

MARCO DE REFERENCIA DE INFORMACIÓN FINANCIERA APLICABLE A LAS ENTIDADES NO REGULADAS EN VENEZUELA²Yosman Valderrama¹

Autor para correspondencia: yosmanjose@ula.ve

¹ Docente – Investigador de la Universidad de la Universidad de Los Andes

Manuscrito recibido el 20 de marzo de 2016

Aprobado tras revisión el 30 de junio de 2016

RESUMEN

La investigación tuvo como objetivo describir el marco de referencia de la información financiera aplicable a las entidades no reguladas venezolanas. El estudio fue guiado por; Normas Internacionales de Información Financiera (2009), Normas Internacionales de Auditoría (2010), y Resoluciones de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. Metodológicamente, fue cualitativa, con revisión documental y como técnica el resumen analítico y análisis crítico contribuyeron al logro del objetivo. Como conclusión, el MRIF propuesto por la FCCPV para las entidades no reguladas venezolanas, se encuadra en un marco de imagen fiel, complementado con requisitos legislativos y reguladores del país, que desde el punto de vista del investigador podrían ser evaluados en casos particulares de acuerdo a la naturaleza de la entidad y los objetivos de la misma a fin de apreciar si este MRIF sería aplicable en cada caso, tarea que puede ser realizada desde la práctica profesional del auditor, quien en el ejercicio de sus funciones deberá promover un cambio, modificación o adopción de estos estándares.

Palabras clave: marco de referencia de información financiera, entidades no reguladas, Venezuela.

ABSTRACT

The research presented aimed to describe the framework of the financial information applicable to unregulated Venezuelan entities. The study was guided by established guidelines; International Financial Reporting Standards (2009), International Standards on Auditing (2010) and Resolutions of the Federation of Public Accountants of Venezuela. Methodologically, the research was qualitative, with documentary review and as technique the analytical and technical summary and critical analysis contributed to the goal. As a reflection, proposed by the FCCPV for unregulated Venezuelan entities, MRIF fits within a framework of fairly, complemented with legislative and regulatory requirements of the country, from the point of view of the researcher they may be evaluated in particular cases according to the nature of the entity and its goals in order to estimate whether this MRIF could be applicable in each case, a task that can be done from the practice of the auditor, who in the course of his duties shall promote change, modification or adoption of these standards.

Key words: framework financial reporting, unregulated entities, Venezuela.

ASPECTOS INTRODUCTORIOS

La contabilidad ha estado fundamentada en suministrar información sobre los resultados económicos de una entidad para sustentar la toma de decisiones; de esta manera, las organizaciones profesionales mundiales han tratado de contextualizar su práctica, algunas han diseñado estándares sobre los cuales se deben apoyar los procesos de valoración, medición y registro de los hechos o fenómenos contables; otras, han tratado de buscar al-

² Este artículo de investigación científica corresponde a la evaluación final del Seminario Doctoral "Contabilidad Internacional" asignatura adscrita al Doctorado en Ciencias Contables de la Universidad de los Andes, Mérida – Venezuela.

gunos vacíos que pudieran producirse en la puesta en práctica de estos estándares. Esto con el propósito de enfocar la información financiera de las entidades hacia una representación fiel de su imagen, que permita que estos sean comparados con otras entidades de corte similar o con datos históricos de ella misma.

De acuerdo a esto, la contabilidad atraviesa en la actualidad un proceso de transformación, que busca sustentarse en patrones globales para facilitar la comparabilidad de la información financiera de las entidades sobre las cuales se informa, es así, como las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), han traído innumerables debates sobre su adopción. Algunos órganos profesionales han planteado su acogimiento con algunas modificaciones de acuerdo al contexto o condiciones económicas del país, otros, por el contrario, han decidido sobre su adopción de manera general sin variaciones. Sin embargo, aun cuando existan casos de adopción íntegra o modificadas de tales normas, estas representan un avance de la contabilidad hacia el proceso de globalización de la información financiera de acuerdo a los entornos competitivos cambiantes y exigentes de los negocios internacionales.

