completas, contempla sólo el método del costo para la medición posterior al reconocimiento inicial de la propiedad, planta y equipo, lo cual representa una limitación para las pequeñas y medianas entidades en cuanto a la presentación a valor razonable de este rubro de sus activos.

En Venezuela existe una gran cantidad de entidades que cumplen con la definición de PYME establecida en la NIIF para las PYMES y en el BA VEN-NIF 6, y que al tener como marco normativo esta norma miden su propiedad, planta y equipo bajo el método del costo, presentándose por tanto estos activos a un valor que puede diferir de forma significativa del importe por el que podría ser intercambiado en condiciones de independencia mutua.

La realidad descrita anteriormente, hace necesario analizar las limitaciones al cumplimiento de los objetivos de la información financiera, en el caso de VEN-NIF PYME, por la no revaluación de la propiedad, planta y equipo, y justifica el propósito de esta investigación, constituyéndose en un tema de actualidad y relevancia, tanto para los responsables de la preparación y presentación de la información financiera para las PYMES,

como para sus usuarios, quienes podrán tener una visión más clara acerca del impacto de la limitación prevista, en la calidad de la información financiera de las PYMES, al tiempo que contribuirá a la apertura de nuevas líneas de investigación científica y, a la creación de antecedentes para la consulta y desarrollo de futuras investigaciones .

1.4 Alcance de la Investigación

- a. De Contenido: La investigación se circunscribe al análisis de las limitaciones al cumplimiento de los objetivos de la información financiera, en el caso de VEN NIF-PYME, por la no revaluación de la propiedad, planta y equipo.
- b. Desde el punto de vista metodológico: El estudio abarcará, de acuerdo con los objetivos de investigación, las fases exploratoria, descriptiva y analítica, fases que denotan el grado de profundidad de la investigación.
- c. Desde el punto de vista poblacional: Los resultados del estudio tendrán aplicación para los involucrados en la preparación y presentación de los estados financieros de las Pymes en Venezuela, así como a los usuarios de tal información.
- d. Desde el punto de vista temporal: La investigación se enmarca en el período comprendido entre el año 2011, fecha a partir de la cual la FCCPV aprobó la aplicación de la NIIF para las PYME, y 2014.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

2.1 Antecedentes de la Investigación

De acuerdo a la consulta realizada, no existen antecedentes directos en cuanto a investigaciones sobre las limitaciones en el cumplimiento de los objetivos de la información financiera por la no revaluación de la propiedad, planta y equipo, sin embargo, existen estudios relacionados con la incidencia de las NIIF en la preparación y presentación de los Estados Financieros, así como del valor razonable en la calidad de la información financiera.

Castellanos, H. (2012), realizó un trabajo de grado titulado “Estudio crítico del valor razonable. Una reflexión de su incidencia en la calidad de la Información Financiera” el cual fue presentado como requisito para optar al título de Magister en Ciencias Contables de la Universidad de Los Andes. En esta investigación, Castellanos afirma que uno de los principales criterios valorativos dispuesto en el marco normativo del IASB, como lo es el valor razonable, supone un cambio de paradigmas en la valoración de los elementos que componen los Estados Financieros y de igual forma esgrime las polémicas posturas, los detractores y defensores en virtud de los efectos que se derivan de la aplicación del valor razonable como criterio valorativo.

El objetivo del trabajo investigativo realizado por Castellanos fue “Considerar la incidencia del valor razonable en la calidad de la información financiera” (P. 58) y en el mismo se estudia el concepto del valor razonable en el ámbito financiero – contable, se caracteriza el valor razonable en el

marco de las NIIF para las PYMES, se explican las características de la información financiera y analizan las incidencias en la calidad de la información financiera del valor razonable.

El estudio realizado por Castellanos se enmarcó en un enfoque de tipo cualitativo, circunscrito a la modalidad documental y apoyada en la opinión de expertos. Se destacan, como consideraciones finales producto de la investigación que al margen de la actuación de la gerencia, es sustancialmente discrecional en cada uno de los niveles de la jerarquía utilizada para la determinación del valor razonable, imprimiéndole al proceso valorativo un mayor nivel de subjetividad, lo cual aunado al elevado costo económico que implica obtener cada importe, la alta volatilidad de los actuales sistemas económicos, la complejidad de las técnicas financieras, la susceptibilidad de los valores a ser manipulados, el importante riesgo de error, las carencias de la norma en materia de revelación y de apéndices, entre otros factores, convergen en afirmar que la calidad de la información financiera se menoscaba con la aplicación del valor razonable.

La investigación realizada por Castellanos se relaciona con la presente investigación ya que como señala la Norma Internacional de Contabilidad 16 relativa al tratamiento a aplicar sobre la contabilización de los elementos del rubro de propiedades, planta y equipo, el importe revaluado de estos elementos es su valor razonable en el momento de la revaluación.

Márquez, N. (2009), en su trabajo de grado titulado “Las Normas Internacionales de Información Financiera y su incidencia en la preparación y presentación de los estados financieros” el cual fue presentado como requisito para optar al grado de Magister en Ciencias Contables de la Universidad de Los Andes, destaca la importancia que reviste para las empresas participar en un mercado globalizado y presentar, por tanto, su información financiera en un lenguaje comprensible y comparable por diferentes entidades en cualquier ámbito geográfico, lo cual facilita la toma

de decisiones por parte de los usuarios interesados en la información financiera.

El objetivo de la investigación realizada por Márquez fue “Analizar la incidencia de las Normas Internacionales de Información Financiera en la preparación y presentación de los Estados Financieros” (P. 8) y en la misma se señalan los criterios generales para la preparación y presentación de la información financiera, se describe el proceso de adopción por primera vez de las NIIF, se explican las distintas alternativas expuestas en la NIC 1 para la preparación y presentación de los estados financieros y finalmente se presentan los estados financieros bajo NIIF.

Márquez, producto de su investigación exploratoria, descriptiva y analítica concluye lo siguiente:

- Las empresas que apliquen correctamente las NIIF preparan y presentan estados financieros que representan la imagen fiel de la entidad.
- Las empresas que deben aplicar las NIIF, elaboran los primeros estados financieros conforme a estas normas, reconociendo todos los activos y pasivos según lo requerido por la norma y dejando de reconocer aquellos que la norma no permita. Asimismo, deberá la entidad ser consistente con las políticas contables empleadas en los estados financieros de apertura y la que emplee en aquellos que elabore a lo largo de los ejercicios.
- En los estados financieros, debe ser objeto de reconocimiento toda partida que cumpla con la definición del elemento correspondiente siempre y cuando sea probable que cualquier beneficio económico de la partida ingrese o egrese de la empresa y que presente un coste o valor que pueda ser valorado con fiabilidad.

- En los estados financieros, se emplean diferentes bases de valoración, con diferentes grados y en distintas combinaciones, entre ellas el costo histórico, costo corriente, valor realizable, valor razonable y el valor actual. La base o método de valoración más comúnmente utilizado por las empresas en Venezuela, al preparar sus estados financieros, es el costo histórico. Éste se combina, generalmente, con otras bases de valoración.

- El objetivo de la Norma Internacional de Contabilidad N° 1, consiste en establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósitos de información general, a fin de asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los estados financieros de la misma entidad correspondientes a periodos anteriores, como con los de otras entidades diferentes.

La investigación realizada por Márquez tiene relación con el presente estudio ya que identificó los efectos que tiene sobre la preparación y presentación de los Estados Financieros la adopción de las NIIF y a través del esquema de los estados financieros presentados por la investigadora se observan las consecuencias que sobre el patrimonio tiene la revaluación de las propiedades, planta y equipo.

Colmenares, A. (2006) desarrolló una investigación en la VI Jornadas de Investigación del DAC-UCLA titulada “Análisis Comparado de las Normativas Contables para la Propiedad, Planta y Equipo o inmovilizado material entre Venezuela y España”, la cual constituye un análisis teórico, con énfasis en la Norma Internacional de Contabilidad N°16 – Propiedades, planta y equipo, debido a su aplicabilidad en Venezuela basado en el criterio supletorio establecido en la Declaración de Principios de Contabilidad número cero (DPC 0) emitida por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), haciéndose una comparación de esta norma con lo establecido en el Plan General de Contabilidad de España

referente al Inmovilizado Material. El autor utiliza una matriz de análisis de distintos conceptos relacionados con el inmovilizado material, presentado en tres cuadros, uno para Venezuela y dos para España. En el primero de ellos se incluye lo establecido acerca del tema objeto de estudio en Europa, México y Estados Unidos de Norteamérica siguiendo el mencionado criterio supletorio de la DPC 0 (NIC 16). En el segundo cuadro analítico, se presentan las recomendaciones hechas sobre esta materia por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). El análisis comparado de los cuadros permite concluir que existe gran similitud entre ambas normativas. Coexisten diferencias que no son de alta materialidad excepto por lo relacionado con el arrendamiento financiero y la valoración distinta al costo histórico, este último producto de los efectos inflacionarios que han vivido ambas naciones en los últimos diez años.

El autor del estudio mencionado establece que mediante VEN-PCGA, la contabilización de las revalorizaciones es realizada bajo DPC 10, a través de la cual el importe histórico neto es reexpresado y se ajusta por los cambios en el nivel de precios desde la fecha de adquisición de los activos hasta la fecha de cierre, mientras que bajo NIIF, los elementos de propiedades, planta y equipo son medidos inicialmente por su costo y posteriormente, la entidad debe elegir entre el modelo del costo o el de revaluación, consistiendo este último modelo en la contabilización de los bienes por su valor revaluado, el cual está dado por el valor razonable menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro.

Este estudio guarda relación con el desarrollo de la investigación en la medida que se analiza la normativa aplicable a la Propiedad, Planta y Equipo tanto en España como en Venezuela, haciendo mención a la medición de este rubro de los estados financiero bajo VEN PCGA y bajo NIIF.

2.2 Bases Teóricas

2.2.1 Marco conceptual para la información financiera

Los estados financieros que se presentan conforme a las Normas Internacionales de la Información Financiera para grandes entidades (NIIF completas), deben reflejar una serie de elementos que promueven su utilidad. Dichos elementos, son los que organizan y presentan la información financiera, tal y como se establece en el marco conceptual para la información financiera emitido por el IASB en el año 2010.

El alcance del objetivo de la información financiera de proporcionar información útil para la toma de decisiones, es la piedra angular o la columna vertebral del Marco Conceptual para la información financiera, el cual es a su vez el soporte teórico de la normalización contable.

Respecto al marco conceptual, Tua, J. (2004) señala:

Un marco conceptual puede definirse como un soporte teórico de la normalización contable que, apoyándose en la teoría general de la Contabilidad, desarrolla, mediante un itinerario lógico deductivo, los fundamentos conceptuales de la información financiera, al objeto de dotar de sustento racional y, en consecuencia, de congruencia lógica, a las normas contables con las que se establece aquella información. (p.165)

Así pues, el Marco Conceptual concatena la naturaleza, funciones y límites de la contabilidad en un conjunto de conceptos que fungen de soporte teórico al desarrollo de la normativa contable. Desde un punto de vista práctico, la utilidad del Marco Conceptual, de acuerdo con Tua, J. (2004) (p. 168), se sintetiza como sigue:

- a) Servir de guía para el establecimiento de normas contables.
- b) Orientar a los usuarios en la aplicación de las normas contables.

c) Constituirse en punto de referencia para la resolución de cuestiones específicas en ausencia de normas concretas.

d) Fijar los límites de discrecionalidad en la confección de estados financieros.

e) Aumentar el conocimiento y confianza de los usuarios en los estados financieros

f) Potenciar su comparabilidad.

El marco conceptual para la información financiera, a lo largo de sus cuatro capítulos, desarrollo o contempla los siguientes aspectos a desarrollar:

- Objetivos de la información financiera
- Hipótesis fundamentales
- Características cualitativas de la información financiera
- Elementos de los estados financieros
- Criterios de reconocimiento de los elementos de los estados financieros
- Criterios de valoración o medición de los elementos de los estados financieros
- Criterios de mantenimiento del capital

2.2.1.1 Objetivos de la Información Financiera.

El objetivo de los estados financieros preparados de acuerdo con NIIF es suministrar información útil acerca de la situación de las diferentes entidades con el fin de facilitar la toma de decisiones económicas por parte de los diferentes usuarios interesados.

Túa, J. (2004) respecto a los objetivos de la información financiera, señala lo siguiente:

También se contempla el cometido de rendición de cuentas, presente habitualmente entre los objetivos de la información financiera, y que constituye todavía el principal de entre ellos en muchos países, si bien este objetivo también se vincula a la toma de decisiones económicas. De entre los posibles objetivos para la información financiera y, con ella, para la regulación contable de política económica y social de cumplimiento de normas legales y de administración, y de toma de decisiones de inversión y de gestión el IASB apuesta decididamente el tercero de ellos, de acuerdo con las tendencias actuales de la disciplina contable en el seno del paradigma de utilidad. El ser apoyo útil para la toma de decisiones económicas es, por tanto, el eje genérico en torno al que giran, en el Marco Conceptual del IASB, los objetivos de la información financiera y que, en consecuencia, preside la elaboración de normas contables. (p.178).

En este sentido, la información financiera es útil en la medida en que permita a sus usuarios tomar decisiones económicas; convirtiéndose este por tanto en el objetivo de la información financiera.

www.bdigital.ula.ve

2.2.1.2 Hipótesis fundamentales

El marco conceptual para la información financiera señala que los estados financieros son preparados bajo una hipótesis fundamental, que es la regla o convención básica alrededor de la cual gira la determinación de la situación financiera y los resultados económicos de la entidad. Esta hipótesis fundamental es la del negocio en marcha.

- Negocio en marcha hace referencia al supuesto de que la entidad que prepara y presenta la información financiera se encuentra en funcionamiento y continuará funcionando en el tiempo, es decir, la entidad no tiene en un futuro previsible la intención de reducir sus operaciones o liquidarse, caso en el cual los estados financieros deben ser preparados sobre una base distinta y deberá ser revelada la razón por la que la entidad no puede ser considerada como una empresa en funcionamiento.

La Norma Internacional de Contabilidad N° 1 – Presentación de Estados Financieros (NIC 1) señala lo siguiente:

Al elaborar los estados financieros, la gerencia evaluará la capacidad que tiene una entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad elaborará los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significadas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en los estados financieros. Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará ese hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados y las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha. (Párrafo 25).

2.2.1.3 Características Cualitativas de la Información Financiera

Además de las hipótesis antes descritas, el Marco Conceptual hace referencia a la relevancia y a la representación fiel como las características cualitativas fundamentales que debe reunir la información financiera para que sea útil para la toma de decisiones por parte de los diferentes usuarios.

2.2.1.3.1 Relevancia

Se dice que la información financiera es relevante en la medida en que sea capaz de influir en las decisiones tomadas por sus usuarios, ayudándolos también a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros o bien a confirmar evaluaciones realizadas con anterioridad.

Señala el Marco Conceptual:

La información financiera es capaz de influir en las decisiones si tiene valor predictivo, valor confirmativo o ambos. La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como un dato de entrada en los procesos empleados por usuarios para predecir resultados futuros. La información financiera no necesita ser una predicción o una previsión para tener valor predictivo. La información financiera con valor predictivo es empleada por los usuarios para llevar a cabo sus propias predicciones.

La información financiera tiene valor confirmatorio si proporciona información sobre (confirma o cambia) evaluaciones anteriores.

El valor predictivo y el valor confirmatorio de la información financiera están interrelacionados. La información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio. Por ejemplo, la información de ingresos de actividades ordinarias para el ejercicio corriente, que puede ser utilizada como base para la predicción de ingresos de actividades ordinarias en ejercicios futuros, puede también compararse con predicciones de ingresos de actividades ordinarias para el ejercicio actual que se realizaron en ejercicios pasados. Los resultados de esas comparaciones pueden ayudar a un usuario a corregir y mejorar los procesos que se utilizaron para hacer esas predicciones anteriores. (Párrafos CC7 – CC10).

2.2.1.3.2 Representación fiel

La información que se refleje en los estados financieros debe ser fiable, es decir, libre de error significativo y sesgo, además debe representar lo que pretende representar. Si unos estados financieros contienen u ocultan información que influencia en las decisiones económicas de los usuarios, estos estados financieros estarán sesgados y por tanto no serán una representación fiel de la realidad.

El Marco Conceptual de las NIIF establece:

Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error. (Párrafo CC12).

Así pues, para que la información sea completa es necesario que incluya las explicaciones necesarias que le permitan al usuario comprender los fenómenos que quieren ser representados.

El Marco Conceptual, además de las características fundamentales de relevancia y representación fiel, establece que la comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y la comprensibilidad son características cualitativas que mejoran la calidad de la información financiera, es decir, estas características contribuyen a la utilidad de la información relevante y fielmente representada, aunque por si solas no sean suficientes ya que individualmente o en conjunto no hace útil la información.

2.2.1.3.3 Comparabilidad

Es la característica que deben tener los estados financieros para permitir a sus usuarios la comparación de los mismos a lo largo del tiempo, así como la comparación con los estados financieros de otras entidades, evaluando de este modo su situación financiera, rendimiento y flujos de efectivo futuros.

2.2.1.3.4 Verificabilidad

Es la característica que debe tener la información financiera y que asegura a los usuarios que la información representa fielmente cada uno de los hechos económicos que pretende representar.

2.2.1.3.5 Oportunidad

La información debe ser presentada de manera oportuna de modo que los usuarios de la misma tomen sus decisiones en base a ella. Se dice que cuán más antigua es la información, menor es la utilidad o relevancia que

tiene, por lo que es importante presentar la misma dentro de los plazos para la toma de decisiones.

2.2.1.3.6 Comprensibilidad

La información que se presente en los estados financieros debe ser comprensible para los usuarios, los cuales tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y de las relativas al mundo de los negocios y pueden hacer una revisión diligente de la información. El hecho de que la información se deba presentar de forma comprensible no debe menoscabar la presencia de las demás características cualitativas, pues existen fenómenos o hechos complejos pero que son importantes para una representación fiel de la realidad financiera de la entidad.

2.2.1.4 Elementos de los Estados Financieros

Las transacciones y demás eventos económicos que tengan lugar en las distintas entidades se ven reflejadas en los estados financieros, los cuales se agrupan en grandes categorías o elementos conforme a su naturaleza.

Los elementos que se relacionan con la situación financiera de una entidad son *los activos, los pasivos y el patrimonio*, mientras que los que se encuentran relacionados con la medida del rendimiento de la entidad son los *ingresos y los gastos*. De esta manera, la situación financiera de una entidad está dada por la relación que hay entre el activo, el pasivo y el patrimonio, mientras que el rendimiento de una entidad es la relación que hay entre sus ingresos y gastos durante un período.

El Marco Conceptual para la información financiera define los elementos de los estados financieros que se relacionan con la situación financiera de una entidad de la siguiente manera:

- 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 entidad, 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 entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. (Párrafo 4.4).

