

Adopción por primera vez de las NIIF. Un análisis teórico de la norma

Rodríguez A., José Miguel

Rodríguez A., José Miguel
M.Sc. en Ciencias Contables
Lic. Contaduría Pública
Profesor Instructor del Departamento de
Contabilidad y Finanzas de la Universidad
de Los Andes.
jmiguelt@ula.ve

Recibido: 16-05-08
Revisado: 21-07-09
Aceptado: 27-11-09

Por la armonización de la información financiera que las compañías de los diferentes países proporcionan a sus inversores, analistas y a cualquier tercero interesado, así como también producto de la globalización e integración de los mercados, los estados financieros deben asegurar que la información presentada sea de alta calidad, transparente y comparabilidad para los diferentes usuarios. Es por ello que la FCCPV en su Directorio Nacional Ampliado, celebrado en la ciudad de Acargua -Araure el 2004 decide adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera emanadas por el consejo del IASB, lo que origina la derogación de los PCGA venezolanos (DPC y PT); por los VEN NIF y los Boletines de Aplicación o adopción. Cabe destacar, que en Venezuela no existe tal adopción, sino en realidad concurre un proceso de adaptación ya que para adoptar debe existir una declaración explícita y sin reservas, de cumplimiento de todas las normas internacionales de acuerdo a lo tipificado en la NIIF 1. Una razón de ello lo expresa el BA VEN NIF 0, el que señala que la NIIF 1 será utilizada sólo como guía de todos los procedimientos y criterios aplicables a nuestro país. En tal sentido, el presente escrito busca realizar un análisis teórico de la norma aplicándola a las grandes empresas que adoptaran las normas internacionales en Diciembre de 2008.

Palabras Claves: Información financiera, normas, adopción, usuarios y empresas.

RESUMEN

For the harmonization of the financial information that the companies of the different countries provide to their investors, analysts and to any third party interested, as well as a product of the globalization and integration of the markets, the financial statements have to assure that the presented information should be of high quality, transparency and comparability for the different users. That is the reason the FCCPV in its directory extended in 2004 decides to adopt the International Procedure of Financial Information which comes from the board of the IASB, and originates the derogation of the Venezuelans PCGA (DPC and PT); for the VEN NIF and the Bulletins of Application. It is necessary to emphasize, that in Venezuela such adoption does not exist, but actually a process of adjustment converges, because in order to adopt must exist an explicit declaration and without reserves of fulfillment of all the international procedures of agreement according to what is typified in the NIIF 1. A reason is expressed by the BA THEY SEE NIF 0, which indicates that the NIIF 1 will be used only as a guide of all the procedures and criteria applicable to our country. In that sense, this paper look for carrying out a theoretical analysis of the norm, applying it to the big companies that adopted the international procedures in December 2008.

Key words: Financial Information, procedure, adoption, users and companies

ABSTRACT

1. Introducción

El objetivo de preparar y presentar los estados financieros de alta calidad, transparencia y comparabilidad bajo ambiente de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), de acuerdo a lo establecido por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB¹ por sus siglas en inglés) y su antecesor Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC² por sus siglas en inglés), productos de su reestructuración en el 2001 y el cual señala que la principal razón de ser del organismo es la formulación y publicación de un único conjunto de normas contables de interés público, busca así que la normativa contable presentada en los estados financieros sea aceptada y observada en todo el mundo. (Gráfico 1)

De igual forma, las razones del porqué diseñar un único conjunto de normas contables de carácter mundial, se observa en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros (2006), cuando señala que muchas entidades en el mundo entero, preparan y presentan estados financieros para usuarios externos. Aclaran además, que a pesar que dichos estados financieros pueden parecer similares entre un país y otro, existen innumerables diferencias producto de las circunstancias sociales, económicas y legales que existen en dichos países.

Es por ello, que la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), en el 2004, ha resuelto lograr que las normas contables que a futuro rijan las actividades

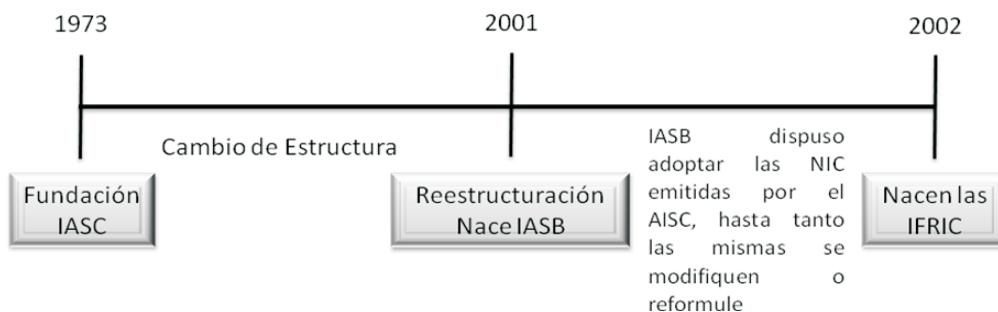


Gráfico 1. Evolución del IASB Fuente: Elaboración propia

Adicionalmente a los preceptos antes expuestos, LEGIS (2006:245), señala que el objetivo de presentar estados financieros estandarizados internacionalmente, radica en que los mismos deben asegurar información de alta calidad, que sean transparentes para los usuarios y comparables respecto a todos los períodos presentados.

económicas del país, sean totalmente compatibles con las normas internacionales. Es importante destacar que en realidad no se están adoptando dichas normas y que el contexto real es de adaptación, ya que para adoptar debe existir una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento de todas las normas, y en el caso venezolano esto no es así, ya que el BAVEN NIF 0 (Nov. 2008) señala por ejemplo la aplicación en conjunto de la

¹ International Accounting Standards Board

² International Accounting Standards Committee

NIC 29 “*Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*” y el BA VEN NIF N° 2 “*Criterios para la aplicación en Venezuela de la NIC 29*”. En tal sentido se puede decir, que si bien las Ven-NIF³ se diferencian de las NIIF, es un paso hacia delante y que seguramente en el mediano plazo Venezuela tomará el camino de las normas internacionales en un 100%.

