



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES

POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES

**PERSPECTIVAS DE LA ADOPCIÓN DE LA NORMA
INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 16 PROPIEDAD,
PLANTA Y EQUIPO**

(Una propuesta para las grandes entidades venezolanas)

Autora: Dainey Manzanillo

Tutora: Dra. Aura Elena Peña

Mérida, Noviembre 2012

ÍNDICE DE CONTENIDO

	P.P.
ÍNDICE GENERAL	ii
LISTA DE GRÁFICOS	iv
LISTA DE CUADROS	v
RESUMEN	
INTRODUCCIÓN	
CAPÍTULO I EL PROBLEMA	
Planteamiento del problema	3
Objetivos de la investigación	8
Objetivo general	8
Objetivos específicos	8
Justificación de la investigación	9
Alcance	10
 CAPÍTULO II MARCO TEÓRICO	
Antecedentes de la investigación	11
Bases teóricas	14
Sistema de categorías	33
 CAPÍTULO III. MARCO METODOLÓGICO	
Diseño de la investigación	34
Sujetos clave de información	36
Técnicas e instrumentos de recolección de datos	36
Validez y confiabilidad de los instrumentos de recolección de datos	37

CAPÍTULO IV.

FORMAS DE RECONOCIMIENTO DE LOS ELEMENTOS DE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO SEGÚN NIC 16	38
--	----

CAPÍTULO V.

VALOR ASIGNADO A LOS ELEMENTOS DE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO SEGÚN NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 16	45
---	----

CAPÍTULO VI.

ASPECTOS A SER CONSIDERADOS EN LA INFORMACIÓN A REVELAR EN LOS ESTADOS FINANCIEROS SOBRE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO SEGÚN LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 16	55
---	----

CAPÍTULO VII.

CAMBIOS CONTABLES Y ESTRUCTURALES EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DERIVADOS DE LA TRANSICIÓN DE LOS VEN-PCGA A LA APLICACIÓN DE LAS VEN-NIF EN MATERIA DE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO PARA GRANDES ENTIDADES	59
--	----

CONCLUSIONES	66
--------------	----

RECOMENDACIONES	68
-----------------	----

REFERENCIAS	70
-------------	----

ANEXOS	72
--------	----

LISTA DE CUADROS

CUADRO		P.P.
1	Sistema de Categorías	33
2	Formas de valoración inicial	47
3	Elementos de propiedad, planta y equipo según NIC 16	57
4	Cambios contables y estructurales en los estados financieros derivados de la transición	64



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

**PERSPECTIVAS DE LA ADOPCIÓN DE LA NORMA
INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 16 PROPIEDAD,
PLANTA Y EQUIPO**

(Una propuesta para las grandes entidades venezolanas)

Autora: Abg. Dainey Manzanillo

Tutora: Dra. Aura Elena Peña

Año: 2012

RESUMEN

La presente investigación se sustentó en los cambios en cuanto a reconocimiento, dada la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad, en materia de propiedad, planta y equipo para las grandes entidades venezolanas. La necesidad del desarrollo de amplios y sólidos conocimientos de Normas y Principios de Contabilidad por parte de los profesionales de la Contaduría Pública, es de gran relevancia para el avance de la profesión en Venezuela. El interés de esta investigación se basa en la perspectiva existente en la adopción de la Norma Internacional de Contabilidad en materia de propiedad, planta y equipo. Para ello se desarrolló una investigación documental de tipo analítica. Las técnicas utilizadas en la recolección y procesamiento de la información fueron la observación documental y el análisis de contenido, considerando la opinión de varios expertos representantes de la FCCPV y firmas de auditoría, además de académicos de las universidades venezolanas. En cuanto a la importancia de la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad 16 en materia de propiedad, planta y equipo se fundamenta en temas como el momento indicado de reconocimiento de los activos, la determinación de sus valores en libros y los cargos de depreciación que deben ser reconocidos en relación con ellos, así como también, la determinación y tratamiento contable de otras disminuciones en sus valores como las pérdidas por deterioro.

Palabras claves: valoración inicial, valorización posterior, revalorización,

INTRODUCCIÓN

La contabilidad es de uso generalizado dado que a través de técnicas específicas y por medio de los informes y los estados financieros, provee información a diversos usuarios interesados en ella: administradores, particulares, accionistas, instituciones financieras, acreedores, entes públicos, inversionistas y empleados. Por tanto, se constituye en un instrumento indispensable para la toma de decisiones y en una base de información financiera pertinente para la planificación y control de las operaciones, para las estadísticas y las proyecciones económicas.

Ello significa que el registro contable no es otra cosa que documentar el producto del análisis de los fenómenos económicos observados bajo diferentes ópticas, principalmente la financiera, pero también tomando en consideración aspectos cualitativos, tanto en lo jurídico y lo social como en otras disciplinas, todas relacionadas entre sí. Este enfoque justifica con creces, la moderna calificación o utilización del término contabilidad integral.

Las consideraciones antes planteadas y la tan nombrada globalización; representan para las empresas una urgencia en el análisis de la estandarización contable, mediante la utilización de Normas Internacionales de Contabilidad; puesto que la información financiera es trascendental para la toma de decisiones de sus diferentes usuarios.

Un aspecto importante en la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), es crear conciencia que el cambio no es solamente en lo técnico, sino que va a generar un impacto económico.

Los aspectos clave de los sistemas contables han avanzado de una manera asombrosa, debido principalmente a las normas internacionales que han sido emitidas y modificadas con posterioridad a 1997, permitiendo que el proceso cada vez posea un carácter evolutivo. Dentro de este progreso la International Accounting Standards Board (IASB), cobra el papel más importante, dado que como órgano privado ha tomado más confianza dentro del sector financiero.

Por otro lado es evidente la ventaja que trae consigo el correcto apego a todas estas normativas, lo cual resulta de un “transparente” ejercicio económico, a la vez que se permite la unificación de criterios a escala global.

A partir de la situación planteada anteriormente se desarrolla el presente estudio, el cual se orienta al análisis de las perspectivas en relación a las Normas Internacionales de Contabilidad 16 en materia de propiedad, planta y equipo para las empresas venezolanas, por lo que se hace necesario estructurar la presente investigación en tres capítulos, distribuidos de la siguiente forma:

Capítulo I El Problema, conformado por el planteamiento del problema, en el cual se muestran los principales hechos vinculados con la situación relacionada con las perspectivas en relación a la adopción de la NIC 16 en materia propiedad, planta y equipo. Igualmente, se definen tanto el objetivo general como los específicos. Se detalla la importancia de la investigación considerando aspectos metodológicos, prácticos y temáticos, lo que contribuye a establecer el alcance de la misma, considerando el entorno del estudio y por tanto su alcance.

Capítulo II Marco Teórico, se desarrollan los aspectos teóricos que sustentan la investigación, definiendo elementos vinculados a propiedad, planta y equipo, así como su contabilización, considerando los aspectos jurídicos y lo establecido en las Normas Internacionales de Contabilidad. Además de abordar aspectos relacionados con el marco legal existente en el país.

Capítulo III Marco Metodológico, describe el tipo de investigación, así como los aspectos que definen el diseño del estudio, además de las técnicas e instrumentos empleados en la recolección de la información y tratamiento de la misma, describiendo las características de la población y muestra a ser analizada.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

Los cambios manifestados en el mundo actual en razón con la internacionalización de la economía, unidos a los requerimientos de información de las empresas en un mercado altamente competitivo, en el cual la eficiencia es factor fundamental del éxito, ha provocado que las organizaciones replanteen su futuro, y se enfoquen en su participación en la economía global; siendo necesario analizar su entorno local y su posible vinculación en los mercados internacionales.

Para que las organizaciones puedan participar en el nuevo mundo de los negocios necesitan de un medio de comunicación confiable, el cual facilite las relaciones económicas y comerciales y sea un mecanismo de control. Este mecanismo está expresado en la contabilidad y en los informes generados por ella, considerándola una figura científica y una herramienta de información financiera y operacional de los entes económicos, más aún cuando éstos deben cumplir con exigencias cada día mayor, relacionado con las crecientes necesidades de información para planificar, financiar y controlar el desarrollo nacional. Además, los negocios requieren satisfacer las necesidades de información de trabajadores e inversionistas y propiciar el desarrollo de sofisticados procedimientos administrativos y contables para controlar los enormes volúmenes y complejas operaciones.

Todos estos elementos ponen de manifiesto la importancia de las Normas Internacionales de Contabilidad (en lo adelante NIC) y la necesidad de su adecuación al escenario contable-financiero del país.

Tales normas se consideran fundamentales para negociar en un mercado completamente dinámico dentro de una base homogénea y con parámetros sólidos, que le brinden seguridad a quienes interactúan con los entes económicos, a efecto de

que los usuarios de la información posean elementos de juicio estructurados desde un sistema de información contable nacional configurado a partir de las normas internacionales de contabilidad. Por ello, los esfuerzos organizacionales deberán concentrarse en desarrollar estrategias las cuales permitan adoptar las normas internacionales y su utilización en el ámbito nacional, reconociendo mediante un modelo estructural las diferencias a ser consideradas regionalmente.

No obstante, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), han sido producto de grandes estudios y esfuerzos de diferentes entidades educativas, financieras y profesionales del área contable en el ámbito mundial, para estandarizar la información financiera presentada en los estados financieros.

Debe advertirse que las NIC, son un conjunto de normas dirigidas a establecer la información a ser presentada en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en los referidos estados. Las NIC fueron diseñadas por el hombre de acuerdo a sus experiencias comerciales, ha considerado de importancia en la presentación de la información financiera. En este sentido, son normas de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa.

En este orden de ideas los miembros del International Accounting Standards Board (IASB) consideran que la adopción de las normas internacionales de contabilidad, por los diferentes países, más la pertinente revelación respecto al cumplimiento de las mismas, tendrá un efecto importante a través de los años. Así entonces mejorará la calidad de los estados financieros y se obtendrá un grado cada vez mayor de comparatividad. De igual forma la credibilidad y, por consiguiente, la utilidad de los estados financieros se verá acrecentada en todo el mundo.

Por todo lo anteriormente expuesto, puede decirse que ahora es el momento de adecuar la contabilidad empresarial porque conseguirá una mayor transparencia y comparabilidad de la información que se utiliza en los mercados financieros, lo que a la larga será una ventaja competitiva para el entorno empresarial. De igual importancia, es el hecho que cada país está caracterizado por sus normas, ideologías,

políticas y su ambiente socio económico, pero el fenómeno de la globalización conduce a realizar cambios importantes en estos sistemas, en la adopción y aplicación de las normas.

En el caso venezolano, importante destacar algunos hechos que se han adelantado en cuanto a la adopción y aplicación de las NIC. En el Directorio Nacional Ampliado celebrado en la ciudad de Acarigua, en enero de 2004, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), decidió adoptar las NIC, aspecto muy importante no sólo para la profesión, sino, para el mundo empresarial y financiero del país. En diciembre del mismo año y mediante Resolución 157-2004, la Comisión Nacional de Valores (C.N.V.) estableció que las sociedades que hicieran oferta pública de valores en los términos de la Ley de Mercado de Capitales, deberían preparar y presentar sus estados financieros ajustados a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) a partir de los ejercicios económicos que se iniciaran a partir del 1º de enero de 2006.

Esta decisión fue posteriormente derogada en espera de que la FCCPV estableciera las fechas de entrada en vigencia de las citadas normas. En agosto de 2006, la FCCPV acordó la fecha de adopción en Venezuela de las NIIF de la siguiente forma:

- Para las entidades en general, excepto las que cotizan en el mercado de valores y las que califiquen como Pequeñas y Medianas Empresas (PYME), la fecha inicial de adopción fue la correspondiente al cierre del ejercicio económico que terminó el 31 de diciembre de 2008, o la del cierre inmediatamente posterior a esa fecha.
- Para las entidades que cotizan en el mercado de valores, la fecha inicial de adopción sería la establecida por la Comisión Nacional de Valores, como organismo regulador.

En tal sentido, la adopción de normas internacionales de información financiera y auditoría, debería cumplir con lo establecido en el plan anteriormente señalado.

Las declaraciones de principios de contabilidad y las normas de auditoría, así como el resto de las publicaciones técnicas emitidas por la FCCPV, permanecerían

bajo uso obligatorio por los profesionales de la contaduría pública hasta las fechas previstas para la entrada en vigencia de las normas internacionales de contabilidad y de auditoría, indicada anteriormente.

Sin embargo, en los días 27 y 28 de noviembre del año 2009, en el marco de la celebración del Directorio Nacional Ampliado efectuado en la ciudad de Barinas, se acordó mantener el plan de adopción para las grandes empresas, cuya fecha de aplicación comenzó el 01 de enero del año 2008, es decir para el período económico que finalizó el 31 de diciembre de 2008.

Por otra parte, a partir de los distintos Directorios Nacionales Ampliados, han surgido diferentes boletines, destacando entre ellos el BA VEN-NIF N° 0 el cual establece el “Acuerdo Marco para la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera”, el mismo fue considerado y aprobado en DNA Ordinario de La Puerta, estado Trujillo, en marzo 2011. De igual manera hace referencia a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, que serán identificados con las siglas VEN-NIF y comprenderán las NIC, NIIF, las interpretaciones emitidas por el Comité de Interpretaciones (SIC) y el Comité de Interpretaciones de Información Financiera (CINIIF); y los Boletines de Aplicación identificados con las siglas BA VEN-NIF.

Ante tal panorama es importante, hacer mención a lo planteado en relación con la propiedad, planta y equipo, la cual simboliza todos los activos tangibles adquiridos, contruidos o en proceso de construcción, con la intención de emplearlos en forma permanente, para la producción o suministro de otros bienes y servicios, para arrendarlos, o para utilizarlos en la administración, que no están destinados a la venta y cuya vida útil sobrepasa el año de utilización.

Consecuentes con este criterio, existen dos enfoques alternativos a la medición posterior, la cual se permite bajo la NIC 16. El primero descrito como el modelo de costo, según el cual después de su reconocimiento inicial una partida de propiedad, planta y equipo estará disminuido por la depreciación acumulada y la pérdida por deterioro.

Según Alexander y Archer (2006), el segundo método es el modelo de revaluación según el cual:

Después de su reconocimiento como un activo, una partida de la propiedad, planta y equipo cuyo valor razonable puede ser medido confiablemente deberá ser registrada a una cantidad revaluada, siguiendo su valor razonable a la fecha de la revaluación... Las revaluaciones se harán con regularidad suficiente para asegurar que el valor registrado no difiera materialmente de la que sería determinada utilizando el valor razonable en la fecha del balance. (p. 27/15)

Estos elementos surgen primordialmente porque el objetivo de esta norma es establecer el tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo. Toda vez que los principales problemas que presenta la contabilidad de las propiedades, planta y equipo son el momento de activación de las adquisiciones, la determinación del valor en libros y los cargos por depreciación del mismo que deben ser llevados a resultados.

Por esta razón la norma exige que un elemento correspondiente a propiedad, planta y equipo sea reconocido como un activo, cuando satisfaga los criterios de definición y reconocimiento de activos contenidos en el marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros; principalmente porque los principales problemas evidenciados en el reconocimiento contable de propiedad, planta y equipo son la contabilización de los activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro los cuales deben reconocerse con relación a los mismos.

