

**EL IMPACTO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD
EN LOS CONCEPTOS DE INVENTARIOS Y PROPIEDAD, PLANTA Y
EQUIPO EN UNA EMPRESA DEL SECTOR REAL**

YENNY MARITZA SÁNCHEZ GARCÍA
LINA MARCELA MOSCOSO ZEA
CAROLINA VILLADA TAMAYO

INSTITUCIÓN UNIVERSITARIA DE ENVIGADO
FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA
ENVIGADO
2009

**EL IMPACTO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD
EN LOS CONCEPTOS DE INVENTARIOS Y PROPIEDAD, PLANTA Y
EQUIPO EN UNA EMPRESA DEL SECTOR REAL**

Presentado por:

YENNY MARITZA SÁNCHEZ GARCÍA
LINA MARCELA MOSCOSO ZEA
CAROLINA VILLADA TAMAYO

Trabajo de grado presentado como requisito para optar al título de
CONTADOR PÚBLICO

Asesor:

JUAN DAVID HERNÁNDEZ BETANCUR
Contador Público
Magíster en Finanzas

INSTITUCIÓN UNIVERSITARIA DE ENVIGADO
FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA
ENVIGADO
2009

DEDICATORIA

Dedicamos este trabajo de grado a todas nuestras familias y amigos, quienes han sido nuestro principal apoyo, para lograr nuestros objetivos académicos, profesionales y personales.

AGRADECIMIENTOS

Nuestra gratitud a la Institución Universitaria de Envigado, por formarnos como profesionales idóneos en la Contaduría Pública; a todos los docentes que contribuyeron en nuestro proceso de formación, a todo el personal directivo y administrativo.

Especialmente agradecemos al señor Juan David Hernández Betancur, por su asesoría y acompañamiento en la elaboración de este trabajo final, para lograr la culminación de nuestra carrera.

TABLA DE CONTENIDO

	Pág.
LISTA DE ANEXOS	7
LISTA DE TABLAS	8
LISTA DE GRÁFICOS	9
GLOSARIO	10
RESUMEN	19
ABSTRACT	20
1. PRESENTACIÓN DEL TRABAJO DE GRADO	23
1.1. Planteamiento del Problema	23
1.2. Objetivos	26
1.3. Justificación	27
2. MARCO REFERENCIAL	29
2.1. Antecedentes	29
2.1.1 Antecedentes IUE	29
2.1.2 Antecedentes en Colombia	30
2.1.3. Resto del Mundo	36
2.2. Marco Legal	38
2.2.1 Marco Legal en Colombia	38
2.2.1.1 El Código de Comercio	40
2.2.1.2 Decreto 2649 de 1993	43
2.2.1.3 Decreto 2650 de 1993	52
2.2.1.4 Estatuto Tributario año 2009	55
2.2.2. Marco Legal Internacional	71
2.2.3. Proceso y Realidad de los IFRS en Colombia y el Resto del Mundo	83
2.3 Marco Teórico	90
2.3.1 Normatividad Colombiana	90
2.3.1.1. Inventarios	91
2.3.1.2. Propiedad, Planta y Equipo	94
2.3.2. Normatividad Internacional	97
2.3.2.1. Existencias	100
2.3.2.2. Inmovilizado Material	105
3. ASPECTOS TÉCNICOS	110
3.1 Diferencias en inventarios	110
3.1.1 Diferencias en definición y reconocimiento	110
3.1.2 Diferencias en valuación y medición	113
3.1.3 Diferencias en Revelaciones	117
3.2 Diferencias en Activos Fijos	119
3.2.1 Diferencias en definición y reconocimientos	119
3.2.2 Diferencias en Medición y Valoración	125

3.2.3 Diferencias en Revelaciones	130
4. ANÁLISIS DE RESULTADOS.....	131
4.1 Diferencia en cambio en inventarios	131
4.2. Ejemplo de intereses.....	134
4.3. Ejemplo en valorizaciones.....	137
5. CONCLUSIONES	140
6. RECOMENDACIONES	142
BIBLIOGRAFÍA.....	144
ANEXOS.....	151

LISTA DE ANEXOS

Anexo 1: Ley 1314 de julio de 2009

Anexo 2: Norma Internacional de Contabilidad No.2 Existencias.

Anexo 3: Norma Internacional de Contabilidad No.16 Inmovilizado material.

LISTA DE TABLAS

Tabla 1: Normas de Inventario Según el Código de Comercio

Tabla 2: Normas de Inventario según el Decreto 2649 de 1993

Tabla 3: Normas de Propiedad Planta y Equipo según el Decreto 2649 de 1993

Tabla 4: Normas de Inventarios según el Decreto 2650 de 1993

Tabla 5: Normas Propiedad, Planta y Equipo según el Decreto 2650

Tabla 6: Normas de Inventarios según el Estatuto Tributario

Tabla 7: Normas de Propiedad, Planta e Equipo según el Estatuto Tributario

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Cuadro de Kelsen

GLOSARIO

Activo: Representación financiera de un recurso obtenido o controlado por el ente económico como resultado de eventos pasados, de cuya utilización se espera que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros.

Activo Biológico: Un activo biológico es un animal vivo o una planta. La transformación biológica comprende los procesos de crecimiento, degradación producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.

Activo Corriente: Recursos convertibles en efectivo o usados en las operaciones de un negocio dentro de un plazo no mayor a un año; también hacen parte de estos activos los que se realizarán dentro de un mismo ciclo de operación, en aquellos casos en que el ciclo normal es superior a un año, lo cual debe revelarse; el efectivo, los valores negociables, las cuentas por cobrar a corto plazo, diversos tipos de inventarios y los pagos anticipados constituyen el capital que rota de manera continua durante el ciclo operativo de una empresa; cuando son presentados en el balance, estos activos suelen listarse en orden decreciente de liquidez (velocidad con la cual la partida puede ser convertida en efectivo o líquida).

Activo Fijo: Se encuentra constituido por aquellos bienes destinados al uso; es decir, corresponde a los bienes que han sido adquiridos para hacer posible el funcionamiento de la empresa y no para revenderlos o ser incorporados a los artículos que se fabrican o los servicios que se prestan.

Activo no Corriente: Conjunto de bienes o derechos que no están sujetos a convertirse en efectivo, consumirse o venderse, dentro del periodo contable o del ciclo corriente de operaciones.

Adaptación: La adaptación de Normas Internacionales de Contabilidad es ajustarlas a la realidad del país donde se va a realizar la adaptación.

Adopción: La adopción de normas Internacionales de Contabilidad es aplicarlas tal cual.

Armonización Contable: De acuerdo al Diccionario de la Lengua Española, armonizar significa "poner en armonía o hacer que no discuerden o se rechacen dos o más partes de un todo o dos o más cosas que deben concurrir al mismo fin", la armonización sería "el poner de acuerdo, el conciliar las normas existentes". Es el proceso de conciliación de las diferentes prácticas de los países que pueden alcanzar una uniformidad y que ha conllevado a una normalización contable que no sea rígida. Al hablar de la armonización de la información financiera, su sociedad o comunidad dejó de ser todo lo que ocurra dentro de las fronteras de su país a la que ésta pertenezca.

Comparabilidad: Calidad de la información contable según la cual los acontecimientos similares deben ser informados del mismo modo y los acontecimientos distintos, en forma diferente; esta característica facilita el análisis entre empresas y entre periodos contables; la información es comparable cuando ha sido preparada sobre bases uniformes, lo cual exige la reexpresión de las cifras de los estados financieros.

Competitividad: Es la característica o calidad que permite sobrevivir a una organización dentro de los mercados saturados; si una empresa no es

competitiva está condenada a la desaparición; la mayoría de las veces podríamos sustituir *competitividad* por la palabra *eficiencia*.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública: Organismo permanente, encargado de la orientación técnico-científica de la profesión y la investigación de los principios de contabilidad y normas de auditoría de aceptación general en el país.

Depreciación: Asignación del costo ajustado de algunos activos tangibles a la generación del ingreso, en los resultados del ejercicio; es determinada de manera sistemática durante su vida útil, mediante métodos de reconocido valor técnico; la depreciación de los inmuebles deben calcularse excluyendo el costo del terreno respectivo.

Devaluación: Disminución del poder adquisitivo de la moneda de un país, respecto a la moneda de otro.

Economía Mundial: Es un proceso fundamentalmente económico que consiste en la creciente integración de las distintas economías nacionales en una única economía de mercado mundial.

Estados Financieros: Los estados financieros, también denominados estados contables, informes financieros o cuentas anuales, son informes que utilizan las instituciones para reportar la situación económica y financiera y los cambios que experimenta la misma a una fecha o período determinado. Ésta información resulta útil para gestores, reguladores y otros tipos de interesados como los accionistas, acreedores o propietarios. La mayoría de estos informes constituye el producto final de la contabilidad y son elaborados de acuerdo a principios de

contabilidad generalmente aceptados, normas contables o normas de información financiera.

Estandarización: Es la redacción y aprobación de normas que se establecen para garantizar el acoplamiento de elementos contruidos independientemente, así como garantizar el repuesto en caso de ser necesario, garantizar la calidad de los elementos fabricados y la seguridad de funcionamiento.

IASB: Organismo que adoptó todas las NIC.

IASC: El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad –International Accounting Standards Committee– es un cuerpo privado independiente, con el objetivo de lograr uniformidad en los principios de contabilidad que son utilizados por los negocios y otras organizaciones en la información financiera alrededor del mundo. Desde 1983, los miembros de IASC han incluido a todos los cuerpos de contadores profesionales que son miembros de la IFAC.

Importe Amortizable: Es el coste de un activo, o el importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.

Importe en Libros: Es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Importe Recuperable: Es el mayor entre el precio de venta neto de un activo y su valor de uso.

Impuestos: El impuesto es sin duda el más importante de los tributos que percibe el Estado en desarrollo de su finalidad. Podríamos definir el impuesto

como el ingreso que obtiene el Estado, en virtud de su poder, respecto de quienes se suceda el hecho jurídico que la ley considera imponible. Es importante saber que existe más o menos un consenso básico entre los tratadistas en cuanto se refiere a la definición de impuestos. Por último el claro que los impuestos son sin duda el principal recurso de los Estados contemporáneos, constituyéndose en el procedimiento más democrático que permite asegurar la atención de los gastos públicos.

Internacionalización: La internacionalización es la necesidad de buscar nuevos mercados como respuesta a la fuerte competencia dentro de nuestro mercado natural. La internacionalización debe abordarse como una actividad estratégica dentro de la PYME, es necesario utilizar metodologías de internacionalización, la importancia de la información en todo tipo de metodologías es fundamental, además debe producirse una implicación de todos los departamentos de la empresa. La supresión de barreras arancelarias, la integración económica, la evolución tecnológica de la comunicación (TIC), la evolución de los métodos y sistemas de transporte, los acuerdos comerciales bilaterales... son algunos de los aspectos positivos a tener en cuenta para iniciar un proceso de internacionalización.

Inventario: Stock o acopio de insumos, materias primas, productos en proceso y bienes terminados que son mantenidos por una empresa. Las causas más importantes que obligan a las empresas a mantener inventarios son El abastecimiento de insumos y materias primas junto con las ventas de productos terminados, no son procesos que se crean en ciertos momentos entre el aprovechamiento de insumos y las ventas. Dado que el comportamiento de la demanda por bienes no se puede predecir con exactitud, es necesario mantener inventarios para satisfacer los aumentos inesperados de la demanda.

Existencias de materias primas productos y bienes finales que mantienen los productores y organizaciones de mercadeo.

Globalización: Se conoce por globalización el fenómeno de apertura de las economías y las fronteras, como resultado del incremento de los intercambios comerciales, los movimientos de capitales, la circulación de las personas y las ideas, la difusión de la información, los conocimientos y las técnicas, y de un proceso de desregulación. Este proceso, tanto geográfico como sectorial, no es reciente, pero se ha acelerado en los últimos años.

Mercados Financieros: En economía, los Mercados Financieros son un mecanismo que le facilita a las personas comprar y vender (comercializar) activos financieros (tal como acciones y bonos), materias primas (como los metales y bienes agrícolas), y otros artículos fungibles de valor a los menores precios y costos de transacción posibles tal como lo refleja la Hipótesis de eficiencia de los mercados.

NIC's (Normas Internacionales de Contabilidad): Son normas e interpretaciones emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB (Organismo independiente creado para establecer normas contables de aplicación mundial), son pronunciamientos o disposiciones de carácter técnico que exigen seguir prácticas contables que son aceptables tanto para los usuarios, como para los preparadores de información financiera y que circulan en un ámbito internacional.

Obligación Tributaria: Es un vínculo establecido por la ley a través del cual el Estado puede exigir una prestación económica a cargo de los contribuyentes o responsables, también llamados sujetos pasivos.

PCGA: Principios de contabilidad generalmente aceptados.

Sistema Contable: Un sistema de información contable comprende los métodos, procedimientos y recursos utilizados por una entidad para llevar un control de las actividades financieras y resumirlas en forma útil para la toma de decisiones. Un sistema de información contable sigue un modelo básico y un sistema de información bien diseñado, ofreciendo así control, compatibilidad, flexibilidad y una relación aceptable de costo / beneficio.

Reconocimiento: El reconocimiento es el proceso de identificar y registrar o incorporar formalmente en la contabilidad los hechos económicos realizados. Para que un hecho económico realizado pueda ser reconocido se requiere que corresponda con al definición de un elemento de los estados financieros, que pueda ser medido, que sea pertinente y que pueda representarse de manera confiable.

Valor Actual: Valor de reposición.

Valor de Mercado: Monto que representa el importe en efectivo, o su equivalente, en el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en el curso normal de los negocios

Valor de Realización: Valor del mercado.

Valor de Reposición: Monto que representa el importe en efectivo, o su equivalente, el cual consumiría para reponer un activo o se requeriría para liquidar una obligación, en el momento actual.