Esta adopción de estándares internacionales de información financiera, ha incidido directamente en la ejecución de las prácticas de revisión de estados financieros a través de la auditoría, ya que la misma debe enfocarse en examinar si la preparación y presentación de cifras de las entidades, han cumplido tales normas, o si se han conducido de acuerdo a reglas o legislaciones particulares de cada país. Ante este escenario, los auditores tienen el reto de evaluar de manera global; 1) si el marco de referencia adoptado por la entidad es el aplicable en el caso específico; 2) si la preparación de los estados financieros satisface el marco de referencia de la información financiera aplicable; y 3) si las cifras presentadas se ajustan a los métodos de valoración adoptados o si los mismos pueden ser aceptables de acuerdo a las condiciones de la entidad.

Con base en las observaciones que anteceden, la presente investigación se planteó describir el marco de referencia de la información financiera aplicable en las entidades no reguladas venezolanas³, tomando en consideración que Venezuela se encuentra en un proceso de cambio y adopción de estándares internacionales de información financiera, que hacen que la preparación y presentación de los estados financieros de las entidades cumplan principios de contabilidad denominados VEN NIIF, sustentado en la necesidad del conocimiento del referido marco de referencia que deberá ser aplicado en las entidades venezolanas y cuya adopción requiere de profesionales contables investigadores en materia normativa a fin de suministrar información financiera confiable y oportuna de acuerdo a los parámetros globales establecidos en la contabilidad.

MATERIALES Y MÉTODOS

La investigación se proyectó describir el marco de referencia de la información financiera aplicable en las entidades no reguladas venezolanas, tomando en consideración la adopción de estándares internacionales de información financiera como base de los principios de contabilidad VEN NIIF, de obligatoria adopción de acuerdo a los lineamientos emitidos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), a partir del 01 de enero de 2008 para las grandes entidades y del 01 de enero de 2011 para las pequeñas y medianas entidades.

El estudio se condujo siguiendo un enfoque cualitativo, el cual de acuerdo a Martínez (2011:16), “desarrolla procesos en términos descriptivos e interpreta acciones, lenguajes, hechos funcionalmente relevantes y los sitúa en una correlación con el más amplio contexto social”. El paradigma de investigación se desarrolló bajo parámetros descriptivos, con análisis del caso de entidades no reguladas en Venezuela, lo que permitió contextualizar el abordaje de la problemática planteada.

Para la construcción teórica se utilizó el método de exploración documental la cual de acuerdo a Arias (2006:27), “es un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis,

³ De acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento (IAASB) de la Federación Internacional de Contadores, las entidades no reguladas, son todas aquellas no sujetas a normativas especiales por parte de entes reguladores o Superintendencias a las cuales se adscribe de acuerdo a la actividad económica y productiva que desarrolla.

crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales”, de acuerdo a ello, este estudio tuvo sus bases en el análisis de información de otros expertos en el área de conocimiento, específicamente en los supuestos teóricos establecidos sobre el tema de marco de referencia de la información financiera, a partir de la cual se profundiza en el análisis de los constructos y la contrastación con la realidad empírica del caso de entidades no reguladas venezolanas. El método de investigación se estructuró en tres fases a saber: 1) búsqueda y exploración de fuentes; 2) recolección y análisis de datos; 3) formulación del esquema definitivo del trabajo y redacción del texto.

Para el discernimiento del estado del conocimiento científico en el área, se estableció un sistema de categorización, identificando normativas sobre la temática abordada. Para Monje (2011:22), en esta fase de la investigación “se hace imprescindible la búsqueda de los conocimientos que sirvan para la fundamentación de aquello que pretende estudiar”. Los criterios que guiaron la base del estudio se muestran en la siguiente matriz de categorías.

