

# *Análisis de las diferencias entre las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y los Principios de Contabilidad (VEN-NIIF)*

Carmen Haydeé Peña Molina  
Docente  
E-mail: [carmenhaydee29@hotmail.com](mailto:carmenhaydee29@hotmail.com)  
Doctorante  
Programa doctoral de Ciencias Contables  
Facultad de Administración, Contaduría y Economía  
Universidad de los Andes  
Mérida, Venezuela

[Recibido: Septiembre 26, 2012, Aceptado: Noviembre 25, 2012](#)

## Resumen

El presente artículo es producto de una investigación, cuyo objetivo fue analizar las diferencias existentes entre las normas internacionales de información financiera (NIIF) y las normas emitidas por la FCCPV, denominadas VEN-NIF. Tales diferencias consisten en: (1) reservas en la aplicación de algunas disposiciones contenidas en las NIIF, y (2) tratamientos particulares para Venezuela.

En Venezuela, la adopción de las NIIF fue acordada en enero de 2004 por un Directorio Nacional Ampliado (DNA) de la FCCPV, organismo gremial que agrupa a los Contadores Públicos venezolanos. En el evento gremial se acordó establecer un programa de adopción que incluyó el análisis de tales normas con la finalidad de ajustarlas al marco jurídico y entorno económico particular del país, y un programa para la formación de los Contadores Públicos venezolanos.

En la actualidad, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela denominados VEN-NIF incluyen los Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF), que se señalan en el párrafo 7 del Boletín de Aplicación no. 8 versión 0. Los BA VEN-NIF son importantes y necesarios de estudiar debido a que establecen algunas reservas y tratamientos particulares, que en definitiva, constituyen las diferencias entre las NIIF y los VEN-NIF.

La presente investigación se encuentra enmarcada dentro de una investigación de carácter analítico-descriptiva, la cual consiste en llegar a conocer las situaciones, costumbres y actitudes predominantes a través de la descripción exacta de las actividades, objetos, procesos y personas. En nuestro caso particular, se intenta identificar los casos particulares en los cuales la norma local difiere con los estándares

internacionales. Esto ayudará a los usuarios de la información preparada de conformidad con los VEN-NIF, a determinar el efecto que de tales diferencias puedan derivar.

*Palabras clave: Principio, globalización, Normas Internacionales de Información Financiera, Boletines de Aplicación.*

### Analysis of the differences between the international of financial reporting standards (IFRS) and the accounting principles (VEN IFRS)

#### Abstract

This article is the result of an investigation aimed at analyzing the differences between International Financial Reporting Standards (IFRS) and the regulations issued by the FCCPV, called VEN-FRS. These differences include: (1) reserves in the application of certain provisions of IFRS, and (2) specific treatments for Venezuela.

In Venezuela, the adoption of IFRS was agreed in January 2004 for a National Directory Expanded (DNA) of the FCCPV, union organization which groups the Venezuelan Public Accountants. In the event union agreed to establish an adoption program that included the analysis of such standards in order to fit the legal and economic environment of the country particularly, and a program for the training of Venezuelan Public Accountants.

At present, the Generally Accepted Accounting Principles in Venezuela VEN-called NIF include Application Bulletins (BA VEN-FRS), as outlined in paragraph 7 of the Application Bulletin no. 8 version 0. The BA VEN-FRS are important and necessary to study because they provide some reservations and particular treatments, which ultimately are the differences between IFRS and VEN-FRS.

This research is framed within an investigation of an analytical-descriptive, which is to get to know the situations prevailing customs and attitudes through the exact description of the activities, objects, processes and people. In our particular case, we try to identify the particular cases in which different local standards with international standards. This will help users of the information prepared in accordance with VEN-FRS, to determine the effect of such differences may arise.

*Keywords: Top, Globalization, International Financial Reporting Standards, Application Bulletins.*

#### Introducción

En la actualidad se está desarrollando un proceso de armonización de normas de contabilidad en el contexto internacional, orientado principalmente a: (1) eliminar las barreras con las que tropieza la presentación de información financiera comparable en ese mismo contexto internacional, y (2), a que la información financiera sea transparente y de alta calidad. Esta armonización gira en torno al proceso de adopción o adaptación de las Normas Internacionales de Información Financiera, o a que las mismas sirvan de base para la formulación de las normas nacionales.

En este contexto esta investigación cobra relevancia, ya que pretende ubicar este fenómeno social como resultado de los cambios impuestos por la globalización y desde allí mirar las repercusiones que se han producido en la normativa contable y su estandarización en el caso Venezolano.

En este sentido, se presenta interesante explorar cómo han sido los cambios que han ocurrido en la normativa contable en el caso particular de Venezuela desde el modelo anterior (VENPCGA) al modelo contable (VEN-NIF) desde el 2008 para grandes entidades (GE) y a partir del 2011 para pequeñas y medianas entidades (PYMES), un modelo con ciertas reservas y tratamientos particulares respecto a las normas internacionales de información financiera.

### Problematización de la armonización de la Normativa Contable

Cuando preparamos información financiera se requiere que ésta sea de alta calidad, útil, comparable, para ello es necesario que sea preparada con postulados y principios básicos de aceptación general.