Valor Específico para la Entidad: Es el valor actual de los flujos de efectivo que la entidad espera recibir por el uso continuado de un activo y por la enajenación o disposición por otra vía del mismo al término de su vida útil. En el caso de un pasivo, es el valor actual de los flujos de efectivo en que se espera incurrir para cancelarlo.

Valor Presente: Monto que representa el importe actual de las entradas o salidas netas en efectivo, o su equivalente, el cual generaría un activo o un pasivo, una vez hecho el descuento de su valor futuro a la tasa pactada.

Valor Razonable: Es 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.

Valor Residual: Es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la enajenación o disposición por otra vía del activo, después de deducir los costes estimados por tal enajenación o disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Valoración: La valoración es la práctica de asignar valor económico a un bien o servicio con el propósito de ubicarlo en el mercado de compra y venta. Para las finanzas y la económica, se considera valoración o tasación a la contemplación de diversos indicadores en particular para determinar el valor final de un producto o bien de cualquier índole y, así, posibilitar su intercambio en operaciones económicas.

Valuación: Norma básica según la cual tanto los recursos como los hechos económicos que los afecten, deben ser apropiadamente cuantificados en

términos de la unidad de medida; son criterios de medición aceptados el valor histórico, el valor actual, el valor de realización y el valor presente.

Diccionario de términos contables para Colombia

Vida Útil: Es el período durante el cual se espera utilizar el activo amortizable por parte de la entidad; o bien el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

RESUMEN

En este trabajo se explora el impacto y las diferencias encontradas entre los estándares de información financiera (IFRS) y las normas de contabilidad aplicables a una empresa del sector real en Colombia a partir de los conceptos de inventarios y propiedad, planta y equipo. En primer lugar se realizó una exploración teórica de la normatividad Colombiana en cuanto a los conceptos de inventarios y propiedad, planta y equipo. Luego se analizaron las principales diferencia de la normatividad internacional frente a la norma Colombiana, y los posibles impactos contables y tributarios en la información financiera de la empresa. Finalmente se analizaron casos específicos que pueden generar grandes impactos en los estados financieros de una compañía del sector real en los conceptos de inventarios y propiedad planta y equipo.

Palabras Claves: Inventario, Propiedad, Planta y Equipo, Normas Internacionales de Contabilidad, Inmovilizado Material, Existencias, Normas Tributarias.

ABSTRACT

This paper explores the impact and differences between financial reporting standards (IFRS) and accounting standards applicable to a real sector business in Colombia from the concepts of inventory and property, plant and equipment. First there was a theoretical exploration of the Colombian regulations regarding the concepts of inventory and property, plant and equipment. Then they analyzed the main difference of international standards against Colombian rule, and potential impacts on tax accounting and financial reporting of the company. Finally he discussed specific cases that can generate great impacts on the financial statements of a company's real sector in the concepts of inventory and property plant and equipment.

Keywords: stock, Property, Plant and Equipment, International Accounting Standards, Tax Regulations.

INTRODUCCION

El pasado 13 de julio de 2009 fue publicada la ley 1314 por el Congreso de la República de Colombia, en la cual se aprueba la expedición de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, esta ley apoya la internacionalización de la información contable, para mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial en el país.

De acuerdo al fenómeno que se presenta con la globalización, se deben adoptar nuevos recursos, ser más competitivos a nivel mundial e implementar y abrir nuevos mercados, esto se está logrando con la internacionalización que sobrepasa los límites de las fronteras entre países, por esta razón, necesitamos hablar el mismo idioma en cuanto a información contable y financiera, con principios contables homogéneos, que sean útiles para la toma de decisiones de la gerencia y que permitan la interpretación de los estados financieros a nivel internacional.

En este trabajo se analiza el impacto que genera la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad en la legislación Colombiana, en los conceptos de inventario, propiedad, planta y equipo; y los posibles impactos tributarios. Se debe realizar un esfuerzo para la preparación, implementación, aplicación y capacitación de todos los entes económicos, para que este proceso sea satisfactorio y oportuno en la información contable presentada a todos los usuarios.

El contenido de este trabajo está fundamentado en cuatro aspectos: el primero es la revisión bibliográfica a nivel local (Institución Universitaria de Envigado),

nacional e internacional, el segundo es el marco teórico donde se hace un estudio de toda la normatividad contable nacional y las normas internacionales de contabilidad, el tercero son los aspectos técnicos donde se hace la comparación de las Normas Internacionales de Contabilidad y la normatividad Colombiana y en el cuarto aspecto, se desarrollan ejercicios prácticos que muestran las diferencias al aplicar las NIC y las normas colombianas actuales y los impactos que estas generan en los estados financieros en una empresa del sector real.

1. PRESENTACIÓN DEL TRABAJO DE GRADO

1.1. Planteamiento del Problema

EL pasado 13 de julio de 2009 se sancionó por parte del presidente de la república la ley 1314 "*por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento*"¹. Con esta ley se inicia una nueva etapa en la armonización de las normas internacionales de contabilidad, camino que inició con el artículo 63 de la ley 550 de 1999 "*Armonización de las normas contables con los usos y reglas internacionales*"² y que hoy 10 años después se empieza a ver el punto de llegada. Sin embargo la pregunta planteada inicialmente es ¿cuál es la importancia de hacer parte de estos estándares?

La globalización es un fenómeno del que hoy en día ningún país se escapa. Muestra de ello es el desarrollo acelerado de las comunicaciones y el rompimiento de las fronteras entre los países. La economía en estos aspectos no se ha quedado atrás, hoy en día a logrado una internacionalización que sobrepasa los límites de los países formando un nuevo mundo y atrayendo hacia si mismo todos los negocios y empresas, esto no sólo se evidencia en el efecto dominó de las crisis económicas que hemos vivido en los últimos años, sino también en las posibilidades de los mercados internacionales y de las inversiones que traspasan las nacionalidades y no pocas veces los continentes.

¹ Ley 1314 de 2009. Congreso de la República de Colombia.

² Ley 550 de 1999. Congreso de la República

Esta nueva realidad ha conllevado a que las empresas ya no piensen en sobrevivir en un entorno local, sino en competir en un único mercado internacional, tanto en las posibilidades de vender sus productos y proveer sus servicios, como en encontrar socios estratégicos de diferentes partes del mundo, o medios de financiación competitivos a nivel internacional.

Por tal motivo, la información financiera en el mundo debe ser escrita en un mismo idioma, y basada en principios homogéneos que no dependan de un país, sino que le permitan al usuario de la información de cualquier parte del mundo comprender la realidad financiera de la empresa como si se tratara de su propio país; de tal forma que le sea útil para la toma de sus decisiones y con la posibilidad de comparación. En este orden de ideas la ley 1314 lo promulga tácitamente: *“Con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas. La acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información. Con estándares internacionales de aceptación mundial. Con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios. Mediante normas de intervención se podrá permitir u ordenar que tanto el sistema documental contable, que incluye los soportes, los comprobantes y los libros. Como los informes de gestión y la información contable, en especial los estados financieros con sus notas, sean preparados, conservados y difundidos electrónicamente³”*.

De esta forma las empresas colombianas, los contadores, los académicos de las finanzas, las diferentes entidades allegadas, la junta central de contadores y los gremios de la profesión contable, y adicionalmente también la bolsa de

³ Ley 1314 de 2009. Congreso de la Republica de Colombia.

valores, la superintendencia financiera, la superintendencia de sociedades los gremios de los comerciantes y los diversos usuarios de la información financiera de las compañías en Colombia se les hace indispensable hacer un estudio serio a los estándares internacionales de la información financiera (IFRS) con una visión comparativa frente a las normas contables actuales de aplicación para Colombia. De esta forma se generan cuestionamientos cómo: ¿Cuál es el impacto en los estados financieros generado por la adopción de los estándares internacionales? ¿De qué forma afectan las normas internacionales a los estados financieros bajo principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) para Colombia?

En este trabajo se pretende hacer una revisión de la forma en que los estándares internacionales de información financiera pueden diferenciarse de los Conceptos contables en Colombia de tal forma que puedan tener un impacto en la definición, el reconocimiento, la valuación, la medición y las revelaciones en los estados financieros; sin embargo se limitará el trabajo al análisis del impacto con relación a los estándares de activos fijos y de inventarios para una empresa del sector real, 2 de los ítems más importantes de los estados financieros en este tipo de compañías; de esta forma se hace fundamental responder a la pregunta: ¿cómo se impactan los estados financieros de una empresa del sector real en relación a sus activos fijos y a los inventarios con la adopción de los estándares internacionales de la información financiera en Colombia?

1.2. Objetivos

Objetivo General: Explorar el impacto y las diferencias generadas por la adopción de los estándares internacionales de información financiera (IFRS) en una empresa del sector real en Colombia con relación a los conceptos de activos fijos e inventarios.

Objetivos Específicos: Construir un normograma contable de aplicación a una empresa en Colombia del sector real para Activos Fijos e Inventarios.

Hacer una comparación entre los estándares internacionales de información financiera y las normas contables colombianas con relación a los activos fijos e inventarios de aplicación a una empresa del sector real.

Analizar los cambios que podría tener la aplicación de los IFRS, de Activos fijos e inventarios, en una empresa del sector real en Colombia.

1.3. Justificación

La entrada en vigencia de la ley 1314 de 2009 es el culmen pero también el principio de una serie de planteamientos, discusiones, tesis y contra tesis, hipótesis, argumentos, desarrollos teóricos, etc., que se presentan en el entorno contable Colombiano. De alguna forma se deja a un lado la discusión de adoptar o adaptar, la discusión de si será bueno o malo, la discusión sobre las bondades y defectos de la globalización y todos aquellos debates que se venían realizando en los diferentes estamentos colombianos con relación a entrar o no entrar a ser parte de los estándares internacionales de la información financiera.

La discusión y el estudio ahora se centra en analizar los impactos y las diferencias existentes en los estándares internacionales y la teoría contable desarrollada en Colombia. Esto implica conocer, estudiar e investigar sobre la forma en que Colombia desarrolla sus normas contables, cómo son estas aplicadas a las empresas, y por lo tanto esta discusión pasa por la contabilidad fiscal, por la normatividad contable y por las diferentes normas acogidas en un sector específico, emitidas por un ente del mismo sector, como por ejemplo las Superintendencias. Así poder entender la forma en que las empresas colombianas llevan su contabilidad y reportan su información financiera, y conociendo lo anterior, poder explorar los impactos generados por la entrada de los IFRS.

En este trabajo el análisis se hace con referencia a activo fijo e inventario, dos conceptos fundamentales en el manejo de la contabilidad de una compañía del sector real en Colombia, y de los cuales es posible se generen algunas diferencias con los estándares internacionales de información financiera; pero sólo se trabajará de forma teórica, es decir bajo los conceptos desarrollados por la normatividad contable colombiana, aportes tributarios y otros aportes de

cuales se sirven los departamentos de contabilidad de las empresas en Colombia para registrar la información, comparados estos, con los que van a utilizar bajo IFRS. De esta forma, se da origen a una serie de posibles investigaciones, en este sólo se hace el análisis teórico de las diferencias y los impactos, pero se puede hacer la investigación empírica en las empresas del sector real, pero adicionalmente se podría investigar los impactos de las empresas que ya han empezado a aplicar los IFRS, y todo esto ampliarlo a otros conceptos aparte de inventarios y activos fijos.

No se pretende en este trabajo ser exhaustivos e inclusivos en el tema, por el contrario se pretende abrir la discusión y el debate intelectual de los impactos generados en la contabilidad colombiana, ante la inminente entrada de IFRS, dado la importancia de este tema, y lo importante de empezar a discutirlo, analizarlo, que sea parte de las aulas de clase y así entender el punto de transición por el que la información financiera ha estado y estará. Que sea este un trabajo que pueda servir como marco teórico a nuevos trabajos.

2. MARCO REFERENCIAL

2.1. Antecedentes

La búsqueda de antecedentes se dividió en 3 partes: en primer lugar se buscan los trabajos realizados por estudiantes de la Institución Universitaria de Envigado; luego se hace una búsqueda de los trabajos realizados por el mundo académico en Colombia, y por último se analizan trabajos publicados en otros países de Latinoamérica y el mundo sobre el impacto real o posible de las NIIF a cada una de sus realidades en particular.

2.1.1 Antecedentes IUE

Dentro de la revisión hecha en los trabajos de grado realizadas por estudiantes de de la Institución Universitaria de Envigado, encontramos dos antecedentes sobre IFRS. El primero titulado Los Estándares Internacionales de Reportes Financieros (IFRS) en el marco del proyecto de internacionalización de la profesión contable (2005), hace en primer lugar una precisión conceptual de algunas ideas importantes para la entrada en vigencia de IFRS, como lo son estándar y norma contable; adopción, adaptación y armonización; globalización y estandarización; entre otros. A partir de allí hace un análisis de la internacionalización de la economía, y por ende de la profesión y de la estandarización de las normas internacionales. Por último el trabajo muestra el panorama de la discusión sobre la estandarización de las normas contables desde el año 1995 hasta 2005. Todo es realizado a partir de la revisión documental y de entrevistas a expertos sobre el tema.

Un segundo trabajo revisado llamado Normas Internacionales ¿implementarán la doble contabilidad en Colombia? Es el estudio del marco teórico, del proceso de emisión de normas internacionales y de la teoría existente en cada una de las normas contables. En este trabajo se hace una comparación teórica de cada uno de los estándares de información financiera con la teoría contable contenida en el decreto 2649 de 1993 bajo un hilo conductor ¿se implementará la doble contabilidad en Colombia?. Al final hace un resumen de las diferencias encontradas de forma teórica, entre la normatividad internacional y la normatividad contable colombiana.