2. Fechas de aplicación de las normas

El proceso de adopción o adaptación de las normas y sus interpretaciones se realizará según el siguiente cronograma. (Cuadro 1)

A partir de éstas fechas, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela se identificarán con las siglas VEN-NIF, y comprenderán cada una de las normas adoptadas; así como también los Boletines de Adopción (BA VEN NIF) aprobados por el Directorio Nacional Ampliado.

Es importante destacar, que la FCCPV a través del BA VEN NIF N° 1 (2007:8), para efecto del marco de adopción de las normas, categorizan las empresas en función a sectores y a los parámetros de: Números de trabajadores promedio anual y el volumen de ingresos netos. (Cuadro 2)

Cuadro 1
Cronograma de adopción

Entidades	Ejercicio económico para su implementación
Grandes Empresas	Terminados el 31 de Diciembre de 2008 o fecha de cierre inmediatamente posterior.
Pequeñas y Medianas Entidades	Terminados el 31 de Diciembre de 2010 o fecha de cierre inmediatamente posterior de manera voluntaria. Y de manera obligatoria a partir de 31 de Diciembre de 2011*

Tomado del: BA VEN NIF N° 0. Elaboración propia

*Es importante destacar, que la fecha inicialmente planteada por la FCCPV, fue para los ejercicios económicos terminados el 31 de Diciembre de 2010, pero en el Directorio Nacional Ampliado, celebrado en la ciudad de Barinas durante los días 27 y 28 de Noviembre de 2009, se acordó estas nuevas fechas.

³ Los PCGA venezolanos (DPC y PT) son derogados por las VEN NIF y los Boletines de Aplicación (BA VEN NIF)

En tal sentido, de acuerdo a lo plasmado en el BA VEN NIF N° 1, la clasificación de una empresa en “grande”, es aquella que exceda uno de los parámetros antes expuestos. Es decir, aquellas empresas que superen en números de trabajadores o en volumen de ingresos netos serán consideradas como grandes empresas para efectos del marco de adopción. Esto significa que las empresas grandes que culminen su ejercicio económico el 31 de diciembre de 2008 o fecha de cierre inmediatamente posterior, deberán preparar y presentar sus estados financieros bajo VEN NIF.

Algo importante que no aclara el boletín, es para que fecha o ejercicio económico se deben considerar los parámetros, 1) si es para el ejercicio en el que se adoptarán las normas (31/12/2008) o el ejercicio inmediatamente anterior (31/12/2007). De acuerdo a la lógica, debería ser para el cierre del ejercicio económico del año de adopción, es decir, para el 31 de diciembre de 2008 ya que éste es precisamente el punto de partida para la adopción de las normas.

Como se puede observar, el BA VEN NIF N° 0, no hace referencia a aquellas empresas

Cuadro 2
Clasificación de las empresas

SECTOR	PARÁMETROS	VALOR
Industrial	Nº de Trabajadores	250
	Ingresos Netos	750.000 UT*
Comercial	Nº de Trabajadores	250
	Ingresos Netos	750.000 UT
Servicio	Nº de Trabajadores	250
	Ingresos Netos	750.000 UT
Agrícola o Pecuario	Nº de Trabajadores	250
	Ingresos Netos	750.000 UT

Fuente: Elaboración propia basada en BA VEN NIF N° 0

que se rigen por la Ley de Mercado de Capitales, por ejemplo, las que cotizan en la Bolsa de Valores de Caracas, las cuales son reguladas por la Comisión Nacional de Valores (CNV). Para estas empresas, la FCCPV en un aviso de prensa⁴ señala que para dichas empresas la CNV fijará la fecha de adopción; siendo ésta para los ejercicios económicos que inicien el 01 de Enero de 2011 o fecha de inicio inmediatamente posterior, de acuerdo a lo publicado en la Resolución N° 254-2008.

3. Adopción por primera vez

Para el caso venezolano, la adopción por primera vez de las Normas no se realizará según lo tipificado en la Norma Internacional de Información Financiera N° 1 (NIIF 1). Esto se debe a que de acuerdo al BA VEN NIF 0 (Nov. 2008:14), dicha adopción se realizará una vez que la FCCPV declare que se han adoptado sin reserva todas las normas internacionales de información financiera. Se destaca, que aquellas empresas que deseen sustituir los PCGA venezolanos por los VEN NIF podrán utilizar como guía todos los procedimientos

⁴ Publicado en el Universal el 03/03/2007

* UT Valor actual al 13/05/2009 es de Bs. 55,00

y criterios aplicables a nuestro país según lo establecido en la NIIF 1. Así, las grandes empresas, que deben adoptar las normas internacionales de información financiera a partir del 31/12/2008, deben utilizar como guía los procedimientos establecidos en la norma de adopción por primera vez.