De lo anteriormente expuesto surge la siguiente inquietud ¿Cuáles son los cambios en cuanto a reconocimiento como consecuencia de la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad, en materia de propiedad planta y equipo?. Esta interrogante conduce a las siguientes preguntas:

1. ¿Cómo se reconocen inicialmente los elementos de propiedad, planta y equipo, según las Normas Internacionales de Contabilidad?

2. ¿Cuál es el valor que se debe asignar a los elementos de propiedad, planta y equipo, según Norma Internacional de Contabilidad 16?
3. ¿Qué debe revelarse en relación con los elementos de propiedad, planta y equipo en función de las Norma Internacional de Contabilidad 16?
4. ¿Cuáles son los cambios contables y estructurales derivados de la transición de la Declaración de Principios de Contabilidad a la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad en materia de propiedad, planta y equipo?

Objetivos de la investigación

Objetivo general

Presentar los cambios en cuanto a reconocimiento, dada la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad, en materia de propiedad, planta y equipo para las grandes entidades venezolanas.

Objetivos específicos

1. Describir las diferentes formas de reconocimiento de los elementos de propiedad planta y equipo según Norma Internacional de Contabilidad 16.
2. Determinar el tipo de valor asignado a los elementos de propiedad planta y equipo según Norma Internacional de Contabilidad 16.
3. Mostrar los aspectos a revelar en cuanto a la propiedad, planta y equipo según Norma Internacional de Contabilidad 16.
4. Establecer los cambios contables y estructurales en los estados financieros derivados de la transición de la Declaración de Principios de Contabilidad a la

adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad en materia de propiedad, planta y equipo

Justificación

Se debe tener claro que la contabilidad hace parte de los sistemas de información gerencial, financiero y económico, además de ser el instrumento que apoya la labor de los administradores en la planeación, organización, dirección y control de los negocios. Por lo tanto, la información contable es el método de comunicación más utilizado por las empresas y por los grupos de interés para fortalecer las relaciones comerciales y tomar decisiones locales, nacionales e incluso internacionales.

La adopción de modelos internacionales ha generado una serie de discusiones y debates dentro y fuera de la profesión de contador sobre la responsabilidad de los auditores, contadores y administradores de las compañías, respecto a las quiebras que vienen presentándose en el mundo y en el efecto que tendrá la aplicación de dichos estándares internacionales en cada país. Pero en general, lo que la profesión contable desea es que con esas reglamentaciones se recupere la confianza de los inversionistas y se le de a los estados financieros, la credibilidad, transparencia y razonabilidad que ellos necesitan.

Es por ello que hoy en día este tema toma una gran importancia para la profesión, lo que conllevó igualmente al desarrollo de la presente investigación aun cuando no abarcará todas las NIC, sino solo aquellas relacionadas con propiedad, planta y equipo, las cuales siguen teniendo mucha relevancia y pertinencia.

Por lo tanto, debe destacarse que el objetivo de la Norma Internacional de Contabilidad 16 de propiedad, planta y equipo, es la de establecer el tratamiento contable para inmuebles, maquinaria y equipo. Dado que los principales problemas para contabilizar los inmuebles, maquinaria y equipo son: el momento en que deben reconocerse los activos, la determinación de los valores en libros y los cargos por depreciación que deben reconocerse con relación a ellos y la determinación y

tratamiento contable de otras disminuciones del valor en libros, establecidos en la sección Marco para la Preparación y Presentación de Estados Financieros.

Igualmente, se justifica la realización de esta de investigación por cuanto es actual y de interés para el sector profesional de la contabilidad y sector financiero. Además, este trabajo pretende aportar a los interesados en el área y al público en general, un instrumento de consulta y orientación documental.

Finalmente, este trabajo servirá de referencia para investigaciones a futuro, ya que resulta de particular interés al evaluar la conveniencia de adoptar normas internacionales y así lograr estar dentro del proceso de globalización de la información contable.

Alcance

Durante el desarrollo del presente estudio se abordan dos grandes normativas del área contable, como lo son: las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) y la Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), específicamente las DPC 0 y la NIC 16. Igualmente, la investigación se circunscribe al estudio de elementos relacionados con el aspecto contable y financiero de propiedad planta y equipo en el contexto nacional de las grandes entidades.

En relación a los objetivos planteados, el marco metodológico comenzó por una fase exploratoria, en la cual se emplearon las técnicas de la observación y registro documental para indagar y profundizar, seguidamente se estudió cada una de las normativas para conocer sus bases conceptuales y características, se procedió a la aplicación de un criterio de análisis que permitiera entender y comprender cada una de las regulaciones, permitiendo así pasar a la fase comparativa, en la cual se establecieron las respectivas diferencias y semejanzas, y por último se determinaron los efectos específicos y las conclusiones.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes de la investigación

El desarrollo de cualquier estudio requiere de la revisión de investigaciones realizadas previamente que guarden relación con el tema que es abordado. En tal sentido, a continuación se destacan los siguientes trabajos:

Torres (2007), su investigación titulada: “Las Normas Internacionales de Contabilidad y las Declaraciones de Principios de Contabilidad en materia tributaria. Un análisis comparativo para su adopción en Venezuela”. Tuvo como propósito analizar comparativamente las Declaraciones de Principios Contables (DPC) y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), en materia tributaria, para establecer la factibilidad y los beneficios de la aplicación de la NIC en Venezuela. El proceso de globalización que está viviendo la información financiera crea la necesidad de estandarizar los procesos y las normas de presentación de la misma, la cual, debe ser transparente, confiable y comparable en cualquier escenario internacional. Venezuela aun cuando posee sus propias normas denominadas Declaración de Principios de Contabilidad (DPC), se encuentra realizando importantes estudios por parte de diferentes entidades educativas, profesionales, financieras y del área contable, para enfrentar la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad.

El referido trabajo de investigación se desarrolló con la finalidad de analizar comparativamente las DPC y NIC-IFR, específicamente las que se refieren a los impuestos o a la materia tributaria: DPC N° 2, N° 3, N° 10 y NIC N° 12, N° 29, y así determinar los efectos contable y tributarios, las ventajas y desventajas que traería

esta adopción. Se logró concluir que no existirá ningún efecto contable y tributario al adoptar las NIC en Venezuela.

En relación con la vinculación existente respecto de la presente investigación, cabe destacar el análisis que se realiza en torno a las expectativas existentes en Venezuela en torno a la adopción de las normas internacionales de contabilidad, considerando los avances que en este sentido se han hecho por parte de los organismos encargados de estudiar los efectos que las mismas tendrán sobre la información contable de las empresas, con el propósito de establecer los principales beneficios de la aplicación de estas normas.

Morales (2006), cuyo tratado fue: “Armonización entre las normas contables y legales emitidas en Venezuela con respecto a las Normas Internacionales de Contabilidad”, consideró como objetivo de estudio el analizar la armonización entre las normas contables y legales emitidas en Venezuela, respecto a las Normas Internacionales de Contabilidad, en materia de presentación de la información financiera. Esto debido a que, en el mundo globalizado los estándares internacionales son un proceso irreversible, por lo que se necesita crear un lenguaje único, preciso y comprensible para los diferentes usuarios.

Según el estudio de Morales (2006), la armonización contable internacional es un aspecto que apunta a la unificación de los criterios existentes para reconocer los hechos económicos, financieros y sociales, de tal manera que el resultado del proceso contable sea una información que, además de confiable, sea comparable; no sólo en el tiempo sino también de una entidad a otra, o de un país a otro. Estos estándares, son tomados de países desarrollados que han venido implementando este sistema, los cuales contribuyen con el propósito armonizador que tienen entre otros objetivos, lograr la comparabilidad de los estados financieros de todas las entidades y países.

La necesidad relativa al desarrollo de amplios y sólidos conocimientos en normas y principios de contabilidad por parte de los profesionales de la contaduría pública, resulta de gran relevancia para el avance de la profesión en Venezuela. El interés de la referida investigación se basó en el análisis de la armonización de las normas de contabilidad emitidas en Venezuela respecto a las Normas Internacionales de

Contabilidad en cuanto a presentación de información financiera se refiere. La investigación demostró la armonización que existe entre la normativa legal y contable venezolana, con respecto a la norma internacional relacionada con la presentación de información financiera, por ende, se vislumbra una perspectiva contable creciente en nuestro país, con la inclusión y adopción de la norma internacional estudiada, sin afectar ni distorsionar información financiera ya presentada por las empresas.

La vinculación con el estudio que se presenta se sustenta en los términos bajo los cuales se dará la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad, en vista que éstas se constituyen en cuerpo normativo que regulará la presentación de la información financiera por las empresas, ante lo que es evidente, la aplicación de estrategias que permitan a las empresas afrontar la transición en cuanto a criterios contables se refiere.

Manzano (2006), realizó su trabajo para optar a la Diplomatura en la Universidad Complutense de Madrid intitulada “Valoración y Registro del Inmovilizado Material según las Normas Internacionales de Contabilidad del IASB: NIC 16”; dado que las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el *International Accounting Standards Board* (IASB) han sido adoptadas por la Unión Europea como lenguaje contable único. Esta decisión motiva la reforma contable y mercantil en la que actualmente está inmersa España. En este entorno de cambios y reformas, se hace necesario conocer el contenido de las Normas Internacionales de Contabilidad.

En el referido trabajo se exponen los criterios de valoración y reconocimiento de los activos inmovilizados materiales recogidos en la Norma Internacional de Contabilidad 16 (NIC 16), aspectos relevantes para la presente investigación. Se consideran igualmente en las ideas de Manzano (2006), los aspectos mejorables de la NIC 16, a partir de lo expuesto por la subcomisión de estudio de las opciones de las NIC-SIC, dentro de la comisión de expertos nombrada para elaborar un informe sobre la situación de la contabilidad española y las líneas básicas para, en su caso, abordar su reforma, los siguientes:

a) *Costes de desmantelamiento o traslado.* Ante la dificultad que plantea la estimación de estos costes en el momento de incorporación al patrimonio del activo

inmovilizado, es preferible optar por el tratamiento que ofrece la normativa española, que crea una provisión durante el período de utilización del activo.

b) *Permutas*. La comisión consideró aceptable el tratamiento previsto por la NIC 16 y la posibilidad, por tanto, de poder utilizar el valor razonable para registrar el bien recibido. Ahora bien, se pone de manifiesto el hecho de que no existe un tratamiento integral para las permutas, dado que su registro contable vendrá determinado por el hecho de que la operación tenga o no carácter comercial. Además, esta es una cuestión que requiere la realización de juicios de valor.

c) *Subvenciones*. En aras de presentar una información más completa en el balance, se considera más adecuado el tratamiento de la subvención de capital como un ingreso que se ha de distribuir en varios ejercicios, en vez de compensar la subvención del valor inicial del activo con el que se relaciona.

d) *Valoración posterior a la inicial*. La comisión consideró que debería adoptarse un único método de valoración y se decanta por la valoración a costo histórico. Esto no es impedimento para que las empresas que así lo deseen puedan informar en las notas de la memoria sobre el valor revaluado de dichos elementos, si bien, en este caso, debería obligarse a que la información sobre el valor revaluado se obtuviera cumpliendo todos los requisitos establecidos en la NIC 16 y se facilitase de forma periódica en cada ejercicio.

Bases teóricas

El desarrollo de todo estudio, amerita que se realice previamente una revisión bibliográfica o documental de la cual se extraigan teorías así como conceptos fundamentales que permitan sustentar el objeto de estudio que se aborda en la investigación. En tal sentido se tienen los constructos siguientes:

Propiedad, planta y equipo

Propiedad, planta y equipo o inmovilizado material, como lo denomina la Norma Internacional de Contabilidad 16 cuenta con diferentes acepciones, algunos autores

optan por llamarlo planta y equipo, otros prefieren denominarlo activo fijo más sin embargo estas denominaciones poco se usan en la estructura de los balances, dado que la tendencia actual es denominarlo propiedad, planta y equipo por considerarse una denominación mas completa.

La propiedad, planta y equipo la define Catacora (1998), como: “todo bien tangible de naturaleza relativamente permanente, que son usados o se usarán en la explotación del negocio con el objetivo de generar ingresos y sobre los cuales no se tiene la intención de venderlos.” (p.160)

De igual forma señala Catacora (1998), que existen tres condiciones básicas para calificar un activo como propiedad planta y equipo, estas condiciones deben estar presentes en las características de dicho activo, de faltar alguna no podría clasificarse el activo como propiedad planta y equipo; estas condiciones son las siguientes:

- (a) El activo debe permanecer en el tiempo, es decir, que sean usados durante más de un ejercicio económico
- (b) Debe ser usado en la producción o abastecimiento de bienes o servicios, para rentar a terceros o para propósitos administrativos.
- (c) Y no debe existir ningún propósito de venderlos.

Prevía consideración de tales características, debe mencionarse algunas partidas que se incluyen en el rubro de propiedad, planta y equipo como: terrenos, vehículos, aeronaves, embarcaciones, edificaciones, maquinaria, mobiliario, equipos, construcciones en proceso. Estos activos están sujetos a muchos cambios o eventos que alteran su costo o valor, es por ello necesario hacer referencia a las Normas Internacionales de Contabilidad, las cuales abarcan con mayor precisión los aspectos vinculados a propiedad, planta y equipo; considerando en primer lugar aspectos generales de éstas y luego profundizando en la NIC 16 de propiedad, planta y equipo.

Norma Internacional de Contabilidad 16 (NIC 16) propiedad, planta y equipo

La propiedad, planta y equipo viene regulado por el IASB en la Norma Internacional de Contabilidad 16 (NIC 16), con la denominación *properties, plant*

and equipment. Igualmente, en la literatura española se identifica como inmovilizado material.

Esta norma de acuerdo a Alexander y Archer (2006), fue aprobada en marzo de 1982. En diciembre de 1993 fue revisada la anterior NIC 16. Se convirtió entonces en la NIC 16 (revisada en 1993), Propiedades, Planta y Equipo. Las enmiendas menores adicionales desde ese entonces fueron hechas en 2004, vigentes desde el 1 de enero de 2005, alentándose su adopción temprana.

Contenido de la norma

Objetivo

El objetivo principal de la NIC 16 propiedad, planta y equipo es la de:

Prescribir el tratamiento contable del inmovilizado material, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en su inmovilizado material, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión. Los principales problemas que presenta el reconocimiento contable del inmovilizado material son la contabilización de los activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por amortización y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos. (p.2)

Esta norma exige que un elemento correspondiente a propiedad, planta y equipo sea reconocido como un activo, cuando satisfaga los criterios de definición y reconocimiento de activos contenidos en el marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros.

Alcance

Esta norma se aplica en la contabilización de los elementos de propiedad, planta y equipo, salvo cuando otra norma internacional de contabilidad exija o permita un tratamiento contable diferente. De acuerdo a la NIC 16 en su párrafo 2, ésta no se aplica a activos biológicos relacionados a la actividad agrícola (se aplica la NIC 41), ni a derechos sobre recursos minerales, exploración y extracción de minerales, petróleo, gas natural, y similares recursos no renovables. No obstante, esta norma será

aplicable a los elementos de propiedad, planta y equipo utilizados para desarrollar o mantener estas actividades o activos.