2.1.2 Antecedentes en Colombia

En Colombia se encuentra variedad de autores los cuales hacen un análisis profundo de la adopción de las normas internacionales, de lo que son, de sus ventajas y desventajas, del origen y la forma de emisión. Entre ellos se encuentra el artículo publicado por el Consejo Técnico de la Contaduría (2004), donde nos habla de la Orientación Profesional en la presentación de los Estados Financieros, más exactamente en lo relacionado con Propiedad Planta y Equipo e Inventarios, en este artículo podemos destacar la importancia de las normas internacionales, las definiciones de los términos que en estas se manejan, la forma como se valoran los activos, su vida útil, como realiza el proceso de medición de un activo, ejemplos donde se observa la forma como se debe realizar un costeo, como se debe proceder cuando se va a realizar una reevaluación, como es el proceso de depreciación, cuales son los métodos aceptados y en que periodos se deben realizar, como es el proceso de deterioro de los activos y como se les da de baja en las cuentas.

Se encuentra la publicación del Contador Público Jorge Nelson Ortiz Chica de la firma AGN en su artículo Normas internacionales de Contabilidad e

Información Financiera NIC NIIF IFRS (2008) donde define las normas internacionales, nos muestra la importancia que tiene la implementación de las normas, la realidad de Colombia frente a los países Latinoamericanos en cuanto a la adopción, los principales impactos en la adopción, reflexiona sobre el papel del contador público frente a la implementación de la norma, la situación del mundo globalizado frente a la implementación de las normas internacionales, e información de otros países del mundo.

En el análisis que hace la firma Morillo Miguens & Asociados en su artículo llamado Los Nuevos Desafíos de las Ciencias Contables en el Marco de las Normas Internacionales de Contabilidad (2007), encontramos temas como los desafíos del mundo empresarial y la capacidad que tienen estos para asumir los nuevos cambios, se analizan los cambios que se vienen en Colombia frente a la implementación de las normas internacionales y la uniformidad en la presentación de Estados Financieros que es lo que se busca en el mundo de los negocios internacionales. También se mencionan temas de interés como los impactos que generaría la adopción de normas internacionales en la economía nacional, planteamiento de posibles soluciones para la implementación de la norma y el reto de las ciencias contables para establecer el equilibrio de la contabilidad.

Se han publicado en Colombia algunas guías que nos muestran la aplicación de la norma internacional en las normas colombianas para la presentación de los estados financieros, entre estas tenemos La Guía Rápida De Nic Niff publicada por Deloitte (2008) donde nos muestra un estudio de la estructura, los miembros, los procedimientos y los proyectos e investigaciones en curso que tiene la IASB. También se hace un resumen de las normas vigentes con su respectivo objetivo, el manejo que se les da a nivel internacional según el país y

lo que en cada uno de ellos es permitido. De la misma forma las guías publicadas por KPMG, PWC.

Entre los resúmenes que se han realizado en Colombia sobre la presentación de Estados Financieros, se encuentra el realizado por el contador público Eutimio Mejía Soto, en el cual hace referencia a la necesidad de realizar Estados Financieros que puedan ser interpretados por cualquier persona en el mundo, y la importancia de que estos sean útiles para la toma de decisiones y para los negocios a nivel internacional, también se realiza un marco teórico donde se muestra lo que se quiere lograr implementando la norma internacional en la presentación de Estados Financieros, los objetivos de estos estados, las características mas importantes , la confiabilidad y la oportunidad.

Otras publicaciones que se han hecho en Colombia sobre las Normas Internacionales, se han basado en el análisis, el manejo, la explicación e interpretación de la norma, y una gran variedad se han centrado sobre el análisis de las implicaciones a nivel nacional, humano y comercial que tendría la implementación de estas normas, del papel de las empresas colombianas a nivel internacional y de las ventajas y desventajas.

Entre ellos se encuentra la publicación de Luis Eduardo Olaya Arboleda - Contador Público Universidad Javeriana, donde se hace varios cuestionamientos sobre la conveniencia de reformar la contabilidad colombiana. En este documento observamos varios cuestionamientos sobre la conveniencia para nuestro país de la implementación de normas internacionales, posibles causas, impactos y la recopilación de posibles respuestas.

En el libro Estados Financieros Básicos Bajo NIC NIIF del Autor Rodrigo Estupiñán Gaitán se hace un análisis de la finalidad, presentación y

componentes de cada uno de los Estados Financieros bajo los cambios que trae la aplicación de las NIC y las NIIF en nuestro país. Se analiza la aplicación de las NIC/NIIF por primera vez con ejercicios de aplicación y finalmente se revisan las NIC/NIIF para PYMES y las principales diferencias de estas con respecto a las NIIF completas.

También está el artículo de Artur Amich Director de Deloitte & Touche (Barcelona) donde habla de la globalización y el impacto de las normas internacionales en los mercados financieros. En este artículo el autor destaca la importancia de la implementación de los estándares internacionales ante un mundo globalizado, la necesidad que tiene los mercados internacionales de hablar un mismo idioma que facilite las transacciones comerciales, y promover principios contables que permitan la comparación de la información financiera.

También se observa el artículo publicado por el consultorio contable de la Universidad EAFIT donde se habla de la globalización; y la tendencia económica dominante que esta tiene, la soberanía que debe tener un país en cuanto a sus normas contables., planteamientos sobre si se debe continuar con el proceso de adaptación o si se debe seguir con la cultura nacional de las normas contables, la importancia de las normas en un país y qué metodologías se deben desarrollar para que la implementación de la norma internacional no cause un efecto negativo en la presentación y manejo de los estados financieros.

En el texto del MG. Sabino Talla Ramos de la Universidad del Cauca, hace un análisis de la Globalización a partir de su concepto, antecedentes, ventajas, desventajas y efectos en la contabilidad. También hace un análisis de que la contabilidad en medio de la globalización requiere de una armonización contable con normas internacionales, las necesidades, los problemas que

pueden enfrentarse y la situación actual de armonización. Se nombran instituciones contables a nivel regional e internacional, se estudia la IASC (Comité de normas internacionales de contabilidad) con sus objetivos en cuanto a la información contable, y se analiza lo que son la NIC.

Un análisis de la globalización y de la situación de Colombia frente a la contabilidad internacional lo podemos encontrar en el artículo de Estándares Internacionales De Contabilidad escrito por los contadores públicos Diana Lucía Pérez Sánchez, Ángela Patricia Vélez y Jaime Alberto Blandón Jiménez donde se tratan temas como la Globalización y estandarización contable, la aceptación de las Normas Internacionales de Contabilidad, la Prospectiva de la contabilidad internacional, el Internet como herramienta de el mundo de los negocios globalizados, el análisis de la compatibilidad entre la técnica contable internacional y la utilizada en Colombia, y la conveniencia y que mejoramientos se deben hacer en la contabilidad Colombiana para realizar una adecuada adaptación de la norma internacional.

Otro tipo de autores colombianos estudian y escriben sobre las principales diferencias que existen en la normatividad colombiana y las normas internacionales de contabilidad, extrayendo de allí los temas de interés para este trabajo con relación a los conceptos de inventarios y propiedad planta y equipo.

Entre los cuales existe el texto del Contador Público “Luís Raúl Uribe Medina”, en el cual se realiza una comparación clara entre la norma colombiana y las normas internacionales de contabilidad, allí se muestran las diferencias que hay en la valoración de los activos fijos, los periodos para la realización de avalúos y los métodos para realizar estas valoraciones.

En el texto publicado por Yanel Blanco Luna Principales Diferencias Entre El Modelo Internacional Y El Modelo Colombiano se observan temas como la comparación que se hace entre las influencias que tiene cada norma, la esencia que debe tener la contabilidad para obtener información clara para sus usuarios, la influencia tributaria en las normas contables de nuestro país, las diferencias que existen entre las valorizaciones que se realizan en la norma internacional y la norma colombiana, y las bases para determinar el costo objeto a depreciar.

En el artículo publicado por la Universidad ICESI se destacan los principales problemas encontrados en los estudios realizados en la adopción de las normas internacionales, los diferentes métodos en las valoraciones de los activos fijos y la consecuencia para cada una de las normas. En los inventarios se estudia el valor razonable, el valor neto realizable, y la prohibición de la capitalización de la diferencia en cambio por la variación de la moneda extranjera, siendo estos los principales asuntos de medición para establecer el impacto que genera la adopción de la norma internacional.

También se visualiza el documento La Adopción De Estándares Internacionales En Colombia Y Su Influencia Tributaria “De La Contadora Pública Ángela Liliana García Márquez, de la Universidad del Quindío, En el cual se menciona lo influenciada que está la norma Colombiana por la legislación tributaria, el impacto que generaría el adoptar estos estándares internacionales, específicamente el impacto en el control fiscal colombiano. También se habla sobre la contabilidad colombiana como una herramienta administrativa de control para el gobierno nacional orientado al cumplimiento de requerimientos legales, la armonización de los estándares de contabilidad, y la revisión de las leyes tributarias que influencia de manera significativa el manejo de la contabilidad.

2.1.3. Resto del Mundo

En nuestra búsqueda de bibliografías se encuentra una amplia cantidad de trabajos de diferentes países, donde los autores se dedican principalmente a evaluar los efectos que tiene la adopción de las NIC – NIFFS en cada uno de estos, adicionalmente el estudio del origen de las normas y el objetivo de cada una de estas para la información financiera de las empresas.

En el artículo Venezolano Normas Internacionales de Contabilidad NICs y Normas Internacionales de Información Financiera NIFFs, elaborado por la firma Horwath Venezuela de la Vega Márquez, Perdomo & asociados (2.005), se tiene como objetivo informar a los usuarios de la situación general y los efectos en la adopción de estas normas, se analizan las razones de Venezuela para acogerse a ellas, se realiza un paralelo comparativo para establecer las diferencias contables mas importante entre las NICs y los PCGA en Venezuela, mediante la norma se revisan casos y experiencias contables de implementación de normas.

Se exploran un par de trabajos chilenos, el primero; Adecuación normas Contables locales a estándares Internacionales países iberoamericanos, elaborado por José Monsalve A. en Septiembre 27 de 2002, en este trabajo se hace un estudio de la aplicación de IAS en los países Iberoamericanos, se analiza el nivel de influencia de las normas IAS frente a las normas locales de cada uno de los países y los años en los cuales han sido o serán implementadas las IAS, su obligatoriedad o su aplicación según el país. Posteriormente se hace una comparación de las normas locales Chilenas y las prácticas contables de IAS en diferentes áreas.

La convergencia de las Normas Internacionales de Información Financiera en Chile, escrito por Bertha Silva Palavecino y Claudio Garrido Suazo. En este trabajo se analiza el impacto de las normas internacionales frente a los principios contables generalmente aceptados en Chile, a partir de un estudio de impacto de adopción de normas de los países de la Unión Europea, evaluando las variaciones que trae este cambio en el patrimonio y en los resultados de las empresas, las principales diferencias entre los PCGA nacionales con las NIIF y finalmente el alcance y la cronología para la aplicación de las normas.

En Ecuador el trabajo Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF Guía Rápida, elaborada por la firma BDO Stern Cia Ltda. - Auditores y Consultores, se elabora un resumen de las NICs y las NIIF para las empresas Ecuatorianas que deben realizar la convergencia de los estados financieros a la normatividad internacional, para facilitar el proceso.

De este mismo país Normas Internacionales de Información Financiera NIIF (IFRS) Ecuador 2009, elaborado por Herrera Carvajal & Asociados Cia, Ltda. (2.009), se analizan los beneficios y desafíos de la implementación de las nuevas normas en las empresas Ecuatorianas, a partir de un análisis de los estados financieros y sus notas y de estudiar detalladamente los rubros más importantes de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos.

Se revisa también un trabajo llamado Examen de cuestiones relativas a la aplicación práctica de las NIIF, estudio monográfico de la India, Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, junta de Comercio y Desarrollo, Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes, Año 2006. Los principales objetivos de este estudio, es aprender de la experiencia de la India en la aplicación de las NIIF y examinar los resultados con los Estados

miembros, a fin de facilitar el intercambio de experiencia entre los Estados que ya aplican las NIIF o tienen la intención de hacerlo en los próximos años.

2.2. Marco Legal

2.2.1 Marco Legal en Colombia

Se estudia a continuación la normatividad colombiana que hace referencia a las disposiciones que rigen en los conceptos de inventarios y de propiedad, planta y equipo, en una empresa del sector real, con el objeto de tener un marco de referencia con la normatividad Colombiana para el manejo de estos dos conceptos y posteriormente, con base a esta información, se analicen las diferencias entre la normatividad colombiana y las Normas Internacionales de Contabilidad.

Las normas colombianas implican una jerarquía de normas, cabe precisar que corresponde al Congreso de la República la función de reformar la constitución, hacer la leyes y ejercer control político sobre el gobierno y su administración, según el artículo 114 de la Constitución Política de Colombia 1991, “siendo la constitución norma de normas, puesto que en algún caso que se presente incompatibilidad entre la constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales según el artículo 4 de la Constitución Política de Colombia 1991”⁴. A continuación se muestra la jerarquía de normas a partir de la teoría Kelsen⁵:

⁴ CONSTITUCION POLITICA DE COLOMBIA. Art. 4 Pág. 12 y Art 114 Pág. 41

⁵ Teoría Kelsen: Kelsen concluyo que toda norma emana de otra norma, remitiendo su origen último a una norma hipotética fundamental que es para Kelsen una hipótesis o presuposición trascendental, necesaria para poder postular la validez del Derecho.

Gráfico 1: Cuadro de Kelsen

La jerarquía de las normas Pirámide Kelsen



Tomado: <http://www.monografias.com/trabajos26/fuentes-derecho/Image627.gif>

Las fuentes consultadas según el enfoque de jerarquía de normas, en primer lugar fue el Código de Comercio, expedido en marzo 27 de 1971, expedido por el Presidente de la República de Colombia y en ejercicio de las facultades extraordinarias que le confiere el numeral 15 del artículo 20 de la Ley 16 de 1968, y cumpliendo el requisito allí establecido. “Se conoce como código de comercio al conjunto de normas legales ordenadas y preceptos que regulan las relaciones mercantiles.”⁶

Otras fuentes son el decreto 2649 y decreto 2650 de 1993, decretos que desde su objetivo de dar las disposiciones de la contabilidad en Colombia, determinan

⁶[En Internet] <http://definicion.de/codigo-de-comercio/>

las normas y reglas para el manejo contable de los inventarios y la propiedad planta y equipo.

