

Análisis integral de la revaluación de la propiedad, planta y equipo

José Alejandro Fuertes
Universidad Central de Venezuela
josefuertesm@hotmail.com

RESUMEN

Desde la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera como cuerpo normativo contable obligatorio para la presentación de estados financieros en Venezuela, la revaluación de elementos de Propiedad, Planta y Equipo ha sido uno de los temas de discusión más comunes y controversiales. Este proceso modifica la estructura y rendimiento de los estados financieros por lo que es importante conocer que efecto tiene en cada elemento de la contabilidad de la empresa.

La determinación de revaluar un activo involucra muchas otras decisiones, por lo que gerentes y contadores, así como usuarios externos de los estados financieros, deben estar informados y conocer cómo interpretar estos cambios en la información contable.

Palabras clave: revaluación, superávit, comprensibilidad.

ABSTRACT

Since the adoption of the International Financial Reporting Standards as accounting regulatory body for the submission of financial statements in Venezuela, the revaluation of items of property, plant and equipment has been one of the most common topics of discussion and controversy. This process modifies the structure and performance of the

financial statements so it is important to know that the effect on each element of the company accounts.

The decision of revaluing an asset involves many other decisions, so that managers and accountants, as well as external users of financial statements need to be informed and know how to interpret these changes in accounting information.

Key words: revaluation, surplus, understandability

1.- INTRODUCCIÓN

El International Accounting Standard Board (IASB), es un organismo independiente que se encarga del desarrollo y publicación de las Normas Internacionales de Información Financiera. Estas normas están diseñadas con la intención de que los estados financieros sean comparables alrededor del mundo, tomando en cuenta que los costos involucrados en este proceso no excedan los beneficios, el cual es principalmente la ubicación de capital por parte de los inversores.

Las Normas Internacionales de Información Financiera están enfocadas en políticas en vez de reglas, y aun cuando la tendencia es disminuir el número de tratamientos alternativos, generalmente ofrecen más de una alternativa para el tratamiento de una determinada situación económica, dándole a la gerencia la libertad de determinar qué política se ajusta mejor a la naturaleza de la entidad, y qué información es más útil para la gerencia y los usuarios de los estados financieros, siempre y cuando esta política se aplique uniformemente. Los principios de contabilidad basados en políticas, exigen el uso de juicio profesional a la hora de aplicarlos, ya que estos no delimitan las regulaciones que se han de seguir en cada situación.

El IASB reconoce en el Marco Conceptual que comúnmente los estados financieros se preparan de acuerdo con un modelo contable basado en el costo histórico recuperable, así como en el concepto de mantenimiento de capital financiero en términos nominales. Además introduce la necesidad de otros modelos que sean más apropiados para cumplir con el objetivo de proporcionar información financiera que sea útil para la toma de decisiones económicas. El Marco Conceptual, así como las Normas Internacionales de Información Financiera “han sido desarrolladas para aplicarse a una variada gama de modelos contables y conceptos de capital y de mantenimiento de capital” (IASB 2012, p.A25), esto representa un reto para los usuarios de la información financiera, así como para los gerentes y preparadores de estados financieros en el momento de decidir qué concepto de mantenimiento de capital es más conveniente para la entidad, tomando en cuenta su naturaleza, las operaciones que realiza y el entorno económico con el que interactúa, elementos que son fuente de reconocimiento de operaciones económicas.

2.- USO DEL MODELO DE REVALUACIÓN EN LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

Cuando se toma la decisión de escoger una determinada política contable para la preparación de los estados financieros, generalmente se evalúa el efecto que tendrá este cambio en un elemento dentro de un determinado estado financiero, pero muchas veces se pasa por alto el efecto que podría ocasionar esta elección en otras cuentas dentro de ese o en otros estados financieros, a lo largo del periodo contable o inclusive en futuros periodos. Elegir políticas contables sin conocer su efecto impacta la utilidad de la información financiera, ya que para que esta sea relevante debe tener un carácter predictivo que se dejaría de considerar.