Asimismo, los elementos que se relacionan o determinan el rendimiento de una entidad son definidos en el Marco Conceptual como sigue:

- Ingresos: Son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, 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 período contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio. (Párrafo 4.25).

2.2.1.5 Criterios de Reconocimiento de los Elementos de los Estados Financieros

El reconocimiento, es el proceso de incorporación en los estados financieros de una partida que cumpla con la definición de los elementos que forman parte de los estados financieros descritos en el Marco Conceptual. El criterio para el reconocimiento, varía en función del elemento que se trate, sin embargo, el Marco Conceptual señala en el párrafo 4.38 en cuanto al reconocimiento de toda la partida lo siguiente:

Debe ser objeto de reconocimiento toda partida que cumpla la definición de elemento siempre que:

- a. Sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a la entidad o salga de ésta; y
- b. El elemento tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

Para cada elemento de los estados financieros, ya sea que estén relacionados con la situación financiera o con el rendimiento de la entidad, el Marco Conceptual contempla los criterios para su reconocimiento o incorporación.

Reconocimiento de activos: Se reconoce un activo en el balance cuando es probable que se obtengan de los mismos beneficios económicos futuros para la entidad, y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad.

Un activo no es objeto de reconocimiento en el balance cuando se considera improbable que, del desembolso correspondiente, se vayan a obtener beneficios económicos en el futuro. En lugar de ello, tal transacción lleva al reconocimiento de un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no implica que la intención de la gerencia, al hacer el desembolso, fuera otra que la de generar beneficios económicos en el futuro, o que la gerencia estuviera equivocada al hacerlo. La única implicación de lo anterior es que el grado de certeza sobre los beneficios económicos que van a llegar a la entidad, tras el presente período contable, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo. (Párrafo 4.44).

Reconocimiento de pasivos: Se reconoce un pasivo en el balance cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente se derive la salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos, y además la cuantía del desembolso a realizar pueda ser evaluada con fiabilidad. En la práctica, las obligaciones derivadas de contratos que están sin ejecutar por ambas partes en la misma proporción (por ejemplo, las deudas por inventarios encargados, pero no recibidos todavía) no se reconocen generalmente como tales obligaciones en los estados financieros. No obstante, tales obligaciones pueden cumplir la definición de pasivos y, siempre que satisfagan los criterios para ser reconocidas en sus circunstancias particulares, pueden cumplir los requisitos para su reconocimiento en los estados financieros. En tales circunstancias, el hecho de reconocer los pasivos impone también el reconocimiento de los activos o gastos correspondientes. (Párrafo 4.46).

Reconocimiento de ingresos: se reconoce un ingreso en el estado de resultados cuando ha surgido un incremento en los beneficios económicos relacionados con un incremento en los activos o un decremento en los pasivos, y además el importe del ingreso puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente al reconocimiento de incremento de activos o decrementos de pasivos (por ejemplo, el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes y servicios, o el decremento en los pasivos resultante de la renuncia al derecho de cobro por parte del acreedor). (Párrafo 4.47).

Reconocimiento de gastos: se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente al reconocimiento de incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos (por ejemplo, la acumulación o el devengo de salarios, o bien la depreciación del equipo). (Párrafo 4.49).

www.bdigital.ula.ve

2.2.1.6 Criterios de Medición de los Elementos de los Estados Financieros

La medición es la determinación del importe monetario por el que será incorporado un elemento de los estados financieros en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, según corresponda.

Existen diferentes bases de medición, diferentes momentos para realizar la medición e incluso, diferentes combinaciones entre las bases de medición de los elementos de los estados financieros.

Las bases de medición señaladas por el Marco Conceptual en el párrafo 4.55 son las siguientes:

- *Costo histórico:* los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas pagadas, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la

adquisición. Los pasivos se registran al importe de los productos recibidos a cambio de incurrir en la obligación o, en algunas circunstancias (por ejemplo en el caso de los impuestos a las ganancias), por las cantidades de efectivo y equivalentes al efectivo que se espera pagar para satisfacer el pasivo en el curso normal de la operación.

- *Costo corriente*: los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro equivalente. Los pasivos se llevan contablemente por el importe sin descontar de efectivo u otras partidas equivalentes al efectivo que se precisaría para liquidar el pasivo en el momento presente.
- *Valor realizable (o de liquidación)*: Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que podrían obtenerse, en el momento presente, por la venta no forzada de los mismos. Los pasivos se llevan a su valor de liquidación; es decir, los importes no descontados de efectivo o equivalentes al efectivo que se espera pagar para cancelar los pasivos en el curso normal de la operación.
- *Valor presente*: los activos se llevan contablemente al valor presente, descontando las entradas netas de efectivo que se espera genere la partida en el curso normal de la operación. Los pasivos se llevan por el valor presente, descontando las salidas netas de efectivo que se espera necesitan para pagar las deudas, en el curso normal de la operación.

2.2.1.7 Criterios de Mantenimiento del Capital

El Marco Conceptual para la información financiera desarrolla el concepto de mantenimiento de capital que guarda relación con la manera en que una empresa define el capital que desea mantener. En este sentido, existen dos conceptos o nociones del capital: El concepto financiero del capital y el concepto físico del capital.

La elección del concepto, obedece a las necesidades del usuario de la información financiera, es decir, si la necesidad del usuario o su interés es mantener el capital o la capacidad adquisitiva del mismo, el usuario elegirá el concepto financiero del capital y por el contrario, se inclinará por el concepto físico del capital si el propósito es mantener su capacidad productiva.

El Marco Conceptual en su párrafo 4.59, define ambos conceptos de la siguiente manera:

- *Mantenimiento de capital financiero:* bajo este concepto se obtiene ganancia sólo si el importe financiero de los activos netos al final del período excede al importe financiero de los activos netos al principio del mismo, después de excluir las aportaciones de los propietarios y las disminuciones hechas a los mismos en ese período. El mantenimiento del capital financiero puede ser medido en unidades monetarias o en unidades de poder adquisitivo constante.
- *Mantenimiento de capital físico:* Bajo este concepto se obtiene ganancia solo si la capacidad productiva en términos físicos (o capacidad operativa) de la entidad al final del período (o los recursos o fondos necesarios para conseguir esa capacidad) excede la capacidad productiva en términos físicos al principio del período, después de excluir las aportaciones de los propietarios y las distribuciones hechas a los mismos durante ese período.

Es importante mencionar que en lo relativo al mantenimiento del capital, la revaluación o reexpresión del valor de los activos y pasivos da lugar a incrementos o decrementos en el patrimonio. Aun cuando estos incrementos y decrementos cumplan la definición de ingresos y gastos, respectivamente, no son incluidos dentro del estado resultados, bajo ciertos conceptos de mantenimiento del capital. En su lugar, estas partidas se incluyen en el patrimonio como ajustes de mantenimiento de capital o reservas de revaluación.

2.2.2 Sección 2 de la NIIF para las PYMES – Conceptos y Principios Generales

La sección 2 de la NIIF para las PYMES – Conceptos y Principios Generales, establece los conceptos que deben prevalecer en la información financiera que se prepare de acuerdo con este marco normativo. Es importante precisar que estos conceptos fueron extraídos del Marco Conceptual, que a su vez gira en torno al objetivo de la información financiera de proporcionar información útil a los diferentes usuarios para la toma de decisiones.

Si bien es cierto que la sección 2 de la NIIF para las PYMES está basada en el Marco Conceptual de las NIIF completas, existiendo por tanto grandes similitudes entre ambos marcos normativos, también lo es el hecho de que existen algunas diferencias entre estos dos cuerpos de normas que se derivan principalmente de la naturaleza de las entidades a las cuales van dirigidas.

A lo largo de la sección 2 de la NIIF para las PYMES se describe el objetivo de los estados financieros, las cualidades que promueven la utilidad de los estados financieros y se establecen los conceptos y principios subyacentes a los estados financieros de las PYMES.

2.2.2.1 Objetivo de los estados financieros de las PYMES

El párrafo 2.2 y 2.3 de la NIIF para las PYMES señala que el objetivo de los estados financieros de las PYMES es:

Proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de

usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

En relación al objetivo de los estados financieros preparados de acuerdo con la NIIF para las PYMES se pueden destacar los siguientes elementos que lo componen:

- *Proporcionar información sobre la situación financiera:* La situación financiera de una entidad está dada por la relación entre sus activos, pasivos y el patrimonio, y los estados financieros, aun cuando son preparados con propósitos de información general, proporcionan a los usuarios la información necesaria que les permite conocer el resultado de esa relación, así como realizar las estimaciones necesarias de acuerdo a sus necesidades.
- *Proporcionar información sobre el rendimiento:* El rendimiento de una entidad está dado por la relación entre los ingresos y gastos. La condición de los estados financieros preparados conforme a la NIIF para las PYMES de estar preparados con propósitos de información general no permiten proporcionar toda la información que los usuarios necesitan, por lo que se debe considerar información confiable y relevante proveniente de otras fuentes. La información obtenida de otras fuentes en conjunto con la información que se presente en los estados financieros constituyen los datos de entrada para que los usuarios interesados, sean estos inversores, prestamistas u otros potenciales acreedores realicen los análisis correspondientes para la toma de decisiones.
- *Proporcionar información sobre los flujos de efectivo:* La NIIF para las PYMES señala en el párrafo 3.17 que un conjunto completo de estados financieros incluye un estado de situación financiera, un estado del resultado integral o un estado de resultados, un estado de cambios en el patrimonio, las notas y un estado de flujos de efectivo.

Así pues, el estado de flujos de efectivo permite a los diferentes usuarios, sean estos inversores, prestamistas u otros posibles acreedores evaluar las perspectivas de entradas de efectivo netas en un período determinado contribuyendo de esta manera a la toma de decisiones.

- *Toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información:* La NIIF para las PYMES no identifica el tipo de usuarios a los cuales va dirigida la información ya que existen distintos tipos de usuarios, es decir, existen usuarios con diferentes necesidades y deseos de información, por lo que la norma busca centrarse en las necesidades comunes a los mismos.

En relación al objetivo de los estados financieros, Gómez, M. en su artículo *Una evaluación del enfoque de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) desde la teoría de la contabilidad y el control* (2004) señala:

El objetivo de utilidad de la información multiusuario determina, en teoría, la lógica de producción y regulación de la información. Esta hegemonía conceptual y práctica se conoce con la denominación de paradigma de la utilidad. La información contable y financiera cumple objetivos sustanciales más allá de los relacionados con la función misma de informar. La información tiene sentido instrumental y económico para los agentes individuales, solo cuando tales agentes pueden actuar, es decir, decidir. En ausencia de capacidad de decisión, la información juega roles distintos a los instrumentos individuales, tales como la cohesión social, el conocimiento compartido, la transparencia, la confianza o el equilibrio eficiente del sistema socioeconómico en conjunto.

En este sentido, si bien la información financiera tiene utilidad para el individuo cuando es capaz de influir en sus decisiones, tiene objetivos que van más allá de la capacidad de informar, buscando un conocimiento

compartido entre los diferentes usuarios y aumentar la confianza y transparencia en el sistema.

2.2.2.2 Cualidades que promueven la utilidad de los estados financieros

Para que la información financiera sea útil, debe reunir una serie de cualidades que la mejoran, permitiendo de este modo que la misma alcance el objetivo establecido en la NIIF para las PYMES de ser útil para la toma de decisiones de los diferentes usuarios.

Las características que reúnen los estados financieros, se encuentran identificadas con las características de la información financiera que son de mayor utilidad para los diferentes usuarios al momento de tomar decisiones importantes sobre la entidad, basadas en la información contenida en los estados financieros.

Las características cualitativas de la información financiera son la comprensibilidad, relevancia, materialidad o importancia relativa, fiabilidad, esencia sobre la forma, prudencia, integridad, comparabilidad, oportunidad y equilibrio entre el costo y el beneficio. Si bien todas las características o atributos son significativos, son la relevancia y fiabilidad las características más importantes o fundamentales porque se encuentran directamente asociadas con el objetivo de los estados financieros de brindar información útil para la toma de decisiones.

Características cualitativas fundamentales

- Relevancia: La información financiera es relevante y útil cuando es capaz de influenciar o de generar alguna diferencia en una decisión importante sobre la entidad. Es por esto, que la relevancia es considerada como una de las características fundamentales o de mayor importancia que debe ser reflejada en la información financiera.

- **Fiabilidad:** La información que se presenta en los estados financieros debe ser una representación de los sucesos económicos de la entidad, tanto en términos numéricos como en la narrativa que se haga en las notas que forman parte de los estados financieros. La fiabilidad indica que la información que se presente debe ser fiable, es decir, debe estar libre de errores significativos y sesgo, representando por tanto fielmente lo que se espera que represente. El estar libre de errores no es sinónimo de perfección ni de exactitud, sino de razonabilidad.

Características cualitativas de mejora

Estas son las características cualitativas que son altamente recomendables que se vean reflejadas en la información financiera. Estas características, mejoran la utilidad de la información financiera relevante y fielmente representada.

- **Comprensibilidad:** La información que se presenta en los estados financieros debe ser comprensible por los usuarios, quienes poseen conocimientos razonables de reportes financieros, sin embargo, el que la información financiera sea comprensible no debe ser motivo para que se omita información importante.
- **Materialidad o importancia relativa:** Se considera que la información es material, si su omisión o presentación errónea tiene la capacidad de influir en las decisiones económicas que sean tomadas a partir de la información financiera que se presente. Esta cualidad se encuentra estrechamente vinculada con la relevancia, ya que la información que no sea material, no será tampoco relevante por no influir en las decisiones de los distintos usuarios.
- **La esencia sobre la forma:** Los sucesos económicos de la entidad deben presentarse en los estados financieros de acuerdo con su

esencia y no de acuerdo a la forma legal, ya que una representación que se base en la forma legal de la transacción puede hacer que difiera de la esencia económica del evento, dando lugar a una representación no fiel de la transacción.

- Prudencia: Existen sucesos económicos en las entidades que tienen implícito cierto grado de incertidumbre, por lo que es necesario realizar las revelaciones necesarias acerca de su naturaleza y extensión con suficiencia precaución o prudencia. Para que haya una representación fiel de la información financiera una descripción debe ser neutral, es decir, libre de sesgo. La prudencia debe reflejarse también en el ejercicio del juicio profesional, por ejemplo, al realizar estimaciones de activos, pasivos o ingresos.
- Integridad: Para contribuir a la fiabilidad de los estados financieros, la información debe ser integra o completa, es decir, debe incluir toda la información que el usuario necesita para comprender los sucesos económicos de la entidad.
- Comparabilidad: Los estados financieros deben presentarse de forma tal que le permitan a sus usuarios realizar la comparación de los mismos a lo largo del tiempo y asimismo, comparar la situación financiera, el rendimiento y los flujos con los estados financieros de otras entidades. Esta cualidad, es de gran utilidad y es una de las principales motivaciones de la estandarización contable a través de las normas internacionales de información financiera.
- Oportunidad: La oportunidad es presentar la información financiera a disposición de los usuarios dentro del tiempo que se requiere para la toma de decisiones. Aun cuando la información pierde utilidad con el transcurrir del tiempo, es necesario que la información que continúe siendo oportuna se siga presentando.
- Equilibrio entre costo y beneficio: El presentar la información financiera implica una serie de costos, muchos de ellos significativos, por lo que es importante buscar un equilibrio entre los costos derivados de

generar la información financiera y los beneficios obtenidos por la presentación de la misma, es decir, es importante que los costos sean justificados por los beneficios.

2.2.2.3 Conceptos y principios subyacentes a los estados financieros de las PYMES

Elementos de los estados financieros

Los estados financieros son un reflejo de los diferentes sucesos económicos que se dan en una entidad. A efectos de presentación, estos efectos se agrupan en varias categorías de acuerdo a sus características. Así pues, las categorías son conocidas como elementos de los estados financieros, los cuales, a su vez, en función de su interacción ofrecen una medida de situación financiera o de rendimiento de una entidad.

La situación financiera de una entidad, está dada por la interacción entre los activos, pasivos y el patrimonio, es decir, estos son los elementos que se relacionan con la situación financiera. El párrafo 2.15 de la NIIF para las PYMES los define de la siguiente manera:

- *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 entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.
- *Patrimonio*: es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

Por su parte, el rendimiento es la relación entre los ingresos y los gastos incurridos por una entidad durante un período determinado. Es el

rendimiento, el indicador o la medida que les permite a los usuarios de los estados financieros conocer la rentabilidad que la entidad ha generado sobre sus recursos económicos. Es importante destacar, que el reconocimiento de los ingresos y gastos de acuerdo con la NIIF para las PYMES se deriva a su vez del reconocimiento de los activos y pasivos, lo cual indica que son los activos y pasivos los elementos fundamentales de los estados financieros.

La NIIF para las PYMES, en el párrafo 2.23, define los ingresos y gastos de la siguiente manera:

- *Ingresos*: son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período sobre el que se informa, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio, distintas de las relacionadas con las aportaciones de inversores de patrimonio.
- *Gastos*: son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período sobre el que se informa, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con las distribuciones realizadas a los inversores de patrimonio.

Reconocimiento y medición de los activos, pasivos, ingresos y gastos

El **reconocimiento**, es la incorporación de un elemento que cumpla con la definición de activo, pasivo, ingreso o gasto señalada en la norma, en los estados financieros de una entidad. La NIIF para las PYME, señala en el párrafo 2.27 que el reconocimiento de una partida en los estados financieros se realiza cuando cumple con los siguientes criterios: “(a) Es probable que cualquier beneficio económico futuro asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad, y (b) La partida tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad.”

En este contexto, la probabilidad de que el beneficio económico entre o salga de la entidad es en parte resultado del ejercicio del juicio profesional,

ya que el encargado de elaborar los estados financieros deberá determinar en qué medida es posible tal flujo de efectivo en relación con ciertos derechos y obligaciones.

Por otra parte, si bien el costo de algunos activos y pasivos puede medirse de forma fiable al tener disponible el costo o valor de los mismos, existen otros para los cuales es necesario realizar estimaciones. Estas estimaciones, no menoscaban la fiabilidad de la información, por el contrario, son una parte importante en el proceso de elaboración de los estados financieros. Asimismo, cuando no se tiene disponible el costo o valor de las partidas y no es posible realizar las estimaciones correspondientes, las partidas no pueden ser reconocidas en los estados financieros.

En relación a la **medición**, es este el proceso mediante el cual se determina el importe por el que será registrado un elemento (activos, pasivos, ingresos y gastos) en los estados financieros. Es importante mencionar que existen dos momentos para la medición: la medición inicial y la medición posterior al reconocimiento inicial de los diferentes elementos.

Para realizar la medición inicial, la NIIF para las PYME establece dos bases a saber en el párrafo 2.34: costo histórico y valor razonable:

- Para los activos, el **costo histórico** es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagado, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir el activo en el momento de su adquisición. Para los pasivos, el costo histórico es el importe de lo recibido en efectivo o equivalentes al efectivo o el valor razonable de los activos no monetarios recibidos a cambio de la obligación en el momento en que se incurre en ella, o en algunas circunstancias (por ejemplo, impuestos a las ganancias), los importes de efectivo o equivalentes al efectivo que se espera pagar para liquidar el pasivo en el curso normal de los negocios. El costo histórico amortizado es el costo histórico de un activo o pasivo más o menos la parte de su costo histórico reconocido anteriormente como gasto o ingreso.
- **Valor razonable** es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un

comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.