También se aplicará esta norma a los inmuebles que estén siendo construidos o desarrollados para ser usado en el futuro como inversiones inmobiliarias, pero que no satisfacen todavía la definición de *inversión inmobiliaria*, recopilada en la NIC 40 Inversiones Inmobiliarias. Una vez que se haya completado la construcción o el desarrollo, el inmueble pasará a ser una inversión inmobiliaria y la entidad estará obligada a aplicar la NIC 40.

En caso de cualquier otra norma, posea un criterio distinto al reconocimiento inicial del valor registrado de la propiedad, planta, y equipo, entonces ese estándar prevalecerá respecto a ese valor inicial registrado, sin embargo la NIC 16 se aplicará a todos los otros aspectos, inclusive la depreciación.

Inmovilizado material según la NIC 16

De acuerdo al párrafo 6 de esta norma, propiedad, planta y equipo o el inmovilizado material es el conjunto de activos tangibles que reúnen las características siguientes:

- a) Son tenidos para el uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para alquilar a otras entidades o con fines netamente administrativos.
- b) Se espera hacer uso de ellos por más de un ejercicio económico.

Reconocimiento

El marco conceptual del IASB define activo como el *recurso controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados, del que la empresa espera obtener, en el futuro, beneficios económicos*. Además es necesario para el reconocimiento de un activo que se cumplan a la vez las dos condiciones siguientes establecidas en la NIC 16 en su párrafo 7:

- a) Que sea probable que se obtengan en el futuro beneficios económicos que se deriven del activo.
- b) Que el costo del activo para la entidad pueda ser medido confiablemente.

Como es lógico, la norma no establece parámetros monetarios con vistas al reconocimiento de activos inmovilizados materiales. Por ello, se requiere la realización de juicios para aplicar los criterios de reconocimiento a las circunstancias específicas de la entidad. Puede ser apropiada la agregación de partidas que individualmente son poco significativas pero que en conjunto, sí cumplen la definición y los criterios de reconocimiento de activos.

Valoración del activo inmovilizado material

Valoración inicial

Según la NIC 16 en su párrafo 15, todo elemento de propiedad, planta y equipo que cumpla con las condiciones para ser reconocido como un activo se valorará por su costo. En tal sentido, dependiendo del modo de incorporación al patrimonio el costo se calculará de una forma u otra en:

a) *Compra*. En este caso el costo de los elementos de inmovilizado material comprenderá lo siguiente:

- Precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables, menos cualquier descuento comercial o rebaja en el precio.

- Cualquier costo directamente relacionado con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda ser utilizado. Por ejemplo: costos de preparación del emplazamiento físico, costos de transporte, costos de instalación y montaje, honorarios profesionales, costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.

- La estimación inicial de los costos de la desincorporación o retiro del activo, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se encuentra cuando se constituyan en obligaciones que contraiga la empresa debido a la utilización del activo durante un período determinado.

- Igualmente, la capitalización de gastos finalizará cuando el elemento se encuentre en el lugar y las condiciones necesarios para operar de la forma prevista por la compañía.

- Si la adquisición del activo se realiza con pago aplazado y existen intereses, como norma general, según la redacción actual de la NIC 23 Costos por intereses, estos se reconocerán como gastos por intereses a lo largo del período de aplazamiento y se podrán capitalizar en determinadas circunstancias, de acuerdo con el tratamiento alternativo. Ahora bien, se ha publicado recientemente el borrador de modificación de esta norma, emitido al amparo del proyecto de convergencia con las Normas de Contabilidad Americanas (FASB), en el que se elimina la opción de registrar como gasto los costos directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo.

b) *Fabricación propia*. De acuerdo al párrafo 22 de la NIC 16, el costo se determinará utilizando los mismos criterios que si fuera un activo adquirido a terceros. Si se fabrican activos similares para su venta, en el curso normal de la explotación, el costo del activo será el mismo que tengan el resto de las existencias (determinado según la NIC 2).

c) *Permuta*. En cuanto a este costo la NIC 16 en su párrafo 22 establece que la permuta puede ser total, si se adquiere un inmovilizado material a cambio de uno o varios activos no monetarios, o parcial, si se entrega una combinación de activos monetarios y no monetarios. El activo recibido se dará de alta por su valor razonable a no ser:

- i) que la permuta no tenga carácter comercial o
- ii) que no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado.

El costo de tal partida de la propiedad, planta, y equipo se mide al valor razonable a menos que:

- La transacción de cambio carece de sustancia comercial o
- No se pueda medir confiablemente el valor razonable del activo recibido ni del activo intercambiado.

d) *Activos subvencionados total o parcialmente.* Según la NIC 28 “*Contabilización de las Subvenciones Oficiales e Información revelable sobre Ayudas Públicas*”, las subvenciones oficiales relacionadas con activos pueden registrarse bien como ingresos diferidos, bien como deducción del valor de los activos con los que se relacionan.

El ingreso por la subvención se imputará a resultados a lo largo de la vida útil del activo. Si la subvención se contabilizó como un ingreso que se habría de distribuir, se devengará ingreso por subvención al mismo ritmo que se imputa el cargo por amortización. Si la subvención se dedujo del valor del activo, el ingreso vendrá determinado por el menor cargo por amortización anual.

Valoración posterior

La NIC 16 en materia de propiedad, planta y equipo, establece el costo como criterio general o tratamiento de referencia para la valoración posterior de los activos y el modelo de revalorización como tratamiento alternativo.

Modelo del costo

De acuerdo a la NIC 16 en su párrafo 30, después de su reconocimiento como activo, un elemento de inmovilizado material se contabilizará por su costo de adquisición menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

Modelo de revalorización

El valor razonable se define en la NIC 16 en su párrafo 31 como el importe por el cual podría ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Entendiéndose que cuando el valor razonable pueda medirse con fiabilidad, el activo se contabilizará por su valor revalorizado, que es su valor razonable en el

momento de la revalorización, menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor. Las revalorizaciones no pueden ser selectivas, sino que se aplicarán a todos los elementos que compongan una clase de inmovilizado material.

Una clase de inmovilizado es un conjunto de activos de naturaleza y uso similares en las actividades de la entidad. Por ejemplo: terrenos, edificios, maquinaria, mobiliario y equipo de oficina. Además, se efectuarán con la suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable en la fecha de balance. Aquellos elementos del inmovilizado que experimenten cambios significativos y volátiles en su valor razonable necesitarán revalorizaciones anuales; por el contrario, los que experimenten variaciones insignificantes se pueden revalorizar cada tres o cinco años.

i) Reflejo contable de los cambios en el valor razonable: De acuerdo a la NIC 16 en su párrafo 39, si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revalorización, tal aumento se abonará directamente a una cuenta de reservas de revalorización dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado del ejercicio en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación del mismo activo reconocida previamente como una pérdida.

Por otra parte, de acuerdo a la NIC 16 en su párrafo 40 si se reduce el importe en libros de un activo debido a una disminución del valor razonable del mismo, la disminución se reconocerá en el resultado del ejercicio. No obstante, la disminución será cargada directamente a una cuenta de reserva de revalorización reconocida previamente en relación con el mismo activo, en la medida en que tal disminución no exceda el saldo de la citada cuenta de reserva de revalorización.

ii) Determinación del valor razonable:

a) Terrenos y edificios. Se determinará a partir de la evidencia basada en el mercado, mediante tasación realizada por expertos independientes calificados.

b) *Maquinaria y equipo*. El valor razonable será su valor de mercado, determinado mediante tasación.

c) *Caso en que no existe evidencia de un valor de mercado*. Bien por la naturaleza específica del elemento, bien porque el activo rara vez sea vendido, excepto como parte de una unidad en funcionamiento, la entidad podría determinar el valor razonable a través de métodos que tengan en cuenta los rendimientos del elemento o su costo de reposición depreciado.

iii) *Tratamiento contable de la depreciación acumulada en los cambios en el valor razonable*:

De acuerdo a lo establecido en la NIC 16 en el párrafo 35, cuando se revaloriza un elemento de propiedad, planta y equipo, la depreciación acumulada puede ser tratada de cualquiera de estas dos formas:

a) *Reexpresarse* proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de tal manera que el valor neto en libros de éste después de la revalorización sea igual a su importe revalorizado. Este método se recomienda cuando el valor razonable se calcula aplicando índices a su coste de reposición depreciado.

b) *Eliminarse* contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el valor neto resultante. Este sería el método aplicable a terrenos, edificios y aquellos activos para los que exista un valor de mercado.

iv) *Imputación a reservas consolidadas de la reserva por revalorización*, tal y como se plantea en el párrafo 41 de esta norma, en donde se establece que la reserva de revalorización de un elemento del inmovilizado material incluida en el patrimonio neto se transferirá directamente a la cuenta de reservas por ganancias acumuladas cuando se dé de baja en cuentas al activo. Esto implica la transferencia total de la reserva cuando el activo sea enajenado o se disponga de él por otra vía. No obstante, parte de la reserva podría transferirse a medida que el activo fuera utilizado por la entidad. En ese caso, el importe de la reserva transferido sería igual a la diferencia entre la amortización calculada según el valor revalorizado del activo y la calculada

según su costo original. Las transferencias desde las cuentas de reservas de revalorización a las cuentas de reservas por ganancias acumuladas, realizadas, no pasarán por el resultado del ejercicio.

Depreciación

Consideraciones generales

La depreciación o amortización como se refiere en el párrafo 6 de la NIC 16 es: la distribución sistemática del importe amortizable de un activo a lo largo de su vida útil. Dicho importe se dividirá entre sus partes significativas y cada una de estas se depreciarán de forma independiente. Igualmente, la NIC 16 establece en su párrafo 43 *El cargo por depreciación de cada ejercicio se reconocerá en el resultado del ejercicio, salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo.* Entendiéndose que el importe depreciable de un activo se determina después de deducir su valor residual. El valor residual de un activo es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la enajenación o disposición por otra vía del activo, después de deducir los costos estimados de enajenación, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

De acuerdo a la NIC 16 en su párrafo 51 el valor residual y la vida útil de un activo deberán ser revisados en cada ejercicio anual y, si las expectativas difieren de las estimaciones previas, las variaciones se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en estimaciones contables y errores.* La depreciación es reconocida y contabilizada incluso si el valor razonable del activo excede a su importe en libros.

Período de depreciación

En relación al período que debe ser considerado para la depreciación del activo, la norma en su párrafo 55 establece que la amortización de un activo comenzará cuando comience a utilizarse, es decir cuando sea empleado en las actividades para las que fue adquirido.

La amortización de un activo cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como disponible para la venta (tal y como lo establece la NIIF 5) o la fecha en que se produzca la desincorporación de libros del activo. Por tanto, la amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre amortizado por completo.

Vida útil

El valor del activo por encima del valor registrado no obvia el requisito de la depreciación anual. La vida útil de un activo se definirá según la NIC 16 en su párrafo 56 de acuerdo a los siguientes aspectos:

- a) El uso esperado del activo por parte de la empresa.
- b) El desgaste físico propio del activo que se espera y que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, además del cuidado y el mantenimiento del activo mientras no se encuentre en uso.
- c) Obsolescencia técnica o comercial producto de los cambios o mejoras en la producción, o de un cambio en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo.
- d) Los límites legales o las restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de expiración de arrendamientos relacionados.

Los terrenos y los edificios son activos independientes y se contabilizarán por separado. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se amortizan. Los edificios tienen una vida limitada y, por tanto, son activos depreciables. Un incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación del importe depreciable del edificio.

La norma igualmente establece en su párrafo 59 que sí el costo de un terreno incluye los costos de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del período en el que se obtengan los beneficios por haber contraído esos costos.

Método de depreciación

El método de depreciación reflejará el patrón de consumo esperado de los beneficios económicos futuros del activo. El método aplicado se revisará, como mínimo, al cierre de cada ejercicio. Los métodos admitidos por la NIC 16 son los siguientes:

- a) Método lineal.
- b) Método decreciente.
- c) Método de las unidades de producción.

Deterioro de valor

De acuerdo a la NIC 16 en su párrafo 63, para determinar si un elemento de propiedad, planta y equipo ha visto deteriorado su valor, la entidad aplicará la NIC 36 *Deterioro del valor de los activos*. En dicha norma se explica cómo debe proceder la entidad para la revisión del importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el importe recuperable de un activo y cuándo debe proceder a reconocer o, en su caso, revertir, las pérdidas por deterioro del valor.

Desincorporación en el patrimonio

El importe en libros de un elemento de propiedad, planta y equipo de acuerdo a la NIC 16 en su párrafo 67, se desincorporará de acuerdo a esta norma en las circunstancias siguientes:

- a) Por su venta o disposición por otra vía (por ejemplo mediante la venta, realizando sobre ésta un contrato de arrendamiento financiero o por donación).
- b) Cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso, venta o disposición por otra vía.

Igualmente, de acuerdo a la NIC 16 de acuerdo al párrafo 69 la pérdida o ganancia surgida al desincorporar un elemento de propiedad, planta y equipo inmovilizado material se incluirá en el resultado del ejercicio cuando el activo sea desincorporado,

a menos que la NIC 17 establezca otra cosa, en el caso de una venta con arrendamiento financiero posterior. Las ganancias no se clasificarán como ingresos ordinarios.

La pérdida o ganancia derivada de la desincorporación de un elemento de propiedad, planta y equipo se determinará como la diferencia entre el importe neto obtenido por su venta o disposición por otra vía, si existe, y el importe en libros del elemento.

La contrapartida que se pueda cobrar por la enajenación o disposición por otra vía de un elemento de propiedad, planta y equipo, se reconocerá inicialmente por su valor razonable.

Si se aplaza el pago que ha de recibirse por el elemento, la contrapartida recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso ordinario por intereses, de acuerdo con la NIC 18, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar.

Revelación

En los estados financieros de acuerdo a lo establecido en la NIC 16 en sus párrafos del 73 al 79, se revelará respecto a cada una de las clases de propiedad, planta y equipo, la siguiente información:

- a) Las bases de medición empleadas para determinar el valor bruto registrado.
 - b) Los métodos de depreciación utilizados.
 - c) La vida útil o los porcentajes de depreciación utilizados.
 - d) El monto bruto registrado y la depreciación acumulada (junto con el valor acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada ejercicio.
 - e) La conciliación entre los valores en libros al principio y al final del ejercicio.
- Cuando los elementos de la propiedad, planta y equipo se contabilicen por sus valores revalorizados, se revelará la siguiente información:

- a) La fecha efectiva de la revalorización.
- b) Si se han utilizado los servicios de un tasador independiente.
- c) Los métodos y supuestos significativos aplicados en la estimación del valor razonable de los elementos.
- d) En qué medida el valor razonable de los elementos de inmovilizado material fue determinado directamente por referencia a los precios observables en un mercado activo o a recientes transacciones de mercado entre sujetos debidamente informados en condiciones de independencia, o fue estimado utilizando otras técnicas de valoración.
- e) Para cada clase revalorizado de propiedad planta y equipo, el valor registrado que se habría reconocido si se hubieran contabilizado según el modelo del costo.
- f) El superávit de revalorización, indicando los cambios del ejercicio, así como cualquier restricción sobre la distribución de su saldo a los accionistas.