Categoría central	Categorías de análisis	Datos teóricos	
Marco de Referencia para la Información Financiera	Apreciaciones generales	MRIF Adoptado	
		MRIF Aceptado	
		MRIF Aplicable	
	Tipologías	MRIF que suministran lineamientos para la preparación y presentación de los estados financieros	De Imagen Fiel
			De Cumplimiento
		MRIF que establecen parámetros para la comparabilidad de los estados financieros	De cifras correspondientes
			De estado financieros comparativos
	Marco de Referencia de la Información Financiera para entidades no reguladas en Venezuela		

Figura 1.
Categorización de la investigación

Fuente:
Valderrama, Y., 2015

Finalmente, se elaboró el esquema definitivo de trabajo, dividiendo la categoría central en: 1) Marco de Referencia de la Información Financiera; y 2) Marco de Referencia de la Información Financiera aplicable a las entidades no reguladas venezolanas.

MARCO DE REFERENCIA DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

La expresión *Marco de Referencia de la Información Financiera (MRIF)*, se atribuye a los estándares de información financiera y de auditoría, los primeros conocidos como Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); y los segundos, como Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Con este término se alude a la normativa contable sobre la cual se debe ejecutar el proceso de análisis, clasificación, valoración y registro de las operaciones económicas, financieras y contables que se llevan a cabo dentro de las entidades.

Por esta razón, definir un MRIF para una entidad es un asunto de esmero y cuidado, puesto que es a través de éste que se deberá preparar y presentar los estados financieros para los usuarios de los mismos. Al respecto, la NIA 200, párrafo 36, señala que “la administración es responsable de identificar el marco de referencia de información financiera que se ha de usar en la preparación y presentación de los estados financieros”, es decir, la elección de un MRIF es un asunto de juicio profesional de acuerdo a las necesidades de información de cada entidad y del contexto regulatorio de la actividad económica desarrollada.

De acuerdo a los estándares internacionales de auditoría, el MRIF obliga a las entidades a: 1) diseñar, instaurar y aplicar políticas de control que satisfagan los requerimientos de información contable necesarios para la preparación de estados financieros con propósito de información general; 2) identificar y aplicar políticas contables que contribuyan a

revelar la información financiera de la entidad acorde con las exigencias del entorno; y 3) realizar las estimaciones de manera prudente cuyas cifras revelen apropiadamente la imagen de la entidad.

En este contexto, es un reto para el auditor evaluar el MRIF adoptado por la entidad, a fin de concluir si éste es aceptado de acuerdo a las circunstancias específicas de la misma. Al respecto, la NIA 200, párrafo 38, establece que el auditor deberá determinar si el MRIF adoptado por la administración “es aceptable en vista de la naturaleza de la entidad... y el objetivo de los estados financieros”. Es decir, nuevamente la aceptación de un MRIF requiere de un juicio profesional asertivo, en este caso por parte del auditor, tomando en consideración su conocimiento sobre el contexto, los objetivos y las necesidades de información de cada entidad.

Contradictoriamente, aun cuando la definición de un MRIF es un asunto de cuidado y esmero dentro de las entidades, no existe una definición clara sobre las características que se deben cubrir para adoptar un determinado marco de referencia en un entidad específica, la NIA 200, establece que hasta tanto ese vacío normativo no sea cubierto, podría considerarse por parte del auditor que los MRIF promulgados por órganos reconocidos son aceptables para estados financieros de propósito general, “siempre y cuando las organizaciones sigan un proceso establecido y transparente que implique deliberación y consideración de los puntos de vista de una amplia gama de partes interesadas”, párrafo 41, NIA 200.

De acuerdo a la referida normativa, algunos MRIF son; a) Normas Internacionales de Información Financiera, del Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB); b) Normas Internacionales de Contabilidad de Sector Público, de la IFAC – Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, y c) Principios de contabilidad generalmente aceptados, promulgados por un reconocido establecedor de normas en una jurisdicción particular, el cual, en el caso venezolano es la FCCPV.

