

VISIONES DEL CAMBIO EN EL MÉTODO DE DEPRECIACIÓN

Isabel Carmona*

ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN, UCV

Resumen:

Existen diferentes métodos para depreciar los elementos de propiedad, planta y equipo de las entidades económicas, quienes están en el deber de modificar el método original de depreciación utilizado, si consideran que otro método de depreciación refleja mejor el patrón de consumo del activo sujeto a depreciación, a pesar de que mantener políticas y principios contables similares a través de los años, facilita la comparabilidad de los estados financieros. El presente trabajo ofrece una comparación de las metodologías utilizadas por los entes emisores de Normas Internacionales de Información Financiera, con sede en Londres, y la metodología propuesta por los entes norteamericanos emisores de Principios de Contabilidad de Aceptación General, valorando a través de un ejemplo, el efecto financiero de ambas metodologías en dos estados financieros básicos.

Palabras claves: Principios contables, políticas contables, comparabilidad.

1. INTRODUCCIÓN

En el ámbito mundial, son muchas las organizaciones que han desarrollado principios de contabilidad financiera. Por ejemplo, en Estados Unidos han existido, entre otros, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), American Accounting Association (AAA) y Financial Accounting Standard Board (FASB), quien en la actualidad es el órgano emisor de principios contables, y que ha mantenido o modificado algunos pronunciamientos de los entes que le precedieron. En Inglaterra funciona el International Accounting Standard Board (IASB), que emite las Normas Internacionales de Información Financiera; y en Venezuela, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela es el organismo que tiene la responsabilidad de emitir los pronunciamientos que orienten el trabajo del profesional de la contaduría pública; uno de esos pronunciamientos recibe la denominación de Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC).

El aprendizaje de la teoría de la contabilidad en Venezuela ha estado influenciado fundamentalmente por la teoría contable norteamericana. En las instituciones de educación superior, tanto públicas como privadas, los textos básicos utilizados para conocer e impartir las asignaturas relacionadas con el

* icarmona_ucv@yahoo.es

área de la contabilidad, son traducciones mexicanas de autores norteamericanos: Finney & Miller, Kieso y Weygandt y Hendricksen por mencionar algunos.

A efecto de evaluar el impacto financiero del cambio que se deriva de la adopción en el país de las Normas Internacionales de Información Financiera, se hace necesario realizar comparaciones entre estas Normas y lo que se ha denominado la teoría contable básica, que está representada por la interpretación que los autores norteamericanos realizan de los pronunciamientos contables provenientes de los diferentes entes emisores de Normas en Estados Unidos. De esa comparación se desprenden diferencias importantes en el tratamiento de algunos aspectos financieros. Sin embargo en el presente trabajo se abordan sólo las dos metodologías aplicadas al cambio en el método de depreciación, que para los autores norteamericanos constituye el cambio en un principio contable, con efecto y aplicación retroactiva, mientras que para los ingleses debe tratarse de manera prospectiva como el cambio en una estimación contable.

Se presentan cuatro capítulos que se inician con la introducción, para seguir luego con la conceptualización de los términos principios contables y políticas contables. En el tercer capítulo se describe la concepción de cambio en principio contable y cambio en política contable, para finalmente, a través de la ilustración de un caso práctico, valorar el efecto financiero del cambio en el método de depreciación, utilizando las dos metodologías revisadas.

2. PRINCIPIOS CONTABLES Y POLÍTICAS CONTABLES

Los usuarios de la información financiera deben ser informados de las políticas contables empleadas en la preparación de los estados financieros, así como de cualquier cambio habido en tales políticas. Las decisiones económicas basadas en la información financiera requieren en la mayoría de los casos, la posibilidad de comparar la situación financiera y resultados de operaciones de una entidad en épocas diferentes de su vida, y de una entidad con respecto a otras entidades.

