

# *Reflexiones acerca de la elaboración y presentación de estados financieros bajo ambiente VEN-NIF PYME*

Marcotrigiano Z., Laura A.

Recibido: 21-06-2012- Revisado: 06-05-2013- Aceptado: 26-05-2013

**Marcotrigiano Z., Laura A.**

Lcda. en Contaduría Pública

Lcda. en Administración

Universidad de Los Andes – Venezuela

lauraanamz@gmail.com

Los estados financieros representan, el medio fundamental que utilizan las empresas, para comunicar a los usuarios su situación financiera, a una fecha determinada, su rendimiento financiero y sus flujos de efectivo, a lo largo de un período. La información financiera presentada en los estados financieros, es utilizada por los distintos usuarios para la toma de decisiones. Para que la información sea útil para la toma de decisiones de los usuarios, debe cumplir con las características cualitativas contenidas en la Sección 2 de la NIIF para las PYMES si se trata de una pequeña o mediana entidad (PYME), o en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, si es una gran entidad (GE). Dado el proceso de estandarización contable, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela, decidió en el año 2004, establecer como principios de contabilidad en el país, las Normas Internacionales de Información Financiera, y, de esta forma, a partir de las fechas establecidas por la misma Federación, las entidades deberían usar estos principios, para elaborar y presentar su información contable. La presente investigación es de tipo documental, y tiene como objetivo presentar los modelos generales para la elaboración de estados financieros según VEN-NIF PYME. De la investigación se evidencia que, la entrada en vigencia de los VEN-NIF como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, trae consigo numerosos cambios en lo que se refiere a los criterios para el reconocimiento y medición de las transacciones en la contabilidad, pero en lo que respecta a la elaboración y presentación de estados financieros, los cambios parecieran ser más de forma que de fondo, ya que la norma contable, deja abierta la posibilidad de ordenar las partidas como muestren mejor la información que se desea presentar. Sin embargo, se enumeran los cambios más significativos, dada la estandarización en Venezuela.

**Palabras clave:** Estandarización contable, estados financieros, principios de contabilidad.

**RESUMEN**

The financial statements represent the principal way used by companies to communicate to users their financial situation at a given date, their financial performance and their cash flows over a period. The financial information in the financial statements is used by different users for decision making, in order to make information useful for decision making, it must be made based in the quality characteristics under Section 2 of the IFRS for SMEs if it's about a small and medium entities, or the Conceptual Framework if it's a big entity. Given the accounting standardization process, the Federation of Public Accountants of Venezuela decided in 2004 to join the countries using International Financial Reporting Standards to prepare and submit their accounting information. The adoption of these standards resulted in changes in both the recognition and measurement criteria of items, such as how to present them in the financial statements. This research is documentary and aims to present general models for the preparation of financial statements under VEN-NIF PYME. The investigation shows that using VEN-NIF PYME as Venezuelan Generally Accepted Accounting Principles brings many changes in the criteria for the recognition and measurement of transactions in the accounts, but concerning the preparation and presentation of financial statements, changes seems to be more of form than of substance, since the accounting rule leaves open the possibility of ordering the items and better display the information in the way the companies prefer. However, the investigation shows the most significant changes, given the accounting standardization in Venezuela.

**Keywords:** accounting standardization, financial statements, accounting principles.

**ABSTRACT**

## 1. Introducción

Los estados financieros, representan el producto final del proceso contable. Su finalidad principal, es informar a los distintos usuarios, sobre el resultado de las operaciones llevadas a cabo en la entidad, durante un periodo determinado, su situación financiera, y sus flujos de efectivo, proporcionando información que sea útil para la toma de decisiones. Adicionalmente, los estados financieros, muestran los resultados de la administración de la entidad en el período para el que se está informando, permitiendo a los usuarios, conocer la gestión, de los recursos confiados a la administración, para así aplicar, correctivos oportunos en caso de ser necesario.

Para lograr que los estados financieros cumplan con su objetivo de ser útiles para los usuarios deben elaborarse y presentarse, en todos sus aspectos, de acuerdo a los Principios de Contabilidad

Generalmente Aceptados (PCGA) cuya emisión y aprobación en Venezuela, se encuentra a cargo de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (FCCPV).

En 2004, la FCCPV decidió emprender esfuerzos, para armonizar los principios de contabilidad que emite, con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés), como PCGA venezolanos. Esto significó un cambio de estándares contables, ya que la idea era sustituir las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DCP), emitidas por la Federación por las NIIF. Posteriormente, en noviembre de 2009 la FCCPV, aprobó el uso de la NIIF para las PYMES, para aquellas entidades que cumplieran con los criterios para ser considerados PYMES: Entidades formalmente constituidas, que persigan fines de lucro, y no sujetas al control de organismos autorizados por la legislación venezolana, para emitir principios de contabilidad de obligatorio cumplimiento para los entes sujetos a su control. El uso de la NIIF para las PYMES, debería ser a partir del 01 de enero de 2011. (Boletín de Aplicación de las VEN-NIF N° 6: Criterios para la Aplicación en Venezuela de los VEN-NIF PYME, párrafo 14).

Para poder llevar a cabo el cambio del modelo contable venezolano, la FCCPV aprobó en el año 2004, un Plan de Adopción de las NIIF, que establecía los pasos a seguir durante el proceso de estandarización. El objetivo del plan de adopción, era realizar la armonización de los PCGA venezolanos, con los estándares internacionales a objeto de lograr una mayor transparencia y comparabilidad, de la información financiera de las empresas e instituciones que operan en el país (Plan de Adopción FCCPV, 2004).

La primera tarea para llevar a cabo el plan de adopción, consistía en una revisión de las NIIF por parte del Comité Permanente de Principios de Contabilidad. Adicionalmente, el plan de adopción contempla la realización de cinco (05) actividades, entre las que se incluían, la actualización del gremio y la incorporación de las universidades en el proceso de adopción, lo que significaba la divulgación del contenido de las NIIF.

Sin embargo, a pesar de los intentos por masificar el

conocimiento entre los profesionales en el ejercicio de la profesión y, los profesionales académicos, no se ha logrado unificar los criterios, en cuanto a elaboración y presentación de los estados financieros, por lo que todavía existen muchas dudas y confusiones al respecto. Esto quizá, se debe a que la normativa presenta sólo partidas mínimas y métodos de elaboración, los cuales son de libre selección por el preparador.

En la medida en que se fueron estudiando los nuevos estándares, la FCCPV decidió que las NIIF en Venezuela, podrían ser aplicadas sólo si estaban acompañadas de una serie de guías explicativas sobre casos particulares, en los que la realidad venezolana difería de la realidad de otros países. Estas guías se denominaron Boletines de Aplicación de las VEN-NIF (BA VEN-NIF). Hasta la actualidad se han emitido nueve (09) boletines, de los cuales dos (02) han sido derogados. De esta forma, los PCGA venezolanos, se denominaron VEN-NIF, ya que constituyen una mezcla entre las NIIF y los Boletines de Aplicación.

Ante la confusión por parte de la comunidad, acerca de cuáles eran los PCGA venezolanos, y qué normas debían seguirse para la contabilización de las transacciones y la presentación de estados financieros, la FCCPV aprobó el Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 8 (BA VEN-NIF N°8), en marzo de 2011, en el cual se establece que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, son los VEN-NIF, y los clasifica en los dos grandes grupos que se describieron anteriormente, los VEN-NIF GE y los VEN-NIF PYME.

Los principios que van a adoptar las grandes entidades (VEN-NIF GE), conformados por: Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF completas), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés) y aprobadas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (FCCPV) en Directorio Nacional Ampliado (DNA), y los boletines de aplicación que se encuentren vigentes.

Los principios para las PYMES (VEN-NIF PYME), que serán los principios adoptados por las pequeñas y medianas entidades, contemplados en la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES),

también emitidas por el IASB y, aprobadas por la Federación en un DNA y los boletines de aplicación que se encuentren vigentes.

Numerosos estudios demuestran que las PYMES, juegan un papel fundamental en la economía mundial, tanto es así que, al elaborar las Normas Internacionales de Información Financiera, el IASB creó una norma exclusivamente para el uso de las PYMES, que son simplificaciones de las normas completas. Por esto, la FCCPV reconoce que las PYMES pudieran tener un tratamiento especial, en lo que respecta a principios de contabilidad, y les permite el uso de dichas simplificaciones, en lugar de las normas completas que pudieran ser más complicadas para interpretar y aplicar. En la investigación que se presenta, se analizan los efectos de las VEN-NIF PYME, en lo que corresponde a elaboración y presentación de estados financieros.

El uso de los VEN-NIF, en sustitución de los VEN-PCGA (que incluyen las Declaraciones de Principios de Contabilidad –DPC y las Publicaciones Técnicas – PT), derogados definitivamente con la emisión del BA VEN-NIF N° 8 en 2011, trae como consecuencia cambios importantes, ya que la norma contable internacional, contempla una serie de procedimientos conducentes al logro de los propósitos de información, de esta forma, se compone de definiciones (que establecen cómo deben clasificarse las transacciones), métodos de valoración (que determinan la forma como deben cuantificarse los efectos de las transacciones), criterios de reconocimiento (que responden al momento en el que deben reconocerse los efectos de las transacciones) y, formas de presentación y revelación (que estipulan la forma de presentación de los elementos en los estados financieros y qué información debe acompañarlos) que pueden diferir de las contenidas en los PCGA anteriores. (Cocina, 1999: 8-9).