La mayoría de los usuarios están acostumbrados a evaluar los estados financieros de manera separada, en lugar de evaluarlos de forma integrada, lo que significa pasar por alto que el rendimiento financiero forma parte de los cambios en la situación financiera, así como los flujos de efectivo de la entidad modifican la estructura de recursos y obligaciones que una entidad posee.

De acuerdo con la NIC 1 Presentación de Estados Financieros “El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas.” (IASB 2012, p.A548). Además menciona que un juego completo de estados financieros comprende un estado de situación financiera al final de periodo, un estado del resultado integral del periodo, un estado de cambios en el patrimonio del periodo, un estado de flujos de efectivo del periodo, las notas a los estados financieros que incluyan un resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa, y de haber existido un cambio de política contable, una reexpresión retroactiva o una reclasificación de partidas en sus estados financieros, un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo. Esto nos deja entrever, que el IASB considera que los estados financieros deben ser evaluados en un conjunto, con el objetivo de que los usuarios puedan llegar a conclusiones, y que cualquier decisión tomada en base a la evaluación aislada de un estado financiero, puede en algunas ocasiones llegar a ser errónea.

De acuerdo con la Norma Internacional de Información Financiera No. 16 (NIC – 16) Propiedad, planta y equipos, en fecha posterior al reconocimiento inicial, la entidad podrá utilizar como política contable el modelo del costo o el modelo de la revaluación para medir estos activos. Al decidir si se revaluara un determinado elemento de propiedad, planta y equipo la entidad inicialmente considera que posterior al reconocimiento inicial, el valor razonable de ese activo se ha modificado significativamente, y que este valor puede ser medido con fiabilidad. Un activo revaluado modifica la estructura financiera, incrementando el valor de los activos, esto se logra aumentando el patrimonio de la entidad en una cuenta de patrimonio que no es disponible para ser distribuida en forma de dividendos. Generalmente el análisis de la revaluación de elementos de propiedad, planta y equipos termina aquí, sin dejar de considerar otras características de esta elección en los estados financieros, y en los análisis que se hacen a partir de este.

Adicionalmente, establece que:

“el superávit de revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo incluido en el patrimonio podrá ser transferido directamente a ganancias acumuladas, cuando se produzca la baja en cuentas del activo. Esto podría implicar la transferencia total del

superávit cuando la entidad disponga del activo. No obstante, parte del superávit podría transferirse a medida que el activo fuera utilizado por la entidad. En ese caso, el importe del superávit transferido sería igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo original. Las transferencias desde las cuentas de superávit de revaluación a ganancias acumuladas no pasarán por el resultado del periodo.” (IASB 2012, p.A715).

Una decisión que en principio parece lineal o bilateral, como decidir si una entidad revaluara o no un activo y como el superávit por revaluación será llevado a la cuenta de ganancias acumuladas, tiene de trasfondo muchos conceptos y definiciones que son ignorados. Entre ellos el concepto de mantenimiento del capital, ya sea financiero u operativo, y el efecto que esta decisión sobre los recursos generados anualmente por la entidad son reinvertidos en ella, o distribuido a través de dividendos a los accionistas.

Para ilustrar el efecto de la decisión en esta específica política contable, a continuación se muestra un ejemplo a partir del cual se desprenderán conclusiones relacionadas a los efectos que esta produce en los estados financieros.

3.- CASO DE ESTUDIO

Propiedad, Planta y Equipo: Edificio

Valor histórico: 20.000 unidades monetarias (u.m.)

Fecha de adquisición: 01/01/2000

Método de depreciación: Línea recta

Vida útil: 40 años

Valor residual: 0

El 01 de enero del 2014, la entidad decidió evaluar el valor razonable del activo y se dio cuenta que estaba por encima del costo reflejado en los estados financieros, por lo que decidió usar como política contable el modelo de revaluación para la medición posterior. A la fecha la entidad realizó una tasación del edificio y se determinó que este tenía un valor razonable de 26.000 unidades monetarias. El cargo anual de depreciación original era el siguiente:

$20.000 \text{ u.m.} / 40 \text{ años} = 500 \text{ u.m. por año.}$

Desde el momento de adquisición del elemento de propiedad, planta y equipo hasta la fecha de revaluación han transcurrido 14 años por lo que la depreciación acumulada a la fecha sería de 7.000 unidades monetarias (500 u.m. x 14 años).