El término *principios de contabilidad generalmente aceptados* se refiere al conjunto de normas y procedimientos de contabilidad que gozan del respaldo proveniente de un ente autorizado. Para los norteamericanos, "los principios de contabilidad generalmente aceptados son las Normas e Interpretaciones del FASB" (Kieso y Weygandt, 1999).

Los ingleses no utilizan el término principios de contabilidad, en su lugar proponen:

un único conjunto de normas contables de carácter mundial que sean de alta calidad, comprensibles y de obligado cumplimiento, que exijan información compara-

ble, transparente y de alta calidad en los estados financieros y en otros tipos de información financiera, con el fin de ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas (IASB, 2006).

La FCCPV define como principio de contabilidad a aquel “cuerpo de doctrinas asociadas a la contabilidad, que sirven de explicación de las actividades corrientes o actuales y como guía en la selección de convencionalismos o procedimientos aplicados por los profesionales de la contaduría pública en el ejercicio de las actividades que le son propias” (DPC 0).

De las consideraciones anteriores se desprende que un principio de contabilidad es un conjunto de proposiciones que se sustentan en postulados generales previamente definidos, que delimitan el ámbito de acción en el que se desarrolla la contabilidad, facilitando la comprensibilidad de la información financiera mostrada; y que constituyen una guía orientadora del trabajo del profesional de la contaduría pública; reduciendo de alguna manera la aplicación de metodologías arbitrarias en el reconocimiento, medición y revelación de la información financiera.

Las políticas contables se desprenden de los principios, y están representadas por la metodología que se utiliza para el reconocimiento, medición y comunicación de la información financiera. Los entes emisores de normas, tanto locales como foráneos, coinciden al afirmar que las políticas contables forman parte integral de los estados financieros y constituyen los principios particulares, bases, acuerdos, reglas y procedimientos específicos, que a juicio de la gerencia resultan idóneos para suministrar información razonable relacionada con el reconocimiento, medición y comunicación de la información financiera, desempeño y flujos de efectivo.

La DPC 6 emitida por la FCCPV y la Opinión APB 22, referida por Williams (1999) coinciden al señalar que son políticas contables de obligatoria revelación, la correspondientes a aspectos relacionados con los principios de consolidación, la consideración de equivalentes de efectivo, la valoración de los inventarios, patentes, marcas comerciales y plusvalía, el reconocimiento de ingresos en los contratos de construcción a largo plazo, la determinación del impuesto sobre la renta diferido, la capitalización de los intereses en los activos construidos, y el reconocimiento del activo fijo y de la depreciación, entre otros.

También se destaca, que la permanencia en el tiempo de la aplicación de principios similares, favorece la comparabilidad de la situación financiera y desempeño de una entidad económica a lo largo de su vida indefinida, así como la comparabilidad de la situación financiera y desempeño de una entidad con otra entidad económica. Todo ello, en congruencia con el propósito final de la contabi-

lidad que es el suministro de información relevante y fiable para que los usuarios tomen decisiones económicas apropiadas, basados en esa información financiera.

3. CAMBIO EN PRINCIPIO CONTABLE. CAMBIO EN POLÍTICA CONTABLE

Mantener políticas contables similares a través de los diferentes períodos económicos que conforman la vida de una empresa, no debe convertirse en una camisa de fuerza. Una entidad está obligada a evaluar la pertinencia de continuar reconociendo, cuantificando o revelando sin cambios una transacción u otro suceso, si existen metodologías diferentes que al aplicarlas, suministran información más relevante y fiable. La necesidad de introducir mejores políticas contables está permitida por todos los entes emisores de normas, siempre y cuando se revele, debidamente cuantificado, el efecto financiero del cambio.

Para los ingleses, un cambio en una política contable se deriva de la aplicación inicial de una Norma o Interpretación. Es decir, se produce el cambio en una política contable cuando se cambia de normas aceptadas a nuevas normas también aceptadas. Para los norteamericanos, modificar un principio contable implica “el cambio de un principio contable generalmente aceptado a otro principio contable generalmente aceptado” (Kieso y Weygandt, 1999). En este sentido, sugieren tres enfoques para informar acerca de los cambios en los principios contables:

Enfoque Retroactivo, que determina en primer lugar el efecto acumulado del uso del nuevo método en los estados financieros al inicio del período económico, y luego ajusta los estados financieros de ejercicios anteriores, sobre una base congruente con el nuevo principio adoptado.