De esta forma, uno de los cambios que sobresale, es la presentación de la información financiera a los usuarios, en los estados financieros. Entre los cambios más significativos resaltan: el uso de términos y denominaciones distintas a las establecidos en las DPC, la presentación del resultado integral total en el estado de resultados, diversas formas para listar y ordenar las partidas, la eliminación de los ingresos y gastos extraordinarios, y la presentación de un estado de resultados y ganancias acumuladas

cuando se cumplan las condiciones previstas en la norma.

Debido a la necesidad de información existente, en los contadores y en los usuarios de la información financiera, el objetivo de la presente investigación, es presentar los modelos generales para la elaboración de los estados financieros según VEN-NIF PYME.

La investigación es de tipo cualitativo y se realizó, bajo la modalidad de investigación documental. En ella, se analiza el contenido de las secciones 3, 4, 5, 6, 7 y 8 de la NIIF para las PYMES del IASB, y del Boletín de Aplicación N°5 de la FCCPV, tomando como base los conceptos y principios fundamentales, contemplados en la sección 2 de la NIIF para las PYMES. No se recurrió a la comprobación empírica, se presentan los ejemplos de los estados financieros, siguiendo los procedimientos establecidos en la normativa señalada anteriormente.

## **2. Consideraciones generales acerca de los estados financieros**

Los estados financieros representan la forma de presentar la información a los distintos usuarios, de comunicar el resultado de las operaciones llevadas a cabo por la entidad. Ellos, forman parte de la información financiera presentada a los usuarios para que tomen decisiones, por lo que debe procurarse que la información presentada en ellos, les sea de utilidad para los fines para los que fue creada.

De esta forma, entendiendo la información financiera como “todo tipo de información que comunique la posición y desempeño financiero de una entidad económica, cuyo objetivo esencial es ser de utilidad al usuario general durante el proceso de toma de decisiones (...), pueden definirse los estados financieros como la manifestación fundamental de la información financiera, pues representan la forma primordial de comunicar información contable-financiera” (Romero, 2006, p. 244).

La NIFF para las PYMES, trata sobre los estados financieros con propósitos de información general, los cuales son definidos en el prólogo de la NIIF para las PYMES como aquellos “que pretenden atender las necesidades generales de información financiera de un amplio espectro de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de

información”, y su objetivo es “suministrar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil para esos usuarios al tomar decisiones económicas” (párrafos 7 y 8).

El objetivo de los estados financieros, es el de proporcionar información que resulte útil para la toma de decisiones de los usuarios. Presentar información que facilita el análisis por parte de los usuarios con respecto a la liquidez, rentabilidad y financiamiento de la entidad. También los usuarios podrán observar, el resultado de la aplicación de políticas y procedimientos, con la finalidad de encaminar las operaciones de la entidad, y aplicar correctivos en caso de ser necesarios.

La NIIF para las PYMES se divide en secciones, y cada sección, trata acerca de un tema específico. Los estados financieros se tratan en siete secciones: la sección 3, explica los aspectos generales acerca de los estados financieros y la presentación razonable, las secciones 4, 5, 6 y 7, tratan sobre los cuatro primeros estados financieros, aquellos que presentan información cuantitativa, explican la información a incluir en un estado de situación financiera, un estado del resultado integral, un estado de cambios en el patrimonio y un estado de flujos de efectivo (respectivamente), y cómo presentarla. La sección 8, establece qué son las notas a los estados financieros, qué información deben incluir y cómo se estructuran. La sección 9 contempla los aspectos básicos sobre la presentación de estados financieros consolidados, tema que queda fuera del alcance de la presente investigación, y por tanto no se tratará.

Por su parte, la sección 2 de la NIIF para las PYMES (denominada Conceptos y Principios Generales), establece el objetivo de los estados financieros desde dos ópticas: la primera, proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad, que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios, y, la segunda, mostrar los resultados de la administración llevada a cabo por la gerencia (párrafos 2.2 – 2.3).

De esta forma, los estados financieros, combinan distintos elementos para lograr transmitir una información concreta determinada, estos elementos se encuentran también definidos en la sección 2 de la NIIF para las PYMES y son cinco: Activo, pasivo,

patrimonio, ingreso y gasto. Así, Romero (2006), establece que, una presentación razonablemente adecuada de las operaciones llevadas a cabo por las entidades, se compone de los estados financieros, ofreciendo a través de estos información relativa a:

- a. Los recursos y sus fuentes a una fecha determinada, presentados en el estado de situación financiera,
- b. El resultado de sus operaciones en un periodo dado, presentado en el estado de resultados,
- c. Los cambios en sus recursos y sus fuentes (origen y aplicación de los fondos), separadas en actividades de operación, inversión y financiamiento, presentados en el estado de flujos de efectivo o estado de cambios en la situación financiera,
- d. Los cambios en el capital contable durante un periodo dado, presentados en el estado de cambios en el patrimonio y,
- e. Las notas a los estados financieros, que son parte integrante de los mismos, y que complementan a los anteriores, mediante explicaciones y análisis que amplían el origen y significado de los datos presentados, y proporcionan información adicional a la contenida en los demás estados financieros. (p. 245)

Un conjunto completo de estados financieros comprende: un estado de situación financiera, un estado del resultado integral o estado de resultados, un estado de flujos de efectivo, un estado de cambios en el patrimonio y las notas explicativas a los estados financieros.

Por su parte, la sección 3 (denominada Presentación de Estados Financieros), explica la presentación razonable de los estados financieros y, establece que, siempre que se cumpla con lo contenido en la NIIF para las PYMES, los estados financieros, presentarán razonablemente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad. La sección 3 establece algunas consideraciones, que deben tener presente quienes elaboran y preparan los estados financieros:

- a. Adicionalmente a la base de acumulación o devengo, para la contabilización de las transacciones, la presentación de los estados financieros, debe hacerse sobre la hipótesis de un negocio en marcha, es decir, considerando que la



entidad continuará con sus operaciones, tal y como se muestran en un futuro previsible, esto es, al menos, los doce meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros.

- b. Los estados financieros deberán presentarse al menos una vez al año, esto es al finalizar su ejercicio económico. La presentación de estados financieros anuales, contempla la presentación de un conjunto completo de estados financieros (estado de situación financiera, estado del resultado integral o estado de resultados, estado de flujos de efectivo, estado de movimiento de las cuentas de patrimonio y notas explicativas), incluyendo las cifras comparativas de, al menos, el año anterior.
- c. Para la elaboración de los estados financieros deberán utilizarse políticas contables uniformes. Adicionalmente, los datos contenidos en los estados financieros que tengan la misma naturaleza y función podrán agruparse para fines de presentación, a menos que sean materiales o tengan importancia relativa.
- d. En un conjunto completo de estados financieros, deberán presentarse todos los estados financieros con el mismo nivel de importancia, y deberán identificarse con el nombre de la entidad o grupo de entidades, la fecha de presentación, el periodo que cubre, la moneda de presentación y el nivel de redondeo de dicha moneda. Para la presentación de los estados financieros podrán utilizarse nombres y títulos distintos a los establecidos en la norma, siempre que ellos no ocasionen confusión al usuario.

### **3. Estado de situación financiera**

El estado de situación financiera, también conocido como balance general, presenta información relacionada con los recursos que posee una entidad y las fuentes de financiamiento utilizadas para obtener dichos recursos.

La sección 4 de la NIIF para las PYMES, establece la información a presentar en un estado de situación financiera. Según lo definido en la sección 2: "la situación financiera de una entidad es la relación entre los activos, los pasivos y el patrimonio en una fecha

concreta” (párrafo 2.15). De esta forma, se muestran los recursos de los que dispone una entidad para la realización de sus fines (activo) y las fuentes externas e internas de dichos recursos (pasivo y patrimonio), a una fecha determinada (Romero, 2006, p. 257).

El estado de situación financiera, tiene múltiples usos al momento en que el usuario quiera formarse ciertos juicios, acerca de los riesgos de la entidad y el valor de sus flujos futuros de efectivo, ya que permite: “1) calcular las tasas de rendimiento, 2) evaluar la estructura del capital de la empresa, y 3) evaluar la liquidez y la flexibilidad financiera de la empresa” (Kieso y Weygandt 2006, p. 214).

El Marco Conceptual para la Elaboración y Presentación de los Estados Financieros explica que: “la situación financiera de una entidad se ve afectada por los recursos económicos que controla, por su estructura financiera, por su liquidez y solvencia, así como por la capacidad para adaptarse a los cambios habidos en el medio ambiente en el que opera” (párrafo 16). También explica, que la información acerca de la situación financiera de una entidad:

Es útil al predecir las necesidades futuras de préstamos, así como para entender cómo las ganancias y flujos de efectivo futuros serán objeto de reparto entre los que tienen intereses en la propiedad; también es útil al predecir si la entidad tendrá éxito para obtener nuevas fuentes de financiación. La información acerca de la liquidez y solvencia es útil al predecir la capacidad de la entidad para cumplir sus compromisos financieros según vayan venciendo (párrafo 16).