Por otra parte, para la medición posterior, la NIIF para las PYME establece las bases de medición que se señalan en el cuadro N° 1 para los activos y pasivos que forman parte de los estados financieros.

Elemento/ Financiero o no financiero	Financieros	No financieros
Activos	.- Al valor razonable, con cambios en el valor razonable reconocido en resultados. .- Al Costo amortizado menos el deterioro del valor (Activos y pasivos financieros básicos).	.- PPE: Al importe menor entre el costo depreciado y el importe recuperable.* .- Inventario: al importe que sea menor entre el costo y el precio de venta menos los costos de terminación y venta.* Se medirán a valor razonable los siguientes activos no financieros: .- Inversiones en asociadas y negocios conjuntos que una entidad mide al valor razonable. .- Propiedades de inversión que una entidad mide al valor razonable. .- Activos agrícolas (activos biológicos y productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección) que una entidad mide al valor razonable menos los costos estimados de venta.
Pasivos	.- Al valor razonable, con cambios en el valor razonable reconocido en resultados. .- Al Costo amortizado menos el deterioro del valor (Activos y pasivos financieros básicos).	Se medirán por la mejor estimación del importe que se requeriría para liquidar la obligación en la fecha sobre la que se informa.

* Una entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor relativa a activos no financieros que están en uso o mantenidos para la venta.

Cuadro N° 1. Elaborado por la autora

Base contable de acumulación o devengo

La base contable es, el método utilizado por una entidad para el registro de las transacciones económicas y demás eventos que se dan en el curso normal de sus operaciones. La NIIF para las PYME establece en el párrafo 2.36 que la base contable bajo este marco normativo es la de acumulación o devengo, señalando lo siguiente:

Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo). De acuerdo con la base contable de acumulación (o devengo), las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento para esas partidas.

La base contable del devengo, permite que en los estados financieros de una entidad se reflejen los efectos de las transacciones y demás eventos económicos durante los períodos en que estos efectos tengan lugar, sin importar que los cobros y pagos sean realizados en un período distinto.

2.2.3 Marco Normativo

Si bien ninguna Ley hace referencia en forma directa a la NIIF para las PYMES, la Ley de Impuesto Sobre la Renta en su artículo 91 señala la obligación que tienen los contribuyentes de llevar en forma ordenada la contabilidad conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, señalando:

Los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, los libros y registros que esta Ley, su Reglamento y las demás Leyes especiales determinen, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes,

activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y a adoptar normas expresas de contabilidad que con este fin se establezcan

Igualmente, el Reglamento de la misma Ley de Impuesto sobre la Renta en su artículo 209 expresa lo siguiente: “Se entiende como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, aquellos emanados de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.”

Lo antes descrito, indica que la República Bolivariana de Venezuela, asigna o adjudica el poder de emitir normas contables a la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela y, en esta misma línea, la FCCPV en su Directorio Nacional Ampliado realizado en la ciudad de Araure del estado Portuguesa en enero de 2004, decidió la armonización del modelo contable venezolano al Internacional, con fundamento en las Normas Internacionales de Información Financiera. En julio del mismo año en la ciudad de Caracas, se discutió y aprobó el plan de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera por el Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela, tomando en consideración la realidad económica y legal del país y la necesidad de una aprobación posterior en un Directorio Nacional Ampliado, como un requisito previo para su aplicación en Venezuela

Posteriormente, en el año 2008, la FCCPV comienza a emitir los primeros Boletines donde se detalla el procedimiento para la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera. De este modo, fueron adoptadas las NIIF como Principios Contables de Aceptación General en Venezuela, comprendiendo, tanto las NIIF para grandes entidades o NIIF Completas como la NIIF para las PYMES.

A la fecha de la presente investigación, la FCCPV además de la adopción de las NIIF, ha emitido los siguientes Boletines de Aplicación que han sido aprobados en distintos Directorios Nacionales Ampliados y buscan complementar el tratamiento contable, sobre casos específicamente derivados del entorno económico y legal de Venezuela:

- Boletín de Aplicación N° 0 (BA VEN-NIF N° 0) “Acuerdo Marco para la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera”.
- Boletín de Aplicación N° 2 (BA VEN-NIF N° 2) “Criterios para el Reconocimiento de la Inflación en los Estados Financieros Preparados de Acuerdo con VEN-NIF”.
- Boletín de Aplicación N° 4 (BA VEN-NIF N° 4) “Determinación de la Fecha de Autorización de los Estados Financieros para su Publicación, en el Marco de las Regulaciones contenidas en el Código de Comercio venezolano”.
- Boletín de Aplicación N° 5 (BA VEN-NIF N° 5) “Criterio para la Presentación del Resultado Integral Total, de acuerdo con VEN-NIF”.
- Boletín de Aplicación N° 6 (BA VEN-NIF N° 6) “Criterios para la Aplicación en Venezuela de los VEN-NIF PYME”.
- Boletín de Aplicación N° 7 (BA VEN-NIF N° 07) “Utilización de la Revaluación como Costo Atribuido en el Estado de Situación Financiera de Apertura”.
- Boletín de Aplicación N° 8 (BA VEN-NIF N° 8) “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF)”.
- Boletín de Aplicación N° 9 (BA VEN-NIF N° 9) “Tratamiento contable del régimen de prestaciones sociales y la indemnización por terminación de la relación de trabajo”.
- Boletín de Aplicación N° 10 (BA VEN-NIF N° 10) “Tratamiento alternativo para el reconocimiento y medición del efecto de las posibles variaciones en la tasa de cambio a la fecha de liquidación de pasivos denominados en moneda extranjera”.

En este contexto, los aspectos legales y normativos relacionados con la presente investigación son los siguientes:

2.2.3.1 Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades

En el año 2008, la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) aprobó la adopción como Principios de Contabilidad de Aceptación General en la República Bolivariana de Venezuela las NIIF emitidas por el IASB, estableciendo como fecha de aplicación para el caso de las PYMES los ejercicios económicos que se iniciaron a partir del 1 de enero de 2011.

Esta norma consta de 35 secciones en las cuales se establecen los estándares relativos al reconocimiento, medición, presentación y revelación, el glosario de términos, la tabla de fuentes, la declaración de aprobación, y dos documentos separados: los fundamentos de las conclusiones y los fundamentos ilustrativos y lista de información a revelar y presentar.

La última de las secciones, sección 35 “Transición a la NIIF para las PYMES” establece el tratamiento que aplicará una entidad que adopte por primera vez la NIIF para las PYMES (2009), ya sea que su marco normativo anterior haya sido NIIF completas u otros PCGA nacionales.

Dentro de los procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de la transición, la sección 35, y específicamente el numeral 35.10, establece un conjunto de exenciones que podría utilizar una entidad al preparar sus estados financieros conforme a esta norma, mencionando entre otras la siguiente exención:

Revaluación como costo atribuido: Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por utilizar una revaluación según los PCGA anteriores de una partida de propiedades, planta y

equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta NIIF o en una fecha anterior, como el costo atribuido en la fecha de revaluación.

A lo antes expuesto, la revaluación se presenta como una opción para la utilización como costo atribuido de la propiedad, planta y equipo en el momento de la transición, pudiendo hacer uso de esta exención siempre y cuando haya sido realizada una revaluación bajo los PCGA anteriores.

En Venezuela, los VEN-PCGA que constituyeron el marco normativo anterior a VEN-NIF, y que a la fecha de la investigación se encuentran derogados, estaban constituidos por un conjunto de Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) que establecían el tratamiento contable de las distintas partidas que conforman los estados financieros. Así pues, la Declaración de Principios de Contabilidad Número 10 – Normas para la elaboración de estados financieros ajustados por efectos de la inflación, (DPC 10) contemplaba tres métodos para medir los efectos de la inflación:

- El método del Nivel General de Precios que consistía en la aplicación de un índice que permite la estimación de precios constantes en la economía.
- El Método de Costos Corrientes o del Nivel Específico de Precios, el cual consistía en la revalorización de activos mediante índices específicos de precios, u otros criterios, y
- El método mixto, el cual consistía en una combinación de los dos métodos anteriores y establecía la aplicación de un índice general de precios a todas las partidas de los estados financieros (Nivel General de Precios) y posteriormente se reemplazan los valores corrientes aplicables (Método de Costos Corrientes).

Partiendo de las consideraciones establecidas en la sección 35 de la NIIF para las PYME, sólo las empresas que durante la vigencia de los VEN-

PCGA hubiesen aplicado el método mixto contemplado en la DPC-10 podían al momento de la transición a la NIIF para las PYME utilizar una revaluación previa como costo atribuido de la propiedad, planta y equipo, ya que sólo bajo este método se permitía el uso de la revaluación para la asignación del valor razonable de esta clase de activos.

2.2.3.2 Sección 17 de la NIIF para las PYMES

El objetivo de esta sección de la NIIF para las PYMES (2009) es prescribir el tratamiento que se aplicará a la contabilidad de las propiedades, plantas y equipos de las entidades, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en esta clase de activos, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión.

Los estados financieros son en esencia las herramientas producto de la estructura contable de una empresa que permiten informar al usuario final de la situación y rendimiento económico y financiero de una empresa.

Así pues, la sección 17 de la NIIF para las PYMES, establece el tratamiento contable que deben aplicar las entidades a este rubro de los estados financieros, estableciendo lo concerniente al reconocimiento, medición inicial y posterior, depreciación, deterioro de valor, baja en cuentas e información a revelar.

La sección 17 de la NIIF para las PYMES, en el párrafo 17.2, señala en la relación a la propiedad, planta y equipo que son activos tangibles que: “(a) Se mantienen para su uso en la producción o el suministro de bienes o servicios para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y (b) Se esperan usar durante más de un período.”

Reconocimiento:

El reconocimiento es, la incorporación de un elemento de activo, pasivo, patrimonio, ingresos o egresos en los estados de una entidad. En relación al reconocimiento, la norma señala en el párrafo 17.4 que la entidad reconocerá un elemento de propiedades, planta y equipo como un activo si y solo si: (a) Es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros asociados con el elemento, y (b) El costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

La sección 17 de la NIIF para las PYMES, además de señalar que los terrenos y los edificios son activos separables y las entidades deben contabilizarlos por separado aun cuando hayan sido adquiridos de forma conjunta, menciona que los repuestos y demás equipos auxiliares son registrados normalmente en el inventario, reconociéndose en el resultado en el período en que estos son consumidos, a excepción de los repuestos importantes y equipos empleados en el mantenimiento permanente que son considerados propiedades, planta y equipo cuando la entidad espera utilizarlos por más de un período.

Adicionalmente, en el caso de los componentes de los elementos de propiedades, planta y equipo que necesiten ser reemplazados, la entidad debe añadir el costo de reemplazar el mismo, haciendo la baja en cuentas que corresponda del activo.

Medición:

Existen dos momentos para realizar la medición: La medición inicial, que se realiza en el momento del reconocimiento por su costo y la medición posterior al reconocimiento inicial la cual se realiza al costo menos la depreciación acumulada y deterioro de valor acumulado, reconociendo los

costos de mantenimiento en el resultado del período en que se incurran. Al realizar la medición al costo de la propiedad, planta y equipo, se considera como tal al precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento o al valor presente de los pagos futuros cuando se realiza en varios períodos. El costo de un elemento de este rubro, debe comprender los siguientes elementos:

- El precio de adquisición, el cual incluye honorarios legales, aranceles de importación, e impuestos no recuperables, una vez deducidos los descuentos y rebajas otorgadas por el vendedor.
- Los costos para la ubicación del bien en el lugar requerido por la entidad, costos de entrega y manipulación, instalaciones y montaje y los costos para verificar que el activo funciona de forma adecuada.
- Los costos de desmantelamiento del bien y la rehabilitación del lugar sobre el que se encuentre el activo.

Es importante mencionar que los costos en que incurra la entidad, tales como costos de apertura de una instalación, costos por préstamos y los que estén asociados con operaciones accesorias durante la construcción de un elemento de propiedades, planta y equipo que no se relacionen con su emplazamiento, se deben reconocer en el resultado del período en que se originen.

Por otra parte, la sección 17 de la NIIF para las PYMES contempla el tratamiento a aplicar cuando un elemento de propiedades, planta y equipo es adquirido a cambio de otros activos no monetarios o una combinación de no monetarios y monetarios, señalando que el mismo deberá ser medido por su valor razonable a menos que la transacción por la cual se realiza el intercambio del bien no tenga carácter comercial o este valor no pueda ser medido con fiabilidad. En estos casos, el costo del activo se medirá por el valor en libros del activo entregado.

Depreciación:

La sección 17 de la NIIF para las PYMES señala que el importe depreciable debe ser distribuido de forma sistemática a lo largo de la vida útil del activo, conociéndose como importe depreciable el costo de un activo menos su valor residual. La norma, deja a discreción de la gerencia la elección del método de depreciación, siempre y cuando el método elegido refleje el patrón con el cual se esperan consumir los beneficios económicos futuros del activo, señalando entre los posibles métodos el lineal, el método de depreciación decreciente y los que se basan en el uso del activo, tal es el caso del método empleado en relación a las unidades producidas.

De igual manera, el activo comienza a depreciarse cuando se encuentra en la ubicación y en las condiciones requeridas por la gerencia, es decir, cuando está disponible para su uso, reconociéndose en el resultado del período los cargos por depreciación a los que haya lugar.

Al momento de registrar la depreciación de un activo, factores como el cambio en su patrón de uso, desgastes significativos, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado deben ser considerados, ya que pueden ser un indicio de un cambio en la vida útil o en el valor residual del mismo, y deberá ser contabilizado como un cambio de estimación contable.

Deterioro de valor:

Se reconoce una pérdida por deterioro en un activo cuando el importe en libros es mayor que el importe recuperable. Cuando se evidencia el deterioro de valor, es necesario disminuir el importe en libros del activo a su importe recuperable, reconociéndose en ese momento una pérdida por deterioro de valor en el resultado del período. El importe recuperable, es a su vez el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor de uso.

Gráficamente, el deterioro de valor se presenta de la siguiente manera:

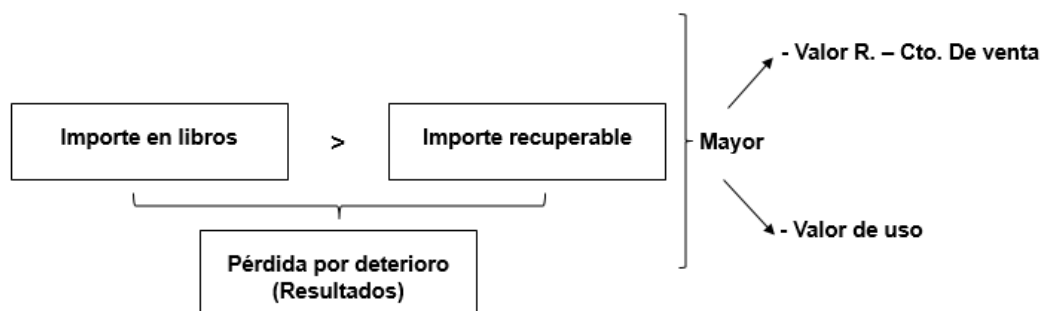


Gráfico N° 1. Elaborado por la autora.

En esta misma línea, el valor razonable es el importe que podría ser obtenido mediante la venta de un activo en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas e informadas menos los costos de venta, mientras que el valor en uso es el valor presente de los flujos futuros que se espera obtener de un activo, para lo cual se requiere estimar las entradas y salidas futuras de efectivo que se deriven de la utilización del activo y su disposición final y la aplicación de una tasa de descuento a los flujos de efectivo futuros.

Baja en cuentas:

La baja en cuentas es básicamente la eliminación de un activo o un pasivo previamente reconocido en los estados financieros de una entidad. La sección 17 de la NIIF para las PYMES – Propiedades, planta y equipo, señala que la baja en cuentas se realiza en el momento de disposición o venta del activo o cuando no se tiene la expectativa de que el activo genere beneficios económicos futuros a la entidad, reconociendo en el resultado del

período correspondiente una ganancia o una pérdida por la baja en cuentas realizada.

Información a revelar:

Para cada una de las categorías de los elementos de propiedades, planta y equipo, es necesario que la entidad revele la siguiente información:

- Bases de medición empleadas para determinar el importe bruto en libros,
- Métodos de depreciación y vidas útiles,
- Importe bruto en libros y depreciación acumulada, la cual se debe presentar junto a las pérdidas acumuladas por deterioro de valor, tanto al inicio como al final del período,
- Conciliación entre el importe en libros al inicio y al final del período, donde se presente por separado las adiciones realizadas, retiros o desincorporaciones, adquisiciones mediante combinaciones de negocios, pérdidas por deterioro de valor reconocidas o revertidas en resultados, depreciación, así como los demás cambios que se hayan presentado en el período sobre el cual se informa,
- La existencia e importe en libros de propiedades, planta y equipo sobre la cual la entidad tiene alguna restricción o fue entregada como garantía de deudas
- El importe de compromisos contractuales para la adquisición de activos de esta naturaleza.

2.2.3.3 Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 7 - Utilización de la Revaluación como Costo Atribuido en el Estado de Situación Financiera de Apertura

La FCCPV, en el ejercicio de sus funciones y con el propósito de complementar el tratamiento contable sobre los casos derivados del entorno económico y legal del país, emitió en el año 2011 el Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 7 - Utilización de la revaluación como costo atribuido en el estado de situación financiera de apertura (BA VEN-NIF 7), en el cual se establece el tratamiento para la utilización de la revaluación como costo atribuido en el estado de situación financiera de apertura a aplicar por las empresas que adopten los VEN-NIF PYME.

El BA VEN-NIF N° 7, señala que el contenido del mismo será aplicable para las entidades en la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura, bien sea que la migración se esté realizando desde los VEN-PCGA a los VEN-NIF PYME cuando se haya aplicado el método mixto en el proceso de actualización por efectos de la inflación de sus estados financieros, o desde los VEN-NIF-GE a los VEN-NIF PYME, situación en la cual fue reconocido un superávit por revaluación.

Partiendo de estas consideraciones, este boletín surgió ante la necesidad de establecer el procedimiento a seguir por las empresas que bajo los VEN-PCGA optaron por la aplicación del método mixto, el cual era empleado para el reconocimiento de los efectos de la inflación en los estados financieros, considerando que los VEN-NIF PYME no contemplan este método. Asimismo, está dirigido a las entidades que tenían como marco normativo los VEN-NIF-GE, en donde se contempla el modelo de revaluación como alternativo para la medición posterior de la propiedad, planta y equipo, reconociendo un superávit por revaluación, el cual es una partida que forma parte del patrimonio.