Al respecto, todas las organizaciones, indistintamente del tamaño, deben tomar decisiones importantes al momento de adoptar por primera vez las normas internacionales, destacándose entre ellas las siguientes:

- **Decisión 1:** *Identificación de las fechas clave.* Esto significa que la organización debe fijar la fecha en la cual preparará sus primeros estados financieros según las normas internacionales. Esto conlleva a la preparación y presentación de un balance de apertura a la fecha de la transición a las normas.
- **Decisión 2:** Identificar las diferencias entre las políticas contables aplicadas según los PCGA venezolanos, que serán derogadas, y las políticas contables que requieren las VEN NIF, seleccionando así únicamente las políticas contables que se aplicarán de acuerdo a las VEN NIF en los periodos futuros.
- **Decisión 3:** Procedimentalmente, las normas de adopción por primera vez, establecen la aplicación retroactiva de cuatro excepciones. A tal propósito, para la aplicación de estas cuatro excepciones se debe determinar la existencia de información necesaria, debido a que la misma es de aplicación retroactiva, por lo que surte efecto en fechas anteriores.
- **Decisión 4:** De igual forma, la NIIF 1 (2006:13), establece la aplicación opcional de otras normas, es decir, el uso de una o más de las doce exenciones.

Es importante destacar que Amat, Perramon, Aguilá, Alemany, Carenys, Monfort, Moya, Monllau, Oliveras, Reguant y Soldevila (2005:21), señalan que “aunque, en general, la aplicación de las políticas descritas en la NIIF 1 tienen un carácter retrospectivo, existen exenciones opcionales”. Este carácter retrospectivo se debe a que la norma asume que la información preparada se encuentra acorde con la normativa contable bajo ambiente NIC. En el ejercicio económico en el que las normas se aplican por primera vez a los estados financieros, los mismos han de ser presentados como si se hubieran preparado en el pasado de acuerdo con las mismas.

- **Decisión 5:** Identificar las divulgaciones requeridas por la NIIF 1.

En términos generales, las decisiones que deben tomar las organizaciones al momento de adoptar por primera vez las normas internacionales, según Amat *et al* (2005:21)

“Implican la necesidad de modificar, los criterios de valoración de las partidas que permanecen desde ejercicios anteriores en el balance en el que se realiza el cambio, modificándolos desde la fecha de la incorporación de dichas partidas, o bien desde el ejercicio en el que fue aplicable la norma en cuestión por primera vez”.

3.1. Balance de transición, período de transición y período de apertura

La NIIF 1 (2006:6), establece que todas las entidades que adopten por primera vez las NIIF deben preparar un balance de apertura con arreglo a normas internacionales en la

fecha de transición. Es decir, este es el punto de partida para la contabilización según las normas internacionales. De igual forma, la NIIF 1 (2006:6), señala que dichos estados financieros no necesitan ser presentados, sin embargo, el mismo es de suma importancia para efectos comparativos de acuerdo a lo tipificado en la NIC 1 (2006:36), porque la misma es relevante para la adecuada comprensión de los estados financieros del periodo corriente.

Al respecto, LEGIS (2006:241), explica que una vez determinado el año de aplicación de las normas internacionales se define cuál es el balance inicial para la aplicación de las mismas. Siguiendo este orden de ideas, las organizaciones que adopten las normas internacionales deben elaborar un balance de transición, el cual recogerá todas las transacciones y eventos que ocurrirán en el período de transición. De esta manera se obtienen los estados financieros que serán comparativos con los estados financieros de apertura, siendo éstos (balance de apertura), los primeros estados financieros bajo ambiente de normas internacionales.

Considerando lo antes expuesto y aplicándolo al campo venezolano, las grandes empresas que adopten las VEN NIF el 31 de Diciembre de 2008, presentarán por lo mínimo el balance de transición o base al 31/12/2006, el cual fue preparado bajo los PCGA venezolanos

derogados y ahora se presentarán de acuerdo con los nuevos VEN NIF.

Estos estados financieros se presentarán como información comparativa a los estados del periodo de transición (01/01/2007 al 31/12/2007), los cuales fueron presentados bajo los PCGA venezolanos derogados a VEN NIF. De esta manera se obtiene el balance al 31/12/2007, el cual será el estado financiero comparativo de acuerdo a lo expresado por NIC 1 (2006:36).

Adicional al balance comparativo al 31/12/2007, preparado bajo ambiente VEN NIF, las grandes empresas deben preparar su primeros estados financieros de acuerdo a VEN NIF al 31/12/2008, el cual será preparado durante el periodo de apertura (01/01/2008 al 31/12/2008); siendo éstos comparativos con los del 31/12/2007. Desde el balance de transición (31/12/2006), se deben incluir todos los activos y pasivos requeridos en las normas. Aquí se excluye cualquier activo y pasivo que no estén permitidos por las mismas y, por ende, clasificándolos de conformidad con las normas internacionales, que en el caso venezolano será de acuerdo a las VEN NIF. (Gráfico 2)

Es importante destacar que LEGIS (2006:242), Amat y Perramon (2005:44) y Alexander y Archer (2005:4.06), señalan algunos criterios de reconocimiento y valoración que se deben utilizar y considerar al momento