Con respecto a la información a presentar en un estado de situación financiera, el párrafo 4.2 de la sección 4 de la NIIF para las PYMES presenta “una lista de partidas tan distintas en su naturaleza y en su función como para ser presentadas por separado en el cuerpo del estado de situación financiera”, otorgando a quien elabora los estados financieros, la potestad de presentar los encabezados, partidas adicionales y subtotales que considere necesarios para la comprensión, por parte del usuario, de la situación financiera de la entidad. Entre las partidas mencionadas en la sección 4 se encuentran:

- a. Efectivo y equivalentes al efectivo,
- b. Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar,

- c. Activos financieros,
- d. Inventarios,
- e. Propiedades, planta y equipo,
- f. Propiedades de inversión registradas al valor razonable con cambios en resultados,
- g. Activos intangibles,
- h. Activos biológicos registrados al costo menos la depreciación acumulada y el deterioro del valor,
- i. Activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados,
- j. Inversiones en asociadas,
- k. Inversiones en entidades controladas de forma conjunta,
- l. Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar,
- m. Pasivos financieros,
- n. Pasivos y activos por impuestos corrientes,
- o. Pasivos por impuestos diferidos y activos por impuestos diferidos,
- p. Provisiones,
- q. Participaciones no controladoras, presentadas dentro del patrimonio de forma separada al patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora,
- r. Patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora.

Con respecto a su presentación en el estado de situación financiera, la norma no establece el formato ni el orden de colocación de las partidas, pero establece, que debe hacerse una distinción entre partidas corrientes y no corrientes para los activos y los pasivos, a menos que una presentación basada en liquidez, proporcione una información más relevante. Los párrafos 4.5 al 4.8 establecen los criterios de clasificación de un activo o un pasivo como corriente o no corriente.

**Cuadro 1**  
**Criterios de clasificación de un activo o un pasivo como corriente o no corriente**

Los <i>activos corrientes</i> deben cumplir con, al menos, uno de los siguientes criterios:	Los <i>pasivos corrientes</i> deben cumplir con, al menos, uno de los siguientes criterios:
(a) Espera realizarlo o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación, (b) Mantiene el activo principalmente con fines de negociación, (c) Espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes desde la fecha sobre la que se informa, o (d) Se trate de efectivo o un equivalente al efectivo, salvo que su utilización esté restringida y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un periodo mínimo de doce meses desde de la fecha sobre la que se informa	(a) Espera liquidarlo en el transcurso del ciclo normal de operación de la entidad, (b) Mantiene el pasivo principalmente con el propósito de negociar, (c) El pasivo debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha sobre la que se informa, o (d) La entidad no tiene un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha sobre la que se informa.

**Fuente:** Elaboración propia, con base en los párrafos 4.5 al 4.8 de la NIIF para las PYMES

Finalmente, el patrimonio de una entidad, se presenta según la forma jurídica que tenga la entidad, dependiendo de si se trata de una firma personal, de una sociedad de personas, una sociedad de responsabilidad limitada o una sociedad anónima.

De lo antes expuesto es necesario aclarar lo siguiente:

- a. Todos aquellos activos y pasivos, que no cumplan con los requisitos para ser considerados como corrientes, deberán clasificarse como no corrientes, en el cuerpo del estado de situación financiera.
- b. El ciclo normal de la operación de una entidad, es el periodo comprendido entre la adquisición de los activos que entran en el proceso productivo, y su realización en efectivo o equivalentes al efectivo. Cuando el ciclo normal de la operación no sea claramente identificable, se supondrá, que su duración es de doce meses (NIC 1, párrafo 68). Por

ello, todas las partidas que se deriven de las operaciones normales de la entidad, deberán clasificarse como corrientes sólo, por el hecho de estar relacionadas con las operaciones de la entidad, independientemente, de que su vencimiento sea en un momento posterior a los doce meses. Así, una cuenta por cobrar comercial con vencimiento a 36 meses (derivada de una operación de venta a plazos, por ejemplo), deberá ser clasificada como corriente, a pesar de que será cobrada más allá de los doce meses.

- c. Cuando una entidad suministra bienes o servicios, dentro de un ciclo de operación claramente identificable, la clasificación separada de los activos y pasivos corrientes y no corrientes, proporciona una información útil, ya que permite, distinguir los activos y pasivos que conforman el capital de trabajo, de los activos y pasivos utilizados en las operaciones a largo plazo de la entidad (NIC 1, párrafo 62). Por el contrario, cuando la entidad no suministre bienes o servicios dentro de un ciclo de operación claramente definido, el presentar sus activos y pasivos por orden de liquidez ascendente o descendente, podría proporcionar información fiable y más relevante, que la presentación separada de los activos y pasivos corrientes y no corrientes (NIC 1, párrafo 63). Por esto, el estado de situación financiera de una PYME, podrá presentarse atendiendo básicamente, al criterio de separación entre corriente y no corriente de los activos y pasivos, y la ordenación de las partidas dentro de los activos y pasivos, tanto corrientes como no corrientes, será aquel que mejor refleje la realidad de las operaciones llevadas a cabo por la entidad: por orden de liquidez ascendente o descendente, o por importancia dentro de la empresa de la partida.

A continuación, se muestran los ejemplos de presentación del estado de situación financiera:

## Cuadro 2

### Presentación de activos y pasivos mostrando primero el corriente y después el no corriente

EMPRESA EJEMPLO, C.A. ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA Al XX-XX Expresado en bolívares constantes			
ACTIVO	Nota N°	Año Actual	Año Anterior
<b><u>CORRIENTE</u></b>			
Efectivo y equivalentes		XXX	
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar		XXX	
Otros activos financieros corrientes		XXX	
Inventarios		XXX	
Activos no corrientes mantenidos para la venta		XXX	
Prepagados		XXX	
<b>TOTAL ACTIVO CORRIENTE</b>		<b>XXX</b>	
<b><u>NO CORRIENTE</u></b>			
Préstamos y otras cuentas por cobrar, no comerciales, no corrientes		XXX	
Otros activos financieros no corrientes		XXX	
Propiedades de inversión		XXX	
Propiedades, plantas y equipos		XXX	
Intangibles		XXX	
Impuesto diferido activo		XXX	
Otros activos		XXX	
<b>TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE</b>		<b>XXX</b>	
<b>TOTAL ACTIVO</b>		<b>XXX</b>	
<b><u>PASIVO</u></b>			
<b><u>CORRIENTE</u></b>			
Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar		XXX	
Obligaciones laborales		XXX	
Obligaciones fiscales		XXX	
Otros pasivos financieros corrientes		XXX	
Porción corriente de pasivos no corriente			
Pasivos no financieros corrientes		XXX	
<b>TOTAL PASIVO CORRIENTES</b>		<b>XXX</b>	
<b><u>NO CORRIENTE</u></b>			
Préstamos y otras cuentas por pagar, no comerciales, no corrientes		XXX	
Provisiones		XXX	
Impuesto diferido pasivo		XXX	
Otros pasivos no corrientes		XXX	
<b>TOTAL PASIVO NO CORRIENTE</b>		<b>XXX</b>	
<b>TOTAL PASIVO</b>		<b>XXX</b>	
<b><u>PATRIMONIO</u></b>			
<b><u>CAPITAL SOCIAL</u></b>			
Capital social emitido		XXX	
Acciones no pagadas		(XXX)	
Acciones en tesorería		(XXX)	
<b>CAPITAL SOCIAL EN CIRCULACIÓN</b>		<b>XXX</b>	
<b><u>SUPERÁVIT</u></b>			
Superávit de capital pagado		XXX	
Superávit de capital donado		XXX	
Superávit ganado reservado		XXX	
Superávit ganado libre		XXX	
Superávit no realizado		XXX	
<b>TOTAL SUPERÁVIT</b>		<b>XXX</b>	
<b>TOTAL PATRIMONIO</b>		<b>XXX</b>	
<b>TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO</b>		<b>XXX</b>	

Fuente: Elaboración propia, con base en lo establecido en la sección 4 de la NIIF para las PYMES.

### Cuadro 3

#### Presentación de activos y pasivos mostrando primero el no corriente y después el corriente

EMPRESA EJEMPLO, C.A.			
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA			
Al XX-XX			
Expresado en bolívares constantes			
ACTIVO	Nota N°	Año Actual	Año Anterior
<b><u>NO CORRIENTE</u></b>			
Préstamos y otras cuentas por cobrar, no comerciales, no corrientes		XXX	
Otros activos financieros no corrientes		XXX	
Propiedades de inversión		XXX	
Propiedades, plantas y equipos		XXX	
Intangibles		XXX	
Impuesto diferido activo		XXX	
Otros activos		XXX	
<b>TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE</b>		<b>XXX</b>	
<b><u>CORRIENTE</u></b>			
Efectivo y equivalentes		XXX	
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar		XXX	
Otros activos financieros corrientes		XXX	
Inventarios		XXX	
Activos no corrientes mantenidos para la venta		XXX	
Prepagados		XXX	
<b>TOTAL ACTIVO CORRIENTE</b>		<b>XXX</b>	
<b>TOTAL ACTIVO</b>		<b>XXX</b>	
<b><u>PATRIMONIO</u></b>			
<b><u>CAPITAL SOCIAL</u></b>			
Capital social emitido		XXX	
Acciones no pagadas		(XXX)	
Acciones en tesorería		(XXX)	
<b>CAPITAL SOCIAL EN CIRCULACIÓN</b>		<b>XXX</b>	
<b><u>SUPERÁVIT</u></b>			
Superávit de capital pagado		XXX	
Superávit de capital donado		XXX	
Superávit ganado reservado		XXX	
Superávit ganado libre		XXX	
Superávit no realizado		XXX	
<b>TOTAL SUPERÁVIT</b>		<b>XXX</b>	
<b>TOTAL PATRIMONIO</b>		<b>XXX</b>	
<b><u>PASIVO</u></b>			
<b><u>NO CORRIENTE</u></b>			
Préstamos y otras cuentas por pagar, no comerciales, no corrientes		XXX	
Provisiones		XXX	
Impuesto diferido pasivo		XXX	
Otros pasivos no corrientes		XXX	
<b>TOTAL PASIVO NO CORRIENTE</b>		<b>XXX</b>	
<b><u>CORRIENTE</u></b>			
Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar		XXX	
Obligaciones laborales		XXX	
Obligaciones fiscales		XXX	
Otros pasivos financieros corrientes		XXX	
Porción corriente de pasivos no corriente			
Pasivos no financieros corrientes		XXX	
<b>TOTAL PASIVO CORRIENTES</b>		<b>XXX</b>	
<b>TOTAL PASIVO</b>		<b>XXX</b>	
<b>TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO</b>		<b>XXX</b>	