El método mixto mencionado en párrafos anteriores, contempla la posibilidad de incorporación de los valores corrientes de la propiedad, planta y equipo con el reconocimiento del Resultado por Tenencia de Activos No Monetarios (RETANM) como un elemento del patrimonio, por lo que el BA VEN-NIF N° 7 establece la posibilidad de que las entidades que aplicaron este método puedan presentar en el Estado de Situación Financiera de Apertura el RETANM que se derive del incremento o disminución al valor corriente de la propiedad, planta y equipo entre sus partidas patrimoniales.

Del mismo modo, señala este boletín que las entidades que realizaron la migración desde VEN-NIF para grandes entidades a VEN-NIF PYME, y que seleccionaron como política la medición posterior al reconocimiento inicial al modelo de revaluación, deben presentar dentro de sus partidas patrimoniales un Superávit por Revaluación.

Los acuerdos establecidos en el BA VEN-NIF N° 7, una vez considerados los aspectos anteriores y que tienen implicaciones sobre la propiedad, planta y equipo son los siguientes:

- I) Solo las entidades que en la preparación de sus estados financieros de acuerdo con VEN-PCGA aplicaron el método mixto establecido en la DPC 10 para la reexpresión de sus propiedades, planta y equipos, podrán optar por la exención de utilizar la revaluación como costo atribuido en la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura. El procedimiento establecido en este boletín es el siguiente:
 - Asignar como costo atribuido el importe contenido en tales partidas según los VEN-PCGA al inicio de la fecha de transición,

- Reconocer en una cuenta separada dentro del patrimonio, el importe correspondiente al RETANM asociado a las Propiedades, planta y equipos o propiedades de inversión, y
 - Determinar a la fecha de cierre del período de transición, el importe recuperable de tales partidas y si de tal importe resultare:
 - Mayor o igual al costo atribuido asignado al inicio del periodo de transición, deberá reclasificar a ganancias acumuladas, la totalidad del importe correspondiente al RETANM,
 - Menor al costo atribuido asignado al inicio del período de transición, debe proceder según lo dispuesto en la Sección 27 de la NIIF para las PYMES “Deterioro del valor de los activos” y reclasificar a ganancias acumuladas la totalidad del importe correspondiente al RETANM.
- II) Cuando al inicio del período de transición y según los VEN-PCGA, el importe del RETANM presente saldo deudor, tal importe deberá ser reclasificado a ganancias acumuladas, a los efectos de la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura.
- III) Las entidades que de conformidad con el BA VEN-NIF N° 1 “Definición de Pequeña y Mediana Entidad”, calificaron como grandes entidades y en concordancia con lo establecido en el BA VEN-NIF 6 “Criterios para la Aplicación en Venezuela de la NIIF para las PYMES”, decidan aplicar VEN-NIF-PYME al 31 de diciembre de 2010 o fecha de cierre inmediata posterior, podrán optar por las disposiciones contenidas en el párrafo 35.10 (c o d) de la NIIF para las PYMES, sin utilizar el procedimiento detallado en los acuerdos del presente boletín (indicado para las empresas que realizan la transición de VEN PCGA a VEN-NIF-PYME y que utilizaron anteriormente el método mixto).

- IV) A los efectos de la preparación de los estados financieros ajustados por efectos de la inflación, según las disposiciones del BA VEN-NIF 2 “Criterios para el Reconocimiento de la Inflación en los Estados Financieros preparados de acuerdo con VEN-NIF” y la Sección 31 de la “VEN-NIF-PYME”, a las propiedades, planta y equipo se les asignará como nueva fecha de origen, la del inicio del período de transición.
- V) Cuando la entidad opta por no aplicar las disposiciones contenidas en la NIF para las PYMES relativas al revalúo como costo atribuido, la totalidad del RETANM deberá ser reversado contra el costo de las propiedades, planta y equipo, a los efectos de la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura
- VI) Las entidades deben incluir entre las revelaciones en los estados financieros del período de transición, nota que detalle el estudio técnico realizado para la determinación del importe recuperable de las propiedades, planta y equipo señalado en los acuerdos del presente Boletín.

2.2.3.4 Aclaratoria emitida por la FCCPV sobre la no aplicación de las VEN-NIF PYME al 31 de diciembre de 2011

En el año 2012, la FCCPV emitió una aclaratoria dirigida a las entidades que de acuerdo al BA-VEN-NIF N° 6 calificaron como PYMES y no aplicaron los VEN-NIF PYME al 31 de diciembre de 2011 o fechas posteriores. En esta aclaratoria, se hace mención a la exención que establece el párrafo 35.10 de la sección 35 de la NIIF para las PYMES referido a la utilización de la revaluación como costo atribuido en la preparación de los estados financieros de apertura.

En esta misma línea, la aclaratoria establece que dicha exención sería aplicable solo a las partidas de activo y pasivo reconocidas al 01 de enero de 2010 o fecha de inicio de ejercicio inmediato posterior. En este contexto, las empresas con fecha de transición a VEN-NIF PYME posterior al 31 de diciembre de 2011 que hayan adquirido activos después del 01 de enero de 2010, no podrán atribuir una revaluación como costo del mismo realizada bajo los principios contables anteriores en la preparación del estado de situación financiera de apertura.

2.2.3.5 Norma Internacional de Contabilidad N°16 (NIC 16) Propiedades Planta y Equipo

La Norma Internacional de Contabilidad N° 16 (NIC 16) emitida por el IASB, establece lo concerniente al reconocimiento, medición, baja en cuentas e información a revelar de las propiedades, planta y equipos de las diferentes empresas que tengan como marco normativo la NIIF para las grandes entidades o NIIF completas. El párrafo 1 de la NIC 16 establece como objetivo el siguiente:

El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable de propiedades, planta y equipos, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en sus propiedades, planta, equipos, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión. Los principales problemas que presenta el reconocimiento contable de propiedades, planta y equipo son la contabilización de los activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben conocerse con relación a los mismos.

La NIC 16 es aplicable a la contabilización de los distintos elementos de las propiedades, planta y equipo, con excepción de aquellos que otra norma exija o permita un tratamiento contable distinto. En relación a la aplicabilidad de la NIC 16, el párrafo FC4 que establece el alcance de los

Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 16, los cuales no forman parte de la NIC 16 pero acompañan a la misma, señala que los requerimientos de la NIC 16 son aplicables a las partidas de propiedades, planta y equipo que una entidad utiliza para desarrollar o mantener activos biológicos y derechos y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y otros recursos no renovables similares, destacando que estas partidas tienen las mismas características que otras partidas de propiedades, planta y equipo.

Es importante precisar que los Fundamentos de las Conclusiones, resumen las consideraciones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad sobre la revisión realizada de la NIC 16, presentándose de este modo diferentes aclaratorias producto de la revisión realizada.

Los diferentes aspectos contemplados en la NIC 16 son:

Reconocimiento:

En relación al reconocimiento, la NIC 16 señala que un elemento de propiedades, planta y equipo es reconocido sólo cuando es probable que la entidad obtenga beneficios económicos a partir de la utilización del mismo y el costo del elemento puede ser medido de forma fiable. La NIC 16, distingue entre dos tipos de costos: Los costos iniciales y los costos posteriores.

Los costos iniciales, son todos aquellos en que una entidad incurre al momento de adquirir un activo, es decir, adicional al costo del activo en sí, se encuentran los del traslado, puesta en funcionamiento e impuestos no recuperables. Por su parte, los costos posteriores son los costos adicionales en los cuales incurre una entidad durante la vida útil de un activo y que permiten mejorar las condiciones de funcionamiento del activo y/o prolongar su vida útil.

Un ejemplo de los costos posteriores, son los costos en que la entidad incurre para sustituir una pieza de un elemento de propiedades, planta y

equipo, verificando antes que los mismos cumplan con las condiciones establecidas en la NIC 16 para su reconocimiento como activo.

Medición:

Existen dos tipos de medición, la medición que se realiza en el momento del reconocimiento o medición inicial y la medición posterior. En la medición inicial, los elementos de las propiedades, planta y equipo que cumplen con las condiciones para su reconocimiento son medidos al costo. El costo de los elementos de las propiedades, planta y equipo comprende:

- El precio de adquisición, que incluye los aranceles de importación y otros impuestos indirectos no recuperables asociados a la adquisición del elemento,
- Los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y condiciones para que opere de acuerdo a lo previsto. Son ejemplos de estos costos, los que se generan por beneficios a empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un activo de este rubro, los costos de preparación del emplazamiento físico, costos de entrega y los costos de instalación y montaje,
- La estimación de los costos por el desmantelamiento, retiro del elemento y rehabilitación del lugar donde se asentó la propiedad, planta y equipo
- Los costos en que se incurren para comprobar que el activo opera de forma adecuada y,
- Los costos por honorarios profesionales.

Por otra parte, para realizar la medición posterior, la NIC 16 contempla el modelo del costo y el modelo de revaluación. La elección de cualquiera de estos modelos corresponde a su vez a la elección de una política contable

que la entidad deberá aplicar a todos los elementos que compongan una misma clase de propiedades, planta y equipo.

Modelo del costo:

Una vez que se ha reconocido o registrado un activo bajo el modelo del costo, posteriormente, o al final del período sobre el que se informa, la entidad continuará midiendo estos activos al costo menos la depreciación acumulada y el importe por deterioro de valor acumulado. Como se mencionó anteriormente, el costo tiene varios componentes y en caso de que la entidad incurra en algún costo adicional que prolongue la vida útil del activo, por ejemplo, este será incorporado a los costos al inicio del período sobre el cual se informa.

Modelo de revaluación:

Uno de los aspectos que más distingue las NIIF completas de la NIIF para las PYMES en lo relativo a la propiedad, planta y equipo, es la medición posterior a través del modelo de revaluación. La NIC 16 en el párrafo 31 señala lo siguiente:

Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa.

De esta manera, las propiedades, planta y equipo cuyo valor puede determinarse de forma fiable, pueden ser medidas luego del reconocimiento

inicial mediante el modelo de revaluación. Cabe destacar, que el valor razonable es una medida corriente, al ser el precio que se recibiría al vender un activo o que se pagaría para transferir un pasivo en una transacción organizada entre participantes del mercado en la fecha de medición.

Así pues, al elegir como política contable para una determinada clase de activos al modelo de revaluación, el importe en libros de estos activos será su valor razonable menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas. En este contexto, para asegurar que el importe en libros de la partida revaluada no difiera significativamente de su valor razonable, es importante realizar las revaluaciones con suficiente regularidad, actualizando así el valor razonable de los elementos de las propiedades, planta y equipo e informando a los usuarios de la información financiera los cambios en el precio de mercado de sus activos.

De esta manera, el modelo de revaluación contribuye al alcance de los objetivos establecidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera, en lo concerniente a la información que ofrece sobre los cambios en los recursos económicos. Sobre esto el Marco Conceptual señala lo siguiente:

La información sobre el rendimiento financiero de la entidad que informa durante un periodo, reflejado por los cambios en sus recursos económicos y los derechos de los acreedores distintos de los de obtener recursos adicionales de forma directa de los inversores y acreedores, es útil para evaluar la capacidad pasada y futura de la entidad para generar entradas de efectivo netas. Esa información indica en qué medida la entidad que informa ha incrementado sus recursos económicos disponibles, y de ese modo su capacidad para generar entradas de efectivo netas mediante sus operaciones, en lugar de obtener recursos adicionales directamente de los inversores y acreedores. (Párrafo OB18)

Adicionalmente, el Marco Conceptual destaca la importancia que tiene la información sobre el rendimiento financiero, señalando:

La información sobre el rendimiento financiero de la entidad que informa durante un periodo puede también indicar la medida en que sucesos tales como los cambios en los precios de mercado o las tasas de interés han incrementado o disminuido los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad, afectando a la capacidad de la entidad para generar entradas de efectivo netas.

La NIC 16, establece una serie de aspectos que deben ser considerados por las entidades que eligen como política contable la medición posterior al reconocimiento inicial de algunos elementos de sus propiedades, planta y equipo. Entre estos aspectos destacan:

- El valor razonable de los terrenos y edificios, así como de los elementos de planta y equipo se determina a través de la evidencia dada por el mercado mediante un proceso de tasación realizado por un profesional competente.
- Cuando no hay evidencia de un valor de mercado por las condiciones específicas o la naturaleza del elemento, la gerencia tiene que estimar el valor razonable mediante métodos que tomen en cuenta los ingresos del mismo o su costo de reposición una vez practicada la depreciación correspondiente.
- Las revaluaciones, o la frecuencia con la que estas se realizan es en función a los cambios experimentados en los valores razonables de los elementos de propiedades, planta y equipo. Cuando el valor razonable se aleje del importe en libros, es un indicio de que es necesario realizar una nueva revaluación, tal es el caso de aquellos activos cuyo valor razonable varía considerablemente de un período a otro. Por el contrario, los elementos de propiedades, planta y equipo con variaciones insignificantes en su valor razonable no requieren revaluaciones frecuentes, por lo que sería suficiente con que se hagan cada tres o cinco años.

- Al revaluar un elemento de propiedades, planta y equipo, se puede tratar la depreciación acumulada de cualquiera de las siguientes maneras: 1) Reexpresando la depreciación de forma proporcional al importe en libros bruto del activo, de forma tal que el importe en libros luego de la revaluación sea igual al importe revaluado, y 2) Eliminando la depreciación contra el importe en libros bruto del activo. De esta manera se reexpresa es el importe neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo.
- Si se elige el modelo de revaluación para la medición de los elementos de una clase de activos, todos los activos que pertenezcan a esa misma clase deberán ser revaluados. Una clase de activos es la agrupación de los elementos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad. Asimismo, la revaluación de los elementos que pertenecen a una misma clase de activos debe ser realizada de manera simultánea, evitando de este modo revaluaciones selectivas y la inclusión en los estados financieros de partidas que serían una mezcla de costos y valores correspondientes a fechas distintas.

Uno de los aspectos más importantes derivados de la elección de la medición posterior por el modelo de revaluación son las consecuencias en el patrimonio, ya que el incremento en el importe en libros de los activos origina un superávit por revaluación que se reconoce en otro resultado integral y se acumula en el patrimonio, a diferencia del incremento que se origina por reversión de algún decremento producto de una revaluación realizada en períodos anteriores que se reconoce en el resultado del período.

Es importante destacar, que el superávit por revaluación puede ser trasladado en su totalidad a las ganancias acumuladas cuando se da la baja en cuentas del activo producto de su disposición, o de manera parcial en la medida en que el activo es utilizado por la entidad, es decir, es transferida a

las ganancias acumuladas la porción del superávit igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el importe revaluado y la calculada según su costo original. Esta transferencia parcial, no debe pasar por el resultado del ejercicio, ya que se transfiere directamente a las ganancias acumuladas.

Depreciación:

La depreciación es la distribución del costo o del importe depreciable (Costo menos valor residual) de un activo a lo largo de su vida útil. La NIC 16, establece las siguientes consideraciones respecto a la depreciación:

- Las entidades deben distribuir el importe reconocido inicialmente de una partida de propiedades, planta y equipo entre sus partes significativas y la depreciación de cada parte de los elementos de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo en relación al costo total del elemento debe realizarse de forma separada. Igualmente, se pueden agrupar las partes significativas que tienen la misma vida útil y el mismo método de depreciación para determinar el cargo por depreciación.
- La entidad puede elegir realizar la depreciación de forma separada de las partes que componen un elemento de propiedades, planta y equipo y que no tienen un costo significativo en relación al costo total.
- El cargo por depreciación de cada periodo se reconocerá en el resultado del periodo, salvo que se incluya en el importe en libros de otro activo. Tal es el caso del cargo por depreciación de una máquina utilizada en una manufacturera donde los cargos por depreciación se incluyen en los costos de fabricación del inventario.
- El valor residual y la vida útil deben revisarse al menos al término de cada período sobre el que se informa. En caso de que las expectativas respecto al activo hayan variado en relación a la

estimación previa, esto se contabiliza como un cambio en la estimación contable.

- La depreciación debe contabilizarse, aun cuando el valor razonable sea mayor al importe en libros del activo, siempre que el valor residual no supere al importe en libros del mismo.
- El valor residual de un activo puede aumentar hasta ser igual o mayor que el importe en libros del activo. Cuando este sucede, el cargo por depreciación del activo será de cero, a menos que el valor residual disminuya posteriormente hasta ser menor que el importe en libros del activo.
- Un activo comienza a depreciarse cuando está disponible para su uso, es decir, cuando está en la ubicación y en las condiciones para que opere de acuerdo a lo requerido por la gerencia, y finalizará en la fecha que esté más cercana entre aquella en la que el activo sea clasificado como mantenido para la venta y la fecha en que se realice su baja en cuentas. Lo anterior indica que la depreciación no finaliza cuando el activo está sin utilizar o se haya retirado de uso, a menos que esté totalmente depreciado.
- Los beneficios económicos futuros asociados a un activo, son consumidos a través de su uso, sin embargo, factores como la obsolescencia y el deterioro del activo disminuyen la cuantía de los beneficios económicos esperados a través del uso del activo. La determinación de la vida útil de un activo es un juicio de la gerencia basado en la experiencia que tengan con activos similares. Al determinar la vida útil de un activo se debe considerar: a) La utilización prevista del activo, b) El desgaste físico esperado, para lo cual también debe tomarse en cuenta el número de turnos de trabajo en los que el activo será utilizado, planes de mantenimiento y reparaciones, nivel de cuidado mientras no se utilice el activo, entre otros, c) La obsolescencia técnica procedente de los cambios o mejoras en la producción así como los cambios que surjan en la

demanda de los consumidores de los productos que son obtenidos a través del activo, y d) Los límites o restricciones legales sobre el uso del activo.

- Los terrenos y edificios son activos separados y se contabilizan por tanto por separado aun cuando se hayan adquirido de forma conjunta.
- El método de depreciación que se utilice debe reflejar el patrón conforme al cual se espera sean consumidos los beneficios económicos futuros del activo por la entidad. Este método, debe revisarse como mínimo al término de cada ejercicio, haciendo los cambios necesarios en el método cuando se observen cambios en el patrón de consumo de los beneficios esperados.
- Se pueden utilizar diferentes métodos de depreciación, dentro de los cuales se encuentran el método lineal, método de depreciación decreciente y el método de las unidades producidas. La elección de alguno de estos métodos se realiza en función de que refleje de mejor manera el patrón de consumo de los beneficios generados por el activo.

Baja en cuentas:

La baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se produce cuando se realiza su venta o cuando la entidad no espera obtener beneficios económicos futuros a través de su uso o venta. Si se realiza la disposición de un activo, es posible que se genere una ganancia o una pérdida, y en este caso, se registrará en el resultado del período y no se clasificará como un ingreso por actividades ordinarias. Es importante destacar que la ganancia o pérdida que se genere por la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se determina por la diferencia entre el importe neto obtenido por su venta y el importe en libros del elemento.