El asiento para reflejar el cambio en política contable sería el siguiente:

Depreciación acumulada (Edificio) 7.000

Propiedad, Planta y Equipo (Edificio) 7.000

Para eliminar la depreciación contra el importe en libros bruto del activo.

Propiedad, Planta y Equipo (Edificio) 13.000

Superávit por Revaluación (Edificio) 13.000

Para registrar el superávit por revaluación.

A partir de este asiento el cargo anual por depreciación será de 1.000 unidades monetarias, ya que el importe depreciable será de 26.000 u.m. y la vida útil restante del activo es de 26 años.

Con el propósito de analizar el efecto de la revaluación del elemento de Propiedad, Planta y Equipo en la situación financiera y rendimiento de una entidad, para este ejemplo se tomara como único gasto para la entidad es la depreciación, y que la entidad no debe cancelar impuestos.

Al 31 de diciembre de 2014, el estado de resultados, el estado de situación financiera y el estado de cambios en el patrimonio se presentarían de la siguiente forma:

A= Estados financieros sin revaluar

B= Estados financieros revaluados, y superávit dado de baja en el momento de la disposición del activo.

C= Estados financieros revaluados, y superávit dado de baja mediante el uso del activo.

Grupo ABC

**Estado del Resultado Integral
Por el año terminado el 31 de
diciembre de 2014**

Expresado en u.m.

	A		B		C	
	2014	2013	2014	2013	2014	2013
Ingreso de actividades ordinarias	20,000.00	20,000.00	20,000.00	20,000.00	20,000.00	20,000.00
Gasto por depreciación	(500.00)	(500.00)	(1,000.00)	(500.00)	(1,000.00)	(500.00)
Ganancia antes de impuesto	19,500.00	19,500.00	19,000.00	19,500.00	19,000.00	19,500.00
Gasto por impuesto	-	-	-	-	-	-
Resultado del periodo	19,500.00	19,500.00	19,000.00	19,500.00	19,000.00	19,500.00
Otros resultados integrales						
Revaluación de propiedad, planta y equipo	-	-	13,000.00	-	13,000.00	-
Otro resultado integral del año	-	-	13,000.00	-	13,000.00	-
Resultado integral total del año	19,500.00	19,500.00	32,000.00	19,500.00	32,000.00	19,500.00

Grupo ABC
Estado de Situación
Financiera
Al 31 de diciembre de 2014
Expresado en u.m.

	A		B		C	
	2014	2013	2014	2013	2014	2013
Activos						
Propiedad, planta y equipo (Edificio)	20,000.00	20,000.00	26,000.00	20,000.00	26,000.00	20,000.00
Dep. Acum. Edificio	(7,500.00)	(7,000.00)	(1,000.00)	(7,000.00)	(1,000.00)	(7,000.00)
Propiedad, planta y equipo (neto)	12,500.00	13,000.00	25,000.00	13,000.00	25,000.00	13,000.00
Total activos no corrientes	12,500.00	13,000.00	25,000.00	13,000.00	25,000.00	13,000.00
Total activos corrientes	37,000.00	17,000.00	37,000.00	17,000.00	37,000.00	17,000.00
Total Activos	49,500.00	30,000.00	62,000.00	30,000.00	62,000.00	30,000.00
Patrimonio						
Capital pagado	20,000.00	20,000.00	20,000.00	20,000.00	20,000.00	20,000.00
Superávit por revaluación	-	-	13,000.00	-	12,500.00	-
Ganancias acumuladas	29,500.00	10,000.00	29,000.00	10,000.00	29,500.00	10,000.00
Total Patrimonio	49,500.00	30,000.00	62,000.00	30,000.00	62,000.00	30,000.00
Total Pasivos	-	-	-	-	-	-
Total Pasivos y Patrimonio	49,500.00	30,000.00	62,000.00	30,000.00	62,000.00	30,000.00

Grupo ABC
Estado de Cambios en el
Patrimonio
Por el año terminado el 31 de
dic de 2014
Expresado en u.m.