Enfoque Actual o actualizado, que determina en primer lugar el efecto acumulado del uso del nuevo método en los estados financieros al inicio del período económico y luego se afecta el resultado del ejercicio económico en curso, revelando el monto de tal ajuste en una cuenta denominada “Efecto Acumulado por cambio en el principio contable”, que se ubica después de las partidas extraordinarias y antes del impuesto sobre la renta, sin modificar los estados financieros que corresponden a ejercicios anteriores.

Enfoque a futuro, que no afecta ejercicios económicos de períodos anteriores, evitando ajustar los saldos iniciales de las partidas mostradas en los estados financieros.

La aplicación del enfoque actual o de la actualización, constituye la Regla General para reconocer los cambios en los principios contables. La aplicación retroactiva, con efecto en las utilidades retenidas de la entidad, queda limitada a

algunas excepciones en el cambio de los principios, como son los cambios en la entidad que informa y la corrección de errores.

Por su parte, la Norma Internacional de Contabilidad No. 8, denominada "Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores" diferencia los términos aplicación retroactiva y reexpresión retroactiva, asociando el primero al efecto del cambio en las políticas contables, y utilizando el término reexpresión retroactiva, para referir el resultado de la corrección de un error. En ambos casos, se deben reformular estados financieros que corresponden a períodos económicos anteriores, para presentarlos como si la política se hubiese aplicado siempre, o como si el error nunca se hubiese cometido.

La diferencia fundamental entre ambas posturas, es que los ingleses no plantean la posibilidad de reflejar el "Efecto acumulado del cambio en una política contable" en los resultados del ejercicio económico en curso. En todos los casos, el cambio en una política contable obliga a reestructurar los estados financieros que corresponden a ejercicios económicos anteriores.

También queda en evidencia, que cambio en principio y cambio de política tiene igual significado para los dos principales entes internacionales emisores de normas. Esta afirmación se confirma con la comparación de dos aspectos relevantes de lo que no constituyen cambio de principio / cambio de política:

Cuadro No. 1. Comparación principio contable y política contable

No es cambio en un principio contable (Kieso y Weygandt 1999)	No es cambio en política contable (NIC 8)
El resultado de adopción de un nuevo principio para el reconocimiento de hechos que han ocurrido por primera vez.	La aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que no han ocurrido anteriormente.
El resultado de adopción de un nuevo principio para el reconocimiento de hechos que anteriormente fueran intrascendentes.	La aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que, de ocurrir, carecieron de materialidad.

Fuente: Elaboración propia.

En ambos casos el tratamiento contable del cambio de principio / cambio de política, debe reconocerse de manera retroactiva, lo cual significa afectar ejercicios económicos que ya han sido aprobados en las instancias pertinentes, y cuya información sirvió de base para el pago de impuestos al estado y reparto de utilidades a los accionistas.

En cuanto a las modificaciones que deben realizarse hacia el futuro, ambos coinciden en reconocer que el efecto del cambio en las estimaciones contables, debe realizarse de manera prospectiva, es decir, a partir del inicio del ejercicio

económico en curso hacia adelante, sin intervenir en los ejercicios económicos que corresponden a períodos anteriores.

Es aquí donde se presenta el punto de discusión. Kieso y Weygandt (1999) considera el cambio en el método de depreciación de los activos de planta como un cambio de principio contable de efecto acumulativo, mientras que la NIC 16 señala expresamente:

El método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

La afirmación anterior significa que el cambio en el método de depreciación de un elemento de propiedad, planta y equipo, no tiene efecto acumulado o retroactivo en los estados financieros. Por el contrario, debe ser tratado como un cambio en las estimaciones contables, afectando sólo el ejercicio económico en curso y los ejercicios futuros.