Ahora bien, a nivel mundial se están produciendo una serie de fenómenos tales como la globalización la cual se materializa en la integración de mercados, modernas formas de hacer negocios y los nuevos criterios para la valoración de activos y pasivos, los cuales involucran a la contabilidad y hacen que ésta se vea obligada a adecuarse a las nuevas necesidades y circunstancias que son cada vez más exigentes, es decir, que las bases, principios y postulados utilizados para emitir información financiera también deben ir evolucionando.

El fenómeno de la globalización tiene marcada influencia en la contabilidad, puesto que la involucra y afecta haciéndola innovar y mantenerse en constante cambio para adecuarse a las también cambiantes circunstancias. La globalización demanda el intercambio de información financiera internacional entre los distintos mercados e interesados, que sea útil para la toma de decisiones económicas. En este sentido, la contabilidad solo podrá cubrir las necesidades de los interesados en la medida que se prepare con base a un único conjunto de normas contables de carácter mundial que sean de alta calidad, comprensibles y de obligado cumplimiento, que exijan información comparable, transparente y de alta calidad en los estados financieros y en otros tipos de información financiera, tal como está señalado por las mismas NIIF.

Hasta hace aproximadamente unos diez años, la tendencia en los distintos países, sobre todo en América Latina, fue que los gremios de contadores u órganos del propio gobierno, se encargaban de emitir los principios y normas para la preparación de información financiera, las cuales en variadas circunstancias ofrecían alternativas y diferencias para el reconocimiento y medición, con lo cual algunas eran más conservadoras que otras, y aunque en apariencia parecieran ser de similares características, en realidad eran causa de inconsistencias y de dificultad para la comparación de la información presentada, en especial por el manejo interesado de los preparadores de esa información.

Desde su creación, la FCCPV asumió el compromiso como emisor de normas de contabilidad, aún cuando algunos organismos reguladores, entre ellos los del mercado de capitales, la banca, los seguros y las cooperativas, emitieron normas para las entidades bajo su regulación. Hecho este que hizo más compleja y difícil la situación.

Esta diversidad normativa, tanto en el contexto local como internacional, fue creando la necesidad de armonizar y estandarizar las normas contables que rigen en la preparación de información financiera. Resultado de esa necesidad, se ha observado que en la última década los diferentes países se han ido uniendo al proceso de adopción o de adaptación de las normas internacionales de información financiera.

La FCCPV, como un órgano emisor de normas de contabilidad nacional, emitió las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) y las Publicaciones Técnica (PT), conocidos como VENPCGA, que estuvieron vigentes hasta el año 2007 años para las grandes entidades (GE) y 2010 para las PYMES. Estas DPC y PT eran escasas y no

contemplaban los criterios necesarios para valorar y presentar información en algunas transacciones y partidas, por lo que en la DPC no. 0, Normas básicas y principios de contabilidad (2002), se estableció un orden de supletoriedad en el sentido de que cuando un aspecto contable no estaba contemplado en las DPC o PT, se aplicaría supletoriamente, en primer lugar, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) por lo que en el caso de Venezuela no es nuevo la aplicación de los estándares internacionales.

Ahora bien, la adopción de las normas internacionales de información financiera como marco contable venezolano se acordó, como se dijo anteriormente, en un Directorio Nacional Ampliado (DNA) de la FCCPV celebrado en la ciudad de Acarigua, en enero del año 2004.

Es importante destacar que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) incluye tanto a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y sus interpretaciones (SIC) emitidas por el disuelto Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC, por sus siglas en inglés), como a las propias NIIF y sus interpretaciones, es decir, las CINIF, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB, por sus siglas en inglés) organismo este que sustituyó al IASC en 2001.

Sin embargo, las NIIF son generales y pueden ser adaptables a las características particulares de la mayoría de los países, de manera que puedan aplicarse como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), siempre y cuando no sean contradictorias con el ambiente económico y con disposiciones legales de casos particulares. En el caso de Venezuela existe una adopción condicionadas de tales normas como queda establecido en el párrafo 9 del Boletín de Aplicación de los VEN-NIF no. 0 en su versión no. 5 donde expresa:

Las normas de carácter mundial pueden no contemplar aspectos específicos de Venezuela, por lo que pueden existir razones de tipo legal, económicas o técnicas que conlleven a la adopción condicionada o a la no adopción de alguna NIIF como principio de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela, por tal motivo se hace necesaria la revisión de cada una de ellas para analizar los impactos de su aplicación en el entorno económico venezolano [1].

De manera que para que en Venezuela las NIIF se conviertan en PCGA deben ser sometidas a un análisis exhaustivo sobre su aplicación en el país y sometidas a consulta. Posterior o simultáneamente, la Federación promulgará Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF) que junto con las NIIF acordadas también forman parte los VEN-NIF, de uso obligatorio para la preparación y presentación de información financiera.