	Saldo al 1 de enero de 2014	Ganancia del periodo	Revaluación Propiedad, planta y equipo	Transferencia del superávit por revaluación a ganancias acumuladas	Saldo al 31 de diciembre de 2014
Capital pagado					
A	20,000.00	-	-	-	20,000.00
B	20,000.00	-	-	-	20,000.00
C	20,000.00	-	-	-	20,000.00
Superávit por revaluación					
A	-	-	-	-	-
B	-	-	13,000.00	-	13,000.00
C	-	-	13,000.00	(500.00)	12,500.00
Ganancias acumuladas					
A	10,000.00	19,500.00	-	-	29,500.00
B	10,000.00	19,000.00	-	-	29,000.00
C	10,000.00	19,000.00	-	500.00	29,500.00
Total Patrimonio					
A	30,000.00	19,500.00	-	-	49,500.00
B	30,000.00	19,000.00	13,000.00	-	62,000.00
C	30,000.00	19,000.00	13,000.00	-	62,000.00

En el estado de resultado integral se aprecia que la primera diferencia en la aplicación de las políticas contables es el gasto de depreciación. Al revaluar el activo, aumenta el cargo anual de depreciación. El cual al mismo tiempo disminuye el resultado del periodo. Por otro lado el resultado integral aumenta producto del reconocimiento del superávit por revaluación. El aumento en el gasto por depreciación reconocido anualmente en contraste con el que se hubiese reconocido antes de revaluar el activo, tendrá un efecto en las ganancias acumuladas. Este se basa en crear un fondo o reserva, el cual tendrá como intención reponer el costo del elemento de propiedad, planta y equipo al final de su vida útil.

Cuando la entidad decide dar de baja al superávit por revaluación a medida que se usa el activo, las ganancias acumuladas no se modifican por el efecto de la revaluación, estas permanecen como si el activo no se hubiese revaluado. Pero este ajuste no se registra en el resultado del periodo, por lo que los indicadores financieros de rendimiento que se apliquen al estado de resultados recogerán el efecto del gasto de depreciación producto de la revaluación del activo.

En el estado de situación financiera el valor de los activos aumenta y como contrapartida se reconoce la cuenta de superávit. Como se mencionó anteriormente cuando la entidad revalúe el activo y decida darle de baja cuando dispone de este, las ganancias acumuladas serán menores año tras año en contraste con la política de no revaluar el activo, con el fin de apartar capital para reponer el activo. En esto consiste el mantenimiento de capital operativo, la entidad reconocerá ganancia en la medida que la capacidad operativa al final del periodo sea superior a la que había al inicio de mismo.

Cuando la entidad decidió revaluar el activo y dar de baja el superávit por revaluación mediante su uso, las ganancias acumuladas no se ven afectadas, por lo que a pesar de haber revaluado el elemento de propiedad, planta y equipo, la entidad estaría bajo un modelo de mantenimiento de capital financiero para reconocer la ganancia en sus estados financieros.

El estado financiero que sería útil para contrarrestar el efecto de la revaluación en el resultado del periodo, y determinar la capacidad de la empresa para generar efectivo y cumplir con sus obligaciones sería el estado de flujos de efectivo. Este estado financiero no toma en cuenta la elección de políticas contables, lo que lo hace altamente comparable, y elimina el efecto de la depreciación. Un estado de flujos de efectivo para los tres casos daría el mismo resultado.

Hay muchos indicadores relacionados con el flujo de efectivo, los cuales podrían ser de utilidad para determinar la capacidad de una entidad para generar efectivo y el estado de liquidez o solvencia en la que se encuentra. El indicador del flujo de efectivo operativo, en el cual el numerador proviene del efectivo provisto de las actividades de operación y el denominador de los pasivos corrientes, relaciona en qué medida la entidad puede cubrir sus obligaciones en el corto plazo con el efectivo obtenido en el periodo contable.