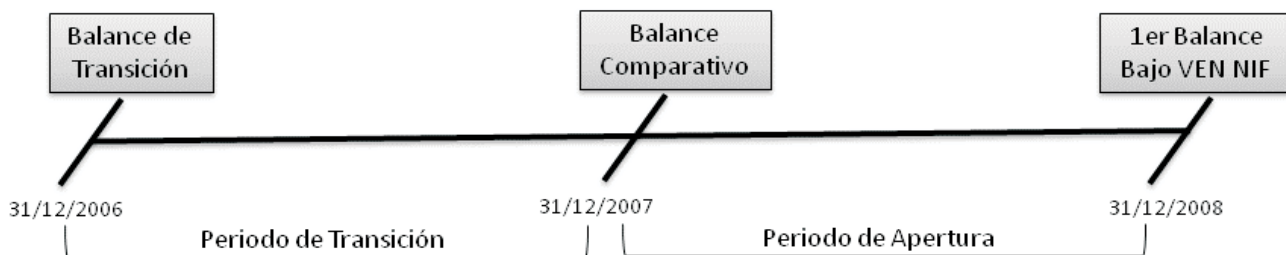


Gráfico 2. Fechas claves. Elaboración. Propia

de elaborar los balances bajo los VEN NIF, los cuales se describen a continuación:

- i. Aceptar todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento es requerido bajo las NIIF.
- ii. No aceptar en el balance inicial partidas de activos o de pasivos cuyo reconocimiento no es permitido bajo NIIF.
- iii. Reclassificar partidas que eran reconocidas bajo requerimientos locales⁵ como de algún tipo de activo o de pasivo o componente de patrimonio, pero que son diferentes tipos de activos, pasivos o patrimonios bajo NIIF.
- iv. Aplicar todas las NIIF al medir todos los activos y pasivos en el balance inicial.

Así, los ajustes resultantes en el balance de transición como resultado de la aplicación de las VEN NIF, deben registrarse en el patrimonio en la cuenta de ganancias retenidas no apropiadas o cualquier otra cuenta que resulte apropiada.

3.2. Políticas contables

Otra de las decisiones importantes que debe tomar la empresa al momento de preparar y presentar los estados financieros bajo ambiente de normas internacionales, es lo que trata de las políticas contables. Para ello, la NIC 8 (2006:1), prescribe los criterios generales para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, en las estimaciones contables y en la corrección de errores, y también las alternativas de

valoración de activos y pasivos que ofrecen las normas internacionales.

Con respecto a ello, la NIIF 1 (2006:7), establece que las entidades usarán las mismas políticas contables en su balance de apertura, como a lo largo de todos los períodos que se presenten en sus primeros estados financieros con arreglo a las normas internacionales. Es de hacer notar que dichas políticas contables deben cumplir con cada una de las normas vigentes en la fecha de presentación de sus primeros estados financieros.

Las políticas contables que las grandes empresas en Venezuela deben utilizar en su balance de apertura (31/12/07), pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha tomando en cuenta los PCGA venezolanos, es decir, las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC). Dichas diferencias darán origen a ajustes, productos de los sucesos y transacciones anteriores en la fecha de transición (31/12/2006). De ahí que las empresas reconocerán tales ajustes, en la fecha de transición, directamente en la cuenta *Utilidades No Distribuidas*⁶ o en la cuenta de Plusvalía si se trata de incorporaciones, desincorporaciones o modificaciones relacionadas con activos intangibles producto de transacciones de combinaciones de negocios (o, si fuera apropiado, en otra categoría dentro del patrimonio).

3.3. Excepciones a la aplicación retroactiva de otras NIIF

La tercera decisión importante que deben tomar las organizaciones al momento de adoptar por primera vez las normas, es la relacionada con las excepciones que establece la NIIF 1 (2006: 26). En ésta se expresa de manera taxativa las prohibiciones de aplicar retrospectivamente cuatro aspectos

⁵ En nuestro caso los PCGA venezolanos

⁶ También se conocen como utilidades retenidas

relacionados con otras normas:

1. Baja de activos financieros y pasivos financieros.
2. Contabilidad de coberturas
3. Estimaciones
4. Activos clasificados como mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas.

Es importante destacar que si bien es cierto que la NIIF 1 tipifica de manera clara la prohibición de aplicar de manera retroactiva algunos aspectos de otras normas, en el caso venezolano tres de las cuatro excepciones no aplican⁷ a la fecha en que en Venezuela está adoptando por primera vez las normas (31/12/2008); las razones de la no aplicación son las siguientes:

- I. Tanto la “**Baja de activos financieros y pasivos financieros**”, la “**Contabilidad de coberturas**” regidas por lo tipificado en la NIC 39 “*Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*”; así como también los “**Activos clasificados como mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas**” (NIIF 5); son normas que entraron en vigencia el 01/01/2005. Por lo tanto, esto representa que son normas que se aplicaban en Venezuela por vía supletoria a través de lo enunciado por la DPC N° 0 (1997:47), y al momento que la FC-CPV decide adoptar las NIC / NIIF, los PCGA quedan derogados.
- II. Porque la NIIF 1 (2006), señala que las empresas que adopten por primera vez las normas aplicarán

los requisitos de la NIC 39 y la NIIF 5, de forma prospectiva para las transacciones que tuvieron lugar a partir del 1 de enero de 2005. Esto significa que en las transacciones relacionadas con estas normas (“*Baja de activos financieros y pasivos financieros*”, “*Contabilidad de coberturas*” y “*Activos clasificados como mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas*”), no se deberán reconocer tales transacciones según las normas internacionales.

- III. Si bien es cierto que la intención de la NIIF 1 se basa en asumir que los balances comparativos, así como también el primer estado financiero bajo norma internacional, sean presentados como señalan Mallo y Pulido (2006:82), como si se hubieran preparado en el pasado de acuerdo con las mismas, la NIIF 1 señala claramente la no aplicación retroactiva de estas excepciones.