De lo anterior podemos concluir, que si bien es cierto que en Venezuela se decidió la adopción de las NIIF, también lo es que se ha realizado un proceso de revisión y auscultación de cada una de ellas antes de que pasen a formar parte de las VEN-NIF, por lo que se afirma que en Venezuela existe una adopción condicionada o con reservas. De tal manera que existen casos en los cuales la FCCPV ha establecido reservas y tratamientos particulares a través de los BA VE NIF, con lo se busca evitar colisiones con la legislación del país y armonizar con su situación económica y algunos aspectos técnicos a fin que este conjunto de normas sean de aplicación en el país.

### Tipo de investigación

El tipo de investigación aplicada a este estudio es una investigación de tipo cualitativo puesto que el análisis que se realiza requiere la profundización de datos, análisis interpretativo de la información que se obtiene a lo largo de la investigación, dándole un enfoque a la realidad actual.

Las investigaciones que se enmarcan dentro de la metodología cualitativa, son aquellas que se basan principalmente en principios teóricos, lo que para esta investigación particularmente la hermenéutica como principio teórico cobra importancia, debido a la interpretación de normas particulares. Además la recolección de datos no cuantitativos describe una realidad tal como se experimenta.

Esta investigación también se ve enmarcada dentro de una investigación de carácter descriptiva, ya que describe situaciones y eventos particulares. Esto es, decir cómo es y se manifiesta determinado fenómeno. En esta investigación las diferencias se clasifican como reservas y tratamientos particulares entre las NIIF y las VEN-NIF. Sin embargo, esta clasificación entre reservas y tratamientos particulares es personal de la investigadora y pudiera ser objeto de criterios diferentes.

El tipo de investigación permite describir la situación actual los BA VEN-NIF vigentes emitidos por la FCCPV, y que forman parte de los VEN-NIF, de tal modo que se pueda puntualizar en las similitudes o discrepancias entre ambas normas.

Dentro de esta investigación surgen ciertas preguntas que orientan los objetivos y ayudan a alinear la investigación:

- ¿Cuál es el conjunto de normas que forman los PCGA en Venezuela (VEN-NIF)?
- ¿Existen diferencias entre las VEN-NIF y las NIIF?
- ¿En qué aspectos se diferencian las VEN-NIF de las NIIF?

## Objetivos de la investigación

### Objetivo general

Analizar las diferencias entre los PCGA en Venezuela (VEN-NIF) con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

### Objetivos específicos

- Estudiar la composición de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF)
- Indagar sobre la existencia de diferencias entre Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF)
- Analizar las diferencias entre Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF).

## Fuentes de la investigación

Las fuentes de investigación en esta investigación es documental, ésta constituye un procedimiento científico, un proceso sistemático de indagación, recolección, organización, análisis e interpretación de información o datos en torno a un determinado tema.

En esta investigación se recurrió a investigaciones secundarias, por estar éstas conformadas por medio de libros, revistas, artículos científicos publicados, tesis de investigación, literatura gris, que cumplen los requerimientos de búsqueda de información. Las fuentes utilizadas para la elaboración de este estudio son confiables puesto que contienen datos provenientes de investigaciones formales y publicaciones emitidas por cuerpos normativos en materia contable en el país.

Sin embargo, tal y como afirman Taylor y Bogdan [2], lo que investiga la metodología cualitativa, el modo en que lo estudia y la forma en que se interprete lo estudiado, depende de la perspectiva teórica empleada.

### Antecedentes

El ordenamiento jurídico venezolano y en particular el tributario, establece ciertas formalidades para la contabilidad que deben llevar los comerciantes, las normas más relevantes para este estudio están el Código de Comercio, el Código Orgánico Tributario y La Ley de Impuesto Sobre la Renta. El primero de éstos, el Código Comercio, norma legal de bastante antigüedad puesto que fue promulgado en año 1955, establece formas escritas, de registro de cifras, y requerimientos legales que debe llevar la contabilidad en cualquier entidad mercantil. Sin embargo, el mundo de los negocios ha cambiado desde la promulgación del Código, los mercados son más dinámicos, existen nuevos modelos financieros que han sido necesarios crear, para satisfacer necesidades de los usuarios de la información financiera, lo que ha conllevado a la implementación de modernas y versátiles técnicas para el registro y tabulación de la información contable, nuevos sistemas de información, así como nuevos postulados y normas, por lo que las formas de registros han dejado de ser el centro de atención.

Sin embargo, esta vieja norma establece en su artículo 304, que el “balance demostrará con evidencia y exactitud los beneficios realmente obtenidos y las pérdidas experimentadas, fijando las partidas del acervo social por el valor que realmente tengan o se les presume”. Cuando la norma se refiere al balance, en realidad remite a los estados financieros, los cuales deben informar sobre la realidad de la situación financiera y los resultados de la entidad informante.

En este sentido Mantilla Samuel (2006) enfatiza que los estados financieros dejaron de ser un objetivo en sí mismos y se convirtieron en un medio (muy apreciado si están auditados independientemente) para expresar información financiera de alta calidad, transparente y comparable [3].

La segunda norma señalada, es el Código Orgánico Tributario que en su artículo 145 establece:

Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán:

1. Cuando lo requieran las leyes o reglamentos:
    - a. Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable.
- (omissis)

Por su parte, el párrafo segundo del artículo 90 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que data de febrero del año 2007, establece la obligatoriedad de llevar la contabilidad de acuerdo a los principios generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela.