4. EFECTO FINANCIERO DEL CAMBIO EN EL MÉTODO DE DEPRECIACIÓN

Con el propósito de visualizar el efecto que el cambio en el método de depreciación tiene sobre los resultados del período, seguidamente se presenta la comparación entre ambas metodologías, considerando la siguiente información:

Elemento de propiedad, planta y equipo	:	Vehículo
Valor histórico original	:	6.000 unidades monetarias
Vida útil probable	:	6 años
Valor residual	:	10% del costo
Método de depreciación	:	Línea recta
Fecha de adquisición	:	01 de enero de 2005

El 31 de diciembre de 2006, ya reconocida la depreciación del año, pero antes de realizar el proceso de cierre de las cuentas nominales, la gerencia de la entidad decide adoptar el método de depreciación basado en la productividad, considerando que éste refleja de mejor manera el patrón de consumo del vehículo. Se estimó que la vida útil probable total del vehículo es de 360 mil kilómetros, de los cuales había recorrido 45 mil en el año 2005 y 66 mil en el año 2006. El resultado obtenido por la entidad durante el año 2006 fue el siguiente:

Empresa XYZ
Estado de Resultado
Ejercicio económico finalizado el 31/12/2006
Expresado en unidades monetarias

Ingresos netos por ventas	18.000
Costo de Ventas	<u>(11.000)</u>
Margen de beneficio bruto	7.000
Otros ingresos	5.000
Gastos de Ventas	(2.600)
Gastos de Depreciación Vehículos	(900)
Otros gastos de administración	(2.500)
Impuesto sobre la renta	<u>(450)</u>
Ganancia neta del período	<u>5.550</u>

4.1. Modificación del cargo anual por depreciación, utilizando la metodología de los norteamericanos

Antes de revisar la metodología para modificar el cargo anual por depreciación, se considera pertinente referir que norteamericanos e ingleses coinciden al definir a la depreciación como la distribución sistemática del costo menos el valor residual de un activo, a lo largo de su vida útil probable.

Se entiende como distribución sistemática del costo, a la asignación continua a los resultados de un pedacito del costo del activo, durante cada uno de los períodos económicos durante los cuales el activo genere beneficios económicos que se deriven de su uso dentro de la empresa.

El costo de un activo es la base de registro en la fecha de adquisición y se determina por el monto pagado en efectivo o su equivalente más todos aquellos desembolsos que surgen en el momento de la compra y que son necesarios para obtener la transferencia de propiedad o para disponer del activo en condiciones normales de uso.

El valor residual o valor de salvamento, es el monto estimado que la entidad económica pudiera recuperar si vende el activo en el momento actual, si éste tuviese las condiciones esperada al término de su vida útil.

La vida útil probable de un activo es el período de tiempo estimado o el número de unidades de producción o similares que se espera que el bien genere durante su permanencia dentro de la entidad económica.

Para determinar el cargo anual por depreciación, que se desprende de la adquisición de un elemento de Propiedad, Planta y Equipo, diferente del Terreno, se hace necesario estimar el valor residual y la vida útil probable, a efecto de calcular el cargo anual por depreciación. También debe seleccionarse el método de depreciación a utilizar.

La depreciación calculada por el método de línea recta constituye cargar a resultados montos fijos y constantes de depreciación, mientras que la depreciación basada en la productividad del activo origina montos variables, que se obtienen multiplicando la tasa o factor de depreciación por el uso físico del activo durante el ejercicio económico. En ambos casos, la fórmula de depreciación es el resultado de dividir el costo menos el valor de salvamento entre la vida útil probable del activo: $(\text{Costo} - \text{valor de salvamento}) / \text{vida útil probable}$. La diferencia entre ambos métodos es que por línea recta la vida útil probable se expresa en función al tiempo (años, meses, días), y en productividad se expresa en términos de unidades producidas, kilómetros recorridos, horas trabajadas, etc.