**Fuente:** Elaboración propia, con base en lo establecido en la sección 4 de la NIIF para las PYMES.

#### **4. Estado del resultado integral y estado de resultados**

El estado de resultados, es el estado financiero, que muestra el resultado de las operaciones llevadas a cabo por la entidad y la rentabilidad de sus operaciones. En él, se presentan los ingresos y los gastos de la entidad, en un periodo determinado, por sus operaciones ordinarias o accesorias. La relación entre los ingresos y los gastos (o egresos), en una entidad se denomina rendimiento.

De esta forma, entendiendo el concepto de empresa, como una entidad constituida por un conjunto de recursos humanos, técnicos, materiales y financieros, coordinados por una autoridad que toma decisiones para lograr sus fines, entonces se puede deducir, que uno de los fines primordiales de las entidades, es la obtención de lucro como compensación a la inversión de los propietarios (Romero, 2006).

En la sección 2, se establece la diferencia entre el resultado y el resultado integral. Se entiende como resultado integral total, la diferencia aritmética entre ingresos y gastos, y se entiende como resultado, la diferencia aritmética entre ingresos y gastos distintos de las partidas de ingresos y gastos, que la norma clasifica como partidas de otro resultado integral (párrafos 2.43 – 2.44).

La sección 5, requiere que una entidad presente su rendimiento financiero (relación entre ingresos y gastos realizados y no realizados), de alguna de las siguientes formas (elección de política contable):

- a. en un estado del resultado integral, que incluirá todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en el periodo, o,
- b. en dos estados, un estado de resultados (en el que se muestra el resultado del ejercicio, es decir, partidas de ingresos y gastos “realizados”), y un estado del resultado integral (en el que se parte del resultado y se adicionan los ingresos y gastos “no realizados”).
- c. La norma establece, que las siguientes circunstancias tienen un tratamiento especial, y por ello, quedan fuera de la determinación del resultado:
- d. Los efectos de las correcciones de errores de periodos anteriores y, los cambios en las políticas contables (se tratan según la sección 10 y afectan los resultados de periodos anteriores, por lo que se presentan como ajustes retroactivos



no como resultado en el periodo en que surgen).

- e. Los tres tipos de resultado integral, que pudieran encontrarse en una PYME, que se incluyen en el resultado integral total, pero no en el resultado (es decir, afectan patrimonio), conformados por:
  - i. Ganancias y pérdidas que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero, según la sección 30 Conversión de Moneda Extranjera
  - ii. Ganancias y pérdidas actuariales, según lo establecido en la Sección 28 Beneficios a los Empleados
  - iii. Cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura, según lo establecido en la Sección 12 Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros

La sección 5, presenta una lista de las partidas que, como mínimo deben incluirse en el estado del resultado integral, independientemente de la política de presentación adoptada:

- a. Los ingresos de actividades ordinarias,
- b. Los costos financieros,
- c. La participación en el resultado de las inversiones en asociadas y entidades controladas de forma conjunta, contabilizadas utilizando el método de la participación,
- d. El gasto por impuesto
- e. Un único importe, que comprenda el total de: el resultado después de impuestos de las operaciones discontinuadas, y la ganancia o pérdida después de impuestos, reconocida en la medición al valor razonable, menos costos de venta, o en la disposición de los activos netos, que constituyan la operación discontinuada,
- f. El resultado,
- g. Cada partida de otro resultado integral, clasificada por naturaleza
- h. La participación en el otro resultado integral de asociadas y entidades controladas de forma conjunta, contabilizadas por el método de la participación
- i. El resultado integral total

La lista anterior es enunciativa, de manera que pudieran presentarse tantos encabezados, partidas adicionales y subtotales sean necesarios para la comprensión del rendimiento de la entidad.

Adicionalmente la sección 5 establece, que no podrán presentarse en el cuerpo del estado financiero, partidas de ingresos o gastos extraordinarios. De esta forma, podría inferirse que, los ingresos y gastos que no se encuentren directamente relacionados con las actividades normales de la entidad, se presentarán en grupos financieros que podrían denominarse otros ingresos u otros gastos.

La norma también es clara, cuando establece que aquellas entidades que consoliden sus estados financieros, deberán desglosar en el cuerpo del estado del resultado integral (y del estado de resultados, si se presenta de forma separada), las asignaciones del resultado y del resultado integral, que correspondan a la participación no controladora y a los propietarios de la controladora.

El resultado integral, representa un nuevo grupo financiero que debe incluirse en el estado del resultado integral. Para presentarlo, se cuentan con las dos opciones planteadas anteriormente: enfoque de un único estado y enfoque de dos estados. Con respecto a la forma de presentación del resultado integral, la principal diferencia entre el enfoque de un único estado y el enfoque de dos estados, radica en que en el enfoque del primero, se presenta toda la información antes descrita, y la última línea se denominaría resultado integral total, informándole al usuario, que incluye las partidas del resultado (realizadas), y las partidas del otro resultado integral (no realizadas). Bajo el segundo enfoque, se presenta primero un estado de resultados que muestra los ingresos y gastos realizados, cuya última línea se denomina resultado, y seguidamente, se presenta el estado del resultado integral, en el que al resultado del ejercicio, se le adicionan las partidas de otro resultado (no realizadas), para obtener el resultado integral total del ejercicio.

Adicionalmente, la norma establece que los gastos podrán desglosarse en el cuerpo del estado de resultados, atendiendo a su naturaleza o a su función. Un desglose por naturaleza de los gastos, implica que el gasto se relaciona directamente con el motivo que le dio origen, independientemente del área o departamento en el que se aplicó. Por el contrario, un desglose por función de los gastos, separa el gasto atendiendo al lugar dentro de la empresa

que le dio origen. Por ejemplo, si se desglosan los gastos por su naturaleza, el salario de un trabajador de ventas, un trabajador de administración y un trabajador de producción, se presentarían en una misma línea denominada sueldos y salarios; si, por el contrario, se presentan los gastos desglosados por función, deberá clasificarse el sueldo del trabajador de ventas, como un gasto de distribución o ventas, el del trabajador de administración como un gasto de administración, y el del trabajador de producción como parte del costo de los inventarios, atendiendo a lo establecido en la sección 13 Inventarios. De esta forma, el criterio a seleccionar para el desglose de los gastos dentro del estado de resultados, será aquel que presente más adecuadamente los elementos del desempeño de la empresa.

Alexander y Archer (2005), afirman que ambos enfoques del desglose de gastos, tienen sus ventajas y sus desventajas. Sin embargo, aseguran que el desglose de los gastos atendiendo a su naturaleza, requiere preparar menos análisis, pero “es discutiblemente menos informativo y tiene la desventaja lógica que quizás parezca implicar que los cambios en el inventario son un gasto (o un ingreso) operacional”, situación que no es correcta (p. 3.19).

En el marco de las VEN-NIF, para tener una idea completa de la presentación del estado del resultado integral, debe incluirse el estudio del BA VEN-NIF N°5, que se titula “Criterio para la presentación del resultado integral total, de acuerdo con VEN-NIF” (versión 1, 2011). Este Boletín tiene como objetivo: “establecer un enfoque uniforme del estado del resultado integral de acuerdo con VEN-NIF y definir la base de cálculo para la formación de reservas y utilidades no distribuidas disponibles para dividendo” (párrafo 7).

Del estudio del BA VEN-NIF N°5 (versión 1), destaca lo siguiente:

- a. El estado del resultado integral del periodo, finaliza con el resultado integral total, que es la sumatoria del resultado y del otro resultado integral del periodo. El resultado del periodo, se determina a partir de la comparación de ingresos devengados y gastos causados del ejercicio.
- b. Para los efectos de la preparación del estado del resultado

integral bajo VEN-NIF, éste siempre se preparará siguiendo el enfoque de los dos estados: un estado de resultados, desglosando los gastos por su naturaleza o función (que incluya ingresos devengados y gastos causados), y un estado del resultado integral (que incluya los efectos de los resultados integrales).

- c. Únicamente del resultado del periodo, contenido en el estado de resultados, se formarán las reservas legales, contractuales, voluntarias o estatutarias, por lo tanto, el otro resultado integral, no se encuentra disponible en Venezuela para la creación de reservas o el reparto de dividendos.