Tipologías de Marco de Referencia de Información Financiera

Un MRIF representa las directrices contables que guían la preparación y presentación de la información financiera de las entidades. En este sentido, en las Normas Internacionales de Auditoría, se pueden encontrar dos grupos de MRIF, a saber;

Grupo 1: MRIF que suministran lineamientos para la preparación y presentación de los estados financieros

La existencia de un MRIF para la preparación y presentación de cifras dentro de los estados financieros de las entidades hace que los postulados contables que fundamentan el trabajo del suministro de información financiera sea dividida a su vez en dos subgrupos;

Marco de imagen fiel

Un MRIF de imagen fiel es aquel que requiere el cumplimiento de los parámetros y directrices establecidos por éste a fin de garantizar que los estados financieros de la entidad se presenten razonablemente en todos sus aspectos sustanciales de conformidad con la imagen económica y financiera que informe la fecha o un periodo determinado.

De acuerdo a la NIA 700, este tipo de MRIF se sustenta en dos postulados clave que reconocen que, para lograr la imagen fiel en los estados financieros de una entidad, puede ser necesario:

- Que se revelen algunos aspectos no considerados por la normativa profesional contable sobre la que se trabaja.
- Que no se cumplan algunos de los requisitos establecidos en la normativa.

En este contexto, las NIIF se presentan como un marco de imagen fiel, ya que en su objeto se proyecta la presentación de la situación real de la entidad de una manera razonable, de acuerdo a esto, el preparador de los estados financieros puede acudir al uso de diversos métodos para estimar y revelar la información contable y financiera. La NIA 700, párrafo 48, establece que en el marco de la adopción de NIIF, “la preparación de los estados finan-

cieros requiere que la administración ejerza el juicio al hacer estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias”, es decir, las NIIF abren la posibilidad de aplicar el juicio profesional a la hora de hacer las respectivas revelaciones, a fin de garantizar que la información sea confiable, objetiva y oportuna para sustentar la toma de decisiones.

Como resultado, este tipo de marco puede ser utilizado para la elaboración de estados financieros con propósito de información general, ya que puede satisfacer los requerimientos de información de diversos usuarios de manera equitativa, revelando las políticas contables significativas utilizadas en el proceso de registro, valoración y presentación de cifras a través los estados financieros.

Marco de cumplimiento

En lo que respecta a un MRIF basado en el cumplimiento, la NIA 700, señala que este se refiere a la normativa contable que impone reglas y restricciones sobre las cuales se debe fundamentar la preparación y presentación de la información financiera de las entidades, de acuerdo a esto, la administración al elaborar los estados financieros debe someterse al acatamiento de una serie de parámetros bajo los cuales deberá realizar las estimaciones y las revelaciones contables requeridas.

Con base en esta conceptualización podría afirmarse que en Venezuela, un marco de cumplimiento podría evidenciarse en los parámetros establecidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2014), y su reglamento, los cuales imponen lineamientos bajo los que se deben realizar los estados financieros fiscales, que darán lugar al cálculo de la correspondiente cuota impositiva directa de la entidad.

En consecuencia, este tipo de marco, se trabaja en la contabilidad en la mayoría de los casos para generar información contable, económica y financiera con propósitos específicos que no deben ser utilizados para fines de información general o analizados por agentes externos sin el debido conocimiento de las directrices aplicadas y de los fundamentos legislativos o normativos que condujeron la preparación y presentación de la información financiera, la no observancia de esta condicionante podría conducir a decisiones erradas o poco objetivas.