Desde el punto de vista tributario, encontramos como el Estatuto Tributario bajo el decreto 624 de marzo 30 de 1989, dicta las disposiciones y normas a nivel impositivo en Colombia, a partir de los diferentes impuestos que tienen los contribuyentes, determina el tratamiento que deben darse a los inventarios y a la propiedad, planta y equipo.

Se revisaron cada una de las fuentes y se extrae en cada una de ellas como marco de referencia para el objetivo de este trabajo.

2.2.1.1 El Código de Comercio

“El Código de Comercio se encarga de las disposiciones legales de los comerciales y de los asuntos mercantiles, a partir de este código se emiten las normas en cuanto a las obligaciones que tienen los comerciantes”⁷ con sus inventarios, por medio de los siguientes artículos:

Tabla 1: Normas de Inventario Según el Código de Comercio

ARTÍCULO	DETALLE
ARTÍCULO 48	Todo comerciante conformará su contabilidad, libros, registros contables, inventarios y estados financieros en general, a las disposiciones de este código y demás normas sobre la materia. Dichas normas podrán autorizar el uso de sistemas que, como la microfilmación, faciliten la guarda de su archivo y correspondencia.

⁷ Código de Comercio. Decreto 410 de 1971

	Así mismo será permitida la utilización de otros procedimientos de reconocido valor técnico-contable, con el fin de asentar sus operaciones, siempre que facilite el conocimiento y prueba de la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios.
ARTÍCULO 52	Al iniciar sus actividades comerciales y, por lo menos una vez al año, todo comerciante elaborará un inventario y un balance general que permitan conocer de manera clara y completa la situación de su patrimonio
ARTÍCULO 110	La sociedad comercial se constituirá por escritura pública en la cual se expresará:
	1. El nombre y domicilio de las personas que intervengan como otorgantes. Con el nombre de las personas naturales deberá indicarse su nacionalidad y documento de identificación legal; con el nombre de las personas jurídicas, la ley, decreto o escritura de que se deriva su existencia.
	2. La clase o tipo de sociedad que se constituye y el nombre de la misma, formado como se dispone en relación con cada uno de los tipos de sociedad que regula este código.
	3. El domicilio de la sociedad y el de las distintas sucursales que se establezcan en el mismo acto de constitución.
	4. El objeto social, esto es, la empresa o negocio de la sociedad, haciendo una enunciación clara y completa de las actividades principales. Será ineficaz la estipulación en virtud de la cual el objeto social se extienda a actividades enunciadas en forma indeterminada o que no tengan una relación directa con aquél.

<p>5. El capital social, la parte del mismo que se suscribe y la que se paga por cada asociado en el acto de la constitución. En las sociedades por acciones deberá expresarse, además, el capital suscrito y el pagado, la clase y valor nominal de las acciones representativas del capital, la forma y términos en que deberán cancelarse las cuotas debidas, cuyo plazo no podrá exceder de un año.</p>
<p>6. La forma de administrar los negocios sociales, con indicación de las atribuciones y facultades de los administradores, y de las que se reserven los asociados, las asambleas y las juntas de socios, conforme a la regulación legal de cada tipo de sociedad.</p>
<p>7. La época y la forma de convocar y constituir la asamblea o la junta de socios en sesiones ordinarias o extraordinarias, y la manera de deliberar y tomar los acuerdos en los asuntos de su competencia.</p>
<p>8. Las fechas en que deben hacerse inventarios y balances generales, y la forma en que han de distribuirse los beneficios o utilidades de cada ejercicio social, con indicación de las reservas que deban hacerse.</p>
<p>9. La duración precisa de la sociedad y las causales de disolución anticipada de la misma.</p>
<p>10. La forma de hacer la liquidación, una vez disuelta la sociedad, con indicación de los bienes que hayan de ser restituidos o distribuidos en especie, o de las condiciones en que, a falta de dicha indicación, puedan hacerse distribuciones en especie.</p>
<p>11. Si las diferencias que ocurran a los asociados entre sí o con la sociedad, con motivo del contrato social, han de someterse a decisión arbitral o de amigables componedores y, en caso</p>

	afirmativo, la forma de hacer la designación de los árbitros o amigables componedores.
	12. El nombre y domicilio de la persona o personas que han de representar legalmente a la sociedad, precisando sus facultades y obligaciones, cuando esta función no corresponda, por la ley o por el contrato, a todos o algunos de los asociados.
	13. Las facultades y obligaciones del revisor fiscal, cuando el cargo esté previsto en la ley o en los estatutos.
	14. Los demás pactos que, siendo compatibles con la índole de cada tipo de sociedad, estipulen los asociados para regular las relaciones a que da origen el contrato.

En el Código de Comercio no se evidencia ninguna disposición en cuanto a propiedad, planta y equipo.

2.2.1.2 Decreto 2649 de 1993

Este decreto es el encargado de reglamentar la contabilidad general en Colombia y en ella se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados, siendo estos de conformidad con el artículo 68 de la ley 43 de 1990, “el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observadas, al registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas”.⁸ Apoyándose en los principios de contabilidad generalmente aceptados, la contabilidad permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna.

⁸LEGIS. Plan Único de Cuentas para Comerciantes Decreto 2649 DE 1993. Editores Legis SA. Año 2.006

Este Decreto 2649 es importante para Colombia ya que permitió organizar la contabilidad bajo pautas de manejo de la información para cumplir con los objetivos establecidos en su creación.

A continuación detallaremos los artículos que hacen referencia a los conceptos de inventarios y propiedad, planta y equipo:

Tabla 2: Normas de Inventario según el Decreto 2649 de 1993

ARTÍCULO	DETALLE
ARTÍCULO 63	Los inventarios representan bienes corporales destinados a la venta en el curso normal de los negocios, así como aquellos que se hallen en proceso de producción o que se utilizarán o consumirán en la producción de otros que van a ser vendidos.
	El valor de los inventarios, el cual incluye todas las erogaciones y los cargos directos e indirectos necesarios para ponerlos en condiciones de utilización o venta, se debe determinar utilizando el método PEPS (Primeros en Entrar, Primeros en Salir), UEPS (Últimos en Entrar, Primeros en Salir), el de identificación específica o el promedio ponderado. Normas especiales pueden autorizar la utilización de otros métodos de reconocido valor técnico.
	Para reconocer el efecto anual de la inflación (Derogado) y determinar el costo de ventas y el inventario final del respectivo año, se debe: 1. Ajustar por el PAAG anual el inventario inicial, esto es, el poseído al comienzo del año.(Derogado)

	<p>2. Ajustar por el PAAG mensual acumulado, las compras de inventarios realizadas en el año, así como los demás factores que hagan parte del costo, con excepción de los que tengan una forma particular de ajuste. (Derogado).</p>
	<p>Sobre una misma partida, por un mismo lapso, no se puede realizar un doble ajuste. Esta norma se debe tener en cuenta para los trasposos de inventarios durante el proceso productivo.</p>
	<p>Para reconocer el efecto mensual de la inflación (Derogado), cuando se utilice el sistema de inventario permanente, se debe ajustar por el PAAG mensual el inventario poseído al comienzo de cada mes. Cuando se utilice el sistema denominado juego de inventarios se deben ajustar además los saldos acumulados en el primer día del respectivo mes en las cuentas de compras de inventarios y de costos de producción, cuando las mismas no tengan una forma particular de ajuste. Los valores correspondientes a operaciones realizadas durante el respectivo mes no son objeto de ajuste. (Derogado)</p>
	<p>En una y otra opción, el inventario final y el costo de ventas deben reflejar correctamente los ajustes por inflación (Derogado) correspondiente, según el método que se hubiere utilizado para determinar su valor.</p>
	<p>Al cierre del período deben reconocerse las contingencias de pérdida del valor expresado de los inventarios, mediante las provisiones necesarias para ajustarlos a su valor neto de realización.</p>
	<p>Sin perjuicio de lo dispuesto por normas especiales, para la preparación de estados financieros de períodos intermedios es admisible determinar el costo del inventario y reconocer las</p>

	contingencias de pérdida con base en estimaciones estadísticas.
--	---

ARTÍCULO	DETALLE
ARTÍCULO 10	Valuación o medición. Tanto los recursos como los hechos económicos que los afecten deben ser apropiadamente cuantificados en términos de la unidad de medida.
	Con sujeción a las normas técnicas, son criterios de medición aceptados el valor histórico, el valor actual, el valor de realización y el valor presente.
	Valor o costo histórico es el que representa el importe original consumido u obtenido en efectivo, o en su equivalente, en el momento de realización de un hecho económico. Con arreglo a lo previsto en este decreto, dicho importe debe ser reexpresado para reconocer el efecto ocasionado por las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda.
	Valor actual o de reposición es el que representa el importe en efectivo, o en su equivalente, que se consumiría para reponer un activo o se requeriría para liquidar una obligación, en el momento actual.
	Valor de realización o de mercado es el que representa el importe en efectivo, o en su equivalente, en que se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en el curso normal de los negocios. Se entiende por valor neto de realización el que resulta de deducir del valor de mercado los gastos directamente imputables a la conversión del activo o a la liquidación del pasivo, tales como comisiones, impuestos, transporte y empaque.

	<p>Valor presente o descontado es el que representa el importe actual de las entradas o salidas netas en efectivo, o en su equivalente, que generaría un activo o un pasivo, una vez hecho el descuento de su valor futuro a la tasa pactada o, a falta de esta, a la tasa efectiva promedio de captación de los bancos y corporaciones financieras para la expedición de certificados de deposito a termino con un plazo de 90 días (DTF), la cual es certificada periódicamente por el Banco de la República.</p>
ARTÍCULO 68	<p>Ajuste anual del valor de los activos no monetarios. Con el fin de reconocer el efecto de la inflación (Derogado), al finalizar el año se debe ajustar el costo de los activos no monetarios, tales como los que expresan el derecho a recibir especies o servicios futuros, los inventarios, las propiedades, planta y equipo, los activos agotables, los activos intangibles, los cargos diferidos y los aportes en otros entes económicos.</p> <p>No son objeto de ajuste las partidas estimadas o que no hayan sido producto de una adquisición efectiva, tales como las valorizaciones.</p>
ARTÍCULO 129	<p>Inventario de mercancías. El control de las mercancías para la venta se debe llevar en registros auxiliares, que deben contener, por unidades o grupos homogéneos, por lo menos los siguientes datos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Clase y denominación de los artículos. 2. Fecha de la operación que se registre. 3. Numero del comprobante que respalda la operación asentada. 4. Numero de unidades en existencia, compradas, vendidas, consumidas, retiradas o trasladadas. 5. Existencia en valores y unidad de medida.

	6. Costo unitario y total de lo comprado, vendido, consumido, retirado o trasladado.
	7. Registro de unidades y valores por faltantes o sobrantes que resulten de la comparación del inventario físico con las unidades registradas en las tarjetas de control.
	En todos los casos cuando en los procesos de producción o transformación se dificulta el registro por unidades, se hará por grupos homogéneos.
	Al terminar cada ejercicio, debe efectuarse el inventario de mercancías para la venta, el cual contendrá una relación detallada de las existencias con indicación de su costo unitario y total. Cuando la cantidad y diversidad de artículos dificulte su registro detallado, este puede efectuarse por resúmenes o grupos de artículos, siempre y cuando aparezcan discriminados en registros auxiliares.
	Dicho inventario debe ser certificado por contador público para que preste mérito probatorio, a menos que se lleve un libro registrado para tal efecto.
	PARAGRAFO. Cuando el costo de ventas se determine por el juego de inventarios no se requiere incluir en el control pertinente, los datos señalados en los numerales 5, 6 y 7 de este artículo
ARTÍCULO 28	Estado de inventario. El estado de inventario es aquel que debe elaborarse mediante la comprobación en detalle de la existencia de cada una de las partidas que componen el balance general

Tabla 3: Normas de Propiedad Planta y Equipo según el Decreto 2649 de 1993

ARTICULO	DETALLE
ARTÍCULO 64	<p>Propiedades, planta y equipo. Las propiedades, planta y equipo, representan los activos tangibles adquiridos, construidos, 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 usarlos en la administración del ente económico, que no están destinados para la venta en el curso normal de los negocios y cuya vida útil excede de un año.</p>
	<p>El valor histórico de estos activos incluye todas las erogaciones y cargos necesarios hasta colocarlos en condiciones de utilización, tales como los de ingeniería, supervisión, impuestos, intereses, corrección monetaria proveniente de la UPAC y ajustes por diferencia en cambio.</p>
	<p>El valor histórico de las propiedades, planta y equipo, recibidas en cambio, permuta, donación, dación en pago o aporte de los propietarios, se determina por el valor convenido por las partes, debidamente aprobado por las autoridades cuando fuere el caso o, cuando no se hubiere determinado su precio, mediante avalúo.</p>
	<p>El valor histórico se debe incrementar con el de las adiciones, mejoras y reparaciones, que aumenten significativamente la cantidad o calidad de la producción o la vida útil del activo.</p>
	<p>Se entiende por vida útil el lapso durante el cual se espera que la propiedad, planta o equipo, contribuirá a la generación de ingresos. Para su determinación es necesario considerar, entre otros factores, las especificaciones de fábrica, el deterioro por el uso, la acción de factores naturales, la obsolescencia por avances</p>

tecnológicos y los cambios en la demanda de los bienes o servicios a cuya producción o suministro contribuyen.

La contribución de estos activos a la generación del ingreso debe reconocerse en los resultados del ejercicio mediante la depreciación de su valor histórico ajustado. Cuando sea significativo, de este monto se debe restar el valor residual técnicamente determinado. Las depreciaciones de los inmuebles deben calcularse excluyendo el costo del terreno respectivo.