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 ese fin se establezcan. Las anotaciones o asientos que se hagan en dichos libros y registros deberán estar apoyados en los

comprobantes correspondientes y sólo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllos. [4].

En concordancia con esta disposición normativa, debe citarse al reglamento de la misma Ley de Impuesto sobre La Renta que data de septiembre de 2003, el cual establece:

A los efectos de la determinación de la renta neta a utilizarse para la comparación a que hace referencia el artículo 67 de esta Ley, se entiende como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, aquellos emanados de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. [5]

De esta manera se establece la base legal de los principios de contabilidad emitidos por el organismo gremial en Venezuela, donde queda tipificado la obligatoriedad de llevar la contabilidad de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados y emanados por la FCCPV.

Cada vez más, las organizaciones requieren mayor transparencia y fiabilidad en su información financiera, los mercados mundiales requieren información que pueda ser comparable, que sean elaborados por un conjunto de principios y reglas uniformes, y que sirvan de referencia bajo una perspectiva normalizadora a la hora de preparar dicha información.

### Los Principios de Contabilidad

Los principios y normas de contabilidad pueden entenderse como un cuerpo normativo, un conjunto de reglas, principios, convenciones y procedimientos que definen las prácticas en contabilidad y que son aceptados por una región, un país, un conjunto de países en particular o simplemente a nivel mundial. Tua Pereda (1985) define desde una perspectiva pragmática y basada en su origen histórico, que un principio contable generalmente aceptado es “una norma o fundamento emitida por una institución con autoridad reconocida al respecto, derivada de la practica más frecuente y, por tanto, más recomendable”. [6]

Por su parte Cañibano, L. y Alberto, F. (2008) considera que un principio generalmente aceptado incluye los fundamentos básicos de nuestra disciplina, cualquiera que sea su naturaleza conceptual, como las reglas concretas, incluso las más particulares aplicables a situaciones o hechos específicos [7].

Ahora bien, cuando hablamos de principios de contabilidad desde la perspectiva de base fundamental para emitir información financiera útil, que debe mantenerse en constante transformación debemos ir un poco más allá y ubicarla desde el campo del conocimiento.

La evolución de la contabilidad siempre se ha fundamentado en postulados y principios contables, estos ha tenido su nacimiento en la práctica profesional que con el afán de unificar criterios a la hora de formular información financiera comenzó a auto regularse. En los estados Unidos de Norte América, comenzaron a dar un gran paso para la armonización de criterios en materia contable, para el año 1886 se formó la Asociación Americana de contadores Públicos (American Association of public Accountants, A.A.P.A. por sus siglas en inglés), este organismo le fue dando cada vez mayor importancia a la información contable para la actividad económica de manera general.

La Asociación Americana de contadores Públicos hizo grandes aportes sobre normalización o principios contables, entre los que podemos mencionar formas de presentación del balance según el grado de liquidez, elaboraron un compendio de significados y términos comunes, y es a partir de allí que comenzó un proceso de armonización contable cada vez mayor, que se mantiene inclusive hasta nuestros días.

Sin embargo, cada día se requiere romper con las fronteras y magnificar los principios de contabilidad de manera que sean aceptación general en cualquier país, en cualquier entidad, que pueda existir una normalización que rija la manera de presentación de la información financiera para que esta pueda ser comparable y útil. Esto ha creado la necesidad que organismos nacionales e internacionales se dediquen a estudiar no solo la doctrina sino la práctica contable y formulen normas o principios, este trabajo se viene haciendo cada vez con mayor énfasis y con el apoyo de organismos del comercio internacional, mercados de valores y otras organismos multilaterales. Tua Pereda (1985) hace referencia a que:

Es obvio afirmar que la información financiera ha seguido un proceso similar, paralelo y consecuente con la internacionalización de la actividad económica que, por tanto, se convierte en el principal motor de la regulación contable en este ámbito. De este modo, en los albores de la segunda mitad de este siglo, la profesión contable comienza a preocuparse por su organización a nivel internacional, con un propósito claro: homogeneizar en la medida de lo posible la práctica contable, al objeto de que quienes utilizan y quienes confeccionan la información financiera se beneficien de un lenguaje común o, al menos, inteligible en sus rasgos básicos en cualquier parte del mundo [6].

De manera que la tendencia en materia contable es cada día seguir y aumentar la estandarización y unificación de criterios, para que se minimicen las diferencias a la hora de presentar información financiera.

Como se señaló anteriormente, Venezuela se ha sumado a los países que buscan armonizar sus normas de contabilidad con el contexto internacional, mediante la adopción, condicionada o con reservas, de las NIIF. El condicionamiento o establecimiento de reservas ha sido el resultado de armonizar el nuevo marco normativo contable (VEN-NIF) con el ordenamiento jurídico, económico y técnico del país. Este proceso de adecuación se ha realizado a través de la emisión, por parte de la FCCPV de Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF), de los cuales se han emitido a la fecha del estudio hasta el número ocho (8) de los cuales se han derogado los número uno y tres.