Grupo 2: MRIF que establecen parámetros para la comparabilidad de los estados financieros

Los MRIF establecidos para facilitar la comparabilidad de los estados financieros, se fundamentan en las bases de la contabilidad que buscan que los datos económicos se proyecten dentro de las entidades para garantizar la consistencia de los procedimientos y la comparabilidad de las cifras. Este grupo de MRIF engloba: a) marco de cifras correspondientes, y b) marco de estados financieros comparativos.

Marco de cifras correspondientes

De acuerdo a la NIA 710, un MRIF de cifras correspondientes, se sustenta en la política de mostrar los estados financieros del periodo presente con cifras y revelaciones del periodo precedente, para que sean leídas solo en el contexto del periodo sobre el que se informa, es decir, las cantidades se presentan en forma de columnas discriminadas en “periodo actual” y “cifras precedentes”, su propósito es mostrar datos para efectos de decisiones en materia de partidas específicas, sin involucrar o presentar la totalidad de los estados financieros precedentes, ni pretender efectos comparativos.

Este tipo de marco, puede ser el resultado de exigencias de usuarios específicos, y en cuyo caso, sus condiciones de análisis deben quedar claras ante el elaborador de los estados financieros, así como, frente a quien interpreta y analiza las cifras a fin de conducir a una decisión apropiada de acuerdo a los parámetros seguidos y al juicio profesional aplicado.

Marco de estados financieros comparativos

De acuerdo a la NIA 710, el MRIF de estados financieros comparativos, se fundamenta en incluir la información financiera del período precedente, como parte del período presente, a fin de garantizar la comparabilidad de las cifras y facilitar la evaluación de la consistencia

de las políticas contables entre un período y otro. Este tipo de marco puede resultar del requerimiento de datos económicos y financieros que sustentarán las proyecciones del rendimiento financiero de la entidad sobre la que se informa.

En cuanto a los usuarios de la información financiera producida por este tipo de MRIF, podrían ser usuarios generales, ya que no requiere la revelación del juicio profesional aplicado, por el contrario, se ajusta a la demanda de información financiera para efectos comparativos, que permitan evaluar el comportamiento económico de la entidad y la equidad de sus revelaciones.

MARCO DE REFERENCIA DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA PARA ENTIDADES NO REGULADAS EN VENEZUELA

Sobre el Marco de Referencia de la Información Financiera para las entidades no reguladas, en el caso venezolano la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, resolvió sobre la adopción de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), estas son adoptadas en el país en dos grupos: 1) NIIF aplicables a las grandes entidades; y 2) NIIF aplicables a las Pequeñas y Medianas entidades (PYMES).

Sobre las NIIF aplicables a las grandes entidades, la FCCPV decidió el 31 de enero de 2004 armonizar la contabilidad nacional con los estándares internacionales, a razón de lo cual, las grandes entidades debieran adoptar NIIF a partir de 01 de enero de 2008, las cuales están conformadas por los Boletines de Aplicación de los VEN NIIF (BA VEN NIIF), debiendo ser aplicados en conjunto con las NIIF en su versión completa (Normas Internacionales de Contabilidad y sus interpretaciones; Normas Internacionales de Información Financiera y sus interpretaciones), este conjunto normativo es identificado como VEN NIIF GE y es de obligatoria adopción para las grandes entidades según lo promulgado por la citada federación.

Por su parte, las NIIF aplicables a las PYMES, son conocidas como VEN NIIF PYME, las mismas se encuentran conformadas por los Boletines de Aplicación de los VEN NIIF (BA VEN NIIF) y las NIIF para Pymes emitidas por el IASB para el año 2009, de obligatoria adopción a partir del 01 de enero de 2011, de acuerdo a la resolución emitida por el Directorio Nacional Ampliado de la FCCPV del 01 de enero de 2004, antes mencionada.