Los pasos a seguir para realizar la modificación al cargo anual por depreciación utilizando la metodología de los norteamericanos, consiste en lo siguiente:

- (a) Obtener el saldo de la cuenta depreciación acumulada, calculada con el método de depreciación original.
- (b) Obtener el saldo de la cuenta depreciación acumulada, calculada con el nuevo método de depreciación adoptado.
- (c) Comparar ambos montos, separando la depreciación que corresponda a ejercicios anteriores, de la depreciación del período corriente.
- (d) Realizar el ajuste que refleje la adopción del nuevo método de depreciación, reconociendo en el resultado del ejercicio económico en curso, el efecto acumulado por el cambio en el método de depreciación.

Cálculo de la depreciación, utilizando el método de depreciación por línea recta (método de depreciación original)

$$\frac{6.000 - 600}{6} = 900 \text{ anual}$$

El saldo de la cuenta Depreciación acumulada vehículo, por el método de depreciación original sería: $900 * 2 \text{ años} = 1800$

Cálculo de la tasa de depreciación, utilizando el método de Productividad (nuevo método adoptado)

$$\frac{6.000 - 600}{360.000} \quad \text{td: } 0,015 \text{ u.m.}$$

El saldo de la cuenta Depreciación Acumulada Vehículos, por el nuevo método adoptado sería

$$\text{Año 2005: } 0,015 * 45.000 = 675$$

$$\text{Año 2006: } 0,015 * 66.000 = 990$$

Comparación de ambos saldos para determinar el monto del ajuste:

	Año 2005	Año 2006	Total
Depreciación método original, LR	900	900	1.800
Depreciación nuevo método, K R	675	990	1.665
Ajuste	225	(90)	135
	(1)	(2)	(3)

31/12/2006. Ajuste	Debe	Haber
Depreciación acumulada Vehículo	135,00	
Depreciación Vehículo	90,00	
Efecto acumulado por cambio en el método de depreciación		225,00

Para reflejar el cambio en el método de depreciación

- (1) Se reduce el gasto de depreciación de ejercicios anteriores, utilizando la cuenta de Efectos acumulados por cambio en el método de depreciación
- (2) Se incrementa el gasto de depreciación del período, para llevarlo de 900 a 990.
- (3) Se reduce el saldo de la cuenta depreciación acumulada vehículo, para llevarla de 1.800 a 1.665

4.2. Modificación del cargo anual por depreciación, utilizando la metodología de las Normas Internacionales de Información Financiera

Como se refirió con anterioridad, para los emisores de Normas Internacionales de Información Financiera, el cambio en el método de depreciación constituye un cambio en las estimaciones contables, que debe realizarse de manera prospectiva, es decir, afectando el ejercicio económico en curso y los siguientes. La metodología a seguir es la siguiente:

- (a) Obtener el saldo de la cuenta depreciación acumulada vehículo hasta el último ejercicio económico cerrado.
- (b) Obtener el valor depreciable del activo: Costo menos depreciación acumulada, menos valor residual.
- (c) Determinar la vida restante del activo, considerando el nuevo método de depreciación adoptado: Vida útil probable original menos vida útil transcurrida.

Saldo de la cuenta Depreciación Acumulada Vehículo

<u>6.000 - 600</u>	900 anual
6	
Depreciación acumulada al 31/12/2005	900 u.m.
Valor depreciable del activo:	
Costo	6.000
Depreciación Acumulada	(900)
Valor residual	<u>(600)</u>
Valor depreciable	<u>4.500</u>
Vida útil probable original, de acuerdo con el nuevo método de depreciación	360.000 Kilómetros
Vida útil transcurrida hasta la última fecha de cierre de ejercicio económico	45.000 Kilómetros
Vida útil restante	<u>315.000 Kilómetros</u>
Nueva tasa de depreciación:	
Valor depreciable:	<u>4.500</u> t = 0,01429
Vida útil restante:	315.000 Kms.
Depreciación año 2006:	
66.000 * 0,01429	943,14
Depreciación registrada año 2006	<u>900,00</u>
Ajuste a la cuenta de resultados	<u>43,14</u>