Referente a la cuarta y última excepción obligatoria, “**las Estimaciones**”, sí tienen aplicación en nuestro país. Ésta consiste en la fecha de transición, las estimaciones serán coherentes con las estimaciones hechas para la misma fecha según los PCGA venezolanos (después de realizar los ajustes necesarios para reflejar cualquier diferencia en las políticas contables), salvo si hubiese evidencia objetiva de que estas estimaciones fueron erróneas.

Para el período de transición, las empresas pueden efectuar estimaciones que, según las normas internacionales, no eran obligatorias de hacer de acuerdo a las DPC. Estas estimaciones se realizarán para lograr coherencia con lo señalado en la NIC 8 “*Políticas Contables*,

⁷ 1) Baja de activos financieros y pasivos financieros (NIC 39); 2) Contabilidad de coberturas (NIC 39); y 3) Activos clasificados como mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas. (NIIF 5)

Cambios en las Estimaciones Contables y Errores”. Es decir, dichas estimaciones elaboradas reflejarán las condiciones existentes en la fecha de transición.

De igual forma, la NIIF 1 prohíbe el uso de la retroactividad para corregir las estimaciones hechas siguiendo los PCGA venezolanos, a menos que exista evidencia objetiva de un error. **Una compañía sólo ajustará las estimaciones hechas según los PCGA locales cuando la base del cálculo no cumpla con las normas internacionales.**

3.4. Exenciones de aplicar otras NIIF

La NIIF 1 (2006:13), establece la posibilidad opcional de no aplicar retrospectivamente algunas partes de las normas internacionales. En consecuencia, la gerencia puede decidir entre aplicar las doce exenciones opcionales, o sólo aplicar algunas de ellas.

En este orden de ideas, Amat *et al* (2005: 21), dicen que aunque, en general, la aplicación de las políticas descritas tienen un carácter retrospectivo, existen excepciones opcionales al principio de valoración, tal como en el caso venezolano que está adoptando las normas por primera vez el 31/12/2008. Usualmente, se deben utilizar los principios de valoración de la normativa en vigor a 31/12/2008, con la salvedad de que el BA VEN NIF N° 0 señala que las normas de vigor vigente para la fecha de adopción son las del año 2006. Vale la pena aclarar que aunque se adoptaron las normas en el 2008, las normas de vigor que se están utilizando son las del 2006.

De igual forma, tanto Mallo y Pulido (2006:82), como Alexander y Archer (2005), indican que la aplicación retroactiva en su totalidad se encuentra condicionada a:

- ✓ Evitar costos de implantación excesivos.
- ✓ Que el costo de aplicación retrospectiva exceda del beneficio que pudieran

obtener los usuarios sobre el conocimiento de tal información.

Las exenciones son las siguientes:

3.4.1. Combinaciones de negocios

La combinación de negocios consiste en la unión de empresas o negocios separados en una única empresa que informa. El resultado es que la empresa adquiriente obtiene el control de uno o más negocios distintos, es decir, obtiene el control de una o más empresas o negocios adquiridos.

En el caso venezolano, aquellas grandes empresas que adopten por primera vez las normas, de acuerdo a Amat y Perramon (2005:45), y en total armonía con lo representado en la NIIF 1, explican que dichas entidades podrán optar por no aplicar de forma retroactiva la NIIF 3 “Combinación de Negocios”, en las combinaciones realizadas con anterioridad a la fecha de transición. No obstante, si se reexpresa alguna de estas combinaciones pasadas para cumplir con la NIIF 3, todas las posteriores a la fecha de dicha combinación deberán reexpresarse de la misma manera.

3.4.2. Valor razonable o valor revaluado como costo atribuido

De acuerdo a lo señalado en la NIIF 1 (2006:16), las grandes empresas podrán optar en la fecha de transición por la valoración de las propiedades, plantas y equipos (NIC 16), propiedades de inversión (NIC 40) y Activos Intangibles (38) por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en tal fecha.

Las organizaciones que adoptan las normas por primera vez no requieren reconstruir información de costos para los activos fijos, lo cual representa una **reducción de tiempo** para muchas empresas. Cuando se aplica la exención, el costo es la base para

la depreciación posterior y las pruebas de deterioro del valor. No se requiere que una compañía que aplique el valor razonable como una exención del costo aplique el modelo de revaluación de la NIC 16 en períodos futuros.

Igualmente, la NIIF 1 establece que las empresas que adoptan por primera vez las normas, podrán aplicar el valor razonable o revalorización como costo atribuido a los inmuebles de inversión y a los activos intangibles⁸

3.4.3. Beneficios a empleados

Las empresas que adopten las normas por primera vez pueden optar por reconocer todas las ganancias y pérdidas actuales acumuladas al 01/01/07 (fecha de transición). Si la empresa que adopte por primera vez las NIIF decide hacer uso de esta posibilidad, debería aplicarla a todos sus planes de beneficios a empleados.

La aplicación retroactiva del enfoque de banda de fluctuación establecido por la NIC 19, requiere que las compañías determinen las ganancias y pérdidas actuariales a partir de la fecha en que se establecieron los planes de pensión. La exención permite que una compañía adopte el enfoque de banda de fluctuación de manera prospectiva a partir de la fecha de transición.

Es importante destacar que las empresas venezolanas que adoptaron por primera vez las NIIF's, se encontraban utilizando esta norma (NIC 19) "*Beneficios a los Empleados*" como un PCGA venezolano por vía supletoria. En tal sentido, lo que se debe hacer es revisar todos los cálculos para ver si se encuentra un error ya que la política contable no ha cambiado.