A continuación se muestran los modelos de presentación del estado del resultado integral, en uno y en dos estados propuestos en la norma contable. Es importante recordar que en Venezuela, sólo podrán elaborarse los ejemplos N° 5 y N° 6 siguientes:

**Cuadro 4**  
**Presentación bajo el enfoque de un único estado.**  
**Desglose por la función del gasto**

EMPRESA EJEMPLO, C.A.			
ESTADO DE RESULTADO INTEGRAL			
Para los años finalizados el XX-XX			
Expresado en bolívares constantes			
	Nota N°	Año Actual	Año Anterior
<b>INGRESOS ORDINARIOS</b>			
Ingresos por venta		XXX	
Menos: <b>COSTO DE VENTAS</b>		(XXX)	
<b>RESULTADO BRUTO EN VENTAS</b>		XXX	
<b>GASTOS OPERACIONALES</b>			
Gastos de Distribución		XXX	
Gastos de Administración		XXX	
<b>TOTAL GASTOS OPERACIONALES</b>		(XXX)	
<b>RESULTADO NETO EN OPERACIONES</b>		XXX	
<b>OTROS INGRESOS</b>			
<b>OTROS EGRESOS</b>		(XXX)	
<b>RESULTADO NETO ANTES DE I.S.L.R.</b>		XXX	
Gasto de I.S.L.R.		(XXX)	
<b>RESULTADO NETO DEL EJERCICIO</b>		XXX	
<b>OTROS RESULTADOS INTEGRALES</b>			
Resultado que surja de la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero		XXX	
Resultados actuariales (beneficios a empleados)		XXX	
Cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura		XXX	
<b>RESULTADO INTEGRAL DEL EJERCICIO</b>		XXX	
<b>Resultado atribuible a:</b>			
Participación no controladora			
Propietarios de la controladora			
<b>Resultado integral atribuible a:</b>			
Participación no controladora			
Propietarios de la controladora			

Fuente: Elaboración propia con base en lo establecido en la sección 5 de la NIIF para las PYMES

**Cuadro 5**  
**Presentación bajo el enfoque de un único estado.**  
**Desglose por la naturaleza del gasto**

EMPRESA EJEMPLO, C.A.			
ESTADO DE RESULTADO INTEGRAL			
Para los años finalizados el XX-XX			
Expresado en bolívares constantes			
	Nota N°	Año Actual	Año Anterior
Ingresos por venta		XXX	
Otros Ingresos		XXX	
Cambios en los inventarios de productos terminados		XXX	
Cambios en los inventarios de trabajos en proceso		XXX	
Materia prima y materiales usados		XXX	
Salarios y beneficios a empleados		XXX	
Deterioro del valor de los activos		XXX	
Gastos por depreciación y amortización		XXX	
Publicidad		XXX	
Otros Gastos		XXX	
Costos Financieros		XXX	
RESULTADO NETO ANTES DE I.S.L.R.		XXX	
Gasto de I.S.L.R.		(XXX)	
RESULTADO NETO DEL EJERCICIO		XXX	
<b>OTROS RESULTADOS INTEGRALES</b>			
Resultado que surja de la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero		XXX	
Resultados actuariales (beneficios a empleados)		XXX	
Cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura		XXX	
RESULTADO INTEGRAL DEL EJERCICIO		XXX	
<b>Resultado atribuible a:</b>			
Participación no controladora			
Propietarios de la controladora			
<b>Resultado integral atribuible a:</b>			
Participación no controladora			
Propietarios de la controladora			

Fuente: Elaboración propia con base en lo establecido en la sección 5 de la NIIF para las PYMES

**Cuadro 6**  
**Presentación bajo el enfoque de dos estados. Desglose por la función del gasto**

EMPRESA EJEMPLO, C.A.			
ESTADO DE RESULTADO			
Para los años finalizados el XX-XX			
Expresado en bolívares constantes			
	Nota N°	Año Actual	Año Anterior
<b>INGRESOS ORDINARIOS</b>			
Ingresos por venta		XXX	
Menos: COSTO DE VENTAS		(XXX)	
RESULTADO BRUTO EN VENTAS		XXX	
<b>GASTOS OPERACIONALES</b>			
Gastos de Distribución		XXX	
Gastos de Administración		XXX	
TOTAL GASTOS OPERACIONALES		(XXX)	
RESULTADO NETO EN OPERACIONES		XXX	
<b>OTROS INGRESOS</b>			
OTROS EGRESOS		(XXX)	
RESULTADO NETO ANTES DE I.S.L.R.		XXX	
Gasto de I.S.L.R.		(XXX)	
RESULTADO NETO DEL EJERCICIO		XXX	
<b>Resultado atribuible a:</b>			
Participación no controladora			
Propietarios de la controladora			

EMPRESA EJEMPLO, C.A.			
ESTADO DE RESULTADO			
Para los años finalizados el XX-XX			
Expresado en bolívares constantes			
	Nota N°	Año Actual	Año Anterior
<b>RESULTADO NETO DEL EJERCICIO</b>			
<b>OTROS RESULTADOS INTEGRALES</b>			
Resultado que surja de la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero		XXX	
Resultados actuariales (beneficios a empleados)		XXX	
Cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura		XXX	
RESULTADO INTEGRAL DEL EJERCICIO		XXX	
<b>Resultado integral atribuible a:</b>			
Participación no controladora			
Propietarios de la controladora			

Fuente: Elaboración propia con base en lo establecido en la sección 5 de la NIIF para las PYMES

**Cuadro 7**  
**Presentación bajo el enfoque de dos estados.**  
**Desglose por la naturaleza del gasto**

EMPRESA EJEMPLO, C.A. ESTADO DE RESULTADO Para los años finalizados el XX-XX Expresado en bolívares constantes				EMPRESA EJEMPLO, C.A. ESTADO DE RESULTADO Para los años finalizados el XX-XX Expresado en bolívares constantes			
	Nota N°	Año Actual	Año Anterior		Nota N°	Año Actual	Año Anterior
Otros Ingresos		XXX		<b>RESULTADO NETO DEL EJERCICIO</b>		XXX	
Cambios en los inventarios de productos terminados		<u>(XXX)</u>		<b>OTROS RESULTADOS INTEGRALES</b>			
Cambios en los inventarios de trabajos en proceso		XXX		Resultado que surja de la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero		XXX	
Materia prima y materiales usados				Resultados actuariales (beneficios a empleados)		XXX	
Salarios y beneficios a empleados		XXX		Cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura		<u>XXX</u>	
Deterioro del valor de los activos		XXX		<b>RESULTADO INTEGRAL DEL EJERCICIO</b>		<u>XXX</u>	
Gastos por depreciación y amortización		<u>(XXX)</u>		<b>Resultado integral atribuible a:</b>			
Publicidad		XXX		Participación no controladora			
Otros Gastos		XXX		Propietarios de la controladora			
Costos Financieros		<u>(XXX)</u>					
<b>RESULTADO NETO ANTES DE I.S.L.R.</b>		XXX					
Gasto de I.S.L.R.		<u>(XXX)</u>					
<b>RESULTADO NETO DEL EJERCICIO</b>		<u>XXX</u>					
<b>Resultado atribuible a:</b>							
Participación no controladora							
Propietarios de la controladora							

**Fuente:** Elaboración propia con base en lo establecido en la sección 5 de la NIIF para las PYMES

## 5. Estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas

El estado de cambios en el patrimonio, presenta la composición del patrimonio de una entidad y, las operaciones que se llevaron a cabo durante un periodo, que dieron como resultado, que el patrimonio estuviera compuesto de una forma determinada a la fecha de presentación.

El estado de cambios en el patrimonio, es un estado financiero, que explica la forma como se constituyen las cuentas que componen el patrimonio de la entidad. El objetivo principal de este estado financiero, es mostrar los cambios en las inversiones hechas por los propietarios de las empresas (Gujardo, 2005).

La sección 6 de la NIIF para las PYMES, establece que los cambios en el patrimonio podrán presentarse de dos formas:

- a. En un estado financiero denominado estado de cambios en el patrimonio, o
- b. Cuando se cumpla con las condiciones especificadas, y la

entidad así lo decida, en un estado de resultados y ganancias acumuladas.

### **5.1. Estado de cambios en el patrimonio**

El estado de cambios en el patrimonio, presenta el movimiento de cada una de las cuentas que conforman el patrimonio de la entidad y la razón por la que se afectaron.

En rasgos generales, en un estado de cambios en el patrimonio, se presentan todas aquellas operaciones que mueven alguna cuenta de patrimonio, y la forma cómo lo hacen, ya sea aumentándolo o disminuyéndolo.

Sin embargo, la sección 6 de la NIIF para las PYMES, establece que la información a presentar en un estado de cambios en el patrimonio es:

- a. El resultado integral total del periodo, mostrando de forma separada, los importes totales atribuibles a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras,
- b. Los efectos para cada partida, de la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva, por cambios en políticas contables o por la corrección de errores de periodos anteriores,
- c. Para cada partida, una conciliación entre los importes en libros, al comienzo y al final del periodo, revelando por separado los cambios procedentes de: Resultado del periodo; partidas de otro resultado integral; importes de las inversiones por los propietarios y de los dividendos y otras distribuciones hechas a éstos, mostrando por separado las emisiones de acciones, las transacciones de acciones en tesorería, los dividendos y otras distribuciones a los propietarios, y los cambios en las participaciones en la propiedad en subsidiarias que no den lugar a una pérdida de control.