Los Boletines de Aplicación vigentes a la fecha de este estudio, en los cuales se establecen las reservas y tratamientos particulares para Venezuela, y que constituyen el objeto de estudio de esta investigación, son los siguientes:

<b>BA VEN NIF</b>	<b>TÍTULO DE LA NORMA</b>
0, versión cinco (5)	Acuerdo Marco para la Adopción de las Normas Internacionales de Información financiera.
2, versión uno (1)	Criterios para el reconocimiento de la inflación en los estados financieros preparados de acuerdo con VEN NIF
4, versión uno (1)	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
5, versión uno (1)	Criterio para la Presentación del Resultado Integral Total, de Acuerdo con VEN-NIF
6, versión uno (1)	Criterios para la Aplicación en Venezuela de los VEN-NIF PYME
7, versión cero (0)	Utilización de la Revaluación como Costo Atribuido en el Estado de Situación Financiera de Apertura
8, versión cero (0)	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF)"



Los BA VEN-NIF forman parte de (VEN-NIF) y, por tanto, son de aplicación obligatoria. Es en los BA VEN-NIF donde se establecen las reservas a las NIIF y los tratamientos particulares y, por tanto, donde se originan las diferencias entre las NIIF y las VEN-NIF, objetivo de esta investigación. Esta clasificación de la investigadora está sujeta a la existencia de criterios distintos.

Las reservas se encuentran en el Boletín no. 2, Criterios para el reconocimiento de la inflación en los Estados Financieros; en el Boletín N° 8, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF) y el Boletín 0, versión 5, Acuerdo marco para la adopción de las normas internacionales de información financiera.

Los tratamientos particulares se establecen en el boletín 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; en el boletín no. 5, Criterio para la presentación del resultado integral total, de acuerdo con VEN-NIF; en el boletín no. 6, Criterios para la aplicación de los VEN-NIF PYMES, y en el boletín no. 7, Utilización de la revaluación como costo atribuido en el estado de situación financiera de apertura. En las páginas siguientes se analiza cada uno de estos Boletines de Aplicación.

#### Reservas en la Aplicación de las NIIF

#### BA VEN-NIF 2: criterios para el reconocimiento de la inflación en los estados financieros preparados de acuerdo con VEN-NIF

La inflación le resta calidad y pertinencia a la información financiera que se prepara a partir de costos históricos, de manera tal que es necesario realizar ciertos ajustes a esa información financiera para rescatar su utilidad y pertinencia. El reconocimiento de la inflación en la información financiera es una exigencia de la normativa contable en países con una moneda funcional inflacionaria. Por lo general este fenómeno es más visible en países subdesarrollados como es el caso de venezolano.

En Venezuela, el reconocimiento del efecto inflacionario en la información financiera fue requerido por el marco normativo anterior (VENPCGA), específicamente por la Declaración de Principios de Contabilidad no. 10 (DPC-10). [11] Esta norma requirió el ajuste cuando la inflación anual supere un dígito y estableció el procedimiento para realizarlo.

Con la adopción de las normas internacionales, las entidades que operen en economías hiperinflacionarias deben aplicar la NIC 29 y la Sección 31 de la NIIF para las PYMES para reconocer los efectos de la inflación en sus estados financieros. Ambas normas establecen los criterios para determinar si una entidad debe o no ajustar por inflación. Sin embargo, debido a la situación económica particular de Venezuela, la FCCPV debió redefinir tales criterios, lo cual quedó señalado en el BA VEN-NIF 2, que se aplicará conjuntamente con la normativa internacional sobre el particular.

En la NIC 29 y de manera similar la Sección 31 de la NIIF para las PYMES se establece criterios para la aplicación del ajuste por inflación, el párrafo 3 de la NIC 29 señala:

Esta Norma no establece una tasa absoluta para considerar que, al sobrepasarla, surge el estado de hiperinflación. Es, por el contrario, un problema de criterio juzgar cuándo se hace necesario reexpresar los estados financieros de acuerdo con la presente Norma. El estado de hiperinflación viene indicado por las características del entorno económico del país. [8]

Los criterios, la mayoría cualitativos, incluyen uno de carácter cuantitativo según el cual, un estado de hiperinflación ocurre cuando la tasa acumulada de inflación en tres



diciembre de 2011 o fecha inmediata posterior, fecha fijada para que las PYME presentaran sus primeros estados financieros de conformidad con VEN-NIF PYME, se condiciona la aplicación de los párrafos 35.9 y 35.10.

Las aclaratorias no son VEN-NIF, sino, un instrumento para precisar sobre la contabilización de situaciones que pudieran resultar confusas en el entorno económico y legal venezolano. Por tanto, a través de un documento que no es VEN-NIF se está limitando la aplicación de los párrafos 35.9 y 35.10 de la Sección 35 de la NIIF para las PYMES que no tampoco es un VEN-NIF.

#### [BA VEN-NIF 0, versión 5: Acuerdo Marco para la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera](#)

El objetivo de este Boletín de Aplicación es regular el proceso de adopción y aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) a ser incorporados como principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela (VEN-NIF).