Información a revelar:

La NIC 16, señala que en los estados financieros debe revelarse con respecto a cada una de las clases de propiedades, planta y equipo lo siguiente:

- Las bases de medición utilizadas para la determinación del importe bruto en libros
- Los métodos de depreciación, vidas útiles o tasas de depreciación empleadas
- El importe en libros bruto, la depreciación acumulada, los importes por deterioro de valor tanto al final como al inicio del período sobre el que se informa
- Una conciliación entre los valores al inicio y al final del período, donde se evidencien las adiciones, las desincorporaciones, los activos clasificados como disponibles para la venta, las adquisiciones mediante combinaciones de negocios, los incrementos o disminuciones producto de las revaluaciones realizadas, las pérdidas por deterioro de valor reconocidas o reversadas en otro resultado integral de acuerdo con la norma que establece lo relativo al deterioro de valor, las pérdidas por deterioro reconocidas en el resultado del período, la depreciación del período, las diferencias netas de cambio por la conversión de estados financieros desde la moneda funcional a una moneda de presentación distinta, y cualquier otro cambio que surja en el período sobre el que se informa
- La existencia de propiedades, planta y equipo cuya titularidad se encuentre restringida, así como aquellos que han sido dados como garantía para el cumplimiento de alguna obligación.
- Los desembolsos realizados para la adquisición de propiedades, planta y equipo que se encuentren en proceso, así como los correspondientes a los compromisos de adquisición.

- Los cambios que se produzcan en las estimaciones contables.
- Cuando algún elemento de las propiedades, planta y equipo se mide por su valor razonable a través de una revaluación, es necesario revelar: la fecha efectiva de la revaluación, si se han utilizado los servicios de un tasador independiente, los métodos e hipótesis significativas aplicadas en la estimación del valor razonable de los elementos, en qué medida el valor razonable se determinó directamente por referencia a los precios observables en un mercado activo o a recientes transacciones de mercado entre sujetos debidamente informados en condiciones de independientes o si fue estimado a través de otras técnicas de valoración, el importe en libros al que se habría reconocido si se hubieran contabilizado según el modelo del costo y el superávit por revaluación, indicando los movimientos del período así como cualquier restricción sobre la distribución de su saldo a los accionistas
- El importe en libros de los elementos de propiedades, planta y equipo que se encuentra fuera de servicio, los que han sido retirados de uso pero no han sido clasificados como disponibles para la venta, así como los que se encuentran totalmente depreciado y se mantienen en uso.

2.2.4 Diferencias entre la NIC 16 y la Sección 17 de la NIIF para las PYMES

Entre la NIC 16 y la Sección 17 de la NIIF para las PYMES, ambas dirigidas a establecer el tratamiento contable de las partidas de propiedades, planta y equipo, existen una serie de diferencias que se originan principalmente por la intención del IASB de crear para las PYMES una norma más simplificada, ya que la NIIF para grandes entidades está dirigida a entidades con entornos económicos complejos

Entre las principales diferencias se encuentran:

Aspectos a considerar	NIC 16	Sección 17
Definición de propiedades, planta y equipo	Son elementos tangibles que: a) Posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y b) Se esperan usar durante más de un período. (Párrafo 6)	Son elementos tangibles que: a) Posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y b) Se esperan usar durante más de un período. (Párrafo 17.2)
Reconocimiento	El costo de un elemento de propiedad, planta y equipo debe ser reconocido como un activo si, y sólo si: a) Es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo, y b) El costo del elemento puede medirse con fiabilidad (Párrafo 7).	La entidad reconocerá el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo como un activo si y sólo si: a) Es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y b) El costo del elemento puede medirse con fiabilidad (Párrafo 17.4).
Medición inicial	Los elementos de propiedades, planta y equipo que cumplan con la definición para su reconocimiento como activo serán medidos al costo. El costo es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable, el importe que se atribuye a ese activo cuando se lo reconoce inicialmente de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF. (Párrafo 6).	Una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo por su costo en el momento del reconocimiento inicial. (Párrafo 17.9). El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, el costo es el valor presente de todos los pagos futuros. (Párrafo 17.13).
Medición posterior	La entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 30 o el modelo de revaluación del párrafo 31, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo. (Párrafo 29). Modelo del costo: Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor. (Párrafo 30). Modelo de revaluación: Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa. (Párrafo 31).	Una entidad medirá todos los elementos de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas. Una entidad reconocerá los costos del mantenimiento diario de un elemento de propiedad, planta y equipo en los resultados del periodo en el que incurra en dichos costos. (Párrafo 17.15).

Depreciación	- La depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil. (Párrafo 6 - Definición de términos).- El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil. (Párrafo 50).- El importe depreciable de un activo se determina después de deducir su valor residual. En la práctica, el valor residual de un activo a menudo es insignificante, y por tanto irrelevante en el cálculo del importe depreciable. (Párrafo 53).- La vida útil es: (a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad. (párrafo 6).- El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo. (Párrafo 60).- Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Entre los mismos se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. (Párrafo 62).- El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá habitualmente en el resultado del mismo. Sin embargo, en ocasiones los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se incorporan a la producción de otros activos. En este caso, el cargo por depreciación formará parte del costo del otro activo y se incluirá en su importe en libros. (Párrafo 49).	- La depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil. (Glosario de términos).- Una entidad distribuirá el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. (Párrafo 17.18).- El importe depreciable es el costo de un activo o el importe que lo sustituya (en los estados financieros) menos su valor residual. (Glosario de términos).- La vida útil es el periodo durante el cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad. (Glosario de términos).- Una entidad seleccionará un método de depreciación que refleje el patrón con arreglo al cual espera consumir los beneficios económicos futuros del activo. Los métodos posibles de depreciación incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y los métodos basados en el uso, como por ejemplo el método de las unidades de producción. (Párrafo 17.22).- El cargo por depreciación para cada periodo se reconocerá en el resultado, a menos que otra sección de esta NIIF requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo. Por ejemplo, la depreciación de una propiedad, planta y equipo de manufactura se incluirá en los costos de los inventarios. (Párrafo 17.17).
Deterioro	Para determinar si un elemento de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor, la entidad aplicará la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos. En dicha Norma se explica cómo debe proceder la entidad para la revisión del importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el importe recuperable de un activo y cuándo debe proceder a reconocer, o en su caso, revertir, las pérdidas por deterioro del valor. (Párrafo 63).	En cada fecha sobre la que se informa, una 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, cómo reconocer y medir la pérdida por deterioro de valor. Esa sección explica cuándo y cómo una entidad revisará el importe en libros de sus activos, cómo determinará el importe recuperable de un activo, y cuándo reconocerá o revertirá una pérdida por deterioro en valor. (Párrafo 17.24).

Baja en cuentas	El importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas: (a) por su disposición; o (b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición. (Párrafo 67). La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas (a menos que la NIC 17 establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento financiero posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos de actividades ordinarias. (Párrafo 68).	Una entidad dará de baja en cuentas un elemento de propiedades, planta y equipo: (a) cuando disponga de él; o (b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición. (Párrafo 17.27). Una entidad reconocerá la ganancia o pérdida por la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo en el resultado del periodo en que el elemento sea dado de baja en cuentas....La entidad no clasificará estas ganancias como ingresos de actividades ordinarias. (Párrafo 17.28).
------------------------	---	---

Cuadro N° 2. Elaborado por la autora.

www.bdigital.ula.ve

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

La metodología comprende el modo o la manera de hacer las cosas, por lo tanto, deben incluirse en ella los métodos, técnicas, estrategias y procedimientos que se llevarán a cabo en pro de la consecución de los objetivos planteados en un estudio determinado; así pues, Balestrini, M. (2007), define el marco metodológico como “la instancia referida a los métodos, las diversas reglas, registros, técnicas y protocolos con los cuales una Teoría y su Método calculan las magnitudes de lo real” (p. 125).

3.1 Tipo de Investigación

En correspondencia con el objetivo general, esta investigación se ubica en un nivel analítico debido a que permite entender las Normas Internacionales de Información Financiera para la PYMES y precisar cuáles son las consecuencias de la no revaluación de la propiedad, planta y equipo en el cumplimiento de los objetivos de la información financiera.

En lo concerniente a la investigación del tipo analítico, Hurtado, J. (2012) señala que:

Es un proceso metódico de búsqueda de conocimiento que tiene por objetivo generar una crítica o una interpretación de un evento de estudio, a partir de la organización de sus sinergias, con base en un criterio de análisis, de manera tal que es posible descubrir aspectos novedosos, y no evidentes en un primer momento, en el evento estudiado. (p. 444).

La investigación es también exploratoria, por cuanto el tema a investigar es poco conocido, es decir, no ha sido abordado anteriormente, lo que permite hacer revisiones bibliográficas para ahondar en la raíz del problema e intentar solucionarlo. Hurtado, J. (2012) menciona que una

investigación es exploratoria “cuando el objetivo del investigador es explorar, sondear, descubrir posibilidades. La investigación exploratoria prepara el camino para otras investigaciones.” (p. 401).

Además, es un estudio descriptivo porque se delimitan los hechos que forman parte del problema de investigación a través de la recolección de datos, permitiendo tener una visión clara del tema en estudio. En relación a esto, Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2003) señalan que “Los estudios descriptivos pretenden medir o recoger información de manera independiente o conjunta sobre los conceptos o las variables a los que se refieren.” (p.119).

En cuanto a la fuente de los datos, la investigación es de tipo documental y de campo, ya que para llevar a cabo la misma se recurrió a los diferentes documentos que hacían referencia a la revaluación de la propiedad, planta y equipo y a su vez se aplicaron entrevistas a diferentes expertos. El manual de trabajos de grado, de especialización, maestría y tesis doctorales de la UPEL (2011) señala en cuanto a la investigación documental que:

Es el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo, principalmente en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos. La originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y, en general en el pensamiento del autor. (p.20)

Por otra parte, el manual de trabajos de grado, de especialización, maestría y tesis doctorales de la UPEL (2011) en lo relativo a las investigaciones de campo menciona:

Se entiende por Investigación de Campo, el análisis sistemático de problemas en la realidad, con el propósito bien sea de describirlos, interpretarlos, entender su naturaleza y factores constituyentes, explicar sus causas y efectos, o predecir su ocurrencia, haciendo uso de métodos característicos de cualquiera de los paradigmas o enfoques de investigación conocidos o en desarrollo. Los datos de interés son

recogidos en forma directa de la realidad; en este sentido se trata de investigaciones a partir de datos originales o primarios. (p.18)

Si bien la técnica de revisión documental tuvo un papel importante dentro de la investigación, en igual medida lo tuvo la entrevista estructurada aplicada a diferentes expertos en la NIIF para las PYME. Al respecto, Hurtado (2012) señala:

La entrevista estructurada consiste en una especie de interrogatorio en el cual se formulan las preguntas manteniendo siempre el mismo orden y con los mismos términos. Esta entrevista se basa en un formulario normalizado, cuyas preguntas han sido previamente preparadas. Este tipo de entrevista supone conocimiento previo, por parte del investigador, de los aspectos relevantes del evento estudiado, lo que le permite seleccionar y formular las preguntas de manera precisa; requiere además que conozca el nivel de información y vocabulario de los entrevistados, de modo que el lenguaje empleado sea comprensible para ellos sin necesidad de explicaciones adicionales.” (p.864).

3.2 Diseño de la Investigación

Dentro del proceso de investigación, es necesario definir las estrategias que permitirán recolectar los datos y dar de este modo respuesta a las preguntas que se han planteado con la investigación. El diseño de la investigación es definido por Hurtado, J. (2012) de la siguiente manera:

Es el conjunto de decisiones estratégicas que toma el investigador, relacionadas con el donde, el cuándo, el cómo recoger los datos, y con el tipo de datos a recolectar, para garantizar la validez interna de su investigación. Esto significa que para tomar tales decisiones ya se deben haber cubierto una serie de fases previas. El investigador ya debe tener la investigación delimitada, haber identificado sus eventos y sus unidades de estudio, su contexto y haberse aproximado a algunas técnicas de colección de información. (p. 691).

De acuerdo al tipo de investigación, los objetivos y el alcance, la misma se fundamenta en una investigación cualitativa por cuanto busca analizar las limitaciones al cumplimiento de los objetivos de la información

financiera por la no revaluación de la propiedad, planta y equipo de las PYME, dada la condición que presenta la NIIF para las PYME en la aplicación del método de revaluación.

Mejía, J. (2004), señala en cuanto a la investigación cualitativa que la misma “es el procedimiento metodológico que utiliza palabras, textos, discursos, dibujos, gráficos e imágenes para comprender la vida social por medio de significados y desde una perspectiva holística” (p.278).

Al hilo de esta idea, señala además Mejía (2004) que la investigación cualitativa “presenta una visión holística de la realidad. Busca un patrón estructural, el conjunto de cualidades organizadas que caracteriza a un hecho social” (p.282).

Gráficamente, el diseño de la presente investigación se presenta de la siguiente manera (Véase gráfico N° 2):

www.bdigital.ula.ve

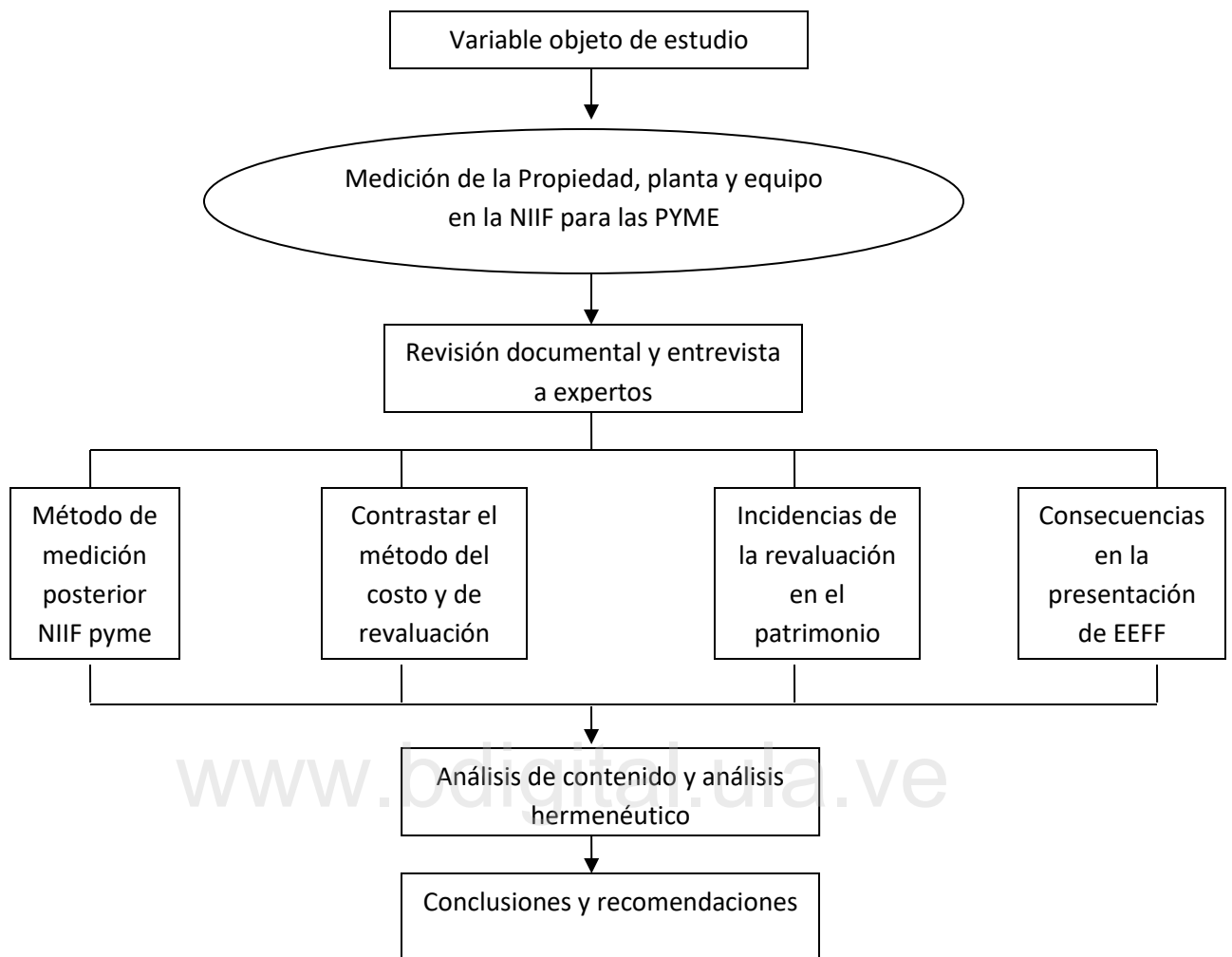


Grafico N° 2 Diseño de la Investigación. Elaborado por la autora.

Para lograr obtener la información, se realizó una revisión de los diferentes documentos relativos a la medición de la propiedad, planta y equipo y se realizaron entrevistas a expertos en Normas Internacionales de Información Financiera. Posteriormente, se hizo un análisis de la información obtenida con la finalidad de inferir sobre las limitaciones al cumplimiento de los objetivos de la información financiera, en el caso de VEN-NIF PYME por la no revaluación de la propiedad, planta y equipo, derivando de esta forma en conclusiones y recomendaciones.

3.3 Objeto de Estudio

El objeto de la investigación está relacionado con las incidencias que tiene sobre las pequeñas y medianas entidades la limitación que presenta la NIIF para las PYME al no contemplar la aplicación del método de revaluación de la propiedad, planta y equipo.

3.4 Informantes Claves

Los informantes a los cuales se les aplicó la entrevista son siete (7) profesionales de la carrera de contaduría pública, expertos en Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), con experiencia en el área de contabilidad y auditoría.

Entre estos expertos se encuentran:

- Un profesor de la Universidad de Los Andes en el Postgrado de Ciencias Contables, miembro del Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la FCCPV y con experiencia en el área de contabilidad
- Un profesor de la Universidad Central de Venezuela, jefe de la cátedra de Contabilidad Superior, miembro del Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la FCCPV y con experiencia profesional en el área de contabilidad
- Dos gerentes de auditoría y asesoría, ambos miembros de la función técnica de Ernst & Young y PwC Venezuela. Cabe destacar que tanto PwC como Ernst & Young son dos de las cuatro grandes firmas a nivel mundial, radicadas en la Ciudad de Caracas.
- El socio técnico de PwC Venezuela, quien cuenta con una certificación internacional en IFRS.
- El Director Financiero para toda Latinoamérica de una importante empresa transnacional.

- El Director de desarrollo y práctica profesional de KPMG Chile, experto en IFRS y profesor de la Universidad de Chile y Universidad Católica de Chile.

3.5 Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

A juicio de Palella, S. y Martins, F. (2006), “Las técnicas de recolección de datos son las distintas formas o maneras de obtener la información”. Para la consecución de los objetivos planteados, enmarcados en los contextos teóricos y metodológicos del presente estudio, se seleccionó la técnica del análisis documental y la entrevista aplicada a expertos en el tema, los cuales son seleccionados intencionalmente de acuerdo a su experiencia y conocimientos en NIIF.