La depreciación se debe determinar sistemáticamente mediante métodos de reconocido valor técnico, tales como línea recta, suma de los dígitos de los años, unidades de producción u horas de trabajo. Debe utilizarse aquel método que mejor cumpla la norma básica de asociación.

Al cierre del período, el valor neto de estos activos, reexpresado como consecuencia de la inflación (Derogado), debe ajustarse a su valor de realización o a su valor actual o a su valor presente, el más apropiado en las circunstancias, registrando las provisiones o valorizaciones que sean del caso. Pueden exceptuarse de esta disposición aquellos activos cuyo valor ajustado sea inferior a veinte (20) salarios mínimos mensuales.

< Modificado con el Decreto 1536 de 07/05/2007 >El valor de realización, actual o presente de estos activos debe determinarse al cierre del periodo en el cual se hubieren adquirido o formado y al menos cada tres años, mediante avalúos practicados por personas naturales, vinculadas o no laboralmente al ente económico, o por personas jurídicas, de comprobada idoneidad profesional, solvencia moral, experiencia e independencia.

	<p>Siempre y cuando no existan factores que indiquen que ello sería inapropiado, entre uno y otro avalúo estos se ajustan al cierre del periodo utilizando indicadores específicos de precios según publicaciones oficiales o, a falta de éstos, por el índice de precios al consumidor para ingresos medios, establecido por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, DANE, registrado entre el 1° de enero y el 31 de diciembre del respectivo año.</p>
	<p>El avalúo debe prepararse de manera neutral y por escrito, de acuerdo con las siguientes reglas:</p>
	<p>1. Presentará su monto discriminado por unidades o por grupos homogéneos.</p>
	<p>2. Tratará de manera coherente los bienes de una misma clase y características.</p>
	<p>3. Tendrá en cuenta los criterios utilizados por el ente económico para registrar adiciones, mejoras y reparaciones.</p>
	<p>4. Indicará la vida útil remanente que se espera tenga el activo en condiciones normales de operación.</p>
	<p>5. Segregará los bienes muebles reputados como inmuebles, mostrando su valor por separado.</p>
<p>ARTÍCULO 68</p>	<p>Ajuste anual del valor de los activos no monetarios. Con el fin de reconocer el efecto de la inflación (Derogado), al finalizar el año se debe ajustar el costo de los activos no monetarios, tales como los que expresan el derecho a recibir especies o servicios futuros, los inventarios, las propiedades, planta y equipo, los activos agotables, los activos intangibles, los cargos diferidos y los aportes en otros entes económicos</p>

2.2.1.3 Decreto 2650 de 1993

El decreto 2650 de 1993, determina el plan único de cuentas, su objetivo es buscar la uniformidad en el registro de las operaciones económicas realizadas por los comerciantes, con el fin de permitir la transparencia de la información contable, su claridad, confiabilidad y comparabilidad.⁹

Este plan único de cuentas debe ser aplicado por todas las personas naturales o jurídicas que estén obligadas a llevar contabilidad, de conformidad con lo previsto en el Código de Comercio.

En este decreto se describe la composición de cada una de las cuentas contables y la dinámica contable dependiendo de los movimientos económicos del ente. A continuación se describen las cuentas de interés para el desarrollo de este trabajo:

Tabla 4: Normas de Inventarios según el Decreto 2650 de 1993

DESCRIPCIÓN	Comprende todos aquellos artículos, materiales, suministros, productos y recursos renovables y no renovables, para ser utilizados en procesos de transformación, consumo, alquiler o venta dentro de las actividades propias del giro del ente económico.
	Se incorporan entre otras las siguientes cuentas: materias primas, productos en proceso, obras de construcción en curso,

⁹ LEGIS. Plan Único de Cuentas para Comerciantes Decreto 2650 DE 1993. Editores Legis SA. Año 2.006

	<p>cultivos en desarrollo, productos terminados, semovientes, materiales, repuestos y accesorios, así como inventarios en tránsito.</p> <p>Registra el valor de los elementos básicos adquiridos a nivel nacional o internacional, para uso en el proceso de fabricación o producción y que requieren procesamiento adicional.</p> <p>El costo lo constituirá el monto total del valor del artículo más los cargos incurridos hasta colocarlos en bodega para ser utilizados.</p>
DINÁMICA	Débitos
	Por el costo de materias primas adquiridas para los procesos, excluido el impuesto a las ventas que sea deducible de los recaudos por ventas del producto transformado.
	Por los ajustes de inventario de materias primas.
	Por el valor de las materias primas devueltas por los clientes.
	Por el valor del inventario final al cierre del ejercicio, cuando el ente económico utiliza el sistema periódico.
	Créditos
	Por el valor de las materias primas que se entreguen para su utilización o producción.
	Por las notas debito a proveedores por devolución de materias primas.}
	Por el costo de las ventas de materias primas.
	Por el costo de las materias primas dadas de baja.
	Por los ajustes e inventario de materias primas.
	Por el valor del inventario inicial al cierre del ejercicio, cuando el ente económico utiliza el sistema periódico.

Tabla 5: Normas Propiedad, Planta y Equipo según el Decreto 2650

DESCRIPCIÓN	<p>Comprende el conjunto de las cuentas que registran los bienes de cualquier naturaleza que posea el ente económico, con la intención de emplearlos en forma permanente para el desarrollo del giro normal de sus negocios o que se poseen por el apoyo que prestan en la producción de bienes y servicios, por definición no destinados para la venta en el curso normal de los negocios y cuya vida útil exceda de un año.</p>
	<p>Las propiedades, planta y quipo deben registrarse al costo histórico, del cual forman parte los costos directos e indirectos causados hasta el momento en que el activo se encuentre en condiciones de utilización o en condiciones de puesta en marcha o enajenación, tales como los de ingeniería, supervisión, impuestos, corrección monetaria.</p>
	<p>Los intereses y la corrección monetaria, causados sobre obligaciones contraídas en la adquisición, forman parte del costo, salvo cuando ha concluido la etapa de puesta en marcha y tales activos se encuentren en condiciones de utilización. En este caso, los gastos financieros deben cargarse a los resultados del respectivo periodo contable. El costo también incluye la diferencia en cambio causada hasta la puesta en marcha del activo, originada por las obligaciones en moneda extranjera contraídas en su adquisición. Sin embargo, las diferencias en cambio causadas sobre obligaciones en moneda extranjera no identificables directamente con la adquisición de activos específicos, se</p>

	deben contabilizar en los resultados del periodo contable.
--	--

2.2.1.4 Estatuto Tributario año 2009

El Estatuto Tributario es el que establece las regulaciones de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales en Colombia, según el Decreto 624 de 1989.

Recopilamos los artículos del estatuto tributario que dan las disposiciones para el manejo contable de los inventarios y la propiedad, planta y equipo, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Tabla 6: Normas de Inventarios según el Estatuto Tributario

ARTÍCULO	DETALLE
ARTÍCULO 62	Sistema para establecer el costo de los activos movibles enajenados. El costo de la enajenación de los activos movibles debe establecerse con base en alguno de los siguientes sistemas:
	1. El juego de inventarios.
	2. El de inventarios permanentes o continuos.
	3. Cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables, autorizado por la Dirección General de Impuestos Nacionales.
	El inventario de fin de año o período gravable es el inventario

	<p>inicial del año o período gravable siguiente.</p> <p>PARÁGRAFO. Inciso 1. Adicionado. Ley 174/1994, Art. 2. Para los efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, los contribuyentes que de acuerdo con el artículo 596 de este estatuto están obligados a presentar su declaración tributaria firmada por revisor fiscal o contador público, deberán establecer el costo de la enajenación de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes o continuos, o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables, autorizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.</p> <p>Inciso 2. Adicionado. Ley 223/1995, Art. 267. Cuando se trate de inventarios en proceso, bastará con mantener un sistema regular y permanente, que permita verificar mensualmente el movimiento y saldo final, por unidades o por grupos homogéneos.</p> <p>Inciso 3. Adicionado. Ley 223/1995, Art. 267. La asignación de los costos indirectos de fabricación podrá igualmente hacerse en forma mensual y por unidades o grupos homogéneos.</p>
ARTÍCULO 63	<p>Limitación a la valuación en el sistema de juego de inventarios. En el caso de juego de inventarios, las unidades del inventario final no pueden ser inferiores a la diferencia que resulte de restar, de la suma de las unidades del inventario inicial, más las compradas, las unidades vendidas durante el año o período gravable.</p>
ARTÍCULO 64	<p>Modificado. Ley 1111/2006, Art. 2. Disminución del inventario final por faltantes de mercancía. Cuando se trate de mercancías de fácil destrucción o pérdida, las unidades del inventario final pueden disminuirse hasta en un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras. Si se demostrare la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito,</p>

	<p>pueden aceptarse disminuciones mayores.</p>
	<p>Cuando el costo de las mercancías vendidas se determine por el sistema de inventario permanente, serán deducibles las disminuciones ocurridas en mercancías de fácil destrucción o pérdida, siempre que se demuestre el hecho que dio lugar a la pérdida o destrucción, hasta en un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras</p>
ARTÍCULO 65	<p>Sustituido. Ley 174/1994, Art. 3. Gradualidad en el desmonte de la provisión UEPS o LIFO. Incisos 1 y 2 Transitorios. Perdió vigencia.</p>
	<p>PARÁGRAFO. Sustituido. Ley 223/1995, Art. 72. El método que se utilice para la valoración de los inventarios, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, deberá aplicarse en la contabilidad de manera uniforme, durante todo el año gravable, debiendo reflejarse en cualquier momento del período en la determinación del inventario y el costo de ventas. El valor del inventario detallado de las existencias al final del ejercicio, antes de descontar cualquier provisión para su protección, debe coincidir con el total registrado en los libros de contabilidad y en la declaración de renta.</p>
	<p>El cambio de método de valoración deberá ser aprobado previamente por el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, de acuerdo con el procedimiento que señale el reglamento. El mismo funcionario podrá autorizar, cuando las circunstancias técnicas del contribuyente así lo ameriten, el uso parcial del sistema de inventarios periódicos.</p>
	<p>Se considera como método aceptado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales el denominado sistema "retail".</p>

	Se entiende que para las plantaciones agrícolas, el inventario permanente es el que controla sus existencias y costos, bajo un sistema de amortización dependiente de su ciclo agronómico, sin necesidad de que dicho inventario exija un control por unidades.
	PARÁGRAFO TRANSITORIO. Perdió vigencia.

ARTÍCULO	DETALLE
ARTÍCULO 66	Determinación del costo de los bienes muebles. El costo de los bienes muebles que forman parte de las existencias se determina al elaborar los inventarios, con base en las siguientes normas:
	1. El de las mercancías y papeles de crédito: sumando al costo de adquisición el valor de los costos y gastos necesarios para poner la mercancía en el lugar de expendio.
	2. El de los productos de industrias extractivas: sumando a los costos de explotación de los productos extraídos durante el año o período gravable, los costos y gastos necesarios para colocarlos en el lugar de su expendio, utilización o beneficio.
	3. El de los artículos producidos o manufacturados: sumando al costo de la materia prima consumida, determinado de acuerdo con las reglas de los numerales anteriores, el correspondiente a los costos y gastos de fabricación.
	4. El de los frutos o productos agrícolas: sumando al valor de los costos de siembra, los de cultivo, recolección y los efectuados para poner los productos en el lugar de su expendio, utilización o beneficio.
	Cuando se trate de frutos o productos obtenidos de árboles o plantas que produzcan cosechas en varios años o períodos gravables, sólo se incluye en el inventario de cada año o período

	gravable la alícuota de las inversiones en siembras que sea necesaria para amortizar lo invertido en árboles o plantas durante el tiempo en que se calcula su vida productiva.
ARTÍCULO 135	Bienes depreciables. Se entiende por bienes depreciables los activos fijos tangibles, con excepción de los terrenos, que no sean amortizables. Por consiguiente, no son depreciables los activos movibles, tales como materias primas, bienes en vía de producción e inventarios, y valores mobiliarios.
	Se entiende por valores mobiliarios los títulos representativos de participaciones de haberes en sociedades, de cantidades prestadas, de mercancías, de fondos pecuniarios o de servicios que son materia de operaciones mercantiles o civiles.
ARTÍCULO 148	Deducción por pérdidas de activos. Son deducibles las pérdidas sufridas durante el año o período gravable, concernientes a los bienes usados en el negocio o actividad productora de renta y ocurridas por fuerza mayor.
	El valor de la pérdida, cuando se trate de bienes depreciados, es el que resulte de restar las depreciaciones, amortizaciones y pérdidas parciales concedidas, de la suma del costo de adquisición y el de las mejoras. La pérdida se disminuye en el valor de las compensaciones por seguros y similares, cuando la indemnización se recibe dentro del mismo año o período gravable en el cual se produjo la pérdida. Las compensaciones recibidas con posterioridad están sujetas al sistema de recuperación de deducciones.
	Cuando el valor total de la pérdida de los bienes, o parte de ella, no pueda deducirse en el año en que se sufra, por carencia o insuficiencia de otras rentas, el saldo se difiere para deducirlo en

	<p>los cinco períodos siguientes. En caso de liquidación de sociedades o sucesiones, el saldo de la pérdida diferida es deducible en su totalidad, en el año de la liquidación.</p>
	<p>No son deducibles las pérdidas en bienes del activo movable que se han reflejado en el juego de inventarios.</p>
	<p>PARÁGRAFO. Lo dispuesto en el artículo siguiente será aplicable en lo pertinente para las pérdidas de bienes.</p>
ARTÍCULO 757	<p>Presunción por diferencia en inventarios. Cuando se constate que los inventarios son superiores a los contabilizados o registrados, podrá presumirse que tales diferencias representan ventas gravadas omitidas en el año anterior.</p>
	<p>El monto de las ventas gravadas omitidas se establecerá como el resultado de incrementar la diferencia de inventarios detectada, en el porcentaje de utilidad bruta registrado por el contribuyente en la declaración de renta del mismo ejercicio fiscal o del inmediatamente anterior. Dicho porcentaje se establecerá de conformidad con lo previsto en el artículo 760.</p>
	<p>Inciso 3°. Sustituido. Ley 6/1992, Art. 58. Las ventas gravadas omitidas, así determinadas, se imputarán en proporción a las ventas correspondientes a cada uno de los bimestres del año; igualmente se adicionarán a la renta líquida gravable del mismo año.</p>
	<p>El impuesto resultante no podrá disminuirse con la imputación de descuento alguno.</p>
	<p>Sanciones relacionadas con la contabilidad y de clausura del establecimiento</p>