En el periodo contable siguiente, la entidad solo realiza operaciones corrientes, y el único ajuste relacionado con la revaluación del elemento de propiedad planta y equipo lo tendría

que realizar la Entidad C, la cual decidió dar de baja a la depreciación a través del uso del activo revaluado. La entidad C tendría que realizar el siguiente asiento:

Superávit por Revaluación (Edificio)	500
Ganancias acumuladas	500

Para registrar la disminución del superávit por revaluación por el uso del activo.

Al no haber otro ajuste o asiento contable los estados financieros al 31 de diciembre de 2015 estarían presentados de la siguiente forma:

A= Estados financieros sin revaluar

B= Estados financieros revaluados, y superávit dado de baja en el momento de la disposición del activo.

C= Estados financieros revaluados, y superávit dado de baja mediante el uso del activo.

Grupo ABC
Estado del Resultado
Integral
Por el año terminado el 31
de diciembre de 2015
Expresado en u.m.

	A		B		C	
	2015	2014	2015	2014	2015	2014
Ingreso de actividades ordinarias	20,000.00	20,000.00	20,000.00	20,000.00	20,000.00	20,000.00
Gasto por depreciación	(500.00)	(500.00)	(1,000.00)	(1,000.00)	(1,000.00)	(1,000.00)
Ganancia antes de impuesto	19,500.00	19,500.00	19,000.00	19,000.00	19,000.00	19,000.00
Gasto por impuesto	-	-	-	-	-	-
Resultado del periodo	19,500.00	19,500.00	19,000.00	19,000.00	19,000.00	19,000.00
Otros resultados integrales						
Revaluación de propiedad, planta y equipo	-	-	-	13,000.00	-	13,000.00
Otro resultado integral del año	-	-	-	13,000.00	-	13,000.00
Resultado integral total del año	19,500.00	19,500.00	19,000.00	32,000.00	19,000.00	32,000.00

Grupo ABC
Estado de Situación
Financiera
Al 31 de diciembre de 2014
Expresado en u.m.

	A		B		C	
	2015	2014	2015	2014	2015	2014
Activos						
Propiedad, planta y equipo (Edificio)	20,000.00	20,000.00	26,000.00	26,000.00	26,000.00	26,000.00
Dep. Acum. Edificio	(8,000.00)	(7,500.00)	(2,000.00)	(1,000.00)	(2,000.00)	(1,000.00)
Propiedad, planta y equipo (neto)	12,000.00	12,500.00	24,000.00	25,000.00	24,000.00	25,000.00
Total activos no corrientes	12,000.00	12,500.00	24,000.00	25,000.00	24,000.00	25,000.00
Total activos corrientes	57,000.00	37,000.00	57,000.00	37,000.00	57,000.00	37,000.00
Total Activos	69,000.00	49,500.00	81,000.00	62,000.00	81,000.00	62,000.00
Patrimonio						
Capital pagado	20,000.00	20,000.00	20,000.00	20,000.00	20,000.00	20,000.00
Superávit por revaluación	-	-	13,000.00	13,000.00	12,000.00	12,500.00
Ganancias acumuladas	49,000.00	29,500.00	48,000.00	29,000.00	49,000.00	29,500.00
Total Patrimonio	69,000.00	49,500.00	81,000.00	62,000.00	81,000.00	62,000.00
Total Pasivos	-	-	-	-	-	-
Total Pasivos y Patrimonio	69,000.00	49,500.00	81,000.00	62,000.00	81,000.00	62,000.00

Grupo ABC
Estado de Cambios en el
Patrimonio
Por el año terminado el 31 de
diciembre de 2015
Expresado en
u.m.