MRIF establecido por la FCCPV	Componentes del MRIF establecido	Fecha de adopción
VEN NIIF GE	Boletines de Aplicación de los VEN NIIF (BA VEN NIIF)	A partir de 01 de enero de 2008
	Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)	
	Interpretaciones de las NIC	
	Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)	
	Interpretaciones de las NIIF	
VEN NIIF PYME	Boletines de Aplicación de los VEN NIIF (BA VEN NIIF)	A partir del 01 de enero de 2011
	NIIF para Pymes	

Figura 2. Marco de referencia de información financiera establecido por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela
Fuente: Valderrama, Y., 2015

A partir de la adopción de los VEN NIIF PYME y los VEN NIIF GE, la FCCPV resolvió derogar las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) y las Publicaciones Técnicas (PT), dictadas hasta la fecha, quedando de este modo los Principios de Contabilidad de Aceptación General fundamentados en las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el IASB, las cuales a partir del año 2000 fueron analizadas por la FCCPV, para evaluar su aplicación en el caso venezolano, lo que promovió la decisión de adoptarlas con algunas modificaciones de acuerdo al entorno económico del país.

CONCLUSIÓN

Una vez analizados los aspectos que anteceden, se puede concluir que el MRIF que deberá ser adoptado por las entidades no reguladas en Venezuela, se basa en los Principios

de Contabilidad fundamentados en estándares internacionales, dando cumplimiento a las disposiciones promulgadas por la FCCPV. En este sentido, estas entidades poseen un Marco de Referencia, cuya descripción podría resumirse en:

- Un marco de imagen fiel, que propone la flexibilidad del registro, valoración, preparación y presentación de los estados financieros,
- Instituye parámetros para la estandarización de la preparación y presentación de la información financiera desde una perspectiva globalizadora,
- Busca proteger el interés público de la información financiera a través de la presentación de cifras con propósitos de información general,
- Fomenta mecanismos uniformes de valoración y registro de las partidas que serán arrojadas por los estados financieros,
- Proyecta la presentación de los estados financieros de las entidades para facilitar la comparabilidad de las cifras y la evaluación de la consistencia de las políticas contables,
- Es un MRIF propuesto por una organización gremial, que debe ser complementado con el cumplimiento de los preceptos legislativos del país,
- Es promulgado por un órgano internacional reconocido como lo es el IASB,
- Y finalmente, cumple con requerimientos comunes para una amplia variedad de usuarios.

REFERENCIAS

- Arias, F. (2006). *E Proyecto de Investigación*. Introducción a la Metodología científica. Editorial Episteme. Quinta Edición. Venezuela.
- FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA (2014). *Resolución N° 25, del 05 de diciembre de 2014 del Directorio de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (FCCPV)*. Recuperado el 24 de junio de 2015 de http://www.fccpv.org/cont/data/files/Resolucion_Directorio_25_FCCPV_26.02.2015_Definitivo.pdf
- FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA (2014). *Guías de Aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría, Revisión, Atestiguamiento y Servicios Relacionados*. Caracas - Venezuela.
- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2010) *Norma Internacional de Auditoría N° 700, Formando una opinión e informando sobre los estados financieros*. Londres, Inglaterra. Traducción del Instituto Mexicano de Contadores.
- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2010) *Norma Internacional de Auditoría N° 200, Objetivos generales del auditor independiente y la conducción de una auditoría de estados financieros*. Londres, Inglaterra. Traducción del Instituto Mexicano de Contadores.
- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2010) *Norma Internacional de Auditoría N° 710, Información comparativa – Cifras correspondientes y estados financieros comparativos*. Londres, Inglaterra. Traducción del Instituto Mexicano de Contadores.
- Martínez, J. (2011). Métodos de Investigación Cualitativa. *Revista Silogismo*. Año 8, No. 1, pp. 1-43.
- Monje, C. (2011). *Metodología de la Investigación Cualitativa y Cuantitativa*. Guía Didáctica. Universidad Surcolombiana, Huila. Colombia.
- Real Academia Española (2012). *Diccionario en línea*. Recuperado el 24 de junio de 2015 de <http://lema.rae.es/drae/?val=entidades>