La norma exige la aplicación de las VEN-NIF por toda entidad que prepare sus estados financieros para usuarios externos o requeridos de cualquier disposición legal venezolana. Adicionalmente la norma establece el procedimiento que debe seguir la adopción de una NIIF, el cual requiere de un análisis técnico tomando en consideración el entorno económico y legal, y que puede conducir a la emisión de un Boletín de Aplicación (BA VEN-NIF) que forma parte de las VEN-NIF y, son por tanto, de aplicación obligatoria.

Del estudio de esta norma se concluye que no hay una marcada diferencia respecto a la aplicación de las NIIF, salvo que éstas no se convierten en VEN-NIF, y por tanto no serán de aplicación obligatoria, hasta que no sean aprobadas en un Directorio Nacional Ampliado de la FCCPV, después del estudio técnico y de un proceso de auscultación.

#### [Boletines de Aplicación que establecen tratamientos particulares](#)

#### [BA VEN-NIF 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](#)

Este Boletín tiene como objetivo aclarar la fecha de autorización de los estados financieros para el caso venezolano, virtud a que existen disposiciones en el ordenamiento jurídico relacionadas con este asunto. Como se puede observar, se trata un asunto que es un tratamiento particular solo para Venezuela y que, en ningún caso contraviene o constituye una reserva respecto a las NIIF.

El Código de Comercio establece que a la hora de presentar información financiera esta debe presentarse con anticipación a los comisarios, siendo estos los que determinan si la participación del administradores en la gestión financiera y administrativa se ha hecho libre de sesgos, sin errores significativos y de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Asimismo este código prevé el derecho que tienen los socios o accionistas de conocer los estados financieros que van a ser aprobados en asamblea con una anticipación de por lo menos 15 días a la fecha de su aprobación.

Además, el mismo código establece que es la asamblea de socios donde se discute y aprueban para su publicación definitiva los estados financieros.

## BA VEN-NIF 5: Criterio para la presentación del resultado integral total, de acuerdo con VEN-NIF

La NIC 1, Presentación de estados financieros, y la Sección 5 de la NIIF para las PYMES, estado de resultado integral y estado de resultados, establecen las bases para presentar el estado de resultado integral.

Ambas normas establecen dos tratamientos alternativos para la presentación, la primera establece que el estado de resultado se presente como un único cuerpo mostrando los resultados integrales totales. La segunda, que el estado de resultado se presente en dos cuerpos. Ambas normas establecen lo que constituye los resultados integrales, y expresa que es la sumatoria de los resultados del periodo más los otros resultados integrales. Los resultados del periodo se determinan a partir de la comparación entre los ingresos devengados y los gastos causados, mientras que los otros resultados integrales contiene los ingresos y gastos no devengados ni causados aún.

En Venezuela, la ganancia o pérdida que muestra el estado de resultados es el importe que se considera para, entre otras cosas, determinar el importe de la reserva legal, distribuir dividendos, y la base para la determinación del impuesto corriente, de acuerdo al ordenamiento jurídico tributario vigente.

Por las razones señaladas la FCCPV acordó que los resultados se presentarán en cuerpos separados: uno que contenga el resultado del periodo que pudiera ser preparado según su naturaleza o función y que servirá de base para los fines legales y el otro donde se muestren los otros resultados integrales. Este último parte de los resultados del periodo y se le agregarán los otros resultados no devengados o causados, quedando así constituidos los resultados integrales totales.

Esta decisión quedó señalada en el párrafo 8 del BA VEN-NIF 8, según el cual: “Los acuerdos expresados en este boletín son de aplicación obligatoria por todas las entidades venezolanas que preparan y presentan la información financiera de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela (VEN-NIF)” [10].

El análisis de la norma nos permite concluir que el acuerdo en ella señalado no constituye una reserva con respecto a la NIIF, sino la selección de una de las alternativas que para la presentación de los resultados integrales establecen tanto la NIC 1, como la Sección 5 de la NIIF para las PYMES.

## BA VEN-NIF 6: Criterios para la aplicación en Venezuela de los VEN-NIF PYME

En Venezuela la aplicación de las Normas Internacionales se estableció en dos etapas, una que estaba constituida por la adopción de dichas normas por las grandes entidades (GE) y otra para las pequeñas y medianas entidades (PYME). Las grandes entidades debieron presentar información de conformidad con NIIF para los ejercicios económicos que terminaron el 31 de diciembre de 2008 o fecha inmediatamente posterior; las pequeñas y medianas entidades (PYME), para el ejercicio económico terminado el 31 de diciembre de 2010 o fecha inmediata posterior. Para entonces no existía la NIIF para las PYMES.

En el BA VEN-NIF 1, Definición de pequeñas y medianas entidades, emitida en julio de 2007, hoy derogada, la FCCPV se pronunció para establecer los elementos o parámetros que se tomarían en cuenta para clasificar una entidad como grande (GE) o pequeña o mediana (PYME). Tales criterios consideraron tres elementos fundamentales: el primero estaba constituido por la rama o industria de la entidad, el segundo por los ingresos percibidos y el tercero por el número de trabajadores.