	Saldo al 1 de enero de 2015	Ganancia del periodo	Revaluación Propiedad, planta y equipo	Transferencia del superávit por revaluación a ganancias acumuladas	Saldo al 31 de diciembre de 2015
Capital pagado					
A	20,000.00	-	-	-	20,000.00
B	20,000.00	-	-	-	20,000.00
C	20,000.00	-	-	-	20,000.00
Superávit por revaluación					
A	-	-	-	-	-
B	13,000.00	-	-	-	13,000.00
C	12,500.00	-	-	(500.00)	12,000.00
Ganancias acumuladas					
A	29,500.00	19,500.00	-	-	49,000.00
B	29,000.00	19,000.00	-	-	48,000.00
C	29,500.00	19,000.00	-	500.00	49,000.00
Total Patrimonio					
A	49,500.00	19,500.00	-	-	69,000.00
B	62,000.00	19,000.00	-	-	81,000.00
C	62,000.00	19,000.00	-	-	81,000.00

En el estado de resultados integrales, la única diferencia es el gasto de depreciación, el cual incrementa producto de la revaluación del elemento de propiedad, planta y equipo, disminuyendo las utilidades al final del periodo. En el estado de situación financiera se sigue identificando para las entidades B y C, un mayor valor en los activos y en el patrimonio producto de la revaluación.

Para la entidad C que decide llevar a ganancias acumuladas la revaluación del activo, este ajuste no se identifica en el estado de resultado integral, ya que este es registrado directamente en la cuenta de ganancias acumuladas con un cargo en la cuenta de superávit de revaluación. Comparando las entidades A y C, las cuales decidieron, mantener como política el mantenimiento del capital financiero, ambas poseen las mismas ganancias acumuladas, pero el rendimiento anual entre ellas es diferente, producto de la revaluación del activo y del aumento del cargo anual por depreciación. El ajuste en las ganancias acumuladas se evidencia mejor en el estado de cambios del patrimonio, donde se presenta la disminución en el superávit por revaluación y el incremento en las ganancias acumuladas.

Para explicar el efecto que tendría la venta del edificio en los estados financieros, producto de la realización contable de la totalidad del superávit por revaluación. Supongamos que la entidad al 31 de diciembre de 2016 vende el edificio a cambio de 25.000 unidades monetarias.

La determinación de la ganancia producto de esta operación se determina de la siguiente forma:

	A	B	C
Costo del activo	20,000.00	26,000.00	26,000.00
Depreciación acumulada	<u>(8,500.00)</u>	<u>(3,000.00)</u>	<u>(3,000.00)</u>
Valor según libros del activo entregado	11,500.00	23,000.00	23,000.00
Valor razonable de la contraprestación recibida	<u>25,000.00</u>	<u>25,000.00</u>	<u>25,000.00</u>
Ganancia en ventas de activo	<u><u>13,500.00</u></u>	<u><u>2,000.00</u></u>	<u><u>2,000.00</u></u>

Los estados financieros se presentarían de la siguiente forma al 31 de diciembre de 2016:

A= Estados financieros sin revaluar

B= Estados financieros revaluados, y superávit dado de baja en el momento de la disposición del activo.

C= Estados financieros revaluados, y superávit dado de baja mediante el uso del activo

Grupo ABC
Estado del Resultado
Integral
Por el año terminado
el 31 de diciembre de
2016
Expresado en u.m.

25000

	A		B		C	
	2016	2015	2016	2015	2016	2015
Ingreso de actividades ordinarias	20,000.00	20,000.00	20,000.00	20,000.00	20,000.00	20,000.00
Gasto por depreciación	(500.00)	(500.00)	(1,000.00)	(1,000.00)	(1,000.00)	(1,000.00)
Resultado de actividades ordinarias	19,500.00	19,500.00	19,000.00	19,000.00	19,000.00	19,000.00
Otros ingresos	13,500.00	-	2,000.00	-	2,000.00	-
Ganancias antes de impuestos	33,000.00		21,000.00	19,000.00	21,000.00	19,000.00
Gasto por impuesto	-	-	-	-	-	-
Resultado del periodo	33,000.00	19,500.00	21,000.00	19,000.00	21,000.00	19,000.00
Otros resultados integrales						
Revaluación de propiedad, planta y equipo	-	-	-	-	-	-
Otro resultado integral del año	-	-	-	-	-	-
Resultado integral total del año	33,000.00	19,500.00	21,000.00	19,000.00	21,000.00	19,000.00

Grupo ABC
Estado de
Situación
Financiera
Al 31 de
diciembre de
2014
Expresado en
u.m.