Las técnicas tienen que ver con los procedimientos utilizados para la recolección de la información, es decir, el cómo será obtenida la información. La revisión documental tiene un papel importante en la construcción del conocimiento acerca de las consecuencias que se originan por la limitación en la aplicación del método de revaluación en las entidades cuyo marco normativo sea la NIIF para las PYMES, por lo que esta técnica permitirá obtener información en la norma y demás documentos relacionados. Esta revisión se acompañará con un registro de observación para dar respuesta a los tres primeros objetivos de la investigación.

Por otra parte, se consideró que a través de la entrevista en profundidad se podrá obtener información de diferentes expertos en Normas Internacionales de Información Financiera acerca del tema objeto de estudio, dando de este modo respuesta a los dos últimos objetivos previstos a desarrollar en este estudio.

Hurtado, J. (2012) menciona que la entrevista “es una actividad que se cumple entre dos personas, en la que uno hace preguntas (el entrevistador) y

otro responde (el entrevistado), con el propósito de obtener información pertinente sobre un tema en particular” (p.863).

Asimismo, Hurtado, J. (2012) cita a Kinneer y Taylor quienes señalan que la entrevista en profundidad “es una entrevista personal inestructurada que se basa en la indagación exhaustiva para lograr que un solo encuestado hable libremente y exprese en forma detallada sus emociones, ideas y sentimientos sobre un tema”. (p. 864).

Para efectos de la presente investigación, se utilizarán como instrumentos la guía de observación documental y la guía de entrevista en profundidad, la cual se aplicará a los informantes claves seleccionados intencionalmente (expertos en NIIF, miembros de la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela y auditores externos).

Hurtado, J. (2012) señala que los instrumentos “constituyen la herramienta mediante la cual es posible aplicar una determinada técnica de recolección de información.” (p. 773).

La entrevista y la guía de observación documental se encuentran estructuradas en categorías, las cuales corresponden a los objetivos específicos de la investigación.

3.6 Validación y confiabilidad de los instrumentos de recolección de datos

La validez de los instrumentos, hace referencia a la relación entre lo que se pretendía medir y lo que efectivamente se logró medir, mientras que la confiabilidad, es la certeza de que al aplicar el mismo instrumento en situaciones similares o con distintas personas se obtendrán resultados similares.

En este sentido, Hurtado, J. (2012) señala que:

Para que la información obtenida acerca de un mismo evento, con diferentes instrumentos, pueda ser utilizada en varias situaciones, e incluso se puedan hacer comparaciones entre unas investigaciones y otras, la medición debe satisfacer ciertas condiciones, en primer lugar, los diferentes instrumentos deben medir la característica en cuestión y no otra similar; en segundo lugar, cada instrumento debe arrojar los mismos datos (con un mínimo de error) cuando se vuelve a medir la misma característica en situaciones similares. A la primera condición se le denomina validar, a la segunda, confiabilidad. Un instrumento debe cumplir con los requisitos de validez y confiabilidad. (p.790).

Para tener satisfacción en cuanto a la validez y confiabilidad de los instrumentos fue empleada la técnica de juicio de expertos. Para ello, los instrumentos de recolección de datos fueron sometidos a la revisión de un experto en contenido, es decir en NIIF para las PYME, un experto en metodología y un experto en redacción para un total de tres (3) expertos (Ver anexos).

Asimismo, fue entregado a los expertos una tabla estructurada en diferentes criterios para la validación de los instrumentos, en donde se evalúa: A.- coherencia, B.- pertinencia, C.- redacción y D.- validez de contenido, en la que los expertos expresaban su opinión de la relación existente entre los criterios mencionados y los objetivos de la investigación, por lo que a cada experto se le dio a conocer también el planteamiento del problema y los objetivos de la investigación.

3.7 Técnicas de análisis e interpretación de datos

Para el análisis e interpretación de la información obtenida a través de los instrumentos aplicados, considerando el diseño de la investigación, fueron utilizadas técnicas de análisis cualitativo. Rodríguez, Gil y García (1999), citados por Hurtado (2012) definen las técnicas de análisis cualitativo como “un tratamiento particular de los datos que permite preservar su naturaleza verbal, utilizando como recurso la categorización, sin recurrir a técnicas estadísticas” (p.1176).

La información obtenida a través de los instrumentos, fue analizada e interpretada a través de la técnica de análisis de contenido y mediante el método hermenéutico.

Hurtado (2012) citando a Berelson, señala que el análisis de contenido “es una técnica que permite realizar una descripción objetiva, sistemática y cuantitativa del contenido manifiesto de comunicaciones de las cuales se pretende obtener una interpretación.” (p.1176)

Por otra parte, en cuanto al análisis hermenéutico señala Gadamer, H. (1998) que “es una herramienta de acceso al fenómeno de la comprensión y de la correcta interpretación de lo comprendido. Comprender e interpretar textos no es sólo una instancia científica, sino que pertenece con toda evidencia a la experiencia en el mundo.” (p.23)

Partiendo de lo anterior, la hermenéutica permitió al investigador tener una mayor comprensión y aproximación al sentido de las palabras expresadas por los diferentes expertos en las entrevistas realizadas, así como a las contenidas en los diferentes textos consultados.

CAPÍTULO IV

OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

4.1 Objetivo de la información financiera según la NIIF para las PYMES

La sección 2 de la NIIF para las PYMES – Conceptos y Principios Generales establece los conceptos que subyacen a la información financiera de las PYMES. Esta sección, se centra en los conceptos establecidos en el Marco Conceptual para la información financiera que a su vez se derivan del objetivo de la información financiera. Así pues, esta sección establece que “El objetivo de los estados financieros de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información”.

De esta manera, el objetivo está conformado por los siguientes elementos:

- 1) Proporcionar información sobre la situación financiera: La situación financiera de una entidad se ve reflejada en el estado de situación financiera y está dada por la relación entre los elementos de activo, pasivo y patrimonio. En este sentido, si bien el estado de situación financiera no está diseñado para mostrar el valor patrimonial de una entidad, proporciona la información necesaria a los usuarios, para que junto a datos tomados de otras fuentes puedan estimar este valor.

- 2) Proporcionar información sobre el rendimiento: La NIIF para las PYMES establece que un conjunto completo de estados financieros debe incluir entre otros, un estado del resultado integral o un estado de resultados separado y un estado del resultado integral. Cualquiera que sea la elección de la gerencia, el rendimiento de una entidad está dado por la relación entre los ingresos y los gastos que se ven reflejados en esta clase de estados financieros. Los ingresos, son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del período sobre el que se informa, bien sea en forma de entradas o incrementos de valor de los activos o como decrementos de los pasivos que se traducen en aumentos del patrimonio.

Por otra parte, los gastos son los decrementos en los beneficios económicos que se producen a lo largo del período sobre el que se informa. Estos se presentan en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos o por aumentos de los pasivos que resultan en una disminución del patrimonio. Tanto los ingresos como los egresos que originan aumentos y disminuciones del patrimonio, son distintos a los que se relacionan con los aportes realizados por los inversores de patrimonio y los realizados a los inversores del patrimonio.

- 3) Proporcionar información sobre los flujos de efectivo: Las entidades que presenten un conjunto completo de los estados financieros, tal como señala la sección 3 de la NIIF para las PYMES deben presentar un estado de flujos de efectivo que proporcione información sobre los cambios en el efectivo y sus equivalentes de una entidad durante el período sobre el que se informa, mostrando por separado los cambios que se hayan presentado por actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación.

Las *actividades de operación*, son aquellas que generan la mayor fuente de ingresos por actividades ordinarias y por las que se realizan los mayores desembolsos de una entidad, es decir, son los ingresos que se obtienen y los desembolsos que se realizan por las actividades

propias del negocio, tal es el caso de las ventas o prestaciones de servicios, pagos a proveedores, pagos a empleados, entre otros.

Las *actividades de inversión*, son las correspondientes a la adquisición y venta de activos a largo plazo, así como otras inversiones que no se encuentren clasificadas como equivalentes al efectivo. Ejemplos de actividades de inversión son la compra de propiedades, planta y equipo, así como los ingresos obtenidos por la venta de las mismas, adquisición y ventas de instrumentos de patrimonio, entre otros.

Finalmente, las *actividades de financiación* son aquellas que originan cambios en el tamaño y la composición del capital de una entidad, por ejemplo, cobros por emisión de acciones y otros instrumentos de capital, reembolsos de préstamos a los accionistas, entre otros.

En síntesis, a través del estado de flujos de efectivo, los usuarios de la información financiera obtienen información que les permite conocer y evaluar las perspectivas netas de entradas de efectivo en el futuro de una entidad, lo cual es importante para la toma de decisiones.

- 4) Información útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información: La información financiera es útil en la medida en que le permite al usuario tomar decisiones sobre la entidad, convirtiéndose este por tanto en el principal objetivo de la información financiera. Para que la información sea útil, debe reflejar una serie de características, pero principalmente debe ser fiable y relevante. Por otra parte, la NIIF para las PYMES no identifica un grupo de usuarios principales, por lo que la información que se obtiene conforme a esta norma busca satisfacer necesidades comunes, usando las necesidades de los inversores como representativas de las necesidades de una amplia variedad de usuarios.

4.2 Características cualitativas de la información financiera

La NIIF para las PYMES establece las características cualitativas que deben verse reflejadas en la información financiera, las cuales se derivan del objetivo de la información financiera. Estas características cualitativas son los atributos o las propiedades que hacen útil a los usuarios la información presentada en los estados financieros. Las características cualitativas son la comprensibilidad, relevancia, materialidad o importancia relativa, fiabilidad, la esencia sobre la forma, prudencia, integridad, comparabilidad, oportunidad y el equilibrio entre el costo y el beneficio.

De las características mencionadas, son la relevancia y la fiabilidad las características más importantes, ya que son las que determinan la utilidad de la información financiera. Las demás características permiten mejorar la información presentada, que ya debe ser fiable y relevante.

Comprensibilidad: La información que se presenta en los estados financieros debe ser comprensible por los usuarios, quienes poseen conocimientos razonables de reportes financieros, sin embargo, el que la información financiera sea comprensible no debe ser motivo para que se omita información importante.

Relevancia: La información financiera es relevante y útil cuando es capaz de influenciar o de generar alguna diferencia en una decisión importante sobre la entidad. Es por esto, que la relevancia es considerada como una de las dos características fundamentales o de mayor importancia que debe ser reflejada en la información financiera.

Materialidad o importancia relativa: Se considera que la información es material, si su omisión o presentación errónea tiene la capacidad de influir en las decisiones económicas que sean tomadas a partir de la información financiera que se presente. Esta cualidad se encuentra estrechamente vinculada con la relevancia, ya que la información que no sea material, no

será tampoco relevante por no influir en las decisiones de los distintos usuarios.

Fiabilidad: La información que se presenta en los estados financieros debe ser una representación de los sucesos económicos de la entidad, tanto en términos numéricos como en la narrativa que se haga en las notas que forman parte de los estados financieros. La fiabilidad indica que la información que se presente debe ser fiable, es decir, debe estar libre de errores significativos y sesgo, representando por tanto fielmente lo que se espera que represente. El estar libre de errores no es sinónimo de perfección ni de exactitud, sino de razonabilidad.

La esencia sobre la forma: Los sucesos económicos de la entidad deben presentarse en los estados financieros de acuerdo con su esencia y no de acuerdo a la forma legal, ya que una representación que se base en la forma legal de la transacción puede hacer que difiera de la esencia económica del evento, dando lugar a una representación no fiel de la transacción.

Prudencia: Existen sucesos económicos en las entidades que tienen implícito cierto grado de incertidumbre, por lo que es necesario realizar las revelaciones necesarias acerca de su naturaleza y extensión con suficiencia precaución o prudencia. Para que haya una representación fiel de la información financiera una descripción debe ser neutral, es decir, libre de sesgo. La prudencia debe reflejarse también en el ejercicio del juicio profesional, por ejemplo, al realizar estimaciones de activos, pasivos o ingresos.

Integridad: Para contribuir a la fiabilidad de los estados financieros, la información debe ser integra o completa, es decir, debe incluir toda la información que el usuario necesita para comprender los sucesos económicos de la entidad.

Comparabilidad: Los estados financieros deben presentarse de forma tal que le permitan a sus usuarios realizar la comparación de los mismos a lo largo del tiempo y asimismo, comparar la situación financiera, el rendimiento y los flujos con los estados financieros de otras entidades. Esta cualidad, es de gran utilidad y es una de las principales motivaciones de la estandarización contable a través de las normas internacionales de información financiera.

Oportunidad: La oportunidad es presentar la información financiera a disposición de los usuarios dentro del tiempo que se requiere para la toma de decisiones. Aun cuando la información pierde utilidad con el transcurrir del tiempo, es necesario que la información que continúe siendo oportuna se siga presentando.

Equilibrio entre costo y beneficio: El presentar la información financiera implica una serie de costos, muchos de ellos significativos, por lo que es importante buscar un equilibrio entre los costos derivados de generar la información financiera y los beneficios obtenidos por la presentación de la misma, es decir, es importante que los costos sean justificados por los beneficios.

4.3 Características que debe tener la información financiera para que represente fielmente la realidad económica

La característica que contribuye principalmente a la representación fiel de la realidad económica de una entidad es la fiabilidad o la representación fiel. El párrafo 2.7 de la NIIF para las PYMES establece en relación a esta característica que “La información proporcionada en los estados financieros debe ser fiable. La información es fiable cuando está libre de error significativo y sesgo, y representa fielmente lo que pretende representar o puede esperarse razonablemente que represente. Los estados financieros no están libres de sesgo (es decir, no son neutrales) si, debido a la selección o

presentación de la información, pretenden influir en la toma de una decisión o en la formación de un juicio, para conseguir un resultado o desenlace predeterminado”.

Así pues, los estados financieros son una representación de los sucesos económicos de una entidad, no sólo en términos numéricos sino en palabras, ya que a través de las notas a los estados financieros se realizan descripciones sobre los eventos económicos de la entidad. En esta misma línea, en los estados financieros deben representarse los fenómenos económicos relevantes, y es necesario que los mismos representen fielmente lo que pretenden representar, es decir, que sean una fiel representación de la realidad.

En este contexto, para ser una representación fiel, la información debe tener tres características: ser completa, neutral y libre de error, y si bien la perfección es casi imposible de alcanzar, estas características deben buscar maximizarse para alcanzar un alto grado de razonabilidad.

En relación a estas características, información completa se refiere a que debe contener todos los datos que el usuario necesita conocer para comprender el fenómeno que está siendo descrito, lo que implica la inclusión de las descripciones y las explicaciones necesarias.

Con información neutral, se quiere decir que no debe ser incluida información que conduzca o manipule al usuario a tomar una decisión en particular. Una descripción neutral no presenta sesgos, no es ponderada ni realza una característica en particular para aumentar la probabilidad de que la información se reciba de forma favorable para tomar una decisión particular.

Adicionalmente, libre de error no es sinónimo de exactitud o de perfección, sino que no haya errores significativos u omisiones en la descripción del fenómeno y que el proceso empleado para la generación de información haya sido seleccionado y aplicado de forma adecuada.

CAPÍTULO V

ESTUDIO DE LA SECCIÓN 17 DE LA NIIF PARA LAS PYMES

5.1 Medición posterior de las propiedades, planta y equipo

La sección 17 de la NIIF para las PYMES establece lo concerniente al tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo, por lo que contemplan aspectos relativos al reconocimiento, medición, depreciación, deterioro de valor, baja en cuentas e información a revelar de este importante rubro de los estados financieros.

En cuanto a la medición, esta norma establece que se debe realizar una medición al costo en el momento del reconocimiento, añadiéndole al costo de adquisición del bien los demás importes o desembolsos en que incurra la entidad por la compra del mismo, tal es el caso de los aranceles de importación, costos de traslado y puesta en funcionamiento del bien, honorarios profesionales asociados a la compra, entre otros.

Posteriormente, al final de cada período sobre el que se informa, la NIIF para las PYMES establece que “Una entidad medirá todos los elementos de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas.”

Partiendo de estas consideraciones, el método de revaluación de la propiedad, planta y equipo no se encuentra contemplado en la sección 17 de la NIIF para las PYMES, quedando registrados los elementos de esta clase de activos a costo histórico y no a costo corriente o a valor razonable, que es uno de los conceptos que más destaca dentro de esta norma.

5.2 Analizar por qué no se permite la revaluación de las propiedades, planta y equipos de las PYMES

El desarrollar una norma diferenciada para las PYMES, surgió ante la necesidad de este grupo de entidades de contar con un estándar para la preparación de la información financiera que fuese de calidad, mundialmente reconocido y que resultara menos costoso y más familiar para los preparadores y revisores de los estados financieros, ya que las NIIF completas estaban dirigidas a entornos económicos más complejos y con necesidades diferentes.

Así pues, el IASB tuvo como principal propósito al desarrollar la NIIF para las PYMES, proporcionar un conjunto completo, independiente y simplificado de principios contables para entidades sin la obligación pública de rendir cuentas y con transacciones menos complejas, recursos limitados para aplicar NIIF completas y que se desarrollan en circunstancias en las que la comparabilidad con sus pares si bien es importante, no es elemental como ocurre con otro tipo de entidades.

Las NIIF completas, anteriormente llamadas solo NIIF, se dirigen a grandes entidades, mientras que las PYMES tienen necesidades más básicas, pero sin dejar a un lado la calidad y los beneficios relacionados con la estandarización y la posibilidad de acceso a otros mercados más allá de las fronteras.

De esta manera, surge en el año 2009 las NIIF para las PYMES emitidas por el IASB y dirigidas a entidades que no tienen la obligación pública de rendir cuentas, a diferencia de las grandes entidades a quienes están dirigidas las NIIF completas.

Entre las simplificaciones más importantes realizadas por el IASB en la NIIF para las PYMES, se encuentra la omisión del modelo de revaluación para la medición posterior de las propiedades, planta y equipo, que si bien fue considerado en el proyecto de norma inicial haciendo una referencia a la

NIC 16 que si lo considera, no fue contemplado en la NIIF para las PYMES emitida en el año 2009.

El IASB, al emitir la NIIF para las PYMES en el año 2009, señaló en el párrafo P16 del prólogo la revisión exhaustiva que realizaría a partir de la experiencia de las PYMES al aplicar esta norma, una vez que un gran número de entidades hubiese publicado estados financieros conforme a la misma durante los dos años siguientes a su emisión, analizando y proponiendo las modificaciones necesarias que le permitieran abordar los problemas de implementación identificados en la revisión.

En este contexto, el IASB considerando que en muchas jurisdicciones comenzó la adopción de la NIIF para las PYMES en el año 2010, comenzó a realizar la revisión integral mencionada anteriormente en el año 2012, año a partir del cual se emitió una solicitud de información como primer paso para esta revisión, recibiendo los comentarios hasta el 30 de noviembre de 2012.