3.4.4 Diferencias de conversión acumuladas

Con relación a las diferencias de conversión acumulada que establece la NIIF 1, Alexander y Archer explican que la entidad adoptante "no necesita identificar dichas diferencias en la fecha de transición" (2005:4.10). Ello, debido a las inversiones netas que haya realizado la empresa, y así también clasificarla como un componente separado del patrimonio neto y transferirla con posterioridad, cuando se desapropie la entidad extranjera a la cuenta de resultado, tal y como lo requiere la NIC 21 "*Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*"

De igual forma, Amat y Perramon (2005:46), enfatizan que de esta manera las diferencias de conversión acumulada de todos los negocios en el extranjero se considerarán nulas a la fecha de transición y a ganancia o pérdida de las desapropiaciones posteriores que las operaciones extranjeras excluirán. No se considerarán las diferencias de conversión que hubieran surgido antes de la fecha de transición, e incluirán las diferencias que hayan surgido con posterioridad a la misma.

3.4.5. Instrumentos financieros compuestos

Para las empresas que van a adoptar las normas por primera vez, no tendrán que separar: 1) las utilidades retenidas por los intereses totales del componente del pasivo, y 2) el componente original del patrimonio neto, si el componente del pasivo ha dejado de existir a la fecha de transición (01/01/07), exactamente como lo requiere la NIC 32 en relación a la descomposición de los instrumentos financieros compuestos.

En esta exención, se puede observar lo que ocurre con los beneficios a los empleados. Es decir, las empresas venezolanas que adoptan por primera vez las normas, se encontraban utilizando los instrumentos financieros

⁸ Si cumplen los criterios de la NIC 38 para su reconocimiento y para la realización de las revalorizaciones.

compuestos como un PCGA venezolano. De esta forma, lo que se debe hacer es revisar todos los cálculos para ver si encontramos un error ya que la política contable no ha cambiado.

3.4.6. Activos y pasivos de subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos

La NIIF 1 (2006:24), indica que una organización dependiente que adopta las normas internacionales con posterioridad a su dominante (casa matriz), medirá sus activos y pasivos en sus estados financieros individuales en la fecha de transición eligiendo uno de los siguientes criterios:

- I. El importe en libros que hubiera incluido en los estados financieros consolidados de la dominante, establecido en la fecha de transición de esta última.
- II. Los valores en libros exigidos por el resto de la NIIF 1, establecidos en la fecha de transición de la filia.

De acuerdo a lo antes expuesto, se puede decir que si una empresa adopta las normas por primera vez después que su sucursal, la primera valorará en sus estados financieros consolidados, los activos y pasivos de la sucursal por los mismos valores en libros que figuran en los estados financieros individuales de dicha sucursal. Esto lo hará después de realizar los ajustes que correspondan al consolidar o aplicar el método de la participación, así como los que se refieren a los efectos de la combinación de negocio en la que tal empresa adquirió a la filial.

3.4.7. Designación de instrumentos financieros reconocidos previamente

La NIIF 1 (2006), permite que una entidad dé de alta un instrumento financiero como un activo o pasivo financiero al valor razonable

en la fecha de transición a las NIIF, en lugar de hacerlo en el momento de reconocimiento inicial, tal y como lo requiere la NIIC 39.

3.4.8. Transacciones con pagos basados en acciones

Amat, Perramon y Realp (2005:20), señalan que de acuerdo a la NIIF 1, en las transacciones con pago basados en acciones se aconseja, pero no obliga, la aplicación de la NIIF 2 "Pagos Basados en Acciones" a los instrumentos de patrimonio que fueran concebidas a partir del 07/11/2002 y cuyas condiciones para la irrevocabilidad o consolidación se cumplieron antes de la fecha más tardía entre la fecha de transición a las NIIF o bien el 01/01/2005. Así, el pago basado en acciones es un PCGA venezolano derogado como consecuencia de la adopción de las NIIF.

3.4.9. Contratos de seguro

Las empresas que adoptan las normas internacionales por primera vez no necesitan aplicar los requerimientos sobre la información a revelar de la NIIF 4, "Contratos de Seguro", a la información comparativa que se relacione con ejercicios anuales que hayan comenzado antes del 01/01/05, salvo para la información requerida sobre políticas contables, así como para los activos, pasivos, gastos e ingreso que hubiera reconocido. En el caso venezolano, los contratos de seguros como las transacciones con pagos basados en las acciones eran PCGA venezolano aplicados por vía supletoria.

3.4.10. Cambios en los pasivos existentes por retiro del servicio, restauración y obligaciones similares incluidos en el coste de las propiedades, planta y equipo

La NIIF 1 (2006:25E), apuntan que la

entidad no estará obligada a añadir o deducir del costo del activo correspondiente los cambios específicos en un pasivo por retiro, restauración o similar que haya ocurrido antes de la fecha de transición a las NIIF; en este caso:

- ✓ Valorará el pasivo de acuerdo con la NIC 37.
- ✓ Estimaré el importe que habría sido incluido en el costo del activo correspondiente cuando surgió el pasivo por primera vez.
- ✓ Calculará la amortización acumulada sobre este importe hasta la fecha de transición.

Por su parte, la CINIIF 1, “Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares”, requiere que los cambios específicos en un pasivo por retiro, restauración o similar, se añadan o se deduzcan del costo del activo correspondiente.

3.4.11. Arrendamientos

Las empresas adoptantes de las normas internacionales pueden determinar si un acuerdo vigente en la fecha de transición a las normas contiene arrendamiento, a partir de la consideración de los hechos y circunstancias existentes en dicha fecha.