ARTÍCULO	DETALLE
ARTÍCULO 657	Sanción de clausura del establecimiento. La administración de impuestos podrá imponer la sanción de clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina, consultorio, y en general, el sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio, en los siguientes casos:
	a. Sustituido. Ley 488/1998, Art. 74. Cuando no se expida factura o documento equivalente estando obligado a ello, o se expida sin los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f), g), del artículo 617 del Estatuto Tributario, o se reincida en la expedición sin el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 652 del mismo estatuto. En estos eventos, cuando se trate de entes que prestan servicios públicos, o cuando a juicio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales no exista un perjuicio grave, la entidad podrá abstenerse de decretar la clausura, aplicando la sanción prevista en el artículo 652 del Estatuto Tributario.
	b. Sustituido. Ley 49/1990, Art. 42. Cuando se establezca que el contribuyente lleva doble contabilidad, doble facturación o que una factura o documento equivalente, expedido por el contribuyente no se encuentra registrada en la contabilidad.
	c. Adicionado. Ley 633/2000, Art. 41. Cuando las materias primas, activos o bienes que forman parte del inventario, o las mercancías recibidas en consignación o en depósito, sean aprehendidas por violación al régimen aduanero vigente. En este evento la sanción se hará efectiva una vez quede en firme en la vía gubernativa el acto administrativo de decomiso. En este evento la sanción de clausura será de treinta (30) días calendario y se impondrán sellos oficiales que contengan la leyenda "cerrado por evasión y

contrabando". Esta sanción se aplicará en el mismo acto administrativo de decomiso y se hará efectiva dentro de los dos (2) días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa. Esta sanción no será aplicable al tercero tenedor de buena fe, siempre y cuando lo pueda comprobar con la factura con el lleno de los requisitos legales.

d. Derogado. Ley 1111/2006, Art. 78.

e. Adicionado. Ley 863/2003, Art. 25. Cuando el responsable perteneciente al Régimen Simplificado no cumpla con la obligación prevista en el numeral 4 del artículo 506.

f. Adicionado. Ley 863/2003, Art. 25. Cuando el agente retenedor o el responsable del Régimen Común del impuesto sobre las ventas, se encuentre en omisión de la presentación de la declaración o en mora en la cancelación del saldo a pagar, superior a tres (3) meses contados a partir de las fechas de vencimiento para la presentación y pago establecidas por el Gobierno Nacional. Los eximentes de responsabilidad previstos en el artículo 665 se tendrán en cuenta para la aplicación de esta sanción, siempre que se demuestre tal situación en la respuesta al pliego de cargos. No habrá lugar a la clausura del establecimiento para aquellos contribuyentes cuya mora se deba a la existencia de saldos a favor pendientes de compensar.

Inciso 2. Sustituido. Ley 488/1998, Art. 75. La sanción a que se refiere el presente artículo, se aplicará clausurando por tres (3) días el sitio o sede respectiva, del contribuyente, responsable o agente retenedor, mediante la imposición de sellos oficiales que contendrán la leyenda "cerrado por evasión".

	<p>Cuando el lugar clausurado fuere adicionalmente casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión u oficio, por el tiempo que dure la sanción y en todo caso, se impondrán los sellos correspondientes.</p>
	<p>Inciso 4. Sustituido. Ley 223/1995, Art. 47. Una vez aplicada la sanción de clausura, en caso de incurrir nuevamente en cualquiera de los hechos sancionables con esta medida, la sanción a aplicar será la clausura por diez (10) días calendario y una multa equivalente a la establecida en la forma prevista en el artículo 655.</p>
	<p>La sanción a que se refiere el presente artículo, se impondrá mediante resolución, previo traslado de cargos a la persona o entidad infractora, quien tendrá un término de diez (10) días para responder.</p>
	<p>La sanción se hará efectiva dentro de los diez (10) días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa.</p>
	<p>Para dar aplicación a lo dispuesto en el presente artículo, las autoridades de policía deberán prestar su colaboración, cuando los funcionarios competentes de la administración de impuestos así lo requieran</p>
ARTÍCULO 457	<p>Base gravable mínima en la venta de activos fijos por intermediarios. Para los efectos de lo previsto en el artículo anterior, en ningún caso, la base gravable será inferior al tres por ciento (3%) del precio de venta. Cuando se trate de automotores producidos o ensamblados en el país que tengan un año o menos de salida de fábrica, o de automotores que tengan un año o</p>

	menos de nacionalizados, la base gravable no podrá ser inferior al cinco por ciento (5%) del precio de venta.
ARTÍCULO 456	Base gravable para intermediarios en la venta de activos fijos. En las ventas de activos fijos realizadas habitualmente por cuenta y a nombre de terceros, la base gravable estará conformada por la parte del valor de la operación que le corresponda al intermediario, más la comisión, honorarios y demás emolumentos a que tenga derecho por razón del negocio.

Tabla 7: Normas de Propiedad, Planta e Equipo según el Estatuto Tributario

ARTÍCULO	DETALLE
ARTÍCULO 69	Costo de los activos fijos. El costo de los bienes enajenados que tengan el carácter de activos fijos, está constituido por el precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, según el caso, más los siguientes valores:
	a) El valor de los ajustes a que se refiere el artículo siguiente;
	b) El costo de las adiciones y mejoras, en el caso de bienes muebles, y
	c) El costo de las construcciones, mejoras, reparaciones locativas no deducidas y el de las contribuciones por valorización, en el caso de inmuebles.
	Del resultado anterior se restan, cuando fuere del caso, la depreciación u otras disminuciones fiscales correspondientes al respectivo año o período gravable, calculadas sobre el costo histórico, o sobre el costo ajustado por inflación (Derogado), para quienes se acojan a la opción establecida en el artículo

	<p>132. A partir del año gravable de 1992, los contribuyentes sujetos a los ajustes contemplados en el Título V de este Libro, calcularán la depreciación sobre los activos fijos ajustados, de conformidad con lo allí previsto.</p> <p>Nota: La frase subrayada fue derogada. Ley 1111/2006, Art. 78.</p>
ARTÍCULO 70	<p>Ajuste al costo de los activos fijos. Los contribuyentes podrán ajustar anualmente el costo de los bienes muebles e inmuebles, que tengan el carácter de activos fijos en el porcentaje señalado en el artículo 868.</p> <p>PARÁGRAFO. Derogado. Ley 1111/2006, Art. 78.</p>
ARTÍCULO 71	<p>Sustituido. Ley 223/1995, Art. 73. Utilidad en la enajenación de inmuebles. Para determinar la utilidad en la enajenación de bienes inmuebles que tengan el carácter de activos fijos, se restará al precio de venta el costo fiscal, establecido de acuerdo con las alternativas previstas en este capítulo.</p> <p>Cuando se trate de inmuebles adquiridos mediante contratos de arrendamiento financiero o leasing, retroarriendo o lease back, que hayan sido sometidos al tratamiento previsto en el numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, el costo de enajenación para el arrendatario adquirente será el de adquisición, correspondiente a la opción de compra y a la parte capitalizada de los cánones, más las adiciones y mejoras, las contribuciones de valorización pagadas y los ajustes por inflación (Derogado), cuando haya lugar a ello</p> <p>Utilidad en la enajenación de activos fijos poseídos dos años o más</p>
ARTÍCULO 300	<p>Se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo. Se consideran ganancias ocasionales</p>

	<p>para los contribuyentes sujetos a este impuesto, las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más. Su cuantía se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado.</p>
	<p>No se considera ganancia ocasional sino renta líquida, la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de 2 años.</p>
	<p>PARÁGRAFO. Para determinar el costo fiscal de los activos enajenados a que se refiere este artículo, se aplicarán las normas contempladas en lo pertinente, en el Título I del presente Libro.</p>
<p>ARTÍCULO 72</p>	<p>Sustituido. Ley 174/1994, Art. 4. Avalúo como costo fiscal. El avalúo declarado para los fines del impuesto predial unificado, en desarrollo de lo dispuesto por los artículos 13 y 14 de la Ley 44 de 1990 y 155 del Decreto 1421 de 1993, y los avalúos formados o actualizados por las autoridades catastrales, en los términos del artículo 5 de la Ley 14 de 1983, podrán ser tomados como costo fiscal para la determinación de la renta o ganancia ocasional que se produzca en la enajenación de inmuebles que constituyan activos fijos para el contribuyente. Para estos fines, el autoavalúo o avalúo aceptable como costo fiscal, será el que figure en la declaración del impuesto predial unificado y/o declaración de renta, según el caso, correspondiente al año anterior al de la enajenación. Para este propósito no se tendrán en cuenta las correcciones o adiciones</p>

	<p>a las declaraciones tributarias ni los avalúos no formados a los cuales se refiere el artículo 7 de la Ley 14 de 1983.</p>
<p>ARTÍCULO 73</p>	<p>Ajuste de bienes raíces, acciones y aportes que sean activos fijos de personas naturales. Para efectos de determinar la renta o ganancia ocasional, según el caso, proveniente de la enajenación de bienes raíces y de acciones o aportes, que tengan el carácter de activos fijos, los contribuyentes que sean personas naturales podrán ajustar el costo de adquisición de tales activos, en el incremento porcentual del valor de la propiedad raíz, o en el incremento porcentual del índice de precios al consumidor para empleados, respectivamente, que se haya registrado en el período comprendido entre el 1º de enero del año en el cual se haya adquirido el bien y el 1º de enero del año en el cual se enajena. El costo así ajustado, se podrá incrementar con el valor de las mejoras y contribuciones por valorización que se hubieren pagado, cuando se trate de bienes raíces.</p> <p>Inciso 2. Sustituido. Ley 223/1995, Art. 74. Cuando el contribuyente opte por determinar el costo fiscal de los bienes raíces, aportes o acciones en sociedades, con base en lo previsto en este artículo, la suma así determinada debe figurar como valor patrimonial en sus declaraciones de renta, cuando se trate de contribuyentes obligados a declarar, sin perjuicio de que en años posteriores pueda hacer uso de la alternativa prevista en el artículo 72 de este estatuto, cumpliendo los</p>

	requisitos allí exigidos.
--	---------------------------

ARTÍCULO	DETALLE
ARTÍCULO 73	Los incrementos porcentuales aplicables al costo de adquisición de los bienes raíces, de las acciones o de los aportes, previstos en este artículo, serán publicados por el Gobierno Nacional con base en la certificación que al respecto expidan, el Instituto Geográfico Agustín Codazzi y el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, DANE, respectivamente.
	El ajuste previsto en este artículo podrá aplicarse, a opción del contribuyente, sobre el costo fiscal de los bienes que figure en la declaración de renta del año gravable de 1986. En este evento, el incremento porcentual aplicable será el que se haya registrado entre el 1º de enero de 1987 y el 1º de enero del año en el cual se enajene el bien.
	Los ajustes efectuados de conformidad con el inciso primero del artículo 70, no serán aplicables para determinar la renta o la ganancia ocasional prevista en este artículo.
	PARÁGRAFO. Derogado. Ley 1111/2006, Art. 78.
ARTÍCULO 149	Modificado. Ley 1111/2006, Art. 6. Pérdidas en la enajenación de activos. El valor de los ajustes efectuados sobre los activos fijos a que se refieren los artículos 73, 90-2 y 868 de este Estatuto y el artículo 65 de la Ley 75 de 1986, no se tendrá en cuenta para determinar el valor de la pérdida en la enajenación de activos. Para este propósito, forman parte del costo los ajustes por inflación calculados (Derogado), de acuerdo con las normas

	vigentes al respecto hasta el año gravable 2006.
ARTÍCULO 179	La utilidad en la enajenación de activos fijos poseídos por menos de dos años es renta líquida. No se considera ganancia ocasional sino renta líquida, la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de dos años.
	Para la determinación del costo del activo fijo enajenado, se tendrá en cuenta lo contemplado en el Capítulo II del Título I de este Libro, en cuanto le sea aplicable.
ARTÍCULO 135	Bienes depreciables. Se entiende por bienes depreciables los activos fijos tangibles, con excepción de los terrenos, que no sean amortizables. Por consiguiente, no son depreciables los activos movibles, tales como materias primas, bienes en vía de producción e inventarios, y valores mobiliarios.
	Se entiende por valores mobiliarios los títulos representativos de participaciones de haberes en sociedades, de cantidades prestadas, de mercancías, de fondos pecuniarios o de servicios que son materia de operaciones mercantiles o civiles.
ARTÍCULO 158-3	Modificado. Ley 1111/2006, Art. 8. Deducción por inversión en activos fijos. A partir del 1° de enero de 2007, las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el cuarenta por ciento (40%) del valor de las inversiones efectivas realizadas sólo en activos fijos reales productivos adquiridos, aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional. Los

	<p>contribuyentes que hagan uso de esta deducción no podrán acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1 de éste Estatuto.</p>
	<p>La utilización de esta deducción no genera utilidad gravada en cabeza de los socios o accionistas.</p>
	<p>La deducción por inversión en activos fijos sólo podrá aplicarse con ocasión de aquellos activos fijos adquiridos que no hayan sido objeto de transacción alguna entre las demás empresas filiales o vinculadas accionariamente o con la misma composición mayoritaria de accionistas, y la declarante, en el evento en que las hubiere.</p>
	<p>PARÁGRAFO. Los contribuyentes que adquieran activos fijos depreciables a partir del 1° de enero de 2007 y utilicen la deducción aquí establecida, sólo podrán depreciar dichos activos por el sistema de línea recta de conformidad con lo establecido en este Estatuto.</p>
ARTÍCULO 398	<p>Retención en la enajenación de activos fijos de personas naturales. Los ingresos que obtengan las personas naturales por concepto de la enajenación de activos fijos, estarán sometidos a una retención en la fuente equivalente al uno por ciento (1%) del valor de la enajenación.</p> <p>Inciso 2. Sustituido. Ley 49/1990, Art. 18. La retención aquí prevista deberá cancelarse previamente a la enajenación del bien, ante el notario en el caso de bienes raíces, ante las oficinas de tránsito cuando se trate de vehículos automotores, o ante las entidades autorizadas para recaudar impuestos en los demás casos.</p>

2.2.2. Marco Legal Internacional

En el marco legal internacional nos basamos en el artículo publicado en Internet por el Portal de NIC/NIFF en español, donde se extrajo toda la normatividad que existe de las Normas internacionales de contabilidad y los organismos que las emiten y las regulan.¹⁰

Las normas internacionales de contabilidad son de naturaleza general, buscan llevar a la contabilidad a ser más real y precisa, estas sin ser deterministas otorgan al encargado de elaborar la información, las herramientas suficientes como para poder, usando su criterio profesional, enfrentar cualquier clase de transacción que realice la entidad contable a fin de poder interpretarla correctamente y poder reflejarla en los reportes contables que le sean requeridos.¹¹

“En el año 1973 fue creado el IASC International Accounting Standards Committee- (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad), En el cual un grupo de profesionales contables de diferentes países formulan normas de contabilidad que fueran aceptadas y aplicaran generalmente por cualquier país con el fin de que los datos fueran comparables.