A continuación se muestra el ejemplo de elaboración de un estado de cambios en el patrimonio:

**Cuadro 8**  
**Presentación del estado de cambios en el patrimonio**

EMPRESA EJEMPLO, C.A.									
ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO									
Para los años finalizados el XX-XX									
Expresado en bolívares constantes									
	Capital en acciones	Acciones en tesorería	Superávit de capital	Superávit ganado	Efectos cambiarios por tenencia de negocios en el extranjero	Cambios en valores razonables de los instrumentos de cobertura	Atribuible a los propietarios de la controladora	Participaciones no controladoras	Total Patrimonio
<b>Saldos al 01-01-año anterior</b>	XXX	(XXX)	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Efecto acumulado de cambios en políticas contables y corrección de errores									
<b>Saldos ajustados año anterior</b>	XXX	(XXX)	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
<b>Cambios en el patrimonio año anterior</b>									
Resultado del período									
Operaciones de cada resultado integral									
Aportes de accionistas									
Operaciones con acciones en tesorería									
Decreto de dividendos									
Emisión de acciones									
<b>Saldos al 31-12-año anterior</b>	XXX	(XXX)	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Resultado del período									
Operaciones de cada resultado integral									
Aportes de accionistas									
Operaciones con acciones en tesorería									
Decreto de dividendos									
Emisión de acciones									
<b>Saldos al 31-12-año actual</b>	XXX	(XXX)	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX

**Fuente:** Elaboración propia, con base en lo establecido en la sección 6 de la NIIF para las PYMES.

## 5.2. Estado de resultados y ganancias acumuladas

El estado de resultados y ganancias acumuladas, es un estado financiero, que mezcla las partidas presentadas en el estado de resultados y las presentadas en el estado de cambios en el patrimonio. Una entidad, podría escoger presentar un estado de resultados y ganancias acumuladas, en lugar de un estado de resultados y un estado de cambios en el patrimonio, si los únicos cambios en el patrimonio de la entidad, se originaron por el resultado del ejercicio, la corrección de errores de periodos anteriores, cambios en políticas contables o decreto de dividendos en efectivo, es decir, cuando los cambios en el patrimonio afecten únicamente a la cuenta utilidades retenidas.

Este es un estado financiero, que parte del estado de resultados, y, al resultado del ejercicio, se le adicionan los movimientos en la cuenta utilidades retenidas, para obtener el saldo final de dicha



cuenta. De esta forma, el requisito para que pueda presentarse este estado financiero, es que las demás cuentas de patrimonio no se afectaron durante el ejercicio económico.

La información a presentar en el estado de resultados y ganancias acumuladas es la siguiente:

- a. La información requerida para elaborar un estado de resultados,
- b. Ganancias acumuladas al comienzo del periodo sobre el que se informa,
- c. Dividendos declarados durante el periodo, pagados o por pagar,
- d. Reexpresiones de ganancias acumuladas por correcciones de los errores de periodos anteriores,
- e. Reexpresiones de ganancias acumuladas por cambios en políticas contables,
- f. Ganancias acumuladas al final del periodo sobre el que se informa.

Resulta importante destacar, que en un ejercicio económico determinado, se puedan cumplir las condiciones previstas para poder escoger presentar un estado de resultados y ganancias acumuladas, sin embargo, hay que recordar que los estados financieros, deben ser comparativos, por lo que si en un año de los que se presenten no existen las condiciones para elaborarlo, debería reformularse el estado de resultados y ganancias acumuladas en un estado de cambios en el patrimonio.

A continuación se muestran los modelos de presentación del estado de resultados y ganancias acumuladas:

## Cuadro 9

### Presentación del estado de resultados y ganancias acumuladas. Desglose por la función de los gastos en el estado de resultados

EMPRESA EJEMPLO, C.A.			
ESTADO DE RESULTADO Y GANANCIAS ACUMULADAS			
Para los años finalizados el XX-XX			
Expresado en bolívares constantes			
	Nota N°	Año Actual	Año Anterior
<b>INGRESOS ORDINARIOS</b>			
Ingresos por venta		XXX	
Menos: <b>COSTO DE VENTAS</b>		<u>(XXX)</u>	
<b>RESULTADO BRUTO EN VENTAS</b>		XXX	
<b>GASTOS OPERACIONALES</b>			
Gastos de Distribución		XXX	
Gastos de Administración		<u>XXX</u>	
<b>TOTAL GASTOS OPERACIONALES</b>		<u>(XXX)</u>	
<b>RESULTADO NETO EN OPERACIONES</b>		XXX	
<b>OTROS INGRESOS</b>		XXX	
<b>OTROS EGRESOS</b>		<u>(XXX)</u>	
<b>RESULTADO NETO ANTES DE I.S.L.R.</b>		XXX	
Gasto de I.S.L.R.		<u>(XXX)</u>	
<b>RESULTADO NETO DEL EJERCICIO</b>		XXX	
Ganancias acumuladas al inicio del ejercicio económico		XXX	
Dividendos decretados		(XXX)	
Reexpresiones de ganancias acumuladas por correcciones de los errores de periodos anteriores		XXX	
Reexpresiones de ganancias acumuladas por cambios en políticas contables		XXX	
<b>Ganancias acumuladas al final del ejercicio económico</b>		<u>XXX</u>	
<b>Resultado atribuible a:</b>			
Participación no controladora			
Propietarios de la controladora			
<b>Ganancias acumuladas atribuibles a:</b>			
Participación no controladora			
Propietarios de la controladora			

**Fuente:** Elaboración propia, con base en lo establecido en la sección 6 de la NIIF para las PYMES lo establecido en la sección 6 de la NIIF para las PYMES.

## Cuadro 10

### Presentación del estado de resultados y ganancias acumuladas. Desglose por la naturaleza de los gastos en el estado de resultados

EMPRESA EJEMPLO, C.A.			
ESTADO DE RESULTADO Y GANANCIAS ACUMULADAS			
Para los años finalizados el XX-XX			
Expresado en bolívares constantes			
	Nota N°	Año Actual	Año Anterior
<b>Ingresos por ventas</b>		XXX	
Otros Ingresos		XXX	
Cambios en los inventarios de productos terminados		<u>(XXX)</u>	
Cambios en los inventarios de trabajos en proceso		XXX	
Materia prima y materiales usados			
Salarios y beneficios a empleados		XXX	
Deterioro del valor de los activos		<u>XXX</u>	
Gastos por depreciación y amortización		<u>(XXX)</u>	
Publicidad		XXX	
Otros Gastos		XXX	
Costos Financieros		<u>(XXX)</u>	
<b>RESULTADO NETO ANTES DE I.S.L.R.</b>		XXX	
Gasto de I.S.L.R.		<u>(XXX)</u>	
<b>RESULTADO NETO DEL EJERCICIO</b>		XXX	
Ganancias acumuladas al inicio del ejercicio económico		XXX	
Decreto de dividendos		(XXX)	
Reexpresiones de ganancias acumuladas por correcciones de los errores de periodos anteriores		XXX	
Reexpresiones de ganancias acumuladas por cambios en políticas contables		XXX	
<b>Ganancias acumuladas al final del ejercicio económico</b>		<u>XXX</u>	
<b>Resultado atribuible a:</b>			
Participación no controladora			
Propietarios de la controladora			
<b>Ganancias acumuladas atribuibles a:</b>			
Participación no controladora			
Propietarios de la controladora			

Fuente: Elaboración propia, con base en lo establecido en la sección 6 de la NIIF para las PYMES.

## **6. Estado de flujos de efectivo**

El estado de flujos de efectivo, es un estado financiero que muestra el resultado de las operaciones, desde el punto de vista de los cobros y pagos en efectivo, respondiendo así, a preguntas como: ¿de dónde provino el efectivo que se cobró?, ¿para qué se utilizó el efectivo que se pagó?, ¿qué cambio hubo en el saldo del efectivo durante el ejercicio económico?

Partiendo de lo anterior, puede entonces configurarse, el objetivo principal del estado de flujos de efectivo que es el de: “suministrar la información pertinente acerca de las cantidades de efectivo recibidas y pagadas por una empresa durante un ejercicio” (Kieso y Weygandt, 2006, p. 237).

De esta forma, como se trata de un estado financiero que refleja movimientos de entrada y salida del efectivo, el problema principal para su elaboración está en que debe hacerse sobre una base de efectivo, al contrario de lo mostrado por el resto de los estados financieros, que se elaboran sobre la base de la acumulación o el devengo. De esta forma, podría afirmarse entonces, que en cada uno de los demás estados financieros, se presenta de forma limitada y fragmentada, alguna información relativa a los flujos de efectivo.

La sección 7 de la NIIF para las PYMES, establece la información a presentar en un estado de flujos de efectivo. “El estado de flujos de efectivo proporciona información sobre los cambios en el efectivo y equivalentes al efectivo de una entidad durante el periodo sobre el que se informa, mostrando por separado los cambios según procedan de actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiamiento” (párrafo 7.1).