También, puede ser útil para los usuarios de los estados financieros la información sobre el valor razonable de la propiedad, planta y equipo cuando es significativamente diferente de su importe en libros y se utiliza para valorar el activo el modelo del costo. Igualmente pueden encontrar también la información siguiente apropiada a sus necesidades:

- El monto registrado de propiedad, planta y equipo temporalmente ocioso.
- El monto bruto registrado de cualquier propiedad, planta y equipo completamente depreciado, que todavía este en uso.
- El monto registrado de propiedad, planta y equipo retirado del uso activo no clasificado como tenido para la venta de acuerdo con NIIF 5.
- Cuando se utiliza el modelo de costo, el valor razonable de la propiedad, planta y equipo cuando éste es materialmente distinto del valor registrado. Por lo tanto, se alienta a las entidades a revelar estas cantidades.

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

Los principios de contabilidad, son guías que dictan las pautas para el registro de las transacciones contables, dado a que proporciona uniformidad a los diferentes

criterios utilizados para la realización de dichos registros y para que no exista diversidad de criterios para los usuarios de la profesión contables. Para la FCCPV, (2002)

Los principios de contabilidad de aceptación general son un cuerpo de doctrinas asociadas con la contabilidad, que sirven de explicación de las actividades corrientes o actuales y como guía en la selección de convencionalismo o procedimientos aplicados por los profesionales de la contaduría pública en el ejercicio de las actividades que le son propias, en forma independiente de la entidades analizadas y que han sido aceptados en forma general y apropiados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela auscultados a través de su Comité Permanente de Principios de Contabilidad. (p. IV).

En otras palabras los principios de contabilidad, constituyen un conjunto de normas o reglas de aceptación general que indican a las personas encargadas de llevar a cabo la contabilidad, cómo deben hacerlo, a fin de que todas las prácticas contables se ejecuten bajo criterios uniformes independientemente del tiempo y el lugar donde se efectúen. Los principios de contabilidad son los siguientes:

Entidad

Según Catacora (1998): “La actividad económica es realizada por entidades identificables, las que constituye combinaciones de recursos humanos, naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad” (p.86). Este principio establece que la entidad económica que posee patrimonio propio y que realiza actividades económicas, es independiente de su o sus propietarios.

Toda empresa percibe fines económicos particulares y tiene personalidad jurídica independiente a la de sus accionistas y otras entidades. Por ende toda empresa debe incluir en sus estados financieros los bienes, valores, derechos y obligaciones de ésta, y en ningún momento las transacciones o activos de otros negocios ni los activos personales o transacciones de sus propietarios.

Realización

Según Catacora (1998): “La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en las actividades económicas” (p.86). El principio de realización indica que la contabilidad debe registrarse en términos monetarios, es decir, transacciones efectuadas con otros entes económicos, como compra o venta de mercancía o bienes, prestación de servicios, cuando ocurren eventos en la entidad que afectan los recursos internos como cancelación de sueldos, transformación de la materia prima, cuando ocurren hechos o eventos externos o ajenos a la entidad como la devaluación, la inflación o fenómenos naturales.

Valor Histórico Original

En cuanto al valor histórico Catacora (ob. cit), menciona que son: “Las transacciones de eventos económicos que el departamento de contabilidad cuantifica debe regirse según las cantidades de efectivo que se afectan” (p.87). Sus equivalentes y las estimaciones razonables que se hagan de ellos al momento que se consideren realizables contablemente, pudiéndose modificar o actualizar estas cifras por cualquier evento que ocurra posteriormente que le haga perder su significado aplicándose métodos de ajuste que preserve la imparcialidad y objetividad de la información contable.

Revelación Suficiente

Según Catacora (ob.cit): “La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad” (p.87). Este principio contempla que la información contenida en los estados financieros debe contener en forma clara y precisa todo lo necesario que le permita a los usuarios de la información contable, formarse una opinión objetiva de los resultados de operación y

situación financiera de una entidad económica. Es decir, que la información necesaria para una mejor evaluación financiera de la empresa debe ser reportada de manera comprensible y sin omisión de datos, o aspectos importantes, sin llegar a excesos de detalles ya que esto puede confundir en vez de aclarar.

Importancia Relativa

Catacora (ob. cit) señala: “Debe cuantificarse en términos monetarios aquellos aspectos que se consideren importantes, en atención a sus montos o naturaleza, equilibrando el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información” (p.87). Sin embargo, el estricto apego a cualquier principio contable no es requerido cuando resulte difícil o costoso adherirse, o cuando su inobservancia no afecta en forma significativa la utilidad neta reportada.

Consistencia o Comparabilidad

En el manejo de la información contable habrá un método de cuantificación apropiado para la empresa, y de esta manera se reflejará en los estados financieros que los métodos y procedimientos contables son los mismos que se han utilizado en años anteriores. Sólo partiendo de que la información contable ha sido obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación se pueden llevar a cabo comparaciones significativas de la información que se presente en los estados financieros, para conocer su evolución mediante la comparación con estados financieros de otras entidades económicas e igualmente conocer su posición relativa.

Cuando hay un cambio que afecta la comparabilidad de la información debe ser rectificado y es necesario advertirlo claramente mediante notas explicativas en la información que se presenta indicando el efecto que dichos cambios producen en las cifras contables. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

La aplicación práctica de los principios de contabilidad de aceptación general, por parte de la profesión contable en Venezuela debe guiarse por los emitidos y publicados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, a través, de su Comité Permanente de Principios de Contabilidad, los cuales son denominados “Declaraciones de Principios de Contabilidad- DPC” o “Publicaciones Técnicas- PT”.

Supuestos básicos según la Declaración de Principios de Contabilidad No. 0:

En el mes de abril de 1997, el Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la FCCPV emitió la Declaración de Principios de Contabilidad No. 0, denominada Normas Básicas y Principios de Contabilidad de Aceptación General que sustituyó a la Publicación Técnica No. 3, (PT-3), la cual en el fondo estructuró en un nuevo cuerpo normativo, la Teoría Contable Básica.

La definición de la DPC “0” es más amplia y normativa que la establecida en la PT-3 pero coinciden ambas al otorgarle a los principios la atribución de ser emitidos por un cuerpo colegiado de la profesión contable. En tal sentido, en su párrafo 25 de la DPC “0” establece lo siguiente:

Es abundante la cantidad de términos en la literatura contable para denominar los conceptos y las clases de los mismos que integran dichos principios, por lo cual la expresión principios de contabilidad generalmente aceptados comprende lo que en forma más precisa se ha definido como:

- a) Postulados o Principios básicos que constituyen el fundamento para la formulación de los principios generales.
- b) Principios Generales, elaborados en base a los postulados los cuales tienden a que la información de la contabilidad financiera logre el objetivo de ser útil para la toma de decisiones económicas; y
- c) Principios aplicados a los estados financieros y las partidas o conceptos específicos, es decir, la especificación individual y concreta de los estados financieros y de las partidas específicas que lo integran.(p.9)

Los postulados o principios básicos son equidad y pertinencia.

La equidad está vinculada con el objetivo final de los estados contables. Los interesados en los estados financieros son muchos y muy variados y en ocasiones sus intereses son encontrados. La información debe ser lo más justa

posible y los intereses de todas las partes tomarse en cuenta en el apropiado equilibrio. Por consiguiente, los estados financieros deben estar libres de toda influencia o sesgo indebido y no deben prepararse para satisfacer a persona o grupo determinado alguno con detrimento de otros. (p.9).

En cuanto a la pertinencia, exige que la información contable tenga que referirse o estar asociada a las decisiones que tiene como propósito facilitar los resultados que se desean producir. En consecuencia es necesario concretar el tipo de información requerido en los procesos de toma de decisiones por parte de los usuarios de los estados financieros, la cual debe ser muy específica en beneficio de los intereses de éstos y de acuerdo a naturaleza de la actividad económica de la entidad.

Cuadro 1. Sistema de categorías

Objetivo específico	Categoría	Sub categoría	Instrumento
1. Describir las diferentes formas de reconocimiento de los elementos de propiedad planta y equipo según Norma Internacional de Contabilidad 16.	Formas de reconocimiento de los elementos de propiedad planta y equipo	Criterios de reconocimiento	Observación Documental
2. Determinar el tipo de valor asignado a los elementos de propiedad planta y equipo según Norma Internacional de Contabilidad 16.	Valor asignado a los elementos de propiedad planta y equipo	- Bases de medición - Métodos de depreciación - Vida útil - Valor según libros	Observación Documental
3. Mostrar los aspectos a revelar en cuanto a la propiedad, planta y equipo según Norma Internacional de Contabilidad 16.	Aspectos a revelar en cuanto a la propiedad planta y equipo.	- Tipo de costos - Valoración del Costo. - Tipo de modelo - Otros aspectos a revelar	Observación Documental
4. Establecer los cambios contables y estructurales en los Estados Financieros derivados de la transición de la Declaración de Principios de Contabilidad a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad en materia de propiedad, planta y equipo	Cambios contables y estructurales en los Estados Financieros	Información contable-financiera y ubicación de PPyE según DPC y NIC Estructura contable y sus efectos	Entrevista a expertos

Fuente: La autora (2011)

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Una vez delimitado el problema de investigación, formulados los objetivos a alcanzar y desarrolladas las bases teóricas que sustentan esta investigación; se procedió a diseñar la metodología a seguir.

Diseño de Investigación

La investigación corresponde a la actividad que se realiza en torno al conocimiento, de acuerdo a objetivos propuestos, métodos determinados y contextos específicos. La presente investigación se desarrolla dentro del paradigma cualitativo; dicho paradigma ofrece técnicas que permiten obtener respuestas sobre lo que las personas piensan y sienten. Según Sampieri (2003), este tipo de investigaciones emplea la recolección de datos utilizando técnicas que no tratan de medir ni relacionar las mediciones con números, aportando así profundidad a los datos, sin ser necesario realizar un estudio estadístico.

Nivel o Tipo de Investigación

De acuerdo al problema planteado esta investigación se inscribe dentro de la modalidad del estudio documental y de campo.

La Universidad Pedagógica Experimental Libertador UPEL (2001), define la investigación documental como “el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo, principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos”. (p.6).

Igualmente, la investigación documental definida por Arias (1999) “Es aquella que se basa en la obtención y análisis de datos provenientes de material impresos u otros tipos de documentos”.(p.98)

Además se acudió a fuentes directas de información como los son: bibliotecas, hemerotecas, librerías, cursos, talleres, con el fin de identificar y recopilar información bibliográfica, hemerográfica, y audiovisual que pudiera dar respuesta a las diferentes interrogantes planteadas, procediendo así a su organización, clasificación y análisis.

El nivel de profundidad de la investigación y de acuerdo con los objetivos planteados, es del tipo analítica dado que se aplicaron criterios de análisis, clasificación e integración de información.

Hurtado (2000), afirma que analizar significa “desintegrar o descomponer una totalidad en sus partes, para estudiar en forma intensiva cada uno de sus elementos y las relaciones de estos elementos entre sí y con la totalidad, a fin de comprender la naturaleza del evento”.

En esta investigación se desagregaron al máximo las situaciones y conceptos contenidos en las Declaración Principios de Contabilidad y Normas Internacionales de Contabilidad, para así entenderlos y estudiarlos desde sus componentes; realizando un análisis y estableciendo las perspectivas en cuanto a la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 16 en materia de propiedad, planta y equipo, logrando cumplir con el objetivo general de este estudio.

Además esta investigación está apoyada con consultas a expertos, lo que permite considerar el tipo de investigación de campo, la misma es definida en el Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales (2006), de la siguiente forma:

Se entiende por investigación de Campo, el análisis sistemático de problemas en la realidad, con el propósito bien sea de describirlos, interpretarlos, entender su naturaleza y factores constituyentes, explicar sus causas y efectos, o predecir su ocurrencia, haciendo uso de métodos característicos de cualquiera de los paradigmas o enfoques de investigación conocidos o en desarrollo. (p.18).

Sujetos Clave de Información

El desarrollo del presente estudio se sustenta en los cambios en cuanto a reconocimiento dado la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad, en materia de propiedad, planta y equipo para las empresas venezolanas, en tal sentido es necesario profundizar en el tema por lo que se considera la opinión de expertos y académicos. Para tal efecto se acude a un grupo intencional de expertos en Normas Internacionales de Información Financiera (representantes de la FCCPV y firmas de auditoría) y de académicos de las universidades venezolanas.

Las Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

Con el propósito de lograr los objetivos planteados en esta investigación se emplea la técnica de revisión documental, la cual según Balestrini (1998), se refiere a la técnica que: “permite el estudio de cualquier investigación y el conocimiento previo o el soporte bibliográfico de un tema en particular.” (p.65). La aplicación de esta técnica permite identificar y comprender las categorías de análisis; utilizando como instrumento el guión de observación documental aplicado a textos, leyes, normas, artículos científicos, y demás documentos relativos a al tema de la investigación. Este instrumento posee una estructura de profundidad dada la naturaleza del objeto de estudio abordado.

En tal sentido, Blanco (1995), considera que la observación documental consiste en la captación de sucesos a través de los órganos sensoriales, de la información obtenida de los medios impresos, audiovisuales o electrónicos relacionada con normas y leyes contables.

De igual manera se recurre a la aplicación de una entrevista de profundidad abierta la cual se realiza a través de la guía de entrevista a expertos, siendo aplicada a cinco (5) expertos académicos (profesores universitarios) y a cinco (5) expertos técnicos.

Validez y Confiabilidad de los Instrumentos de Recolección de Datos

La validez es definida por Hurtado (2000), como el “grado en que un instrumento realmente mide lo que pretende medir”. La confiabilidad puede ser definida, como el grado en que la aplicación recurrente de un mismo instrumento a una misma unidad de estudio, en similares condiciones produce iguales resultados.

La validez y confiabilidad de los instrumentos de recolección de datos, será medida a través de juicios de expertos, específicamente:

1. Un experto en redacción, para la corrección de errores ortográficos y de redacción del instrumento.
2. Un experto en metodología, para la revisión metodológica sobre la pertinencia o no de los indicadores de análisis.
3. Un experto en contenido, para determinar si la aplicación del instrumento de recolección de datos permitirá la consecución de los objetivos planteados en la investigación.

CAPÍTULO IV

FORMAS DE RECONOCIMIENTO DE LOS ELEMENTOS DE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO SEGÚN NIC 16

Es importante mencionar que la Norma Internacional de Contabilidad 16 ya adoptada en Venezuela, establece el tratamiento para la contabilización de la propiedad, planta y equipo; el cual sirve para que los usuarios de los estados financieros, puedan conocer la inversión que se ha hecho, además de todos los cambios que se han presentado por deterioro, obsolescencia, desapropiación o por un intercambio de la propiedad, planta y equipo. Además, las entidades no sólo deben aplicar las normas a los activos que se encuentran en uso, sino también a los inmuebles.