Este comité que se creó en el año de 1973 trabajó hasta el año 2000, y a comienzos del año 2001 fue reestructurado en el IASB International Accounting Standards Board (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad) donde se sustituye al IASC y a partir de la fecha tiene la responsabilidad de aprobar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs – IFRSs) y trabaja a

¹⁰ PORTAL DE NIC/NIIF. [En Internet]. <http://srvusa.nicniif.org/es/node/16>].

¹¹ [Internet]. www.atenea.unicauca.edu.co

su vez con el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) (International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)).

Después de 25 años de gestión el comité IASC, se encontró con la necesidad de un cambio en su estructura que le permitiera desempeñarse de manera más eficaz y que le permitiera llegar a nivel mundial con una más alta calidad y por esta razón es que creo un grupo de trabajo que examinara y le diera un rumbo a este fin.

El proceso de cambio del IASC fue simple, este grupo de trabajo publico el informe mediante debate, solicito comentarios y finalmente publico sus recomendaciones, este fue un proceso de casi un año, después la junta del IASC aprobó el informe y de esta manera se constituyo el IASB que entro en vigencia desde el 1 de julio de 2000, funciona bajo la supervisión de una nueva Fundación de Comité de Normas Internacional de contabilidad (IASCF), el cual se encarga de coordinar las traducciones de las IFRS en el mundo.

En virtud de la constitución del IASCF el IASB deberá:

- (a) tener la responsabilidad completa de todos los asuntos técnicos del IASB incluyendo la preparación y emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad, Normas Internacionales de Información Financiera y los Borradores de las Normas, todos los cuales incluirán las opiniones disidentes , así como la aprobación final de las Interpretaciones del Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera;
- (b) publicar un borrador de la Norma sobre cada proyecto y normalmente publicar un borrador de exposición de todos los proyectos y publicar un

documento a discusión para comentario público de los proyectos grandes.

- (c) tener total discreción en el desarrollo del orden de la agenda técnica del IASB y las asignaciones sobre los asuntos técnicos de los proyectos: en la organización de la conducción de su trabajo, el IASB puede externalizar la investigación detallada u otro trabajo a emisores nacionales de Normas ;
- (d):
 - (i) Establecer procedimientos para examinar en un plazo razonable los comentarios formulados sobre los documentos publicados,
 - (ii) Normalmente formar grupos de trabajo u otros tipos de grupos especializados de asesoramiento para prestar asesoramiento sobre los principales proyectos ,
 - (iii) Consultar al Consejo Asesor de Normas sobre los principales proyectos, agenda de las decisiones y prioridades de trabajo y,
 - (iv) Normalmente publicar las bases para las conclusiones con las Normas Internacionales de Contabilidad, Normas Internacionales de Información Financiera, y los borradores de exposición ;
- (e) Considerar la posibilidad de celebrar audiencias públicas para discutir normas propuestas, aunque no existe obligación de celebrar audiencias públicas para cada proyecto;
- (f) Considerar la realización de pruebas de campo (tanto en los países desarrollados y en los mercados emergentes) para asegurar que las normas propuestas son de carácter práctico y viable en todos los ambientes, aunque no hay obligación de realizar pruebas de campo para cada proyecto, y
- (g) Dar las razones, si no se sigue alguno de los procedimientos no obligatorios establecidos en (b), (d)(ii), d(iv), (e) y (f).”

El IASB es organizado bajo una Fundación independiente llamada la Fundación del Comité de Normas Internacionales de contabilidad (IASCF). Aquella Fundación es una organización sin fines de lucro creada conforme a las leyes del Estado de Delaware, Estados Unidos de América, el 8 de marzo del 2001. Los componentes de la nueva estructura:

- La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board –IASB) - es el único responsable por el establecimiento de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs-IFRSs).
- La Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee Foundation IASC) – supervisa la labor de IASB, la estructura, y la estrategia, y tiene la responsabilidad de recaudación de fondos.
- El Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (International Financial Reporting Interpretations Committee IFRIC) – desarrolla interpretaciones para su aprobación por el IASB.
- El Consejo Asesor de Normas (Standards Advisory Council (SAC) – asesora al IASB y la IASCF.
- Grupos de Trabajo – grupos de trabajo de expertos para los distintos proyectos del orden del día.

El Organigrama de la Nueva Estructura del IASB

Administradores de la Fundación IASC, lo siguiente refleja las revisiones a la Constitución de Fundación IASC que fueron aprobadas por la Administración en junio de 2005, efectiva a partir del 1 de julio de 2005:

Número de Administradores. 22 Administradores. (Inicialmente la Junta de Administración de la Fundación IASC tenía 19 Administradores.).

	Norteamericanos.....	6
	Europeos.....	
Procedencia	Asiáticos.....	6
geográfica	De otras áreas sujeto al establecimiento de un equilibrio	6
	geográfico global.....	4
	Total	22

Los Administradores deben ser individuos que actuando en grupo aporten un equilibrio adecuado de experiencias profesionales, incluyendo auditores, elaboradores, usuarios, académicos y otros directivos que sirvan al interés público. Dos de los Administradores serán normalmente socios principales de firmas internacionales de contabilidad prominentes.

Los Administradores son nombrados por la propia Junta de Administradores. Los Administradores adoptan sus propios procedimientos para el nombramiento de los mismos. Los Administradores deben seleccionarse previa consulta a organizaciones nacionales e internacionales de auditores (incluyendo la Federación Internacional de Contadores), preparadores, usuarios y académicos. Los Administradores establecerán procedimientos para la recepción de sugerencias de dichas organizaciones relevantes y para permitir a los individuos que postulen su propia candidatura, incluyendo la publicidad de posiciones vacantes.

Los Administradores tienen la responsabilidad de:

- (a) asumir la responsabilidad por el establecimiento y el mantenimiento de acuerdos financieros apropiados;

- (b) establecer o modificar los procedimientos de operación de los Administradores;
- (c) determinar la entidad legal bajo la que operará la Fundación IASC, siempre que tal entidad sea una Fundación u otro tipo de persona jurídica que limite la responsabilidad de sus miembros y que los documentos legales por los que se establezca tal entidad legal incorporen disposiciones que contengan las mismas exigencias que las disposiciones contenidas en esta Constitución;
- (d) revisar debidamente la localización de la Fundación IASC, tanto en lo que respecta a su sede legal como a la localidad en que opere;
- (e) investigar la posibilidad de obtener la condición de entidad benéfica o de un estatus similar para la Fundación IASC en aquellos países en los que tal estatus pueda ayudar en la captación de fondos;
- (f) abrir sus reuniones al público, si bien pueden, discrecionalmente, tener cierto tipo de discusiones en privado (normalmente, sólo las que se refieran a selección, nombramientos y otros asuntos sobre el personal, así como a la financiación); y
- (g) publicar un informe anual sobre las actividades de la Fundación IASC, que incluya los estados financieros auditados y las prioridades para el año siguiente. Habrá quórum para poder celebrar las reuniones de los Administradores siempre que estén presentes, en persona o enlazados mediante telecomunicación, un 60% de los miembros, que no podrán estar representados por suplentes. Cada Administrador cuenta con un voto, y se requerirá una mayoría simple de votos para tomar decisiones sobre materias que no sean la revocación del nombramiento de un Administrador, la modificación de la Constitución o la introducción de variaciones menores en interés de la viabilidad de las operaciones, en cuyos casos se exigirá una mayoría del 75% de todos los Administradores. En ningún tema se permitirá el voto por delegación. En el caso de empate de votos, el Presidente dispondrá de un voto de calidad.

Los primeros Administradores. Los primeros Administradores fueron en el año 2000 elegidos por un Comité de Nominaciones

Junta de Normas Internacionales de Contabilidad IASB

Las principales responsabilidades del IASB son:

Elaborar y emitir Normas Internacionales de Información Financiera y los Borradores de exposición. Aprobar las Interpretaciones desarrolladas por el Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera CINIIF (International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)).

La Junta esta conformada por 14 miembros, de los cuales 12 son de tiempo completo y dos de tiempo parcial.

Competencias profesionales y experiencia práctica. Demostrar competencia técnica y conocimientos de contabilidad y presentación de informes financieros.

- Capacidad de análisis.
- Habilidades de comunicación.
- Juicio y sensatez en la toma de decisiones.
- Capacidad de trabajar en un ambiente colegial.
- Integridad, objetividad, y disciplina.
- Compromiso con la misión de la Fundación IASC Fy el interés público.

Mezcla geográfica de los miembros del IASB. "Los Administradores aseguraran que el IASB no es dominado por cualquier circunscripción geográfica o interés".

Antecedentes mezcla de IASB miembros. "Adecuada combinación de experiencias practicas recientes entre los auditores, preparadores, usuarios y académicos".

Etapas del debido proceso. El debido proceso formal para proyectos normalmente, pero no necesariamente, implica los siguientes pasos: Los pasos que son requeridos bajo los términos de la Constitución de la Fundación IASCF son indicados por un asterisco*:

- El personal es invitado a identificar y examinar los temas asociadas con el tópico y considerar la aplicación del Marco Conceptual a los temas;
- Estudiar las exigencias y practicas nacionales de la contabilidad e intercambiar opiniones acerca de los asuntos con los emisores nacionales de normas;
- Consultar al Consejo Asesor de Normas acerca de la conveniencia de agregar el tema a la agenda del IASB; *
- Formar un grupo asesor (generalmente llamado un "grupo de trabajo") para asesorar al IASB y su personal en el proyecto;
- Publicar para comentarios del público un documento de discusión;
- Publicar para comentarios del público un borrador de exposición aprobado por al menos nueve votos de IASB, incluidas las opiniones disidentes en poder de los miembros de IASB (en el borrador de exposición, las opiniones disidentes se denominan «puntos de vista alternativos»); *
- Publicar dentro del borrador de exposición las bases para conclusiones;
- Considerar todos los comentarios recibidos en el periodo de comentarios sobre documentos de debate y borradores de exposición; *
- Considerar la conveniencia de la celebración de una audiencia pública y la conveniencia de la realización de pruebas de campo y, en caso de considerarse conveniente, la celebración de estas reuniones y la realización de dichas pruebas;
- Aprobación de una norma por al menos nueve votos de IASB y la inclusión en la norma publicada de cualquier opinión disidentes; * y

- Publicar dentro de la norma las bases para conclusiones, que explica, entre otras cosas, los pasos del debido proceso en IASB y la forma en que IASB trata los comentarios públicos sobre el borrador de exposición.

IASB está obligado a explicar sus razones en caso de que decida no seguir alguno de los pasos no obligatorios en el debido proceso. Tales pasos no obligatorios son:

- La publicación de un documento de debate antes de un borrador de exposición.
- La formación de grupos de trabajo.
- La publicación de lavase para conclusiones.
- La celebración de audiencias públicas.
- La realización de pruebas de campo.

En marzo del 2006, los Administradores de IASCF publicaron un nuevo Manual de Debido Proceso para IASB. El Manual describe los procedimientos de consulta de IASB. El Manual del Debido proceso se describe los mecanismos de consulta de IASB. Los procedimientos exigen que todas las decisiones se tomen en reuniones públicas y que las propuestas reciban el apropiado escrutinio público.

El Manual del Debido Proceso no marca un cambio significativo en la práctica existente de IASB y se propone para proporcionar a las partes interesadas y al público en general un mejor entendimiento de las operaciones de IASB.

El Manual del Debido Proceso será objeto de revisión por los Administradores de la Fundación sobre una base regular. En la finalización del Manual en su reunión de marzo del 2006, los Administradores incorporaron muchas de las recomendaciones recibidas durante varias rondas de consulta. Cerca de 200

organizaciones, incluyendo aquellos comentando como parte de la Revisión de la Constitución, participaron en el proceso de consulta. Un comité de Administradores, presididos por Max Dietrich Kley, se ha establecido para examinar la idoneidad de los procedimientos y el cumplimiento de IASB con el manual.

Agenda de IASB. IASB tiene plena discreción sobre el desarrollo y la aplicación de su programa técnico. La revisión anual por parte de los Administradores de la estrategia de la Fundación IASCF y de IASB y su eficacia incluye" la consideración, pero no la determinación, de la agenda del IASB ".