Kieso y Weygandt (2006), afirman que el estado de flujos de efectivo ayuda a los usuarios de la información financiera a:

- a. Evaluar la capacidad de la empresa para generar flujos positivos de efectivo en el futuro.
- b. Evaluar la capacidad de la empresa para cumplir sus obligaciones, para pagar dividendos y sus necesidades de financiamiento externo.
- c. Evaluar las razones de las diferencias entre la utilidad neta y las entradas y salidas de efectivo.
- d. Evaluar los efectos sobre la situación financiera de una

empresa de sus inversiones en efectivo y de otra índole, y sus transacciones financieras durante un periodo.

Antes de comenzar con la elaboración del estado de flujos de efectivo, resulta importante definir dos conceptos:

- a. *Efectivo*: Es un recurso normal de intercambio, que constituye la base para medir y contabilizar las demás partidas (Kieso y Weygandt, 2006, p. 349).
- b. *Equivalentes al efectivo*: son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo, más que para propósitos de inversión u otros (NIIF para las PYMES, 7.2)

Los recibos y pagos en efectivo, se clasifican en tres grandes grupos, dependiendo de la actividad que generó el movimiento del efectivo:

- a. Actividades de operación
- b. Actividades de inversión
- c. Actividades de financiamiento

Los flujos de efectivo por actividades de operación, son aquellos que generalmente proceden de las transacciones y otros sucesos y condiciones, que entran en la determinación del resultado; se asocian con las actividades normales de la empresa. Los flujos de efectivo por actividades de operación, pueden presentarse dentro del estado de flujos de efectivo utilizando dos métodos: a) el método directo, según el cual se revelan las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos, o b) el método indirecto, según el cual el resultado se ajusta por los efectos netos de los cambios en activos y pasivos de operación, las partidas sin reflejo en el efectivo, ingresos no cobrados, gastos no pagados, y por las partidas de ingreso o gasto asociadas con flujos de efectivo de inversión o financiamiento. Es necesario destacar que, aunque la norma no lo requiere, puede presentarse una conciliación entre el resultado del periodo y el efectivo provisto (o usado) en actividades de operación, cuando el flujo de efectivo por actividades de operación se hace a través del método indirecto. Esto ofrece mayor información a los usuarios y, permite reconocer en cuánto se afectó el efectivo por el resultado del ejercicio. Se estila que esta conciliación se presente como un anexo al flujo de efectivo, siempre que se utilice el método directo para determinar el

flujo de efectivo por actividades de operación. Resulta importante aclarar, que a pesar que ambos métodos ofrecen a los usuarios la misma información, es recomendable utilizar el método directo, ya que presenta mayor información para los usuarios.

Por su parte, los flujos de efectivo por actividades de inversión, son aquellos derivados de las actividades relativas a la adquisición y disposición de activos a largo plazo, y otras inversiones no incluidas en equivalentes al efectivo. Su presentación en el estado de flujos de efectivo, siempre será en términos brutos para cada cobro y cada pago.

Por último, los flujos de efectivo por actividades de financiamiento, son aquellos que dan lugar a cambios en el tamaño y composición de los capitales aportados y de los préstamos tomados de una entidad. Al igual que los flujos de efectivo por actividades de inversión, deben presentarse en términos brutos para cada cobro y cada pago.

Algunos aspectos relevantes contenidos en la norma acerca del estado de flujos de efectivo son:

- a. Los flujos de efectivo procedentes de transacciones en una moneda extranjera, deberán presentarse en la moneda funcional de la entidad. De esta forma, deberá aplicarse al importe en moneda extranjera, la tasa de cambio entre ambas monedas en la fecha en que se produjo el flujo de efectivo.
- b. Generalmente el importe del impuesto sobre la renta a pagar, es un flujo de efectivo por actividades de operación, a menos que pueda identificarse una parte, con una transacción en específico, tal es el caso, por ejemplo, del anticipo del impuesto sobre la renta pagado por la venta de un bien inmueble.
- c. Como su nombre lo indica, el estado de flujos de efectivo, muestra sólo las operaciones que originaron una entrada o una salida de efectivo, por lo que aquellas transacciones que no afectaron el efectivo, deben presentarse en otro de los estados financieros.
- d. La norma, tiene un tratamiento alternativo para la clasificación de los intereses y los dividendos. De esta forma, los intereses pagados, podrán clasificarse como flujo de

efectivo por actividades de operación (porque entran en la determinación del resultado), o como flujos de efectivo por actividades de financiamiento (ya que representa el costo del financiamiento con terceros); por su parte, los intereses y los dividendos cobrados, pudieran ser clasificados como flujos de efectivo por actividades de operación (porque entran en la determinación del resultado), o como flujos de efectivo por actividades de inversión (ya que representan el beneficio a recibir cuando, por ejemplo, se otorga un préstamo a terceros); por último, los dividendos pagados a los propietarios, pudieran ser clasificados como flujos de efectivo por actividades de financiamiento (ya que el patrimonio representa la fuente de financiamiento interna), o como flujos de efectivo por actividades de operación (ya que los dividendos se distribuyen sobre la base de la utilidad obtenida).

### Cuadro 11

#### Presentación del estado de flujos del efectivo.

#### Actividades de operación utilizando el método indirecto

EMPRESA EJEMPLO, C.A. ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO Para los años finalizados el XX-XX Expresado en bolívares constantes			
	Nota N°	Año Actual	Año Anterior
<b>FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE OPERACIÓN</b>			
<b>Resultado del ejercicio</b>		XXX	
<u>Cambios en activos y pasivos de operación</u>			
Disminución (aumento) en deudores comerciales		XXX	
Disminución (aumento) en inventarios		XXX	
Aumento (disminución) en acreedores comerciales		XXX	
Aumento (disminución) en beneficios a los empleados por pagar		XXX	
<u>Ajustes por ingresos y gastos que no requirieron uso de efectivo:</u>			
Depreciación y amortización de activos		XXX	
Impuesto diferido		XXX	
Provisiones		XXX	
Pérdida por deterioro de activos		XXX	
Ganancia (o pérdida) en venta de activos		XXX	
<b>Efectivo provisto (usado) en actividades de operación</b>		XXX	
<b>FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE INVERSIÓN</b>			
Compras de propiedades, plantas y equipos		XXX	
Ventas de propiedades, plantas y equipos		XXX	
Compra (o venta) de instrumentos de patrimonio o deuda de otras entidades		XXX	
Préstamos otorgados a terceros y a empleados		XXX	
<b>Efectivo neto usado (o provisto) en actividades de inversión</b>		XXX	
<b>FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO</b>			
Pago de pasivos derivados de arrendamientos financieros		XXX	
Reembolso de préstamos		XXX	
Dividendos pagados		XXX	
Emisión de acciones		XXX	
<b>Efectivo neto usado (o provisto) en actividades de financiamiento</b>		XXX	
Aumento (disminución) neto en el efectivo y equivalentes al efectivo		XXX	
Efectivo y equivalentes al efectivo al comienzo del año		XXX	
<b>Efectivo y equivalentes al efectivo al final del año</b>		XXX	

Fuente: Elaboración propia, con base en lo establecido en la sección 7 de la NIIF para las PYMES.

**Cuadro 12**  
**Presentación del estado de flujos del efectivo.**  
**Actividades de operación utilizando el método directo**

EMPRESA EJEMPLO, C.A. ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO Para los años finalizados el XX-XX Expresado en bolívares constantes			
	Nota N°	Año Actual	Año Anterior
<b>FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE OPERACIÓN</b>			
Cobros por ventas		XXX	
Pagos por compras		XXX	
Dividendos cobrados		XXX	
Intereses cobrados y pagados		XXX	
<b>Efectivo provisto (usado) en actividades de operación</b>		XXX	
<b>FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE INVERSIÓN</b>			
Compras de propiedades, plantas y equipos		XXX	
Ventas de propiedades, plantas y equipos		XXX	
Compra (o venta) de instrumentos de patrimonio o deuda de otras entidades		XXX	
Préstamos otorgados a terceros y a empleados		XXX	
<b>Efectivo neto usado (o provisto) en actividades de inversión</b>		XXX	
<b>FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO</b>			
Pago de pasivos derivados de arrendamientos financieros		XXX	
Reembolso de préstamos		XXX	
Dividendos pagados		XXX	
Emisión de acciones		XXX	
<b>Efectivo neto usado (o provisto) en actividades de financiamiento</b>		XXX	
Aumento (disminución) neto en el efectivo y equivalentes al efectivo		XXX	
Efectivo y equivalentes al efectivo al comienzo del año		XXX	
<b>Efectivo y equivalentes al efectivo al final del año</b>		XXX	

EMPRESA EJEMPLO, C.A. ANEXO AL ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO CONCILIACIÓN ENTRE LA UTILIDAD DEL EJERCICIO Y EL EFECTIVO PROVISTO POR ACTIVIDADES DE OPERACIÓN Para los años finalizados el XX-XX En Bs. Fuertes Históricas			
	Nota N°	Año Actual	Año Anterior
<b>Resultado del ejercicio</b>		XXX	
<u>Cambios en activos y pasivos de operación</u>			
Disminución (aumento) en deudores comerciales		XXX	
Disminución (aumento) en inventarios		XXX	
Aumento (disminución) en acreedores comerciales		XXX	
Aumento (disminución) en beneficios a los empleados por pagar		XXX	
<u>Ajustes por ingresos y gastos que no requirieron uso de efectivo:</u>			
Depreciación y amortización de activos		XXX	
Impuesto diferido		XXX	
Provisiones		XXX	
Pérdida por deterioro de activos		XXX	
Ganancia (o pérdida) en venta de activos		XXX	
<b>Efectivo provisto (usado) en actividades de operación</b>		XXX	

**Fuente:** Elaboración propia, con base en lo establecido en la sección 7 de la NIIF para las PYMES.



## 7. Notas a los estados financieros

Un conjunto completo de estados financieros, incluye la presentación de las notas explicativas a los estados financieros. Las notas representan descripciones narrativas, informaciones adicionales, desagregaciones de partidas y revelaciones de interés para los usuarios, al momento de utilizar los estados financieros para la toma de decisiones.