En tal sentido, la Norma Internacional de Contabilidad 16 en materia de propiedad, planta y equipo, se debe emplear en la valorización de los activos, el método de costo o de revalorización, por lo que la norma permite el uso de valor razonable como método de valoración. No se trata de revaluar ocasionalmente estos activos, el valor razonable corrige los efectos de cualquier otro método de valuación.

También exige la revisión anual de la vida útil, método de depreciación y valor de rescate y en caso de modificaciones la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 8 adicional se debe aplicar la prueba de deterioro del valor, tal y como establece la Norma Internacional de Contabilidad 36. Aquellos activos que serán vendidos deben ser clasificados bajo los criterios establecidos en la Norma Internacional de Información Financiera 5 “Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuas”.

A continuación se hace referencia a los elementos característicos de la Norma Internacional de Contabilidad 16 en materia de propiedad, planta y equipo:

Reconocimiento inicial de propiedad, planta y equipo

Según la Norma Internacional de Contabilidad 16 en materia propiedad, planta y equipo en su párrafo 15, “todo elemento del inmovilizado material que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo se valorará por su costo”. Dependiendo del modo de incorporación al patrimonio (compra, fabricación propia o permuta) el costo se calculará de una forma u otra. En tal sentido, estos costos serán aquellos que se generan como consecuencias del funcionamiento del activo y entre otros se incluyen:

- Los costos de beneficios.
- El costo de preparación del lugar donde va a ser situado el elemento.
- Los costos de entrega inicial, manipulación y transporte posterior.
- Los costos de instalación y montaje.
- Los honorarios profesionales.
- Los costos estimados de dismantelar y trasladar el activo, así como los correspondientes a la restauración de su emplazamiento, en la medida que deban ser considerados como una provisión de gastos futuros.

Además de los costos que no forman parte del costo de un elemento de propiedad, planta y equipo se encuentran los siguientes:

- Costo de apertura de una nueva instalación.
- Costos de introducción de un nuevo producto o servicio.
- Los costos de administración que no estén relacionado directamente con la puesta en servicio del bien.
- Los costos de puesta en marcha previos al comienzo de la producción.
- Las pérdidas que se produzcan con anterioridad al momento en que el bien alcance rendimiento pleno esperado, que se reconocerán como gasto del ejercicio correspondiente.

Una vez reconocido un elemento de propiedad, planta y equipo, los desembolsos posteriores a su adquisición se añadirán a su valor en libro cuando mejoren el estado y las condiciones de funcionamiento del bien respecto de su situación general.

En el caso de que dichos desembolsos sólo contribuyan al restablecimiento o mantenimiento de las condiciones del elemento y el rendimiento normal estimado originalmente, como los desembolsos para las reparaciones y mantenimiento, se consideran como gastos del ejercicio en que hayan tenido lugar. Por otro lado, cuando se trate de revisiones o reparaciones de un elemento de propiedad, planta y equipo que deban realizarse a intervalos regulares a lo largo de su vida útil para permitir la continuación del uso del mismo, no se considerarán como un gasto del ejercicio, sino que se activarán y serán tratadas como parte integrante del activo, cuando la empresa haya considerado el importe correspondiente como componente separado del activo, se puedan valorar de forma fiable y, además generen beneficios para la empresa.

El costo de dicho elemento de propiedad, planta y equipo se medirá por su valor razonable:

- Cuando la transacción de intercambio no tenga carácter comercial.
- No pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni del entregado.

La valoración del costo de adquisición del bien recibido, se lleva a cabo, como regla general, mediante la utilización del valor razonable, que será equivalente al valor razonable al activo entregado ajustado por el importe de cualquier cantidad de efectivo u otro medio líquido entregado adicionalmente.

Por tanto, si el intercambio entre activo diferentes es total, se registrará el bien recibido por el valor razonable o de mercado del activo entregado, de manera que, si este fuese menor que su valor neto contable, se producirá una pérdida, en caso contrario, un beneficio.

Una transacción de intercambio tendrá carácter comercial si:

- La configuración (riesgo/plazo/monto) de los flujos del activo recibido difieren de los flujos del activo entregado o
- El valor específico de la entidad de la parte de las operaciones afectadas varíe como resultado de la transacción.

La diferencia establecida en las situaciones anteriores, es significativa en relación al valor razonable de los activos permutados. Cuando no existen transacciones comparables de mercado, el valor razonable es determinable con fiabilidad si:

- Variabilidad del rango de los valores razonables estimados no es significativa para el activo.
- Las probabilidades de las diferentes estimaciones del rango se pueden evaluar y utilizar con razonabilidad.

Reconocimiento posterior

Los costos posteriores se dan en el momento de adicionar, reemplazar parte o mantener un elemento de propiedad, planta y equipo. De allí que la Norma Internacional de Contabilidad 16 referida a propiedad, planta y equipo, establece el costo como criterio general o tratamiento de referencia para la valoración posterior de los activos y el modelo de revalorización como tratamiento alternativo.

El valor revalorizado, se contempla como criterio alternativo al tratamiento preferente, estableciéndose que dicho valor vendrá dado por su valor razonable, en el momento de la revalorización, menos la amortización practicada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido el elemento.

Aparece, pues, el valor razonable, para este tipo de elementos, como alternativa al criterio del costo histórico. Es decir, aunque se valore el elemento de propiedad, planta y equipo inicialmente a su precio de adquisición, con posterioridad a su reconocimiento como activo, se aconseja la aplicación del valor razonable.

- El valor razonable puede medirse con fiabilidad, y se contabilizará por su valor revaluado.
- El valor razonable de los elementos de propiedad, planta y equipo será habitualmente su valor de mercado, determinado mediante una tasación.

Cuando no exista evidencia de un valor de mercado, como consecuencia de la naturaleza específica de las propiedades, planta y equipos, y porque el elemento rara vez sea vendido, salvo como parte de una unidad de negocio en funcionamiento, la

entidad podría tener que estimar el valor razonable, a través de métodos que tengan en cuenta los rendimientos del mismo o sus costo de reposición una vez practicada la depreciación correspondiente.

Cuando el valor razonable del activo difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. Para que las revalorizaciones reflejen lo más fielmente posible el valor del elemento de propiedad, planta y equipo, deberán estar hechas con suficiente seguridad, de manera que el valor contable no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable en la fecha del balance.

No se permiten las revalorizaciones selectivas, de manera que cuando se revalore un elemento de propiedad, planta y equipo, también deberían revalorizarse todos los demás activo que pertenezcan a la misma clase o grupo de activos con el fin de evitar tales revalorizaciones selectivas.

Una clase es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en la empresa, son ejemplos de clases de activos los terrenos, la maquinaria, el mobiliario, el equipo de oficina, entre otros.

Pérdida por deterioro

La Norma Internacional de Contabilidad 16, remite a la Norma Internacional de Contabilidad 36 en relación a la revisión del valor neto contable de los activos, la determinación de su valor recuperable y el reconocimiento o reversión de una pérdida por deterioro del valor.

En la Norma Internacional de Contabilidad 36 “Deterioro del valor de loa activo”, se exige reconocer una pérdida por deterioro, siempre que el importe en libros del activo sea mayor que su importe recuperable. Por lo tanto, para decidir si se va a reconocer la pérdida por deterioro se compara el valor en libro con el importe recuperable. Esta pérdida debe cuantificarse por el importe de la diferencia entre ambos valores, tal como se detalla a continuación:

Reconocimiento y cálculo de pérdida por deterioro

En referencia al reconocimiento y al momento de calcular la pérdida por deterioro se considera:

- Determinación valor recuperable (el mayor entre el valor de uso y el valor recuperable neto).
- Comparación valor en libros con valor recuperable y comprobación de que el valor en libros sea mayor al valor recuperable.
- Cuantificación pérdida por deterioro igual al valor en libros menos el valor recuperable.
- Nueva valoración del elemento por su valor recuperable.

Las compensaciones procedentes de terceros, por elementos de propiedad, planta y equipos que hayan experimentado un deterioro del valor, se hayan perdido o se hayan abandonado, se incluirán en el resultado del ejercicio cuando tales compensaciones sean exigibles.

El deterioro del valor o las pérdidas de la propiedad, planta y equipo son: hechos independientes de las reclamaciones de pagos o compensaciones de terceros, así como de cualquier compra posterior o construcción de activos que reemplacen a los citados elementos, y por ello se contabilizarán de forma separada, procediendo de la siguiente manera:

- En el deterioro del valor de los elementos de propiedades, planta y equipo se reconocerá por medio de la Norma Internacional de Contabilidad 36.
- Cuando un elemento de propiedad, planta y equipo sea retirado o sea dispuesto por otra vía se contabilizará según lo que establece la Norma Internacional de Contabilidad 16.
- Si las compensaciones de terceros por elementos de propiedades, planta y equipo que hubieran visto deterioro de su valor, se hubieran perdido o abandonado se incluirán en la determinación del resultado del período, en el momento de que sean exigibles.

- Si el costo de los elementos de propiedad, planta y equipo que sean rehabilitados, adquiridos o construidos para reemplazar los perdidos o deteriorados se determinarán de acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad 16.

Baja en cuentas o desincorporación

Todo elemento de propiedad, planta y equipo que se haya vendido debería eliminarse del balance, al igual que cualquier elemento de propiedad, planta y equipo que se retire de forma permanente de su uso, siempre que no se espere obtener recursos económicos adicionales por su venta. La desapropiación de un elemento de propiedad, planta y equipo puede llevarse a cabo:

- Por medio de la venta.
- Para determinar la fecha de desapropiación del elemento:
- Se aplicará lo establecido por la Norma Internacional de Contabilidad 18 “Ingresos Ordinarios” para el reconocimiento de ingresos por ventas de bienes y,
- Se aplicará la Norma Internacional de Contabilidad 17 “Arrendamientos” en caso de que la disposición del activo consista en un arrendamiento con venta posterior.

Las pérdidas o ganancias derivadas del retiro o desapropiación de cualquier elemento de propiedad, planta y equipo deben ser calculadas como la diferencia entre el importe neto que se estima obtener por la venta, en su caso, y el valor neto contable del mismo, y deben ser reconocidas como pérdida o beneficios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

CAPÍTULO V

VALOR ASIGNADO A LOS ELEMENTOS DE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO SEGÚN NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 16

La Norma Internacional de Contabilidad 16, establece el tratamiento para la contabilización de la propiedad, planta y equipo. Este tratamiento sirve para que los usuarios de los estados financieros, posean un amplio conocimiento sobre la inversión que se ha hecho, así como los cambios que se han presentado por deterioro, obsolescencia, desapropiación o por un intercambio del activo, tal y como se plantea en el capítulo anterior. En tal sentido, el costo se calculará de las siguientes formas:

(a) *Compra*. En este caso el costo de los elementos de inmovilizado material comprenderá lo siguiente:

1. Precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables, menos cualquier descuento comercial o rebaja en el precio.

2. Cualquier costo directamente relacionado con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda ser utilizado. Por ejemplo: costos de preparación del emplazamiento físico, costos de transporte, de instalación y montaje, honorarios profesionales, costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.

3. La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones que contraiga la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado período.

La capitalización de gastos finalizará cuando el elemento se encuentre en el lugar y las condiciones necesarios para operar de la forma prevista por la compañía. Si la adquisición del inmovilizado se realiza con pago aplazado y existen intereses, como

norma general, según la redacción actual de la Norma Internacional de Contabilidad 23 Costos por intereses, estos se reconocerán como gastos por intereses a lo largo del período de aplazamiento y se podrán capitalizar en determinadas circunstancias, de acuerdo con el tratamiento alternativo.

(b) *Fabricación propia*. El costo se determinará utilizando los mismos criterios que si fuera un inmovilizado material adquirido a terceros. Si se fabrican activos similares para su venta, en el curso normal de la explotación, el coste del activo será el mismo que tengan el resto de las existencias (determinado según la NIC 2).

(c) *Permuta*. La permuta puede ser total, si se adquiere un inmovilizado material a cambio de uno o varios activos no monetarios, o parcial, si se entrega una combinación de activos monetarios y no monetarios. El activo recibido se dará de alta por su valor razonable a no ser que la permuta no tenga carácter comercial o que no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado.

En estas circunstancias el activo recibido se valorará por el valor en libros del entregado. Una permuta tiene carácter comercial si se dan estas condiciones:

1. La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo cedido.
2. El valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectada por la permuta se ve modificado como consecuencia del intercambio.
3. Las diferencias anteriores resultan significativas al compararlas con el valor razonable de los activos intercambiados.

(d) *Activos subvencionados total o parcialmente*. Según la Norma Internacional de Contabilidad 20 Contabilización de las Subvenciones Oficiales e Información revelable sobre Ayudas públicas, las subvenciones oficiales relacionadas con activos pueden registrarse bien como ingresos diferidos, bien como deducción del valor de los activos con los que se relacionan.

El ingreso por la subvención se imputará a resultados a lo largo de la vida útil del activo. Si la subvención se contabilizó como un ingreso que se habría de distribuir, se devengará ingreso por subvención al mismo ritmo que se imputa el cargo por

amortización. Si la subvención se dedujo del valor del activo, el ingreso vendrá determinado por el menor cargo por amortización anual.

Una vez determinada las distintas formas de valoración inicial, a continuación se presenta de manera resumida los respectivos valores:

Cuadro 2. Formas de Valoración inicial

	Compra	Fabricación Propia	Permuta	Activo Subvencionado
Valor	Precio de adquisición	Costo de Producción	- Valor razonable del bien recibido - Valor neto contable del bien entregado	- Precio de adquisición - Precio de adquisición menos subvención

Fuente: Observación documental (2011)

Valoración posterior

La Norma Internacional de Contabilidad 16 establece el costo como criterio general o tratamiento de referencia para la valoración posterior de los activos y el modelo de revalorización como tratamiento alternativo. (Párrafo 15)

Modelo del coste

Después de su reconocimiento como activo, un elemento de inmovilizado material se contabilizará por su costo de adquisición menos la amortización o depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

Modelo de revalorización

El valor razonable se define en la Norma Internacional de Contabilidad 16 (párrafo 6) como “el importe por el cual podría ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua”. Cuando el valor razonable pueda

medirse con fiabilidad, el activo se contabilizará por su valor revalorizado, que es su valor razonable en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor. Las revalorizaciones no pueden ser selectivas, sino que se aplicarán a todos los elementos que compongan una clase de inmovilizado material.

Una clase de inmovilizado es un conjunto de activos de naturaleza y uso similares en las actividades de la entidad. Por ejemplo: terrenos, edificios, maquinaria, mobiliario, equipo de oficina; además, se efectuarán con la suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable en la fecha de balance. Aquellos elementos del inmovilizado que experimenten cambios significativos y volátiles en su valor razonable necesitarán revalorizaciones anuales; por el contrario, los que experimenten variaciones insignificantes se pueden revalorizar cada tres o cinco años.

Reflejo contable de los cambios en el valor razonable

Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revalorización, tal aumento se abonará directamente a una cuenta de reservas de revalorización dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado del ejercicio en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación del mismo activo reconocida previamente como una pérdida.