	A		B		C	
	2016	2015	2016	2015	2016	2015
Activos						
Propiedad, planta y equipo (Edificio)	-	20,000.00	-	26,000.00	-	26,000.00
Dep. Acum. Edificio	-	(8,000.00)	-	(2,000.00)	-	(2,000.00)
Propiedad, planta y equipo (neto)	-	12,000.00	-	24,000.00	-	24,000.00
Total activos no corrientes	-	12,000.00	-	24,000.00	-	24,000.00
Total activos corrientes	102,000.00	57,000.00	102,000.00	57,000.00	102,000.00	57,000.00
Total Activos	102,000.00	69,000.00	102,000.00	81,000.00	102,000.00	81,000.00
Patrimonio						
Capital pagado	20,000.00	20,000.00	20,000.00	20,000.00	20,000.00	20,000.00
Superávit por revaluación	-	-	-	13,000.00	-	12,000.00
Ganancias acumuladas	82,000.00	49,000.00	82,000.00	48,000.00	82,000.00	49,000.00
Total Patrimonio	102,000.00	69,000.00	102,000.00	81,000.00	102,000.00	81,000.00
Total Pasivos	-	-	-	-	-	-
Total Pasivos y Patrimonio	102,000.00	69,000.00	102,000.00	81,000.00	102,000.00	81,000.00

Grupo ABC
Estado de
Cambios en el
Patrimonio
Por el año terminado el 31 de
diciembre de 2016
Expresado en
u.m.

	Saldo al 1 de enero de 2016	Ganancia del periodo	Revaluación Propiedad, planta y equipo	Transferencia del superávit por revaluación a ganancias acumuladas	Saldo al 31 de diciembre de 2016
Capital pagado					
A	20,000.00	-	-	-	20,000.00
B	20,000.00	-	-	-	20,000.00
C	20,000.00	-	-	-	20,000.00
Superávit por revaluación					
A	-	-	-	-	-
B	13,000.00	-	-	(13,000.00)	-
C	12,000.00	-	-	(12,000.00)	-
Ganancias acumuladas					
A	49,000.00	33,000.00	-	-	82,000.00
B	48,000.00	21,000.00	-	13,000.00	82,000.00
C	49,000.00	21,000.00	-	12,000.00	82,000.00
Total Patrimonio					
A	69,000.00	33,000.00	-	-	102,000.00
B	81,000.00	21,000.00	-	-	102,000.00
C	81,000.00	21,000.00	-	-	102,000.00

Comparando los estados de resultados integrales se puede identificar una gran diferencia entre la entidad A con respecto a las entidades B y C, en el reconocimiento de la ganancia producto de la venta del edificio. Las entidades B y C ya habían reconocido parte del aumento del valor del activo como una revaluación, mientras que la entidad A no había considerado el incremento en el costo específico del edificio.

Los indicadores de rendimiento para la entidad A, darán como resultado un mayor coeficiente que para las entidades B y C, y todas éstas han hecho la misma operación, y poseen el mismo saldo de ganancias acumuladas al final del periodo. De nuevo el ajuste por reclasificación del superávit acumulado a ganancias del periodo, no se presentaría en el estado del resultado integral y se evidenciaría en el estado de cambios en el patrimonio.

En el estado de situación financiera todas las entidades al darle de baja al activo, da como resultado la misma posición financiera. Por lo que todos los saldos son iguales y no existe ninguna diferencia.

4.- CONCLUSIÓN

Al analizar los estados financieros de una entidad, es muy importante tener en cuenta como estos están relacionados y se complementan. Muchas políticas contables podrían afectar los saldos que la entidad reporta, producto de la identificación del mismo hecho económico. Es decir, una entidad buscando presentar la misma situación, tiene diferentes formas de representar esta información. Por esto es muy importante apoyarnos en las características de cada estado financiero, ya que muchos cubren las debilidades que otros tienen.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

International Accounting Standards Boards (IASB) (2012), IFRS. *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*, IASCF Publications Department, Londres, Reino Unido.