En base a los comentarios recibidos, en el año 2013 el IASB emitió un borrador para la discusión pública de las enmiendas que habían sido propuestas para la NIIF para las PYMES, recibiendo comentarios hasta el mes de marzo del año 2014. Es importante destacar que dentro de este borrador el propio IASB planteó preguntas específicas sin emitir opiniones preliminares, basadas en temas que quienes habían aplicado la NIIF para las PYMES, quienes habían utilizado información preparada bajo esta norma y demás partes interesadas habían planteado con frecuencia al IASB desde que se publicó la norma en el año 2009.

Dentro de las preguntas realizadas por el IASB, se les consultó a los distintos usuarios de la información financiera si consideraban conveniente que se permitiera una opción para que las PYMES utilizaran el modelo de revaluación para las propiedades, planta y equipo.

Como respuesta a la consulta iniciada por el IASB, se recibieron comentarios de partes interesadas quienes manifestaban que no tener una opción de revaluación representa una barrera para la adopción de la NIIF para las PYMES en jurisdicciones donde comúnmente las entidades revalúan

sus elementos de propiedades, planta y equipo. Asimismo, las diferentes partes interesadas resaltaban que en entidades que estaban aplicando el modelo de revaluación según los PCGA locales, un cambio al modelo del costo podía tener implicaciones importantes para los acuerdos actuales y futuros de préstamos.

La preocupación por la no inclusión del modelo de revaluación en la NIIF para las PYMES fue manifestada en gran parte por los usuarios de la información financiera de entidades con moneda funcional correspondiente a economías hiperinflacionarias, por lo que parte importante de los que atendieron a la petición de información apoyaron la opción de revaluación en las PYMES en este momento.

El IASB, una vez recibidos los comentarios de los usuarios que participaron en el proceso de consulta, admitió que un cambio del modelo de revaluación al modelo del costo tenía implicaciones importantes para los acuerdos de préstamos actuales y futuros, sin embargo, esto podía compensarse a través de revelaciones adicionales en la información financiera para explicar los efectos del cambio de modelo y/o de la alta inflación según corresponda.

Finalmente, en este proceso de revisión integral, el IASB consideró mantener su postura de realizar la medición posterior de las propiedades, planta y equipo sólo a través del modelo del costo, apoyando el razonamiento que estableció desde un principio de no permitir opciones complejas de políticas contables

En conclusión, la razón que motivó la no consideración del modelo de revaluación en la NIIF para las PYMES por parte del IASB, es la simplificación de las NIIF completas en función de las necesidades de los usuarios y el análisis del costo-beneficio. En otras palabras, la idea de crear una norma diferenciada para pequeñas y medianas entidades era ofrecer un tratamiento contable menos complejo, acorde a las necesidades de las PYMES, por lo que permitir políticas complejas como la de la revaluación

suponía una desviación a las razones que motivaron la creación de esta norma.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO VI

EXENCIÓN ESTABLECIDA EN EL LITERAL “D” DEL PÁRRAFO 35.10 DE LA NIIF PARA LAS PYMES

6.1 Condiciones bajo las cuales puede aplicarse la revaluación como costo atribuido de las propiedades, planta y equipo de acuerdo con la NIIF para las PYMES

La sección 17 de la NIIF para las PYMES – Propiedades, planta y equipo, establece que la medición posterior al reconocimiento de los elementos de las propiedades, planta y equipo será realizada al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas, es decir, esta sección no permite la revaluación para la medición posterior de este rubro de los estados financieros.

Por otra parte, la sección 35 de la misma norma – Transición a la NIIF para las PYMES, establece el tratamiento que aplicará una entidad que adopte por primera vez la NIIF para las PYMES, independientemente de si su marco normativo anterior se basó en las NIIF completas o en PCGA locales.

Dentro de los procedimientos establecidos en la sección 35 de la NIIF para las PYMES, se presentan una serie de exenciones que las entidades podrán utilizar al preparar sus primeros estados financieros, encontrándose dentro de estas exenciones la utilización de la revaluación como costo atribuido. Es importante destacar, que estas exenciones especiales solo pueden ser utilizadas en una única ocasión, lo que indica que, si una entidad que utiliza NIIF para las PYMES deja de usarla durante uno o más períodos y

requiere volver nuevamente a las mismas, estas exenciones no serán aplicables en la nueva adopción.

Así pues, el literal “D” del párrafo 35.10 de la NIIF para las PYMES establece que “Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por utilizar una revaluación según los PCGA anteriores, de una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta NIIF o en una fecha anterior, como el costo atribuido en la fecha de revaluación.”

En este sentido, el costo atribuido es el importe usado como sustituto del costo en una fecha determinada, por lo que será el importe correspondiente a la revaluación practicada bajo el anterior marco normativo el valor que se registrará en el estado de situación financiera de apertura. En otras palabras, la entidad que adopte por primera vez la NIIF para las PYMES y que haya practicado una revaluación bajo el marco normativo anterior, podrá tomar el valor del último avalúo practicado a un elemento de propiedades, planta y equipo como el costo de ese elemento al momento de la transición.

En síntesis, bajo la NIIF para las PYMES, únicamente en el momento de la adopción por primera vez y sólo si se realizó una revaluación bajo el marco normativo anterior es posible utilizar una revaluación como el costo atribuido de un elemento de las propiedades, planta y equipo.

6.2 Condiciones establecidas por el BA-VEN-NIF N° 7 en cuanto a la revaluación como costo atribuido en el Estado de Situación Financiera de apertura

En el año 2011, la FCCPV en el ejercicio de sus funciones y con el propósito de complementar el tratamiento contable sobre los casos derivados del entorno económico y legal del país, emitió el Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 7 – Utilización de la revaluación como costo atribuido en el Estado de

Situación Financiera de Apertura, en el cual se establece el tratamiento a aplicar por las entidades que adopten como marco normativo los VEN-NIF PYME y que hayan realizado una revaluación bajo los VEN-PCGA o los VEN-NIF-GE, ya que los acuerdos de este boletín son aplicables tanto para las entidades que realicen la migración desde VEN-PCGA a VEN-NIF PYME como para las que lo realicen de VEN-NIF-GE a VEN-NIF-PYME.

El objetivo de este boletín de aplicación es establecer las condiciones para el reconocimiento en ganancias acumuladas del RETANM (Resultado por tenencia de activos no monetarios) o del Superávit por Revaluación, determinado hasta el 31 de diciembre de 2010 o fecha de cierre inmediata posterior.

De esta forma, el BA-VEN-NIF N° 7, plantea que mediante la aplicación de los VEN-PCGA locales, y específicamente de la Declaración de Principios de Contabilidad N° 10 – Normas para la elaboración de estados financieros ajustados por los efectos de la inflación, se establecía el método mixto, el cual disponía la posibilidad de incorporar valores corrientes en las propiedades, planta y equipos, reconociendo el RETANM como un elemento de patrimonio.

Por otra parte y de conformidad con los VEN-NIF-GE que fueron adoptados por la FCCPV para los ejercicios que iniciaron el 01 de enero de 2008 o fecha inmediata posterior, se permite el modelo de revaluación para la medición posterior de las propiedades, planta y equipo, reconociendo un Superávit por Revaluación que forma parte del patrimonio y se presenta separado de las ganancias acumuladas.

Partiendo de estas consideraciones, el boletín establece que sólo las PYMES que tenían los VEN-PCGA como marco para la presentación de la información financiera y que aplicaron el método mixto para el reconocimiento de la inflación al inicio del período de transición a los VEN-NIF PYME, así como aquellas que tenían como marco normativo los VEN-NIF-GE y que realizaron la medición posterior de las propiedades, planta y equipo mediante el modelo de revaluación podrán hacer uso de la exención

señalada en el párrafo 35.10 relativo a la utilización de una revaluación como costo atribuido en el estado de situación financiera de apertura.

6.3 Requisitos para aplicar las exenciones del párrafo 35.10 de la NIIF para las PYMES de acuerdo con la aclaratoria emitida por la FCCPV sobre la no adopción de los VEN-NIF PYME al 31 de diciembre de 2011

En el año 2012, la FCCPV emitió una aclaratoria sobre la no aplicación de los VEN-NIF PYME al 31 de diciembre de 2011. En esta aclaratoria se señala que cuando una entidad haya calificado como PYME y no hubiera aplicado los VEN-NIF-PYME al 31 de diciembre de 2011 o fecha de cierre inmediata posterior deberá, para poder ajustarse a la normativa contable vigente en un ejercicio posterior, aplicar las disposiciones del párrafo 35.10 de la NIIF para las PYMES únicamente para las partidas de activo reconocidas al 01 de enero de 2010 o fecha de inicio de ejercicio económico inmediato posterior.

Lo anterior indica que si una entidad cuya fecha de cierre es el 31 de diciembre de cada año no realizó la transición a la NIIF para las PYMES al 31 de diciembre de 2011 y adquirió y reconoció un elemento de propiedades, planta y equipo en junio de 2011 midiéndolo en ese momento al costo, y teniendo como política para la medición posterior de toda esa clase de elementos al modelo de revaluación (suponiendo que su marco anterior es VEN-NIF-GE), no podrá utilizar un avalúo realizado sobre ese activo, ya que fue adquirido después del 01 de enero de 2010.

CAPÍTULO VII

IMPLICACIONES DE LA REVALUACIÓN DE LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO SOBRE EL PATRIMONIO DE UNA ENTIDAD EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS

En este capítulo se determinan las implicaciones de la revaluación de las propiedades, planta y equipo sobre el patrimonio de una entidad en economías hiperinflacionarias de acuerdo a las entrevistas realizadas a expertos, la opinión de algunos autores y la postura de la investigadora.

Cuadro Nro. 3.

Categorías	Resultados		
	Entrevista a expertos	Revisión documental	Postura de la investigadora
Pertinencia de la aplicación del método de revaluación para la medición posterior al reconocimiento inicial de la propiedad, planta y equipo en entidades cuya moneda funcional corresponda a la de una economía hiperinflacionaria	Los entrevistados lo consideran pertinente por las siguientes razones: 1. Los indicadores inflacionarios que se utilizan para ajustar la información en economías de este tipo son índices promedios que no representan la inflación para todos los sectores de la economía, por lo que no miden la realidad inflacionaria de un país y en algunos casos la diferencia respecto al comportamiento de los precios es significativo. 2. Permite reflejar los valores razonables de la PPE. 3. Es beneficioso porque puede ser que el solo estarlos ajustando por inflación no refleje la realidad del valor de mercado que tienen esos activos en una fecha determinada. 4. Es pertinente en la medida en que el cálculo del valor razonable sea fiable. Si no se trata de una medición fiable, el método de	La revalorización de activos fijos puede resolver, al menos en parte, ciertos problemas contables relacionados con la inflación cuando se utiliza un sistema contable de coste histórico. El proceso inflacionario que por años se ha desarrollado en Venezuela, distorsiona la información presentada en los estados financieros de las empresas y su interpretación, por ser éstos preparados sobre la base de costos históricos; situación negativa para las empresas puesto que la información financiera constituye el fundamento de la toma de decisiones.	La aplicación del método de revaluación en este tipo de entidades resulta conveniente, ya que contribuye a que los valores de los elementos de propiedades, planta y equipos en los estados financieros reflejen valores razonables que en la mayoría de los casos están dados por el mercado. En economías hiperinflacionarias, el presentar la información financiera a valores razonables aumenta la utilidad de la información financiera, pues permite a los usuarios e inversionistas tener una idea más cercana del valor patrimonial de la entidad.

	revaluación se expone a una manipulación de las cifras por parte de la entidad. 5. La revaluación sería el mejor método para reflejar el valor razonable de la PPE. Considera más conveniente tener un valor más real de la PPE a través de una revaluación, ya que en muchos casos el ajuste por inflación constituye un valor sesgado. 6. Existe una realidad económica muy desfasada entre los valores de la propiedad planta y equipos registrados a costo histórico y el valor actual de los mismos en hiperinflacionarias. 7. En general el uso del valor razonable para lo que es la medición PPE, sobre todo en la economía hiperinflacionaria refleja lo que sería valores más esperados o más realistas de ese tipo de activos. Tanto para PYME como para no PYME debería ser un parámetro válido o el parámetro más razonable a emplear sobre todo en ambiente hiperinflacionario.		
Incidencias sobre el patrimonio la revaluación de la propiedad, planta y equipo	Los entrevistados opinaron que en la mayoría de los casos se origina un superávit por revaluación. Sus comentarios fueron los siguientes: 1. La revaluación de propiedad, planta y equipo incrementa el patrimonio por el neto del reconocimiento (incremento) del activo y del pasivo por impuesto diferido que se produce. Dependiendo de cómo se haga la medición de la descapitalización del patrimonio establecida en el artículo 264 del Código de Comercio, la revaluación de la propiedad, planta y equipo puede evitar tal descapitalización. 2. El reconocimiento de un superávit por revaluación que vendría a ser un resultado no realizado por el mayor incremento en el valor del activo con respecto al costo histórico reexpresado del mismo. 3. Muestra a los accionistas el valor real de patrimonio que ellos tienen a la fecha de cierre porque se está reconociendo el valor real de los inmuebles (valor de mercado). 4. La revaluación de PPE incide directamente en el patrimonio, toda vez que las revaluaciones de PPE generan un abono a la cuenta de Reserva de Revaluación, que es un componente de los Otros Resultados Integrales que no se	Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio, bajo el encabezamiento de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo. Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral	La revaluación de la propiedad, planta y equipo trae como consecuencia un superávit por revaluación que aumenta el patrimonio en la medida en que el importe revaluado sea mayor que el valor en libros. Esto permite que los accionistas y demás usuarios de la información financiera conozcan la inversión que tienen en la entidad. Es importante destacar que esta es una partida que se acumula en otros resultados integrales, por lo que es una ganancia que se realiza a través del uso del activo o a través de su venta. Asimismo, esa ganancia que se acumula en el patrimonio se determina por la diferencia entre el avalúo realizado y el valor según libros ajustado por inflación en caso de que la moneda funcional de la entidad sea la de una economía hiperinflacionaria.

	recicla hacia Resultados del Ejercicio. 5. Si se hace posterior al reconocimiento inicial los otros resultados integrales que originan el superávit por revaluación va a dar una ganancia acumulada a largo plazo igual al avalúo menos su valor según libros. 6. Al aplicar el método de revaluación, permite el reconocimiento del superávit de revaluación en el patrimonio, el cual podrá ser transferido directamente a ganancias acumuladas, cuando se produzca la baja en cuentas del activo, colocando a las compañías en una mejor y real posición. 7. No necesariamente aumenta el patrimonio porque puede haber situaciones donde puede aumentar o puede disminuir. Hay situaciones en las cuales el valor reexpresado, es decir, el costo histórico reexpresado puede ser superior a lo que es el valor razonable, en cuyo caso habría que disminuir el valor del activo a su valor razonable. La experiencia es que normalmente los índices de precio con los cuales se reexpresan los estados financieros son en términos porcentuales inferiores a lo que es la variación de valores razonables de activos específicos. Por esa razón normalmente hay un incremento en el patrimonio cuando se revalúan los activos.	reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación. El superávit de revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo incluido en el patrimonio podrá ser transferido directamente a ganancias acumuladas, cuando se produzca la baja en cuentas del activo. Esto podría implicar la transferencia total del superávit cuando la entidad disponga del activo. No obstante, parte del superávit podría transferirse a medida que el activo fuera utilizado por la entidad. En ese caso el importe del superávit transferido sería igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo original. Las transferencias desde las cuentas de superávit de revaluación a ganancias acumuladas no pasarán por el resultado del periodo. Una decisión que en principio parece lineal o bilateral, como decidir si una entidad revaluara o no un activo y como el superávit por revaluación será llevado a la cuenta de ganancias acumuladas, tiene de trasfondo muchos conceptos y definiciones que son ignorados. Entre ellos el concepto de mantenimiento del capital, ya sea financiero u operativo, y el efecto que esta decisión tiene sobre los recursos generados anualmente por la entidad son reinvertidos en ella, o distribuido a través de dividendos a los accionistas.	
Reexpresión a valores corrientes de la información financiera según los índices publicados por el BCV y el valor	Los entrevistados comentaron que no siempre la reexpresión acerca el valor de los bienes a su valor razonable, pues son dos conceptos distintos. Sus respuestas fueron: 1. No necesariamente, cuando los indicadores inflacionarios utilizados para la reexpresión no miden, como ocurre en Venezuela,	Si solamente se actualiza por el alza y cuando una ley lo permite, y la magnitud o cuantía del aumento se limita a los coeficientes y reglas permitidos, esto determina el hecho de que los reguladores consideran que todos los activos-	Existe un acercamiento porque la reexpresión aumenta el valor de los activos reconociendo los efectos de la inflación, sin embargo, el propósito de la reexpresión no es determinar el valor razonable sino justamente reconocer la pérdida de

razonable de los activos	la inflación real. O cuando los activos tienen un comportamiento inflacionario distinto al de los indicadores utilizados, la reexpresión puede diferir significativamente de los valores corrientes. 2. La reexpresión por INPC lo que hace es reconocer el deterioro en el poder de compra que según el BCV ha ocurrido en la economía. El valor de los activos o el valor razonable es una medición diferente. El valor razonable no tiene que ver con la reexpresión por lo que no es probable que lo acerque porque son dos conceptos muy distintos. Es decir, son dos impactos económicos distintos. El valor razonable es un precio específico, el precio de un determinado bien o un servicio. La reexpresión de estados financieros es aplicarle una media determinada por el BCV que toma un conglomerado de bienes y servicios para reconocer el impacto de la inflación sobre ese bien. El impacto que recoge la reexpresión pudiera quedar muy alejado del valor razonable que tiene ese bien o servicio de la economía. La reexpresión no tiene por qué acercar el valor de la PPE a su valor razonable. 3. Si, la reexpresión a valores corrientes de la PP&E acerca el valor de los activos a su valor razonable. 4. Los valores corrientes acercan el valor de los activos a su valor razonable, pero cuando esto reemplaza las instrucciones de la sección 31 los stakeholders no identificarán el incremento con el proceso inflacionario. La reexpresión requerida por sección 31 permite que los stakeholders identifiquen el origen del incremento con la inflación en lugar de un incremento de valor del activo por sí mismo. Además, en un proceso inflacionario o hiperinflacionario no todos los productos incrementan sus precios en la misma medida. El IPC es una medida promedio ponderada de los precios en la economía. 5. Si, pero siempre que el indicador de inflación no esté sesgado, es decir, siempre que la inflación refleje valores reales. 6. Si, sin embargo, estos valores reexpresados no reflejan el valor razonable menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido al momento de realizar una revaluación. Ya	empresas han aumentado en la misma cuantía, esto es el nivel general de precios, cuando en realidad cada activo empresa experimenta unas variaciones debidas a las características y circunstancias específicas propias. El proceso inflacionario que por años se ha desarrollado en Venezuela, distorsiona la información presentada en los estados financieros de las empresas y su interpretación, por ser éstos preparados sobre la base de costos históricos; situación negativa para las empresas puesto que la información financiera constituye el fundamento de la toma de decisiones	poder adquisitivo en la economía. Adicionalmente, la reexpresión es realizada con índices publicados por el BCV que miden la inflación acumulada por una masa de productos que no necesariamente están relacionados con los bienes que se reexpresan. En síntesis, la reexpresión no matiza o compensa el dejar de presentar a valor razonable los elementos de la propiedad, planta y equipo.
--------------------------	---	--	---

	que las revaluaciones consideran el estado actual de funcionamiento y operatividad de los activos. 7. Evidentemente lo acerca. Cuando hay hiperinflación lo menos razonable es quedarse con el costo histórico de los activos, pero hay muchas situaciones que pueden ser diferentes en las cuales el reexpresar usando el índice de precios no necesariamente sea equivalente a lo que sería su valor razonable y puede haber situaciones muy particulares de algunos activos que por alguna característica específica su valor razonable puede que sea inferior o no se proteja con respecto a la inflación, pero si, en general el uso de índices es una medida para corregir las distorsiones que genera la hiperinflación en los estados financieros.		
--	--	--	--

Elaborado por la autora con base a la revisión documental, las entrevistas a expertos y la postura propia de tema abordado.