Si se reduce el importe en libros de un activo debido a una disminución del valor razonable del mismo, la disminución se reconocerá en el resultado del ejercicio. No obstante, la disminución será cargada directamente a una cuenta de reserva de revalorización reconocida previamente en relación con el mismo activo, en la medida en que tal disminución no exceda el saldo de la citada cuenta de reserva de revalorización.

Determinación del valor razonable

(a) *Terrenos y edificios.* Se determinará a partir de la evidencia basada en el mercado, mediante tasación realizada por expertos independientes cualificados profesionalmente.

(b) *Maquinaria y equipo.* El valor razonable será su valor de mercado, determinado mediante tasación.

(c) *Caso en que no existe evidencia de un valor de mercado.* Bien por la naturaleza específica del elemento, bien porque el activo rara vez sea vendido, excepto como parte de una unidad en funcionamiento, la entidad podría determinar el valor razonable a través de métodos que tengan en cuenta los rendimientos del elemento o su costo de reposición depreciado.

Tratamiento contable de la amortización acumulada en los cambios en el valor razonable

Cuando se revaloriza un elemento del inmovilizado material, la amortización acumulada puede ser tratada de cualquiera de estas dos formas:

(a) *Reexpresarse* proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de tal manera que el valor neto en libros de éste después de la revalorización sea igual a su importe revalorizado. Este método se recomienda cuando el valor razonable se calcula aplicando índices a su costo de reposición depreciado.

(b) *Eliminar* contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el valor neto resultante. Este sería el método aplicable a terrenos, edificios y aquellos activos para los que exista un valor de mercado.

Imputación a reservas consolidadas de la reserva por revalorización

La reserva de revalorización de un elemento del inmovilizado material incluida en el patrimonio neto se transferirá directamente a la cuenta de reservas por ganancias acumuladas cuando se dé de baja en cuentas al activo. Esto implica la transferencia

total de la reserva cuando el activo sea enajenado o se disponga de él por otra vía. No obstante, parte de la reserva podría transferirse en la medida que el activo fuera utilizado por la entidad. En ese caso, el importe de la reserva transferido sería igual a la diferencia entre la amortización calculada según el valor revalorizado del activo y la calculada según su costo original. Las transferencias desde las cuentas de reservas de revalorización a las cuentas de reservas por ganancias acumuladas, realizadas, no pasarán por el resultado del ejercicio.

Desembolsos posteriores

Mantenimiento y reparaciones

Los costos derivados del mantenimiento rutinario de los activos inmovilizados se reconocerán como gasto del ejercicio cuando se incurra en ellos.

Sustituciones

Ciertos componentes de algunos elementos de inmovilizado material pueden necesitar ser reemplazados a intervalos regulares. De acuerdo con el criterio de reconocimiento, la entidad reconocerá, dentro del importe en libros de un elemento de inmovilizado material, el coste de la sustitución de parte de dicho elemento cuando se incurra en ese coste, siempre que se cumpla el criterio de reconocimiento. Además, dará de baja el importe en libros de la parte sustituida, con independencia de que esta parte se hubiera amortizado de forma separada. Si la entidad no puede determinar el importe en libros de la parte sustituida, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál pudo ser el costo de la parte sustituida en el momento en que fue adquirida o construida.

Revisiones o inspecciones periódicas

Una condición para que algunos elementos de inmovilizado material continúen operando, puede ser la realización periódica de inspecciones generales por defectos, independientemente de que las partes del elemento sean sustituidas o no. Cuando se realice una inspección general, su costo se reconocerá en el importe en libros del

elemento de inmovilizado material como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Al mismo tiempo, se dará de baja cualquier importe en libros, procedente de una inspección previa, que permanezca en la citada partida y sea distinto de los componentes físicos no sustituidos.

Esto sucedería con independencia de que el costo de la inspección previa fuera identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se adquirió o construyó dicha partida. Si fuera necesario, podría utilizarse el costo estimado de una inspección similar futura, como indicativo de cuál fue el costo de la inspección realizada cuando la partida fue adquirida o construida.

Amortización

Consideraciones generales

La amortización de acuerdo al párrafo 6 de la Norma Internacional de Contabilidad 16 es “la distribución sistemática del importe amortizable de un activo a lo largo de su vida útil”. Dicho importe se dividirá entre sus partes significativas y cada una de estas se amortizarán de forma independiente.

El cargo por amortización de cada ejercicio se reconocerá en el resultado del ejercicio, salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo. El importe amortizable de un activo se determina después de deducir su valor residual.

El valor residual de un activo es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la enajenación o disposición por otra vía del activo, después de deducir los costos estimados de enajenación, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada ejercicio anual y, si las expectativas difieren de las estimaciones previas, las variaciones se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad 8 en materia de Políticas contables,

cambios en estimaciones contables y errores; La amortización se contabilizará incluso si el valor razonable del activo excede a su importe en libros.

Período de amortización

La amortización de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser capaz de operar de la forma prevista por la dirección. La amortización de un activo cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo enajenable de elementos que se haya clasificado como mantenido para la venta), de acuerdo con la Norma Internacional de Información Financiera 5, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas de dicho activo. Por tanto, la amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre amortizado por completo.

Vida útil

La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se consumen, por parte de la entidad, principalmente a través de su utilización. No obstante, otros factores, tales como la obsolescencia técnica o comercial y el deterioro natural producido por la falta de utilización del bien, producen a menudo una disminución en la cuantía de los beneficios económicos que cabría esperar de la utilización del activo.

Consecuentemente, para determinar la vida útil del elemento de propiedad, planta y equipo, se tendrán en cuenta todos los siguientes factores:

- (a) La utilización prevista del activo.
- (b) El deterioro natural esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, así como el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.

(c) La obsolescencia técnica o comercial derivada de los cambios o mejoras en la producción, o bien de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo.

(d) Los límites legales o las restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de servicio relacionados con el activo. Los terrenos y los edificios son activos independientes y se contabilizarán por separado.

Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se amortizan. Los edificios tienen una vida limitada y, por tanto, son activos amortizables. Un incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación del importe amortizable del edificio.

Si el costo de un terreno incluye los costos de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del período en el que se obtengan los beneficios por haber contraído esos costos.

Método de amortización

El método de amortización reflejará el patrón de consumo esperado de los beneficios económicos futuros del activo. El método aplicado se revisará, como mínimo, al cierre de cada ejercicio. Los métodos admitidos por la Norma Internacional de Contabilidad 16 en materia de propiedad, planta y equipo son los siguientes:

- (a) Método lineal.
- (b) Método decreciente.
- (c) Método de las unidades de producción.

Deterioro de valor

Para determinar si un elemento de inmovilizado material ha visto deteriorado su valor, la entidad aplicará la Norma Internacional de Contabilidad 36 en materia de

deterioro del valor de los activos. En dicha norma se explica cómo debe proceder la entidad para la revisión del importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el importe recuperable de un activo y cuándo debe proceder a reconocer o, en su caso, revertir, las pérdidas por deterioro del valor.

Baja en el patrimonio

El importe en libros de un elemento de inmovilizado material se dará de baja en cuentas en las circunstancias siguientes:

(a) Por su enajenación o disposición por otra vía (por ejemplo mediante la venta, realizando sobre ésta un contrato de arrendamiento financiero o por donación).

(b) Cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso, enajenación o disposición por otra vía. La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de propiedad, planta y equipo, se incluirá en el resultado del ejercicio cuando el activo sea dado de baja en cuentas (a menos que la NIC 17 establezca otra cosa, en el caso de una venta con arrendamiento financiero posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos ordinarios. La pérdida o ganancia derivada de la baja en cuentas de un elemento de propiedad, planta y equipo se determinará como la diferencia entre el importe neto obtenido por su enajenación o disposición por otra vía, si existe, y el importe en libros del elemento.

La contrapartida que se pueda cobrar por la enajenación o disposición por otra vía de un elemento de propiedad, planta y equipo, se reconocerá inicialmente por su valor razonable. Si se aplaza el pago que ha de recibirse por el elemento, la contrapartida recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso ordinario por intereses, de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad 18, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar.

CAPÍTULO VI

ASPECTOS A SER CONSIDERADOS EN LA INFORMACIÓN A REVELAR EN LOS ESTADOS FINANCIEROS SOBRE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO SEGÚN LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 16

Información a revelar

Para cada elemento de propiedad, planta y equipo debe incluirse en los estados financieros la siguiente información:

- Las bases de valoración utilizada para determinar el valor bruto contable.
- Los métodos de amortización utilizadas.
- Las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados.
- El valor bruto contable y la amortización acumulada (incluidas las pérdidas por deterioro acumuladas) al inicio y al cierre del ejercicio.
- Una conciliación sin información comparativa del valor neto contable al inicio y al cierre del ejercicio que muestre las inversiones, las enajenaciones o abandono, las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios, los incrementos o disminuciones del ejercicio como consecuencia de revalorizaciones y de pérdidas de valor reconocida o revertida directamente en fondos propios, las pérdidas del valor reconocidas y revertidas en la cuenta de pérdidas y ganancias durante el ejercicio, la amortización, las diferencias de cambios netas que surjan por la conversión de estados financieros de entidades extranjeras y otros movimientos.

Además deberá incluirse información sobre:

- La existencia de importes de restricciones estipulados en la titularidad de propiedades, planta y equipo y que afecten las garantías en cuanto al cumplimiento de algunas obligaciones.
- La política contable para los costos estimados de restablecimiento del emplazamiento del elemento de propiedad, planta y equipo.

- El importe de los anticipos a cuentas sobre elemento de propiedad, planta y equipo en curso de construcción, y

- El importe de compromisos para la adquisición de la propiedad, planta y equipo.

Cuando los activos se contabilizan por sus valores revalorizados debe incluirse:

- Fecha en la que se ha producido la revalorización.

- Si se han utilizado expertos independientes.

- Métodos e hipótesis significativas utilizadas para la determinación del valor razonable.

- La medida en la que el valor razonable se ha determinado directamente en base a mercado o se han utilizado técnicas de valoración.

Dada la utilidad de la información para las necesidades de los usuarios de los estados financieros, se recomienda la divulgación voluntaria en los estados financieros de la siguiente información:

- El valor neto contable del elemento de propiedad, planta y equipo que se encuentren temporalmente fuera de servicio.

- El valor bruto contable de cualquier elemento de propiedad, planta y equipo totalmente amortizado que esté todavía en uso.

- El valor neto contable de la propiedad, planta y equipo fuera de uso y mantenido con vista a su enajenación o abandono; y

- Cuando se adopte el tratamiento preferente, el valor razonable de la propiedad, planta y equipo en caso de que difiera significativamente del valor neto contable.

Es importante hacer referencia a ciertos elementos característicos referidos a este inmovilizado material. A tal efecto, se presentan a continuación de manera sinóptica a fin de resumir de forma clara la información que debe acompañar a los estados financieros, en relación con la propiedad, planta y equipo.

Cuadro 3. Elementos de propiedad, planta y equipo según NIC 16

Elementos	Descripción
1. El valor de reconocimiento y medición del activo.	El valor razonable de los terrenos y edificios (avaluado por un perito) y maquinaria y equipo (avaluado por una transacción) será el valor del mercado. Si el activo es de difícil adquisición en el mercado, su valoración será su costo de reposición.
2. El costo incurrido para su adquisición.	Es el costo histórico del activo una vez deducido el valor residual.
3. Depreciación y vida útil.	- Una entidad debe determinar el cargo de la depreciación por separado para cada una de las partes importantes de un elemento de propiedad, planta y equipo. - Esta norma establece que se analice permanentemente el método de depreciación para cerciorarse de que se está utilizando el adecuado.
4. La capitalización de diferencia en cambio.	Solo permite tomar las capitalizaciones bajo unos parámetros establecidos en la NIC 21.
5. La capitalización del costo por intereses.	Solo se podrá capitalizar los costos por intereses cuando el activo sea calificable (cuando requiere de un tiempo para estar disponible para su uso).
6. Los costos de administración y puesta en marcha.	Estos costos no constituyen parte del costo del activo, salvo que se relacionen con la compra del bien y antes de su puesta en marcha. Se entenderá como gasto, las pérdidas iniciales incurridas antes de que cumpla el rendimiento esperado.

Continuación Cuadro 3

7. El reconocimiento de los costos del activo y su costo financiero	Cuando el activo es adquirido a crédito más allá del plazo normal del crédito comercial debe ser reconocido al precio de contado y la diferencia como gasto por intereses durante el período del plazo.
8. Adquisición mediante el intercambio de activos.	Se mide por el valor razonable del activo recibido y se reconoce como el nuevo valor del entregado, el cual se debe ajustar en efectivo.
9. Reevaluación de los activos	- Si se reevalúa un activo esto implicará la reevaluación de los de su misma especie. - La reevaluación debe realizarse con cierta frecuencia, para evitar cambios significativos.
10. La valorización del activo	La valorización del activo se reevalúa según su uso.

Fuente: La autora (2011)

CAPÍTULO VII

CAMBIOS CONTABLES Y ESTRUCTURALES EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DERIVADOS DE LA TRANSICIÓN DE LOS VEN-PCGA A LA APLICACIÓN DE LAS VEN-NIF EN MATERIA DE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO PARA GRANDES ENTIDADES

La información que se refleja en el presente capítulo, fue obtenida mediante la aplicación de la técnica de la entrevista a expertos académicos, además de miembros de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), quienes proporcionaron información útil para el logro de este objetivo. Antes de plantear los resultados es importante hacer mención a algunos cambios producto de la transición de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-PCGA) a la aplicación de las Normas Información Financiera de Venezuela (VEN-NIF) en materia de propiedad, planta y equipo.

Anteriormente, los VEN-PCGA y específicamente la Declaración de Principios de Contabilidad N° 10 “*Normas para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por los Efectos de la Inflación (Revisada e Integrada 6-12-2000)*” (DPC-10), establecía dos (2) métodos para reconocer los efectos de la inflación: el Método Nivel General de Precios; y el Método Mixto.

El método mixto, disponía la posibilidad de incorporación de los valores corrientes en las propiedades, planta y equipos y los inventarios o sólo en las propiedades, planta y equipo con el consecuente reconocimiento del cambio en el valor de los activos no monetarios por causas distintas a la inflación (RETANM), como un elemento del patrimonio.

Sin embargo, con los nuevos cambios incorporados en el proceso de adopción y aplicación de los VEN-NIF-GE, en los ejercicios iniciados el 01 de enero de 2008 o fecha inmediata posterior se establece, para la medición posterior de las propiedades, planta y

equipos, el modelo de revaluación como alternativo y el reconocimiento de una partida patrimonial denominada Superávit por Revaluación.

En las disposiciones que regulan el procedimiento de transición VEN-NIFPYME, contenido en la Sección 35 de *“NIIF para las PYMES”*, se establecen exenciones aplicables de manera opcional, por las entidades que realicen tal migración, entre las que se contempla la asignación como costo atribuido a las propiedades, planta y equipos, propiedades de inversión y activos intangibles, del importe derivado de la revaluación según VEN-PCGA o VEN-NIF-GE, reconocido previamente en los estados financieros.