Después que en julio de 2009 se promulgó la NIIF para las PYMES, que define a las PYME como aquellas entidades que no tienen títulos de deudas o de capital que se

coticen en un mercado de valores, que por lo general son pequeñas y medianas entidades, la FCCPV aprobó su adopción, derogó el BA VEN-NIF 1 y estableciendo una prórroga hasta el 31 de diciembre de 2011 o fecha inmediata posterior, para que las PYME presenten sus primeros estados financieros de conformidad con VEN NIF-PYME. También en este BA VEN-NIF no. 6 en su versión 1, la FCCPV asumió el criterio de la sección 1 de NIIF para las PYMES para calificar una entidad como pequeña o mediana entidad, [12].

Este BA VEN-NIF expresa en su párrafo 10, que para efectos de la aplicación de los VEN-NIF a partir del ejercicio que se inicie el 01 de enero de 2010, una PYME se identifica como la entidad formalmente constituida que persiga fines de lucro, y las que 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, como lo es la Comisión Nacional de Valores, hoy Superintendencia Nacional de Valores.

Además se aclara que en el caso de las PYME, que de acuerdo con el criterio anterior clasificaron como grandes entidades (GE) y aplicaron de manera anticipada las VEN-NIF GE, podrán por acuerdo interno de la gerencia, socios o junta de administradores seguir aplicando las normas para grandes entidades, o de otra manera realizar la migración a la VEN-NIF PYME. En cualquiera de los casos debe revelarlo en las notas que acompañan los estados financieros.

Se puede apreciar que la norma lo que hace es adecuar las VEN-NIF a las nuevas circunstancias, más que establecer diferencias respecto a las NIIF.

#### **BA VEN-NIF 7: Utilización de la revaluación como costo atribuido en el estado de situación financiera de apertura**

En el marco normativo anterior (VenPCGA), específicamente la declaración de Principios de Contabilidad no. 10 (DCP-10) se establece dos métodos para ajustar los Estados Financieros por efectos de la inflación, estos son el método del Nivel General de Precios (NGP) y el Método Mixto [11].

El Método Mixto consistió en sustituir, en los estados financieros previamente reajustados por el nivel general de precios (NGP), el importe de las partidas de inventarios y de propiedad planta y equipo, por el valor de mercado, reconociendo la diferencia en una partida patrimonial denominada "Resultados por tenencia de activos no monetarios" (RETANM).

El BA VEN-NIF 7 establece que las entidades que prepararon sus estados financieros de acuerdo con VenPCGA y aplicaron el Método Mixto, deberán reversar el RETANM asociado a los inventarios al inicio del período de transición. A las propiedades, planta y equipo, se les asignará como costo atribuido el importe según VenPCGA al inicio de la fecha de transición, y se reconocerá en cuenta separada en el patrimonio por el importe correspondiente al RETANM.

A la fecha de cierre del período de transición se debe determinar el importe recuperable de tales partidas y si el importe resultare menor, se reconocerá un deterioro de valor de conformidad con la Sección 27 de la NIIF para las PYMES y se reclasificada a las ganancias acumuladas la totalidad del importe correspondiente al RETANM.

El fondo del asunto, es que la norma establece el importe que se debe atribuir a las propiedades planta y equipo en la transición a las NIIF para las PYMES cuando decida aplicar el párrafo 35.10 (d) de las NIIF para las PYMES. Esta diferencia pudiera no considerarse como una reserva de las VEN-NIF respecto a las NIIF, sino una forma de determinar el valor a atribuir a las propiedades, planta y equipo mediante una revaluación según los VenPCGA.

## Consideraciones finales

Dentro de las consideraciones finales podemos mencionar las diferencias más significativas entre las VEN-NIF y las NIIF identificadas en los BA VEN NIF, son las siguientes:

- a. Las VEN-NIF establecen un criterio cuantitativo distinto para reconocer los efectos de la inflación en la información financiera. NIIF establece que una economía es hiperinflacionaria, cuando la inflación acumulada en los tres últimos años se aproxima o supera el 100%. Las VEN-NIF requieren ajustar por inflación, cuando ésta alcance un dígito en el período contable.
- b. La presentación del patrimonio distinguirá entre el patrimonio histórico y su importe reexpresado.
- c. Las VEN-NIF excluye a las normas para migrar a las NIIF desde el modelo contable anterior, pero señala que debe seguirse el procedimiento en ellas prescrito para ese propósito.
- d. Las NIIF serán aplicables en Venezuela solo después de ser aprobadas por un Directorio Nacional Ampliado, después de su discusión y un período de auscultación de 30 días.
- e. Las VEN-NIF establece el momento en que los estados financieros se consideran aprobados para su publicación, en armonía con disposiciones legales.
- f. Las VEN-NIF establece que el estado de resultados integrales se presentará en dos estados separados: un estado de resultados del período y un estado de resultado integral.
- g. Las VEN-NIF establecen criterios para la aplicación de los VEN-NIF PYME.
- h. Las VEN-NIF establecen que el costo que se atribuya conforme a lo establecido en el párrafo 35.10 (b) de las NIIF para las PYMES, a las propiedades, planta y equipo, a la fecha de transición, para las entidades que aplicaron el Método Mixto para ajustar por inflación según VenPCGA, será el Importe según VenPCGA al inicio de la fecha de transición.