En conclusión, al revaluar los elementos de propiedades, planta y equipos en economías hiperinflacionarias, se origina un superávit por revaluación, siendo esta una partida que se acumula en otros resultados integrales, formando parte del patrimonio. Este superávit por revaluación se transfiere totalmente a las ganancias acumuladas cuando se produce la baja en cuentas del activo a través de la disposición del bien, y se realiza una transferencia parcial vía depreciación, en la medida en que el activo es utilizado por la entidad por la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la que se determina según su costo original.

Por otra parte, la utilización del modelo de revaluación se considera altamente pertinente ya que permite reflejar valores razonables de los elementos de propiedades, planta y equipos, siendo estos los valores más realistas o los más esperados. Asimismo, la reexpresión de la información financiera a través de índices de precios tiene como propósito reconocer la pérdida de poder adquisitivo en la moneda funcional de la entidad que

informa, sin embargo, si bien permite presentar mayores valores de los activos, no refleja el valor razonable de los mismos.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO VIII

INCIDENCIAS DE LA NO REVALUACIÓN DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO EN EL CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

En este capítulo se determinan las incidencias de la no revaluación de las propiedades, planta y equipo en el cumplimiento de los objetivos de la información financiera de acuerdo a las entrevistas realizadas a expertos, la opinión de algunos autores y la postura de la investigadora.

Cuadro Nro. 4.

Categorías	Resultados		
	Entrevista a expertos	Revisión documental	Postura de la investigadora
Cómo se ve afectada la característica cualitativa de la información financiera de representación fiel por la no revaluación de la propiedad, planta y equipo en la PYME	La mayoría de los entrevistados estuvieron de acuerdo en afirmar que la característica cualitativa de representación si se ve afectada por la no revaluación. Sus respuestas se presentan a continuación: 1. Se ve afectada en la medida que el importe dado a los activos de una entidad se distancie del valor razonable, la información financiera pierda calidad y deja de ser útil para tomar decisiones económicas. Sabemos que la medición al valor nominal (histórico) no siempre es la mejor para representar fielmente la situación financiera de la entidad, por lo que es necesario recurrir a la revaluación que permita informar de manera fiel de la situación de la entidad. 2. La no revaluación en el contexto inflacionario actual venezolano aleja la información financiera de los objetivos que pretende y no se acerca a la representación fiel que pretende la característica cualitativa.	Gracias a una revalorización de mayor carácter contable, las empresas presentan, relativamente, unos valores contables más acordes a la realidad económica y mejoran, en consecuencia, la imagen fiel de sus cifras contables. La revaluación, puede proporcionar una manera de mejorar el principio de imagen fiel de la posición financiera de la empresa.	La característica cualitativa de la información financiera de representación fiel es, junto a la relevancia, una de las características fundamentales pues determina en gran medida la utilidad de la información. El hecho de que una entidad no revalúe sus elementos de propiedades, planta y equipo, especialmente en economías hiperinflacionarias, quedando de esta manera medidos al costo histórico (ajustado por inflación), hace que en los estados financieros se reflejen valores que no son razonables, pues no son una representación de la realidad. Si bien el valor razonable de gran parte de las clases de propiedades, planta y equipo está dado por el

	3. Se puede ver afectada porque la distorsión entre los valores revaluados determinados por un tasador independiente difiere en forma significativa del costo ajustado por inflación de esos activos, siempre y cuando tengamos satisfacción de que el valor revaluado coincida con el valor de mercado. 4. No se ve afectada la representación fiel, a menos que alguien identifique la representación fiel con la medición del valor. Desde el punto de vista del valor, el costo histórico es la medida más objetiva de valor. El valor revaluado sólo será objetivo cuando exista un mercado activo en que coticen los activos revaluados. 5. Si una compañía en una economía hiperinflacionaria no aplica un método que acerque el valor de la PPE a su valor razonable no podrá tomar las decisiones a futuro que le permitan recuperar dicho valor y mantener el valor de la compañía, es decir, que la compañía no pierda valor a través del tiempo. Si no mantiene sus activos y pasivos a valor corriente no se tendrá fielmente representado el valor de la Entidad. 6. Al no aplicarse la revaluación los estados financieros no reflejarían el valor razonable menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido al momento de realizar una revaluación. Ya que las revaluaciones consideran el estado actual de funcionamiento y operatividad de los activos. 7. Cuando no se revalúa se corre el riesgo de que el activo esté en unos valores que no necesariamente se acerque a su valor razonable que es lo que se pretende que se refleje en los estados financieros.		mercado, teniendo este valor de mercado muchas veces un elemento especulativo en economías inflacionarias, es este valor el que se ajusta a la definición de valor razonable, ya que es "el precio que podría ser recibido al vender un activo o pagado para transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado a una fecha de medición determinada." Así pues, la característica cualitativa de representación fiel se ve afectada, ya que los estados financieros a costo histórico no representan los sucesos y eventos económicos de la entidad.
Representa una limitación al alcance de los objetivos de la información financiera la no revaluación de la propiedad, planta y equipo	Al realizar la consulta a los expertos, sobre la limitación que representa en el alcance de los objetivos de la información financiera la no revaluación de la PPE, al menos cuatro de los entrevistados manifestaron que no representa una limitación, pues hay que considerar también otros elementos, mientras que los tres entrevistados restantes señalaron que esto si representa una limitación. Sus respuestas fueron; 1. No necesariamente, eso	El objetivo de la información financiera es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento, y los flujos de efectivo de una entidad que sea útil para la toma de decisiones de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de solicitar información que se ajuste a sus necesidades o	El objetivo de los estados financieros preparados conforme a la NIIF para las PYMES es "Proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir

	depende de las características del entorno económico en los que se desenvuelve la entidad, y de si estas distorsionan los valores de los activos atribuidos en los estados financieros. 2. Si. Porque no permitiría mostrar acertadamente la situación financiera por lo que no permite evaluar el total de recursos que controla la entidad, disminuiría la medición de su capacidad de pago en términos de liquidez y solvencia. Desde el punto de vista de los resultados no se reconoce los resultados no integrales que está generando la entidad por el hecho de poseer esos activos antes de que el precio subiera. 3. No en todos los casos ya que hay inmuebles que no permiten conocer su valor revaluado de una manera fiable porque son activos muy específicos que no tienen un comparable. En estos casos, no se distorsiona la información porque simplemente pudiera ser una mayor limitación el obtener esos costos revaluados. 4. No constituye una limitación al alcance la no revaluación de la PPE en las Pymes, sino más bien una instrucción que sigue el criterio de facilitación que se consideró al emitir esa norma. A partir del año 2017 esa prohibición se elimina con los cambios que ya se han aprobado para las NIIF para Pymes. 5. Si ya que la información financiera pierde utilidad. Esto impide que las PYMES tomen decisiones para crecer en el corto, mediano y largo plazo. 6. Si, ya que al no aplicarse la revaluación los estados financieros no reflejarían el valor razonable menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido al momento de realizar una revaluación. La información financiera pierde de algún modo utilidad para los diferentes usuarios. 7. Depende de cada caso. La revaluación es lo que más aproxima el valor de un activo a su valor razonable que es lo que se espera la PPE. Estos activos se ven ampliamente afectados por los efectos de la inflación.	requerimientos. Para alcanzar el objetivo de la información financiera la información que se genere debe ser útil para la toma de decisiones, y para que sea útil, la información debe reflejar una serie de características dentro de las que se encuentra la fiabilidad y la relevancia. Al no revaluar es posible que esta información pierda utilidad, pues la información financiera no reflejara la realidad económica de la entidad.	informes a la medida de sus necesidades específicas de información", por lo que al no revaluar y presentar la entidad su información financiera a costo histórico, la información pierde relevancia y deja de ser útil para la toma de decisiones, siendo este el objetivo principal de la información financiera. En otras palabras, al presentar la información al costo histórico, el usuario de los estados financieros corre el riesgo de no poder evaluar los recursos que son controlados por la entidad ni los sucesos y eventos económicos de la misma.
--	---	---	---

Contribución de la revaluación de la PP&E a la representación fiel de los sucesos económicos de la entidad	Los siete entrevistados, coincidieron en que la revaluación contribuye a una mejor representación de los sucesos y eventos económicos de la entidad. Las respuestas de cada uno de los entrevistados se mencionan a continuación: 1. No siempre, depende de si el importe en libros se ha distanciado del valor razonable, y del justo valor que la revaluación le asigne a las PP&E objetos de la revaluación. 2. Si. Contribuye altamente. Mejora la representación fiel que se daría por la sola reexpresión por índices de precios. 3. La revaluación acerca más a la realidad la información financiera de una entidad en una fecha determinada. La revaluación permite que los accionistas de una compañía conozcan realmente su patrimonio. 4. Desde un punto de vista estrictamente técnico, la revaluación requiere muchas veces de la aplicación de criterios altamente subjetivos que pudieran determinar más bien una representación alejada de la fidelidad a los hechos económicos. 5. Si. El tasador independiente que cumpla con los requisitos para hacer el avalúo va a sincerar en los estados financieros de la PP&E proporcionando información útil para inversores, bancos, interesados en la compañía. 6. Si, ya que las revaluaciones consideran el estado actual de funcionamiento y operatividad de los activos y muestran la realidad de la empresa. 7. Si, la revaluación permite que se refleje el valor razonable de la PPE presentándose por tanto un valor más cercano a la realidad y siendo una representación de los sucesos económicos de la entidad.	Gracias a una revalorización de mayor carácter contable, las empresas presentan, relativamente, unos valores contables más acordes a la realidad económica y mejoran, en consecuencia, la imagen fiel de sus cifras contables. La revaluación, puede proporcionar una manera de mejorar el principio de imagen fiel de la posición financiera de la empresa.	El revaluar los elementos de las propiedades, planta y equipo, y presentar estos elementos a su valor razonable, permite que exista una representación fiel de la realidad económica de la entidad, siempre y cuando la evaluación o tasación sea realizada por personal independiente y con las capacidades para este procedimiento. El medir la propiedad, planta y equipo a su valor razonable, le permite a los usuarios de la información financiera conocer, tal es el caso de los inversores, cuál es el valor de su patrimonio o de la inversión que mantienen en la entidad. La revaluación, contribuye a la representación más fiel de los sucesos económicos de la entidad, ya que adicionalmente, al revaluar se considera el estado actual de funcionamiento y operatividad de los activos y se muestra la realidad de la empresa.
--	--	--	---

Elaborado por la autora con base a la revisión documental, las entrevistas a expertos y la postura propia de tema abordado.

En conclusión, una de las características más importantes de la información financiera y que contribuye en gran medida a generar información útil para la toma de decisiones por parte de los diferentes

usuarios es la representación fiel. Al revaluar la propiedad, planta y equipo, se refleja en los estados financieros el valor razonable de estos activos, siendo este valor razonable un reflejo de la realidad económica de la entidad. El objetivo de la información financiera de acuerdo con la NIIF para las PYMES es “Proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información”, por lo que al estar asociada esta característica al alcance del objetivo de la información financiera, es evidente que un desvío de la representación fiel deriva en información menos útil para los usuarios, pues sus decisiones estarán basadas en información que no es un reflejo de sucesos y demás eventos económicos de la entidad.

www.bdigital.ula.ve

CAPITULO IX

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

9.1 Conclusiones

1. El objetivo de los estados financieros preparados de conformidad con la NIIF para las PYMES es “Proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información”. Este objetivo se logra a través de la presentación de un conjunto completo de estados financieros, ya que el estado de situación financiera mediante la relación entre los activos, pasivos y el patrimonio muestran la situación financiera de la entidad, el estado de resultados mediante la relación entre los ingresos y gastos dan cuenta del rendimiento que ha tenido la entidad durante el período sobre el cual informa y por otra parte, la información sobre los flujos de efectivo de la entidad se presenta en el estado de flujos de efectivo. Si bien el presentar el conjunto completo de estados financieros es importante, lo es aún más el hecho de que en los mismos se vean reflejadas las características cualitativas más importantes de la información financiera, es decir, que la información esté fielmente representada y sea relevante. La información es relevante, cuando es capaz de generar una diferencia en las decisiones tomadas por los usuarios y está fielmente representada cuando representa los fenómenos que pretende representar.
2. La sección 17 de la NIIF para las PYMES establece como único modelo para realizar la medición posterior de los elementos de las

propiedades, planta y equipos al modelo del costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas. Es decir, el modelo de revaluación no es permitido en la NIIF para las PYMES, a excepción de la exención establecida en la norma de utilizar un avalúo realizado mediante PCGA anteriores como costo atribuido de las propiedades, planta y equipos al momento de la transición a la NIIF para las PYMES. Las razones por las que no se consideró este modelo en la norma emitida por el IASB, son las mismas que motivaron el desarrollo de la misma, ya que a través de la NIIF para las PYMES se buscaba crear una norma menos compleja dirigida a entidades que realizan transacciones más sencillas y que a diferencia de las grandes entidades no tienen la obligación pública de rendir cuentas, por lo que el incluir políticas contables como la de revaluación se consideraba agregaba cierta complejidad a la norma, alejándola de esta forma de las razones que motivaron a su desarrollo.

3. La sección 35 de la NIIF para las PYMES establece una serie de exenciones que pueden ser utilizadas por las entidades que adoptan por primera vez esta norma. Dentro de estas exenciones se encuentra el uso de una revaluación como costo atribuido de las propiedades, planta y equipos en el momento de la transición señalando que “Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por utilizar una revaluación según los PCGA anteriores, de una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta NIIF o en una fecha anterior, como el costo atribuido en la fecha de revaluación”. En este contexto, sólo las entidades que hubiesen aplicado un método que contemplara la incorporación de valores corrientes de las propiedades, planta y equipos podrían optar por el uso de esta exención. En Venezuela, bajo los VEN-PCGA sólo era permitida una revaluación mediante la

aplicación del método mixto establecido en la DPC 10 – Normas para la elaboración de estados financieros ajustados por efectos de la inflación, sin embargo, tomando en consideración que la transición también puede ser realizada desde los VEN-NIF-GE a los VEN-NIF-PYME, las empresas que hubiesen aplicado el modelo de la revaluación para la medición posterior de sus elementos de propiedades, planta y equipos también pueden aplicar esta exención.

Lo antes señalado indica que sólo las entidades que bajo VEN-PCGA o VEN-NIF-GE optaron por la aplicación del método mixto y el modelo de revaluación respectivamente, pueden utilizar esta exención en la preparación de sus primeros estados financieros.

4. La revaluación de las propiedades, planta y equipos origina un superávit por revaluación, siendo esta una partida de otros resultados integrales que se acumula en el patrimonio en la medida en que el importe revaluado sea mayor al importe en libros del activo, y se registrará en el resultado del período cuando se produzca un aumento que se origine por el reverso de un decremento producto de una revaluación del mismo activo realizada en períodos anteriores y registrada también en el resultado. En otras palabras, y aunque no es lo común en economías hiperinflacionarias, al revaluar es posible también que el importe revaluado sea menor que el importe en libros de un activo, caso en el cual la disminución se reconoce en el resultado del período a menos que la cuenta del superávit por revaluación tenga un saldo acreedor en relación con ese activo, pues de ser así la disminución se registra con cargo al superávit ya registrado.

El superávit por revaluación se realiza o se transfiere en su totalidad a las ganancias acumuladas de la entidad cuando se realiza la disposición del elemento de las propiedades, planta y equipos y se transfiere de forma parcial a través del uso del activo el importe

correspondiente a la diferencia entre la depreciación calculada con base al importe revaluado y la que hubiese resultado al calcularla con el costo original.

Más allá del reconocimiento del superávit en el patrimonio, el revaluar las propiedades, planta y equipos permite mostrar a los accionistas el monto de la inversión que mantienen en la entidad en lo concerniente a esta clase de activos, correspondiendo este ajuste y esta decisión de la gerencia generalmente a un concepto de mantenimiento financiero del capital, a través del cual se busca el mantenimiento del capital invertido y de la capacidad adquisitiva del mismo.

5. La no revaluación de la propiedad, planta y equipo, trae como consecuencia que la representación fiel, siendo una de las características más importantes de la información financiera se vea afectada al no reflejar los estados financieros valores razonables para esta clase de activos.

La representación fiel junto a la relevancia, son las características que hacen útil la información financiera, por lo que en la medida en que esta característica no se evidencie, los estados financieros perderán utilidad.

Considerando que el objetivo de los estados financieros de conformidad con la NIIF para las PYMES es “Proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información”, el no ofrecer información útil limita el alcance del objetivo propuesto por la NIIF para las PYMES.

9.2 Recomendaciones

1. Dada la limitación que presenta la NIIF para las PYMES en cuanto a la aplicación del modelo de revaluación para la medición posterior de las propiedades, planta y equipo, la gerencia debe revelar a través de las notas a los estados financieros información relevante en relación al valor de los activos, por ejemplo, a través de valoraciones de terceros separadas.
2. Si bien es realizado el ajuste por inflación según lo establecido en la sección 31 de la NIIF para las PYMES, es conveniente que la gerencia revele información adicional en las notas a los estados financieros sobre los efectos de la alta inflación, explicando cómo varía el valor de sus activos ante esta variable económico y los valores de mercado de activos similares.
3. La entidad debe realizar una conciliación entre el saldo de las propiedades, planta y equipo al inicio y al final del período, indicando las adiciones, desincorporaciones y disposiciones que hayan sido realizadas, por lo que a través de esta conciliación pueden desglosarse los activos que están siendo utilizados y que siendo medidos mediante el modelo del costo se presentan totalmente depreciados.
4. Las entidades, de acuerdo a sus necesidades deben evaluar la relación costo-beneficio entre el uso de unas normas simplificadas como las NIIF para las PYMES en detrimento la representación fiel por la no revaluación de las propiedades, planta y equipo y el uso de una norma que, si bien es más compleja, establece el modelo de la revaluación, como es el caso de las NIIF Completas.