En el marco de aplicación de los VEN- PCGA, una revaluación reconocida en los estados financieros sólo era posible mediante la utilización del método mixto regulado por la DPC-10 aplicada conjuntamente con lo establecido en la Publicación Técnica 17 *“Valor de Uso y Pérdida Permanente del Valor de los Activos a Largo Plazo”* (PT-17).

Las entidades que han aplicado VEN-NIF-GE, sólo habrán reconocido una revaluación, al seleccionar el modelo de revaluación como la medición posterior de sus propiedades, planta y equipo, cuyo deterioro debe ser medido anualmente como proceso obligatorio, regulado por la Norma Internacional de Contabilidad 36 *“Deterioro del Valor de los Activos”* (NIC-36).

Las entidades que hayan reconocido los efectos de la inflación según VEN-PCGA, mediante la aplicación del método Nivel General de Precios (NGP) sólo podrán asignar como costo atribuido a las propiedades, planta y equipos, propiedades de inversión y activos intangibles, el valor razonable al inicio en la fecha de transición, en caso de optar por aplicar tal exención.

Las grandes entidades que de acuerdo con VEN-NIF-GE han medido sus propiedades, planta y equipos aplicando el modelo del costo como medición posterior. Sólo las entidades que en la preparación de sus estados financieros de acuerdo con VEN-PCGA, aplicaron el método mixto, establecido en la DPC-10, para la reexpresión de sus propiedades, planta y equipos, en la preparación del estado de situación financiera de apertura, podrán optar por la exención señalada en el párrafo 35.10 (d), contenido en la sección 35 de *“NIIF para las PYME”* para valorar las propiedades, planta y equipos o propiedades de inversión, utilizando el siguiente procedimiento:

a. Asignar como costo atribuido el importe contenido en tales partidas según los VEN-PCGA al inicio de la fecha de transición;

b. Reconocer en una cuenta separada dentro del patrimonio, el importe correspondiente al RETANM asociado a las propiedades, planta y equipos o propiedades de inversión; y

c. Determinar, a la fecha de cierre del período de transición, el importe recuperable de tales partidas y si de tal importe resultare:

- Mayor o igual al costo atribuido asignado al inicio del periodo de transición, deberá reclasificar a ganancias acumuladas, la totalidad del importe correspondiente al RETANM; o

- Menor al costo atribuido asignado al inicio del período de transición, debe proceder según lo dispuesto en la Sección 27 de *“La NIIF para las PYMES”* y reclasificar a ganancias acumuladas la totalidad del importe correspondiente al RETANM.

d. Cuando al inicio del periodo de transición y según VEN-PCGA, el importe del

e. RETANM presente saldo deudor, tal importe deberá ser reclasificado a ganancias acumuladas, a los efectos de la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura.

f. Las entidades, que de conformidad con el BA VEN-NIF 1 *“Definición de Pequeña y Mediana Entidad”*, calificaron como grandes entidades y en concordancia con lo establecido en el BA VEN-NIF 6 *“Criterios para la Aplicación en Venezuela de la “NIIF para las PYMES””*, decidan aplicar VENNIF- PYME al 31 de diciembre de 2010 o fecha de cierre inmediata posterior, podrán optar por las disposiciones contenidas en el párrafo 35.10(c) o 35.10(d) de *“NIIF para las PYMES”*, sin utilizar el procedimiento detallado en el párrafo 18 de este boletín, cuando sus propiedades, planta y equipo estén medidas de acuerdo con el modelo alternativo de revaluación establecido en la Norma Internacional de Contabilidad 16 en materia de *propiedad, planta y equipo (NIC 16)* evaluada dicha medición, de acuerdo con lo establecido en la NIC 36.

g. A los efectos de la preparación de los estados financieros ajustados por efectos de la inflación, según la disposiciones contenidas en el BA VEN-NIF 2 *“Criterios para el Reconocimiento de la Inflación en los Estados Financieros preparados de acuerdo con*

VEN-NIF” y la Sección 31 de la “NIIF para las PYMES”, a las propiedades, planta y equipo se les asignará como nueva fecha de origen, la del inicio del periodo de transición.

h. Cuando la entidad opte por no aplicar las disposiciones contenidas en el párrafo 18 relativas al costo atribuido, la totalidad del importe del RETANM deberá ser reversado contra el costo de las propiedades, planta y equipo, a los efectos de la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura.

i. Las entidades deberán incluir entre las revelaciones en los estados financieros del periodo de transición, nota que detalle el estudio técnico realizado para la determinación del importe recuperable de las propiedades, planta y equipo, según lo dispuesto en el párrafo 18 de este Boletín de Aplicación.

Tal y como se observa en los puntos previos son varias las consideraciones que deben ser tomadas en cuenta por las grandes entidades en cuanto a la migración de los VEN-PCGA a la aplicación de las VEN-NIF en materia de propiedad, planta y equipo. En tal sentido, es importante mencionar la información complementaria proporcionada por los entrevistados y expertos en el tema.

Explicación sobre los principales indicadores que se toman en cuenta en la entrevista aplicada a los expertos:

a. *Cambios contables generales que se evidencian en la información financiera producto de la adopción de las NIC 16:* el desarrollo de este indicador se lleva a cabo con el propósito de establecer las variaciones en cuanto a la información financiera como producto de la transición de las DPC a la transición de las NIC 16, a fin de establecer los nuevos requerimientos contables existentes en materia de propiedad, planta y equipo.

b. *Cambios estructurales en la información financiera producto de la adopción y aplicación de las NIC 16:* al igual que el anterior indicador se desea determinar los cambios pero que de tipo estructural se evidencian en la adopción de las NIC 16.

c. *Incidencia del método de valoración en la información financiera de acuerdo a la NIC 16 vs DPC:* dado que el método de valoración en las NIC 16 es de suma relevancia, se requiere conocer la incidencia del método empleado para determinar el valor bien sea inicial o posterior de un elemento de propiedad, planta y equipo.

d. *Beneficios ofrecidos a los usuarios de la información financiera en relación a la revelación del método de valoración:* la determinación de este indicador permitió establecer los requerimientos considerados por los usuarios de la información financiera en cuanto a la revelación del método de valoración.

e. *Incidencia en la información en cuanto a la revalorización dependiendo del método:* dado que un elemento de propiedad, planta y equipo puede experimentar cambios significativos en su valor razonable, lo cual hace necesario su revalorización, lo que a su vez incide en la información financiera; por ello este indicador es importante al momento de establecer el método de revalorización, tal y como lo define la NIC 16.

f. *Diferencias respecto a la depreciación de la propiedad planta y equipo aplicando NIC 16 Vs DPC:* La depreciación es la distribución sistemática del importe amortizable a lo largo de su vida útil, por lo que se requiere establecer en que difiere la NIC 16 de la DPC en cuanto a los métodos empleados.

g. *Implicaciones como consecuencia de adoptar una nueva estructura contable en materia de propiedad, planta y equipo:* producto de la adopción de las NIC 16 en materia de propiedad, planta y equipo se adopta una nueva estructura contable, lo cual trae como consecuencia nuevas implicaciones las cuales deben ser consideradas al momento de realizar el estado financiero correspondiente.

h. *Participación de las universidades en el proceso:* El conocimiento de este indicador, permitió a la autora de la investigación conocer hasta qué punto los responsables de establecer las políticas contables en el país se encuentra involucrados. Para el desarrollo de este indicador la investigadora se dirigió y asistió a varios congresos y eventos académicos con el propósito de entrevistar a expertos en la materia pertenecientes a la FCCPV y universidades del país.

**Cuadro 4. Cambios contables y estructurales en los estados financieros
derivados de la transición**

Categoría de Análisis	Análisis de la opinión de entrevistados
Cambios contables generales que se evidencian en la información financiera producto de la adopción de las NIC 16	Anteriormente no había una norma de contabilidad venezolana para la propiedad planta y equipo, por tanto y de acuerdo a lo establecido en la DPC-0 denominada Norma Básicas y Principios de Contabilidad, la cual en su párrafo 48 Establece que supletoriamente debíamos recurrir a las Normas Internacionales de Contabilidad. Sin embargo la DPC-10 estableció limitaciones a la aplicación de la NIC-16 en sentido de que según VEN- DPC no se podían hacer revaluaciones de activos solo cuando se aplicara el método mixto contemplado en la VEN-DPC-10. Al derogarse las DPC los activos fijos quedan sujetos a revaluación y a deterioro por pérdida de valor contemplado en la NIC-36 y a la estimación de la vida útil de cada activo a la fecha de cada periodo para el que se informa. Como cambios puntuales se tiene: a) NIC 16 deroga DPC-10 b) Reevaluación de Activos c) Obliga a determinar la perdida de deterioro del activo d) Las revelaciones son más que exigentes de acuerdo con la NIC-16.
Cambios estructurales en la información financiera producto de la adopción y aplicación de las NIC 16	La propiedad planta se sigue presentando como un activo no corriente y se muestra en el balance general de acuerdo a la importancia. - Calidad de la información. - Mayor y mejor información al usuario. - Prudencia, pertinencia
Incidencia del método de valoración en la información financiera de acuerdo a la NIC 16 vs DPC	DPC no admite revaluaciones salvo en el caso del método mixto. PT-17 perdida por deterioro (pérdida de valor)

**Cuadro 4. Cambios contables y estructurales en los estados financieros
derivados de la transición. Continuación**

Beneficios ofrecidos a los usuarios de la información financiera en relación a la revelación del método de valoración(NIC's vs DPC)	La revelación debe responder a lo que establece la normativa, no debe haber diferencia. Solo que por DPC-Método sustitución de valor por NGP había que reflejar en el patrimonio el resultado no realizado por tenencia de activos no monetarios RETANM esta información permitía al usuario conocer como se había hecho la valoración de la propiedad, planta y equipo. Según NIC 16 este RATANM desaparece en el balance de apertura.
Incidencia en la información en cuanto a la revalorización dependiendo del método	En NIC se debe revisar el cambio en el patrón de consumo de los activos fijos y revisar la política contable para depreciar los activos, esto debe hacerse al cierre de cada ejercicio económico y la norma establece varios métodos de depreciación (línea recta, kilómetros recorridos y otros) pero no se cierra a aplicar un método razonable. Los impactos cambios en el patrón de consumo o cambio en el método.
Diferencias respecto a la depreciación de la propiedad planta y equipo aplicando NIC 16 Vs DPC	En cuanto a la depreciación los métodos aplicados siguen siendo los mismos línea recta, valor de uso o razón de uso y horas trabajadas. Sin embargo, la depreciación hay que recalcularla una vez que se haga una revalorización puesto que cambian las bases de medición.
Implicaciones como consecuencia de adoptar una nueva estructura contable en materia de propiedad, planta y equipo.	Los activos fijos siguen permaneciendo dentro del rubro de los activos no corrientes hay un cambio en lo que es la presentación en las notas explicativas, antes se presentaban los saldos al cierre de cada período comparativo ahora se hace el movimiento de las cuentas del saldo de un período al saldo de un período siguiente.
Participación de las universidades en el proceso	En la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela hay un comité permanente de principios de contabilidad hay representantes que son profesores de importantes universidades del país, tales como UCV, ULA, UCLA, UDO, LUZ entre otras; pero las universidades como tal se han avocado a la actualización de los pensum de estudio de la carrera de contaduría pública.

Conclusiones

Generales

La Norma Internacional de Contabilidad 16, tiene aplicación para activos componentes de propiedad, planta y equipo, excepto los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, inversiones en derechos mineros, explotación y extracción de minerales, petróleo, gas natural u otros recursos no renovables. La importancia de su adopción se fundamenta en temas como el momento indicado de reconocimiento de los activos, la determinación de sus valores en libros y los cargos de depreciación que deben ser reconocidos en relación con ellos, así como también, la determinación y tratamiento contable de otras disminuciones en sus valores como las pérdidas por deterioro.

Esta norma exige que cada partida de propiedades, planta y equipo sea reconocida como un activo cuando satisfaga los criterios de definición y reconocimiento para los activos, según se expone en el marco de conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros.

Es importante resaltar que en esta norma se incluye en el costo de estos bienes los incurridos para su desmantelamiento, eliminación o restauración, por ser una obligación en la que una entidad incurre como consecuencia de instalar el elemento. Igualmente importante es el hecho de seguir depreciando el activo fijo “hasta su desapropiación, aún si durante este tiempo el elemento no es utilizado”

Las propiedades, planta y equipos de la entidad que generen beneficios económicos tendrán el reconocimiento de activos, los cuales deben ser valorados al costo de adquisición o al costo de producción. Los costos posteriores a su adquisición deben ser adicionados al costo de adquisición cuando se prevea un beneficio futuro, de lo contrario se estimarán como un gasto.

La valoración de las propiedades, planta y equipo posterior a la inicial se contabilizarán por el costo de adquisición, menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que pudo haber tenido.

Especificas

- En cuanto a las formas de reconocimiento de los elementos de propiedad, planta y equipo según la Norma Internacional de Contabilidad 16 se establece el tratamiento para la contabilización del mismo. Este tratamiento sirve para que los usuarios de los estados financieros, puedan conocer la inversión que se ha hecho, además de todos los cambios que se han presentado por deterioro, obsolescencia, desapropiación o por un intercambio de la propiedad, planta y equipo. Además, las entidades no sólo deben aplicar las normas a los activos que se encuentran en uso, sino también a los inmuebles. En materia de propiedad, planta y equipo, se debe emplear en la valorización de los activos el método de costo o de revalorización, por lo que la norma permite el uso de valor razonable como método de valoración. No se trata de revaluar ocasionalmente estos activos, el valor razonable corrige los efectos de cualquier otro método de valuación.
- Respecto al valor asignado a los elementos de propiedad, planta y equipo según Norma Internacional de Contabilidad 16, se establece un tratamiento que sirve para que los usuarios de los estados financieros, puedan conocer la inversión que se ha hecho, así como los cambios que se han presentado por deterioro, obsolescencia, desapropiación o por un intercambio del activo. Por lo que el costo puede calcularse por compra, fabricación propia, permuta, activos subvencionados total o parcialmente.
- En relación a los aspectos a ser considerados en la información a revelar en los estados financieros sobre propiedad planta y equipo según la Norma Internacional de Contabilidad 16 destacan: el valor de reconocimiento y medición del activo, el costo incurrido para su adquisición, depreciación y vida útil, la capitalización de diferencia en cambio, la capitalización del costo por intereses, los costos de administración y puesta en marcha, el reconocimiento de los costos del activo y su costo financiero, la adquisición mediante intercambio de activos, la revaluación de los activos y la valorización del activo.
- Entre los cambios contables se tiene que la Norma Internacional de Contabilidad 16, deroga a la DPC-10, se recurre a la reevaluación de los activos, obliga determinar

la pérdida por deterioro del activo y las revelaciones son más exigentes de acuerdo a la NIC 16.

- Respecto a los cambios estructurales en materia de propiedad, planta y equipo, con la NIC 16 se sigue presentando como un activo no corriente y se muestra en el balance general de acuerdo a la importancia de cada elemento, además de ofrecer una mayor calidad de la información, mayor y mejor información al usuario, lo cual redundará en prudencia y pertinencia.