3.4.12. La medición por el valor razonable de activos financieros o pasivos financieros en el reconocimiento inicial

Esta exención se permite aplicar de manera retroactiva a los requerimientos establecidos en la NIC 39, para la valoración de los instrumentos financieros y siguiendo lo establecido en las disposiciones transitorias de la NIC 39.

4. Revelaciones

La NIIF 1 (2006:35), dispone que las empresas que adoptan por primera vez las normas no tienen exenciones de los

requerimientos de divulgación de otras normas. Esto se hace con la finalidad de brindar todas las revelaciones requeridas por las normas, además de las divulgaciones específicas requeridas por la NIIF 1. El principal objetivo de las divulgaciones consiste en explicar el impacto de la transición.

4.1. Conciliación en los primeros estados financieros según las NIIF

Según las normas internacionales, los primeros estados financieros deben incluir una conciliación de:

- El patrimonio de los PCGA venezolanos anteriores a las NIIF en la fecha de transición y al final del último período en el que la compañía presentó los estados financieros según los PCGA anteriores.
- De la ganancia o pérdida presentada de acuerdo a los PCGA locales anteriores a las NIIF para el último ejercicio en el que la compañía presentó los estados financieros según los PCGA anteriores.

Las conciliaciones deben contener suficiente detalle para permitirles a los usuarios que entiendan los ajustes significativos en el balance y en estado de resultado. Así como también, para distinguir los cambios en las políticas contables debido a la corrección de los errores identificados durante la transición.

4.2. Otras divulgaciones de los primeros estados financieros según las NIIF

En el balance de apertura, las empresas adoptantes por primera vez y que utilicen el valor razonable como costo atribuido para un elemento del activo fijo, para inmuebles de inversión o para activos intangibles, deberán revelar:

- El total acumulado de tales valores razonables

- El ajuste acumulado al valor en libros presentados según los PCGA venezolanos.

4.3. Información comparativa y resúmenes históricos

Con el firme propósito de cumplir lo expresado en la NIC 1, “*Presentación de Estados Financieros*” (2006:36), según las normas internacionales de información financiera en los primeros estados financieros la empresa incluirá, por los menos la información de un año para fines comparativos, dependiendo de las exenciones y excepciones que permiten o exigen no volver a presentar información comparativa reestructurada. Esto no significa que algunas organizaciones no tengan la libertad de decidir en presentar años adicionales de información comparativa de conformidad con las NIIF, o simplemente presentarse por motivos regulatorios.

Una compañía puede decidir presentar un resumen de información histórica para períodos anteriores. La NIIF 1 no requiere que se presente esta información de acuerdo con las NIIF. Una compañía también puede decidir presentar información comparativa adicional siguiendo los PCGA venezolanos. Cuando se presentan resúmenes históricos o información comparativa según un PCGA local, debe señalarse claramente la información que no cumple con las NIIF, y, además, debe describirse la naturaleza de los ajustes principales necesarios para cumplir con las NIIF.

5. Comentarios finales

La decisión tomada por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela en cuanto a la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el consejo del IASB (o adaptar las NIC/NIIF en VEN NIF), radica en el deseo

de armonización de la información financiera que las compañías de los diferentes países proporcionan a sus inversores, analistas y a cualquier tercero interesado, como resultado de la globalización e integración de los mercados.

El objetivo perseguido con la aplicación de un único grupo de normas para todas las compañías que coticen en un mercado, es la obtención de un grado apropiado de comparabilidad de los estados financieros, así como también un aumento de la transparencia de la información con la intención de atender:

- El rápido crecimiento y los cambios violentos que se están produciendo en los mercados financieros y negocios mundiales.
- La regulación de los negocios internacionales.
- Los desarrollos electrónicos de distribución de información financiera.
- Necesidad de unificar lineamientos y criterios en la presentación de los Estados Financieros a nivel mundial.

Es importante destacar que en Venezuela, pese a la decisión de la FCCPV de adoptar las NIIF, la declaración explícita y sin reservas que deben contener los estados financieros de acuerdo a lo establecido en la NIIF 1, no es de aplicación en nuestro país, debido a que en los actuales momentos se encuentra en un proceso de adopción parcial por las siguientes razones:

- No se está aplicando de manera irrestricta la Norma Internacional de Contabilidad N° 29, “*Información Financiera en Economía Hiperinflacionaria*” (2006:3), ya que la misma aclara que la reexpresión de los estados financieros se realizará en un estado de hiperinflación. Es decir, cuando la tasa acumulada de inflación en tres años se aproxima o sobrepasa el 100 %. Por esta característica, la FCCPV promulgó

los criterios de aplicación de la NIC 29 (BA VEN NIF N° 2), en el cual se establecen las razones de ajustar los estados financieros debido a la inflación.

- De acuerdo a lo establecido en el BA VEN NIF 0 (2008:5), la puesta en práctica en Venezuela de cualquier norma promulgada por el IASB debe ser analizada previamente por el comité técnico de la FCCPV, para su posterior aprobación en un directorio ampliado. A tal propósito, la norma que están utilizando las grandes empresas son las emanadas por el IASB en el 2006, lo que significa que se está empleando una norma con dos años de atraso.

Cabe destacar, que a pesar de no estar adoptando de manera plena las normas internacionales de información financiera, la decisión de la FCCPV fue muy acertada ya que dentro de pocos años las NIIF serán una realidad en todo el mundo. Se pueden citar como ejemplo los países como México⁹, Costa Rica, La Unión Europea, entre otros, que deben presentar las cuentas de acuerdo a las NIC. Adicional a los ejemplos antes citados, Amat, Perramon y Realp (2005:7), mencionan que organismos reguladores como el de los Estados Unidos (el FASB), desde finales del 2002, han puesto en marcha un plan de trabajo con el objetivo de eliminar en el plazo de unos pocos años las diferencias entre las NIC y la normativa contable norteamericana (US GAAP).