## Presentación de los resultados

Se puede afirmar como consideraciones finales derivadas de esta investigación, las siguientes:

1. Al armonizar las normas contables venezolanas con las NIIF, se derriban fronteras y se eliminan barreras que impidieron la comparación de la información financiera de las entidades no solo entre ellas, sino, con diferentes entidades de la misma rama o actividad.
2. Aún cuando en Venezuela se ha establecido un cuerpo normativo contable (VEN-NIF), con base en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se puede observar que éstas están sujeto a las condiciones establecidas en los Boletines de Aplicación.
3. Sin embargo, el objetivo de los BA VEN-NIF es el de adecuar la aplicación de las NIIF al marco jurídico y entorno económico venezolano. Y se puede apreciar, que en conjunto tales condicionamientos no constituyen diferencias que puedan ser calificadas como “importantes”, respecto a las NIF.

## Referencias

- [1] FCCPV. (2011). Marco de Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera (BA VEN-NIF no. 0) en su versión no. 5.
- [2] Taylor, . y Bogdan, . (1996). Introducción a los métodos científicos de investigación. La búsqueda de significados. Barcelona España: Paidós.
- [3] Mantilla, S. (2006) Información Financiera IFRS (NIIF). Colección de textos universitarios. Primera Edición: Bogotá, D.C.

- [4] Túa P. J. (1985). Los Principios Contables: De la Regulación Profesional al Ámbito Internacional. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XV, no. 46.
- [5] Ley de Impuesto sobre la Renta. (2007).
- [6] Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. (2003).
- [7] Cañibano, L. y Alberto, F. (2008) El control institucional de la información financiera: aplicación de un estudio Delphi. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*.
- [8] International Accounting Standards Board. (IASB). (2010). Información Financiera en Economía Hiperinflacionaria. Norma Internacional de Contabilidad no. 29.
- [9] FCCPV. (2009). Marco de Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera no. 2 (BA VEN-NIF no. 2)
- [10] FCCPV. (2009). Marco de Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera no. 0 (BA VEN-NIF no. 0)
- [11] FCCPV. (1997). *Declaración de Principios de Contabilidad no. 10*. Caracas: Fondo Editorial del Contador Público.
- [12] FCCPV. (2010). *Marco de Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera no. 6* (BA VEN-NIF no. 6). Versión no. 1.

## Bibliografía

FCCPV (2011). Boletines BA VEN-NIF no. 10, *Compilación de los Boletines de Adopción de las VEN-NIF*. Caracas: Fondo Editorial del Contador Público. [En línea] Disponible en: <<http://www.fccpv.org/cont3/data/files/BO-00010.pdf>>, consultada: junio de 2012.

FCCPV (1997). *Declaración de Principios de Contabilidad no. 0*. Caracas: Fondo Editorial del Contador Público. [En línea] Disponible en: <[http://www.fccpv.org/cont3/data/files/Proyecto\\_tercera\\_version\\_BA\\_VEN\\_NIF\\_0.pdf](http://www.fccpv.org/cont3/data/files/Proyecto_tercera_version_BA_VEN_NIF_0.pdf)>, consultada: junio de 2012.

FCCPV (2008). *Marco de Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera* (BA VEN-NIF no. 0).

International Accounting Standards Board (IASB) (2010). *Presentación de Estados Financieros. Norma Internacional de Contabilidad no. 1*. [En línea] Disponible en: <[http://www.bcu.gub.uy/Acerca-de-BCU/Concursos/NIC\\_01.pdf](http://www.bcu.gub.uy/Acerca-de-BCU/Concursos/NIC_01.pdf)>, consultada: junio de 2012.

International Accounting Standards Board (IASB) (2010). *Información Financiera en Economía Hiperinflacionaria. Norma Internacional de Contabilidad no. 29*. [En línea] Disponible en: <<http://www.fccpv.org/cont3/data/files/NIC-29-2010.pdf>>, consultada: junio de 2012.

International Accounting Standards Board (IASB) (2010). *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*. [En línea] Disponible en: <[http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publica/normas/vigentes/nic/PREFACIO\\_A\\_LOS\\_PRONUNCIAMIENTOS SOBRE NICS.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publica/normas/vigentes/nic/PREFACIO_A_LOS_PRONUNCIAMIENTOS SOBRE NICS.pdf)>, consultada: junio de 2012.

Normas Internacionales de Información Financiera, *Guía de Bolsillo - 2010*. Price Waterhouse Coopers. [En línea] Disponible en: <<http://www.pwc.com/ve/es/libros/assets/niif.pdf>>, consultada: junio de 2012.

Requena J. (1997). *La homogenización de magnitudes en la ciencia de la contabilidad*. Madrid: Ediciones ICE

Wirth, M. (2001). *Acerca de la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento*. Buenos Aires: La Ley. [En línea] Disponible en: <<http://www.aeca.es/xicongresoaeaca/cd/21f.pdf>>, consultada: junio de 2012.