Recomendaciones

De acuerdo a los resultados de la investigación, y considerando las conclusiones a las cuales se ha llegado, bajo una perspectiva que confirma la adopción definitiva de las Normas Internacionales de Contabilidad particularmente la relacionada con propiedad, planta y equipo, es recomendable comenzar por una educación más profunda sobre el proceso de armonización que se está manejando en Venezuela, dentro de todas las universidades del país, especialmente en aquellas donde se imparte la carrera de Contaduría Pública, pues este proceso conlleva a una actualización del pensum de estudio. De esta manera se logrará que los nuevos profesionales precisen los cambios que se están generando, y entiendan la realidad a la cual se quiere llegar. En tal sentido es recomendable:

Llevar a cabo diferentes congresos, charlas o eventos, donde se esté informando al gremio de contadores públicos de Venezuela, los avances en cuanto al estudio de las normas internacionales de contabilidad respecto a los VEN-PCGA, lo cual contribuirá a una adaptación constante al mismo ritmo en que se van armonizando las normas, además de mantener actualizados a los usuarios de la información financiera.

El proceso de elaboración y presentación de las cifras, requiere que los informes financieros sigan ciertas reglas que se apliquen en forma general independientemente del tipo de actividad que desarrolle una empresa. Por tal motivo dichos estados financieros deben ser preparados con base a una serie de principios o normas contables referidos al entendimiento básico que debe tener un usuario sobre las cifras

que presenta una empresa para ser comparadas con otras, es decir de existir la comparabilidad.

La adopción de las normas internacionales de contabilidad contribuirá a mejorar la percepción internacional de Venezuela y las empresas venezolanas como receptoras de inversiones, al hacer mucho más sencilla para la revisión de inversionistas extranjeros la presentación de los estados financieros de las empresas. Con todo ello, se espera que el cambio se constituya en una ventaja comparativa que mejore la posición de las empresas venezolanas en el complejo mundo de la globalización económica actual.

En tal sentido, con el propósito de lograr la armonización dinámica, el estudio de la normativa contable internacional debe ser adelantado la elaboración de cronogramas de actividades a ser realizadas para actualizar al gremio contable, promover la adaptación de los universitarios al cambio de legislación, informar convenientemente a los ejecutivos de finanzas de las empresas (iniciando con las grandes entidades) y avanzar a los restantes sectores empresariales, incluyendo aquellos que tienen legislaciones que impactan en la presentación de sus estados financieros, como son la banca y las empresas de seguros, concluyendo con el de la pequeña y mediana empresa (PYME), son algunas de las actividades que deben continuar por la FCCPV, para lograr la adaptación total de las empresas al nuevo sistema contable que el nuevo orden mundial impone.

De igual manera, es recomendable impartir una educación contable, no sólo al profesional de la contaduría pública, sino también a los empresarios, en relación al proceso de globalización que se está viviendo en esta área, con el propósito de que entiendan los cambios que pueden ocurrir financieramente en sus empresas, sin afectarles sus intereses; teniendo como fundamento un estudio profundo del contenido normativo, así como también los aspectos económicos, financieros, sociales y políticos que implican la toma de decisiones.

Referencias

- Alerxander y Archer (2006) *Guía de NIC/NIIF*. Venezuela: Red Contable Publicaciones
- Arias, F. (1999) *El Proyecto de Investigación* (3 era. Ed). Caracas: Episteme
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1981) *Documento N.º 2: Inmovilizado Material. Principios Contables*. Madrid: (edición revisada en 1991), AECA, 1981.
- Balestrini, M. (1998) *Cómo se elabora el Proyecto de Investigación*. Caracas: Servicio Editorial.
- Catacora F. (1998) *Contabilidad la base para las decisiones gerenciales*. México: Mc Graw Hill
- Directorio Nacional Ampliado celebrado en la ciudad de Acarigua, en enero de 2004, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV)
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2002), *Declaración de Principios de Contabilidad (DPC) de Aceptación General*. Caracas. Venezuela.
- Hurtado, I. y Toro, J. (1999) *Paradigmas y Métodos de Investigación en Tiempos de Cambios* (3 ra. Ed.). Caracas: Episteme.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2002), *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para afrontar su reforma*, Madrid: ICAC.

International Accounting Standards Board (IASB) (2004), *Properties, plant and equipment*, IAS 8.

Finney y Miller (1999) *Contabilidad General*. (3ra Ed.). México: Mc Graw Hill

Handy M. (2000) *Principios de Contabilidad* (6ta. Ed).México: Mc Graw Hill.

Hernández D. (2001) *Contabilidad General*. Colombia: Prentice Hall

Manzano E. (2006) *Valoración y Registro del Inmovilizado Material según las Normas Internacionales de Contabilidad del IASB: NIC 16*

Morales, A. (2006) *Armonización entre las normas contables y legales emitidas en Venezuela con respecto a las Normas Internacionales de Contabilidad*.
Magíster Scientae en Ciencias Contables de La Universidad de Los Andes.
Mérida Venezuela.

Palacios, L. (1999) *Sabiduría Popular en la Empresa Venezolana*. Caracas:
Publicaciones UCAB.

Torres, F. (2007) *Las Normas Internacionales de Contabilidad y las Declaraciones de Principios de Contabilidad en materia tributaria. Un análisis comparativo para su adopción en Venezuela*. Magíster Scientae en Ciencias Contables de La Universidad de Los Andes. Mérida Venezuela.

Universidad Pedagógica Experimental Libertador UPEL (2001),

ANEXOS

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

VALIDACIÓN DE INSTRUMENTOS

Autora: Dainey Manzanillo

Mérida, Febrero 2012



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES

POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES

**PERSPECTIVAS DE LA ADOPCIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL
DE CONTABILIDAD N° 16 PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO**

(Una propuesta para las grandes empresas venezolanas)

Autora: Dainey Manzanillo

Mérida, febrero 2012

**SOLICITUD DE VALIDACIÓN DIRIGIDA A EXPERTOS EN:
CONTENIDO, METODOLOGÍA Y LENGUAJE**

Mérida, XX de XX de 20XX

Ciudadano (a)

Presente.-

A través de la presente, solicito su valiosa colaboración, dada su reconocida formación en el área de _____ en el sentido de obtener un juicio para determinar la validez del instrumento de recolección de datos que se anexa; el mismo será aplicado a los Expertos en el área académica y técnica, para la investigación intitulada: “PERSPECTIVAS DE LA ADOPCIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 16 PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO” (Una propuesta para las grandes entidades venezolanas). Anexo se encuentra el planteamiento del problema, el detalle del objetivo de la investigación, los objetivos específicos y la lista de categorías y sub-categorías. Igualmente, se anexa instrumento para la ejecución de la validación, tomando en cuenta las opciones valorativas siguientes: (1) Óptima, (2) Buena, (3) Modificar, (4) Eliminar, (Utilizar una “x” en la opción seleccionada). Los aspectos a tomar en cuenta son: pertinencia, relevancia, construcción y precisión de las preguntas.

Su aporte sería de mucha importancia, dada su experiencia y trayectoria profesional en el área en la cual se realiza el estudio.

Expresando gratitud con anticipación,

Atentamente,

Abg. Dainey Manzanillo

Participante de la Maestría de Ciencias Contables

Universidad de Los Andes – Mérida – Venezuela

GUIA DE OBSERVACION DOCUMENTAL
Elementos que conforman la propiedad, planta y equipo de acuerdo a las NIC y DPC

DATOS GENERALES DE LA OBSERVACIÓN	
Nombre del Documento:	
Nombre del Autor:	
Fuente:	
Fecha:	
ASPECTOS ESPECIFICOS A OBSERVAR	
ASPECTO	Observación
1. Formas de reconocimiento de los elementos de propiedad planta y equipo	
1.1. Criterios de Reconocimiento.	
1.1.1. Condiciones para el reconocimiento	
2. Valor asignado a los elementos de propiedad planta y equipo	
2.1. Costos	
2.1.1. Tipo de costo	
2.1.2. Componente del costo	
2.2. Valoración inicial	
2.2.1. Compra	
2.2.2. Fabricación propia	
2.2.3. Permuta	
2.2.4. Activos subvencionados total o parcialmente	
2.3. Valoración posterior	
2.2.2. Modelo del costo	
2.2.3. Modelo de revalorización	
3. Aspectos a revelar en cuanto a la propiedad planta y equipo en materia de revelación.	
4.1. Revelación en cuanto a las bases de medición.	
4.2. Revelación en cuanto a la depreciación.	
3.3. Revelación cuando existan diferencias respecto a los registros.	
3.4. Revelación cuando se valora el activo por el modelo del costo	

Validación del Instrumento de Recolección de Datos: Guía de Observación Documental

1= Óptima (O) 2= Buena (B) 3= Modificar (M) 4= Eliminar (E)

Objetivos de la Investigación	Aspectos a Considerar	1	2	3	4
1. Describir las diferentes formas de reconocimiento de los elementos de propiedad planta y equipo según NIC 16 y la Declaración de Principios de Contabilidad.	1.1. Formas de Reconocimiento de los elementos de propiedad, planta y equipo.				
	1.1.1. Condiciones para el reconocimiento				
	2.1. Costos				
	2.1.1. Tipo de costo				
	2.1.2. Componente de costo				
2. Determinar el tipo de valor asignado a los elementos de propiedad planta y equipo según DPC y NIC's.	2.2 Valoración inicial				
	2.2.1. Compra				
	2.2.2. Fabricación propia				
	2.2.3. Permuta				
	2.2.4. Activos subvencionados total o parcialmente				
	2.3. Valoración posterior				
	2.3.1. Modelo del costo				
3. Mostrar los aspectos a revelar en cuanto a la propiedad planta y equipo en materia de revelación.	3.1. Revelación en cuanto a las clases de propiedad, planta y equipo				
	3.2. Revelación en cuanto a la depreciación.				
	3.3. Revelación cuando existan diferencias respecto a los registros.				
	3.4. Revelación cuando se valora el activo por el modelo del costo				

Apreciación Cualitativa

Criterios	Excelente	Aceptable	Bueno
Presentación del Instrumento			
Claridad en la Redacción			
Relevancia de Contenido			

GUIA DE ENTREVISTA

Cambios contables y estructurales en los Estados Financieros derivados de la transición de los VEN-PCGA a la aplicación de las VEN-NIF en materia de propiedad, planta y equipo para grandes entidades dirigido a Expertos Académicos

DATOS GENERALES DE LA GUÍA DE ENTREVISTA	
Nombre del Documento:	
Nombre del Autor:	
Fuente:	
Fecha:	
ASPECTOS ESPECIFICOS A INDAGAR	
ASPECTO	INTERROGANTE
1. Información financiera. DPC vs NIC 16	1.1 ¿Qué cambios contables generales se evidencia en la información financiera producto de la aplicación de la NIC 16 Propiedad Planta y Equipo? 1.2 ¿Qué cambios estructurales se evidencia en la información financiera producto de la aplicación de la NIC 16? 1.3 ¿Qué incidencia tiene el método de valoración en la información financiera de acuerdo a la NIC 16 vs DPC? 1.4 ¿Qué información financiera debe revelarse en cuanto a las clases de propiedad, planta y equipo tanto en NIC 16 como en DPC? 1.5 ¿Qué información debe revelarse en cuanto a los elementos de propiedad, planta y equipo? Según NIC 16 y DPC 1.6 ¿Cómo beneficia a los usuarios de la información financiera la revelación del método de valoración? Según NIC 16 vs DPC 1.7. ¿Cuál sería la incidencia en la información

	financiera producto de la revalorización según NIC 16? 1.8. ¿Qué diferencias encontramos con respecto a la depreciación de la propiedad planta y equipo aplicando NIC 16 Vs DPC?
2. Estructura Contable y sus efectos	2.1 ¿Cuáles son las implicaciones como consecuencia de adoptar una nueva estructura contable en materia de propiedad, planta y equipo, producto de la aplicación de la NIC16? 2.2 ¿Cuáles son los aspectos relevantes que ha considerado la FCCPV para el proceso de adopción de la NIC 16? 2.3 ¿De qué forma considera usted han participado las universidades en el proceso?

Validación del Instrumento de Recolección de Datos: Guía de Entrevista

1= Óptima (O)

2= Buena (B)

3= Modificar (M)

4= Eliminar (E)

Categoría	Interrogante	1	2	3	4
3. Información financiera. DPC vs NIC 16	1.1 ¿Qué cambios contables generales se evidencia en la información financiera producto de la aplicación de la NIC 16 Propiedad Planta y Equipo?				
	1.2 ¿Qué cambios estructurales se evidencia en la información financiera producto de la aplicación de la NIC 16?				
	1.3 ¿Qué incidencia tiene el método de valoración en la información financiera de acuerdo a la NIC 16 vs DPC?				
	1.4 ¿Qué información financiera debe revelarse en cuanto a las clases de propiedad, planta y equipo tanto en NIC 16 como en DPC?				
	1.5 ¿Qué información debe revelarse en cuanto a los elementos de propiedad, planta y equipo? Según NIC 16 y DPC?				
	1.6 ¿Cómo beneficia a los usuarios de la información financiera la revelación del método de valoración? Según NIC 16 vs DPC?				
	1.7. ¿Cuál sería la incidencia en la información financiera producto de la revalorización según NIC 16?				
	1.8 ¿Qué diferencias encontramos con respecto a la depreciación de la propiedad planta y equipo aplicando NIC 16 Vs DPC?				
2. Estructura Contable y sus efectos	2.1 ¿Cuáles son las implicaciones como consecuencia de adoptar una nueva estructura contable en materia de propiedad, planta y equipo, producto de la aplicación de la NIC16?				
	2.2 ¿Cuáles son los aspectos relevantes que ha considerado la FCCPV para el proceso de adopción de la NIC 16?				
	2.3 ¿De qué forma considera usted han participado las universidades en el proceso?				

Sistema de Categorías

Objetivo específico	Categoría	Sub categoría	Instrumento
1. Describir las diferentes formas de reconocimiento de los elementos de propiedad planta y equipo según Norma Internacional de Contabilidad 16.	Formas de reconocimiento de los elementos de propiedad planta y equipo	Criterios de reconocimiento	Observación Documental
2. Determinar el tipo de valor asignado a los elementos de propiedad planta y equipo según Norma Internacional de Contabilidad 16.	Valor asignado a los elementos de propiedad planta y equipo	- Bases de medición - Métodos de depreciación - Vida útil - Valor según libros	Observación Documental
3. Mostrar los aspectos a revelar en cuanto a la propiedad, planta y equipo según Norma Internacional de Contabilidad 16.	Aspectos a revelar en cuanto a la propiedad planta y equipo.	- Tipo de costos - Valoración del Costo. - Tipo de modelo - Otros aspectos a revelar	Observación Documental
4. Establecer los cambios contables y estructurales en los Estados Financieros derivados de la transición de la Declaración de Principios de Contabilidad a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad en materia de propiedad, planta y equipo	Cambios contables y estructurales en los Estados Financieros	Información contable-financiera y ubicación de PPyE según DPC y NIC Estructura contable y sus efectos	Entrevista a expertos

Fuente: La autora (2011)