La sección 8 de la NIIF para las PYMES, establece los principios y la información a presentar en las notas a los estados financieros. Las notas contienen información adicional a la presentada en el cuerpo de los estados financieros. Conforman la parte cualitativa de la información financiera, ya que, además de presentar desagregaciones de las partidas, que se presentaron agrupadas en grupos financieros, en el cuerpo de los demás estados financieros, proporcionan descripciones narrativas, y presentan toda aquella información que, por no cumplir con los criterios de reconocimiento de la sección 2, no se presentan en el cuerpo de los demás estados financieros.

Para elaborar las notas, debe considerarse tanto la información contenida en la sección 8, como la contenida en el cuerpo de las demás secciones de la NIIF para las PYMES. Las notas, deben presentar toda la información correspondiente a los juicios, las bases para realizar estimaciones, y las políticas contables seleccionadas para contabilizar las transacciones. Generalmente se presentan en el siguiente orden:

- a. *Nota 1.* Información de la empresa, que incluya el domicilio y la forma legal de la entidad, el país en que se ha constituido y su domicilio social, así como una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y de sus principales actividades. (NIIF para las PYMES, párrafo 3.24)
- b. *Nota 2.* Declaración explícita y sin reservas, en la que se informa que los estados financieros se elaboraron según lo contenido en los VEN-NIF PYME.
- c. *Nota 3.* Un resumen de las políticas contables más significativas aplicadas.
- d. *Nota 4.* Información de apoyo para las partidas mostradas en el cuerpo de los demás estados financieros. Presentadas,

en la medida en que sea practicable, de forma sistemática, es decir, en el mismo orden de presentación de los demás estados financieros.

e. *Nota 5.* Cualquier otra información a revelar.

### Cuadro 13

#### Ejemplo de las primeras notas a los estados financieros

<p>EMPRESA EJEMPLO, C.A. NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS Para los años finalizados el XX-XX En Bolívares Históricos</p>
<p><b><u>Nota 1. Información general</u></b></p> <p>Empresa Ejemplo, C.A. es una sociedad radicada en el la República Bolivariana de Venezuela. El domicilio de su sede social y principal centro del negocio es Mérida. Sus actividades principales son la fabricación y la venta de velas.</p>
<p><b><u>Nota 2. Bases de elaboración</u></b></p> <p>Estos estados financieros consolidados se han elaborado de conformidad con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Están presentados en bolívares fuertes.</p> <p>La presentación de los estados financieros de acuerdo con la NIIF para las PYMES exige la determinación y la aplicación consistente de políticas contables a transacciones y hechos. Las políticas contables más importantes del grupo se establecen en la nota 3.</p> <p>En algunos casos, es necesario emplear estimaciones y otros juicios profesionales para aplicar las políticas contables del grupo. Los juicios que la gerencia haya efectuado en el proceso de aplicar las políticas contables del grupo y que tengan la mayor relevancia sobre los importes reconocidos en los estados financieros se establecen en la nota 4.</p>
<p><b><u>3. Políticas Contables</u></b></p> <p><i>Propiedades, planta y equipo</i></p> <p>Las partidas de propiedades, planta y equipo se miden al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada.</p> <p>La depreciación se carga para distribuir el costo de los activos menos sus valores residuales a lo largo de su vida útil estimada, aplicando el método lineal. En la depreciación de las propiedades, planta y equipo se utilizan las siguientes tasas anuales:</p> <p>Edificios: 2%</p> <p>Instalaciones fijas y equipo: 10% a 30%</p> <p>Si existe algún indicio de que se ha producido un cambio significativo en la tasa de depreciación, vida útil o valor residual de un activo, se revisa la depreciación de ese activo de forma prospectiva para reflejar las nuevas expectativas.</p>

**Fuente:** Elaboración propia, con base en lo establecido en la sección 8 de la NIIF para las PYMES.

## **8. A manera de conclusión**

La entrada en vigencia de los VEN-NIF, como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, trae consigo algunos cambios en lo que se refiere a los criterios para el reconocimiento y medición de las transacciones en la contabilidad, lo que representa la base para la presentación de los estados financieros. Sin embargo, en lo que respecta a la elaboración y presentación de estados financieros, los cambios parecieran ser más de forma que de fondo, ya que la norma contable, deja abierta la posibilidad de ordenar las partidas, como muestren mejor la información que se desea mostrar.

Los principales cambios que trae la norma con respecto a la presentación de estados financieros, más allá de las partidas que cumplan o no con los criterios de reconocimiento (esto representa un tema distinto), son:

- a. El nombre de los estados financieros: el balance general pasa a llamarse estado de situación financiera, y el estado de resultados, ahora debe mostrar resultados integrales, que son no realizados, y cuyo efecto, es directamente sobre el patrimonio. El cambio radica, en que el resultado debe presentarse de forma “integral” bajo VEN-NIF. En este sentido, aunque la norma permite denominar distintos a los estados financieros, siempre que no ocasionen confusión, la recomendación es migrar a las denominaciones propuestas por la norma. Es importante recordar que, en el caso venezolano, el resultado integral siempre debe presentarse en dos estados separados: uno que muestre el resultado (ingresos y gastos realizados), y otro que, partiendo del resultado, muestre las del otro resultado integral (ganancias y pérdidas no realizadas).
- b. Tanto la sección 5 de la NIIF para las PYMES, como el Boletín de Aplicación de las VEN-NIF N°5, permiten la presentación del estado de resultados y ganancias acumuladas, para aquellas empresas que no presenten resultados integrales, ni movimientos en partidas del patrimonio, distintas a las utilidades retenidas.
- c. En cuanto a la elaboración del estado de cambios en el patrimonio, resulta importante destacar que, deberán

incluirse las partidas que conforman el otro resultado integral, en el caso de existir.

- d. La elaboración del estado de flujos del efectivo, no cambia en su forma con respecto a lo contenido en la derogada DPC 11. Sin embargo, pueden evidenciarse opciones en cuanto a la clasificación de algunas operaciones como de operación, inversión o financiamiento. Por ejemplo, permite la clasificación de los intereses, ya sea como actividades de financiamiento (pagos) o actividades de inversión (cobros), no obliga su clasificación como actividad de operación. Así mismo, permite en ciertos casos, clasificar los sobregiros bancarios, como parte del grupo efectivo y sus equivalentes. También los dividendos pagados, pueden clasificarse como actividades operacionales (ya que se derivan del resultado del ejercicio), y los dividendos recibidos, como actividades de inversión, de esta forma, no obliga su clasificación como actividad de financiamiento.
- e. Con respecto a las notas a los estados financieros, éstas tomaron mayor importancia con la entrada en vigencia de los VEN-NIF, ya que su función como parte de un conjunto completo de estados financieros, es detallar los saldos de las partidas y explicar todo lo contenido en los demás estados financieros.

Para finalizar, resulta importante destacar la necesidad de seguir difundiendo la información y generando discusiones, sobre la forma de elaborar y presentar los estados financieros, no sólo a los contadores públicos, sino a todos los usuarios de los mismos, ya que la norma contable, deja abierta la posibilidad de escoger la forma de presentar la información en los estados financieros y, el análisis que se haga de los mismos, en aras de lograr la tan buscada utilidad de la información, dependerá de la forma como se presente la información.

## 9. Referencias

Alexander, D. y Archer, S. (2005). *Guía Miller de Normas Internacionales de Contabilidad/Normas Internacionales de Información Financiera*. Primera edición: Chicago, Estados Unidos de América: Red Contable Publicaciones.

- Cocina, J. (1999). *Teoría de la Contabilidad Financiera*. Primera edición. México, D.F.: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2004). *Plan de Adopción de las NIIF*.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2010). *Boletín de Aplicación de las VEN-NIF N°6: Criterios para la Aplicación en Venezuela de los VEN-NIF PYME (versión 0)*
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2011). *Boletín de Aplicación de las VEN-NIF N°8: Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (versión 0)*
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2011). *Boletín de Aplicación de las VEN-NIF N°5: Estado del Resultado Integral (versión 1)*
- International Accounting Standards Committee Foundation (2008). *Norma Internacional de de Contabilidad N° 1. Presentación de estados financieros*.
- International Accounting Standards Committee Foundation (2009). *Norma Internacional de Contabilidad para las PYMES*
- Intrnational Accounting Standards Committee Foundation (2008). *Marco Conceptual para la Elaboración y Presentación de Estados Financieros*.
- Kieso, D. y Weygandt, J. (2006) *Contabilidad Intermedia*. Segunda edición. México, D. F.: Limusa
- Romero, J. (2006) *Principios de Contabilidad*. Tercera edición. México, D. F.: Mc Graw Hill