31/12/2006. Ajuste	Debe	Haber
Depreciación Vehículo	43,14	
Depreciación Acumulada Vehículo		43,14

Para ajustar el gasto de depreciación del período, por el cambio en el método de depreciación

4.3. Comparación del efecto del cambio en el método de depreciación en el Estado de Resultados

El Estado de Resultados del ejercicio económico en curso (año 2006), reflejaría la siguiente situación luego de haber efectuado el cambio en el método de depreciación:

Empresa XYZ

Estado de Resultado

Ejercicio económico finalizado el 31/12/2006

Expresado en unidades monetarias

	Norteamericanos	Ingleses
Ingresos netos por ventas	18.000	18.000
Costo de Ventas	(11.000)	(11.000)
Margen de beneficio bruto	7.000	7.000
Otros ingresos	5.000	5.000
Gastos de Ventas	(2.600)	(2.600)
Gastos de Depreciación Vehículos	(990)	(943)
Otros gastos de administración	(2.500)	(2.500)
Efecto acumulado por cambio en el método de depreciación	225	-0-
Impuesto sobre la renta	(450)	(450)
Ganancia neta del período	5.685	5.507

Por su parte, en el Balance General la cuenta de Vehículos arrojaría al 31 de diciembre de 2006 los siguientes saldos:

	Costo	Dep. acum.	Valor en libros
Metodología norteamericana:	6.000	1.665	4.335
Metodología inglesa:	6.000	1.843	4.157

El mayor valor reflejado en la ganancia del período, utilizando la metodología norteamericana, obedece fundamentalmente al efecto acumulado por el cambio del método de depreciación, que como se refirió con anterioridad, es el monto que corresponde al ajuste realizado a la cuenta Depreciación Acumulada Vehículos, cuyo gasto quedó reflejado en ejercicios económicos que ya han sido cerrados.

¿Cuál de las dos metodologías es más razonable? ¿Cuál refleja mejor la imagen fiel de la entidad?

Para responder esta interrogante tendría que esperarse hasta el momento en el cual el vehículo llegue al término de su vida útil probable prevista.

A MANERA DE CONCLUSIÓN

No cabe la menor duda de que aunque se apliquen al pie de la letra políticas contables similares para reconocer, cuantificar y revelar información financiera en el ámbito mundial, siempre existirán diferencias. Todas las empresas tienen la opción de modificar el patrón de distribución del costo del activo, sustentando esta opción con el deber de revelar la imagen fiel de la entidad económica. En el caso estudiado, que corresponde a diferencias en las metodologías aplicadas, queda de manifiesto que el efecto en los resultados pudiesen ser significativos ante la magnitud del bien cuyo método de depreciación se esté modificando.

El aspecto discutido es sólo un grano de arena dentro del inmenso desierto de diversidades que existen en lo interno de los pronunciamientos internacionales.

Sería recomendable que los entes internacionales emisores de Normas discutieran estos aspectos y llegasen a la unificación de criterios que propicien la armonización definitiva de los estándares a utilizar, en beneficio del ejercicio de la profesión contable y del objetivo final de la contabilidad, como lo es el suministro de información relevante y fiable para que los usuarios tomen decisiones económicas adecuadas.

REFERENCIA BIBLIOGRÁFICAS

Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (1997), *Declaración de principios de contabilidad No. 0. Normas básicas y principios de contabilidad de aceptación general*, Fondo Editorial del Contador Público Venezolano, Valencia.

International Accounting Standards Boards (IASB) (2006), *IFRS. Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*, IASCF Publications Department, Londres, Reino Unido.

Kieso D. y Weygandt, J. (1999), *Contabilidad Intermedia*, Limusa, S. A. de C. V., México.

Williams, J. (1999), *Guía Miller de PCGA*, Harcourt Brace de España, S. A., Madrid.