Una vez visto este panorama, se debe tener presente que tanto el ejercicio profesional del contador público como la actividad gremial de la Federación deben asumir grandes tareas y retos en los próximos años, ya que de lo contrario la decisión tomada por la Federación

sería algo en vano y sin sentido. Entre esas tareas se pueden mencionar:

- Los Contadores Públicos, ya sean en libre ejercicio como los profesionales bajo relación de dependencia, deben comenzar a realizar un estudio profundo de todas las normas para adaptarse a la nueva normativa contable, es decir, desaprender los principios contables venezolanos y aprender las normas internacionales de información financiera.
 - o Esto conlleva a un proceso de permanente formación y actualización en el conocimiento de las normas, así como también la obligatoriedad de aprender y dominar correctamente el idioma inglés, debido a que las normas son emitidas en dicho idioma.

A nivel de gremio (FCCPV), y como organismo rector de las normas contables en Venezuela, entre los principales retos se pueden señalar los siguientes:

- o Realizar una extensa y profunda campaña de enseñanza y concienciación en lo que se refiere a la aplicación de las normas internacionales de información financiera, resaltando los beneficios que conlleva la adopción de las NIIF. Dicha campaña debe estar enfocada a:
 - Las organizaciones que presentan estados financieros, indistintamente de tamaño y del sector.
 - Organismos solicitantes de estados financieros, como por ejemplo: Las entidades financieras, el SENIAT, Sistema Nacional de Contratista, INCES, IVSS, entre otros.

⁹ En el caso Mexicano, no se está adoptando, sino que ellos adaptaron las normas a su entorno.

- Las universidades venezolanas, con la finalidad de que los egresados de esas casas de estudios se titulen con amplios y sólidos conocimientos en NIIF; así como también instar a las mismas para que incluyan en los pensum de estudios el aprendizaje del inglés.

Pretendiendo concluir, es importante destacar que aquellas empresas que se encuentran dentro de los parámetros establecidos en el BA VEN NIF N° 1, “Definición de Pequeñas y Medianas Entidades”, deben ir preparándose para la adopción por primera vez de las NIIF que tienen como fecha de adopción los ejercicios económicos que terminen el 31 de diciembre de 2010. De igual forma, aquellas empresas que de acuerdo al número de trabajadores y/o utilidades netas, se encuentren cercanas a estos parámetros. Realmente, no tendría sentido buscar alternativas o tal vez vías de escape para aplazar la fecha de adopción, de hecho, este aplazamiento no tiene ningún beneficio ya que, más temprano que tarde, la fecha de adopción por primera vez llegará. Si se evita la adopción, sólo logrará perderse competitividad y no disponer de información de alta calidad, transparente y comparable que permita competir en el mercado local o internacional y soportar sus decisiones operativas y financieras, además, deberán hacer ajustes profundos en sus sistemas de información internos.

6. Referencias

Alexander David y Archer Simon. (2005). *Guía de NIC NIIF de Miller*. Versión Traducida

- por Catacora. Venezuela: RED Contable.
- Amat O.; Perramon J.; Aguilá S.; Alemany F.; Carenys J.; Monfort E.; Moya S.; Monllau T.; Oliveras E.; Reguant F. y Soldevila P. (2005). *Comprender las Normas Internacionales de Contabilidad NIC*. España: Ediciones Gestión 2000.
- Amat Oriol y Perramon Jordi. (2005). *NIC NIIF. Normas Internacionales de Contabilidad*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000.
- Amat Oriol; Perramon Jordi y Realp Josep. (2005). *Las Claves de las NIC NIIF*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (1997). *Declaración de Principios de Contabilidad N° 0*
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2008). *Marco de Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera (BA VEN NIF N° 0)*
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2008). *Definición de Pequeñas y Medianas Entidades (BA VEN NIF N° 1)*
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2008). *Criterios para la Aplicación de la NIC 29 (BA VEN NIF N° 2)*
- International Accounting Standards Board. (2006). *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*. Norma Internacional de Información Financiera N° 1
- International Accounting Standards Board. (2006). *Información Financiera en Economía Hiperinflacionaria*. Norma Internacional de Contabilidad N° 29
- International Accounting Standards Board. (2006). *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*.
- International Accounting Standards Board. (2006). *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Norma Interna-

- cional de Información Financiera N° 8
- International Accounting Standards Board. (2006). *Presentación de Estados Financieros*. Norma Internacional de Contabilidad N° 1
- International Accounting Standards Board. (2006). *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*. Norma Internacional de Contabilidad N° 39
- International Accounting Standards Board. (2006). *Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas*. Norma Internacional de Información Financiera N° 5
- LEGIS. (2006). *Aplicación por primera de las NIIF*. "Revista Internacional LEGIS de Contabilidad & Auditoría". Julio – Septiembre 2006. N° 27. Bogotá Colombia. (239 246).
- Mallo Carlos y Pulido Antonio. (2006). *Normas Internacionales de Contabilidad (NIIF). Las Normas Internacionales de Información Financiera*. Madrid: Thomson.
- República Bolivariana de Venezuela. (2009). Resolución 254-2008 de la Comisión Nacional de Valores, publicado en Gaceta Oficial N° 367.241 el 29-01-09