Votación IASB. La publicación de una norma, el borrador de exposición, o la última Interpretación SIC requiere de la aprobación de 9 de los 14 miembros de la Junta. (A partir de la creación de IASB en el año 2001 y el 30 de junio de 2005, la votación requerida fue de 8 de los 14.).

Grupos de trabajo de IASB. La Junta normalmente formara grupos de trabajo u otro tipo de grupos consultivos para dar asesoramiento sobre proyectos principales. El Comité de procedimientos de los Administradores de la Fundación IASCF revisa la propuesta de composición de cada grupo para asegurar que exista un balance satisfactorio de perspectivas.

Presidente de IASB. Nombrado por los Administradores. A finales de junio del 2000, la Administración anunció el nombramiento de Sir David TWEEDIE como el primer Presidente del reestructurado IASB.

Reuniones de la Junta. El nuevo IASB celebró su primera reunión oficial en Londres en abril del 2001. La Junta se reúne mensualmente (excepto agosto) por aproximadamente una semana. Las reuniones de la Junta se celebran

normalmente en la oficina de IASB en Londres. Dos veces cada año, IASB y la Junta de Normas de Contabilidad Financiera de los EE.UU.(FASB) celebran una reunión conjunta (generalmente abril y octubre). La reunión de abril se celebra normalmente en la oficina de FASB en los Estados Unidos.

El rol del Consejo Asesor de Normas (SAC). El Consejo Asesor de Normas (The Standards Advisory Council -SAC) ofrece un foro para la participación de organizaciones y particulares, con interés en la información financiera internacional, teniendo diversos antecedentes geográficos y funcionales, con el objetivo de:

- *Asesorar en la agenda de las decisiones de IASB y prioridades en el trabajo de IASB,
- *Informar a IASB de las opiniones de las organizaciones y particulares en el Consejo sobre los principales proyectos de emisión de normas, y
- *Dar otro asesoramiento a la Junta de IASB o los Administradores.

En virtud de la Constitución de la Fundación IASC, SAC cuenta con 30 o más miembros. El número es actualmente alrededor de 40. Los miembros son nombrados por los Administradores por un período renovable de tres años. Tienen diversos orígenes geográficos y funcionales. Presidente del SAC. El Consejo Asesor de Normas tiene un presidente independiente designado por los Administradores. Reuniones del SAC. El Consejo Asesor de Normas normalmente se reúne tres veces cada año en reuniones abiertas al público.

Ciertos grupos han estado estrechamente implicados con el desarrollo de las Normas de IASC durante los años 1990 participando como observadores en cada Reunión de la junta IASC y casi todas las reuniones del Comité de dirección de IASC. Aquellos grupos siguen estando estrechamente implicados con el trabajo del IASB. Ellos son:

- Comisión Europea
- Grupo Europeo de Asesoramiento sobre Información Financiera- EFRAG
- International Organization of Securities Commissions (IOSCO)
- Federación Internacional de Contadores- IFAC
- Organización Internacional de Comisiones de Valores -FASB
- Junta de Vigilancia Contable de Compañías Públicas de Estados Unidos (PCAOB)
- Comisión de Bolsa de Valores de Estados Unidos- SEC

En el mes de diciembre, en su reunión del 2000, la Junta del IASC aprobó una declaración para ser transmitida a la nueva Junta de Normas Internacionales de Contabilidad. La Declaración comenta el trabajo corriente en curso y expresa un poco el pensamiento de la Junta actual basado en su trabajo sobre estos temas y otras discusiones. La Junta expresó la esperanza de que su sucesor continuará el trabajo en los proyectos sobre:

- Combinaciones de negocios,
- Valor presente,
- Reporte sobre el desempeño financiero,
- Seguros,
- Industrias extractivas, e
- Instrumentos financieros.

Además, la Declaración sugiere los siguientes nuevos proyectos:

- Un proyecto de convergencia de las normas nacionales e internacionales,
- Un nuevo "proyecto de mejora" para hacer frente a cuestiones relativamente menores existentes en las Normas de IASC,

- Pagos basados en acciones,
- Activos intangibles,
- Narrativa fuera de las notas de presentación de informes,
- Actualización del Marco Conceptual y el Prefacio de las NIC,
- Versión especial de las Normas para las pequeñas empresas, y
- Revisión de la NIC sobre disposiciones relativas a la contabilidad de la inflación.”

2.2.3. Proceso y Realidad de los IFRS en Colombia y el Resto del Mundo

Se encuentra en los textos que se han publicado en Colombia, LA GUIA RAPIDA DE NIC NIFF publicada por Deloitte donde se muestra un estudio de la estructura, los miembros, los procedimientos y los proyectos e investigaciones en curso, que tiene la IASB. También se hace un resumen de las normas vigentes una a una, con su respectivo resumen y objetivo. Se muestran los usos de las NIFF en el mundo, según el país y lo que en cada uno es permitido.

“Para las IASB los procedimientos formales para proyectos incluyen generalmente, aunque no necesariamente, los siguientes pasos:

- Pedir al personal que identifique y revise cuestiones relacionadas con los posibles asuntos de la agenda y que estudie la aplicación del Marco a dichas cuestiones.
- Analizar los requisitos y prácticas contables nacionales e intercambiar puntos de vista sobre los aspectos relevantes con los reguladores contables nacionales.
- Consultar al Consejo Asesor de Normas sobre la conveniencia de incluir un aspecto concreto en la agenda del IASB.
- Formar un grupo de asesoramiento (normalmente denominado “grupo de trabajo”) para apoyar al IASB y su personal en todo lo relativo al proyecto.

- Emitir un documento para su debate por el público (normalmente denominado Documento de Consulta; incluye generalmente la opinión preliminar del Consejo sobre algunos aspectos del proyecto).
- Emitir para su examen por parte del público un Borrador de Propuesta aprobado por, al menos, nueve votos del IASB, que incluya cualquier opinión Discrepante de los miembros del IASB (en los Borradores de Propuesta, las Opiniones discrepantes se denominan “puntos de vista alternativos”)*.
- Publicar en el Borrador de Propuesta los fundamentos de conclusiones.
- Tener en cuenta todos los comentarios recibidos durante el periodo de comentarios sobre los documentos de consulta y los borradores de propuesta*.
- Plantearse la conveniencia de celebrar una sesión de puertas abiertas y de Realizar pruebas de campo y, si procede, llevar a cabo dichas sesiones de Puertas abiertas y dichas pruebas.
- Aprobar una Norma por, al menos, nueve votos del IASB e incluir en su Publicación cualquier opinión discrepante*.
- Publicar dentro de la Norma los fundamentos de conclusiones, explicando, entre otras cosas, los pasos de los procedimientos del IASB y cómo ha abordado el Consejo los comentarios generales sobre el Borrador de Propuesta”.¹²

La Regulación Contable europea entra en vigor en 2005 Empresas cotizadas Para implantar la “estrategia de presentación de información financiera” adoptada por la Comisión Europea en junio de 2000, la Unión Europea aprobó en 2002 una Regulación Contable que exigía a todas las empresas de la UE que cotizan en un mercado regulado (alrededor de 8.000 empresas en total) aplicar las NIIF en sus estados financieros consolidados a partir de 2005. Este

¹² DELOITTE, Guía rápida NIC/NIIF. [En Internet]

http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Panama/Local%20Assets/Documents/IFRS_2009.pdf

requisito de las NIIF no sólo se aplica en los 27 países de la UE, sino también en los tres países del Espacio Económico Europeo. La mayoría de las grandes empresas en Suiza (que no es miembro de la UE ni del EEE) también utilizan las NIIF.

Las empresas que no pertenecen a países de la UE pero que cotizan en mercados regulados de la UE pueden seguir utilizando sus PCGA nacionales a la espera del dictamen de la CE sobre la equivalencia entre dichos PCGA y las NIIF. En diciembre de 2007, la Comisión Europea amplió esta exención hasta el 31 de diciembre de 2011 para aquellos países que tengan planes definidos de convergencia de sus PCGA nacionales con las NIIF (en cuyo caso la CE evaluará la equivalencia) o de adoptar las NIIF en su totalidad como sus normas nacionales de información financiera.

En Estados Unidos. Reconocimiento de las NIIF por parte de la SEC De las, aproximadamente, 15.000 empresas cuyos valores están registrados en la Comisión del Mercado de Valores de EE.UU., más de 1.100 no son estadounidenses. Antes de noviembre de 2007, si estas empresas extranjeras presentaban sus estados financieros según NIIF o según PCGA locales en lugar de utilizar los US GAAP, estaban obligadas a realizar una conciliación de los beneficios y el patrimonio neto con las cifras según US GAAP. En noviembre de 2007, la SEC aprobó mediante votación que las empresas extranjeras presenten estados financieros preparados según las NIIF emitidas por el IASB, sin necesidad de incluir una conciliación de las cifras según NIIF con los US GAAP. Esta nueva norma es aplicable a los estados financieros de ejercicios terminados con posterioridad al 15 de noviembre de 2007.

En agosto de 2007, la SEC publicó un “Cuestionario” (Concept Release) público con el fin de estimular el debate sobre si se debe permitir a las empresas

cotizadas de EE.UU. presentar estados financieros según las NIIF a efectos del cumplimiento de las normas y reglamentos de la SEC. Se espera que ciertas empresas estadounidenses puedan elegir entre las NIIF y los US GAAP a partir de 2011. Recientemente la SEC ha anunciado su intención de publicar una propuesta concreta en este sentido durante el tercer trimestre de 2008.

En los países de Asia-Pacífico están adoptando distintos enfoques con respecto a la convergencia de los PCGA con las NIIF para empresas nacionales cotizadas.

Obligación de utilizar NIIF en lugar de PCGA nacionales. Ningún país de Asia-Pacífico obliga a adoptar las NIIF a todas las empresas nacionales cotizadas. Todas las normas nacionales siguen las NIIF prácticamente al pie de la letra Australia, Hong Kong, Corea (entrada en vigor en 2011, permitidas desde 2009), Nueva Zelanda y Sri Lanka (entrada en vigor en 2011) están adoptando este enfoque. Las fechas de entrada en vigor y los periodos de transición pueden diferir de lo previsto en las NIIF. Nueva Zelanda ha eliminado algunas opciones de principios contables y ha añadido algunos requisitos de desglose y directrices.

También se encuentra la publicación de LUIS EDUARDO OLAYA ARBOLEDA - CONTADOR PUBLICO UNIVERSIDAD JAVERIANA, donde se hace varios cuestionamientos si es conveniente o no reformar la contabilidad colombiana. Muchos se preguntaran ¿Por qué? ¿Para qué? ¿Cuándo?, en fin. Pues para los que no lo saben el mundo cambió, y como dijo uno de nuestros padres de la patria: “¡...o cambiamos o nos cambian!”. Son muchas las causas principales por la que debemos reformar nuestra contabilidad. Entre las cuales tenemos: “La Ley 550/99 (Dic.30), en su artículo 63, dice que se debe revisar “las normas actuales en materia de contabilidad, auditoría, revisoría fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros internacionales y

proponer al congreso las modificaciones pertinentes”, la cual regirá durante cinco (5) años , contados a partir la fecha de su publicación en el Diario Oficial, es decir, hasta diciembre de 2004.

Otra causa de gran importancia, es por que nada menos que la Unión Europea, a partir del 1 de enero del 2005, le exigirá a las empresas que cotizan en sus mercados financieros que su contabilidad se maneje de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad, que a propósito cambiaron de nombre por la de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF, ó si se quiere IFRS, por sus siglas en inglés).

*Por esto es necesaria en Colombia una reforma contable; si bien es cierto el 90% del mundo empresarial colombiano son MYPIMES, más de uno dirá, eso no es conmigo, yo no cotizo en mercados financieros, pero recuerden que vivimos en un mundo globalizado, y tarde o temprano nos tocara seguir practicas estandarizadas a nivel mundial. Precisamente como la mayoría de nuestras empresas son MYPIMES, los estados financieros deben ser claros y transparentes. En un futuro no muy lejano existirán solo 3 monedas: el dólar, el euro y el yen. De otra parte esta reforma a nivel mundial ayudaría a recuperar la confianza de los usuarios de la información financiera”.*¹³

También encontramos análisis que se han hecho del impacto sobre la conversión, como el artículo de Artur Amich Director de Deloitte & Touche donde nos habla de la globalización y el impacto de las normas internacionales en los mercados financieros. La creciente complejidad de los mercados financieros internacionales y la globalización de los mismos han llevado a la

¹³ OLAYA, Luis. ¿Reformar la contabilidad Colombiana? [En Internet] <http://www.gestiopolis.com/canales/financiera/articulos/44/refcontabcol.htm>

Unión Europea a promover la adopción de unos principios de contabilidad homogéneos para las empresas cotizadas, rompiendo la barrera que imposibilita la comparación de la información financiera y favoreciendo el desarrollo de un mercado integrado de capitales, que opera con una moneda única.

“Ciertamente estamos frente a un cambio que nos hace pensar a todos en la necesidad de iniciar ya la adaptación o la conversión puesto que, por sus consecuencias, no es sólo un cambio de principios contables. Este cambio debe abordarse como un proceso global de conversión y tendrán que participar prácticamente todos los departamentos, ya que los cambios incidirán en:

- *La contabilidad y la información*
- *La comunicación financiera*
- *Los contratos que incluyan magnitudes contables*
- *Los sistemas de información*
- *La formación*

Para abordar el cambio como un proceso global de conversión las compañías deberían definir un proceso de adaptación progresivo, planificado y eficiente que de forma ordenada podría abordar un conjunto de fases o cambios: diagnóstico inicial, análisis de impactos (financieros, de procesos y operativos), un plan de actuación, la ejecución de los planes y un mantenimiento. Todo esto conlleva una gestión continuada del cambio que se centrará en evaluar impactos, organizar un proyecto posterior, involucrar a los recursos internos y/o externos necesarios y en definitiva, poder ganar visibilidad frente a terceros”¹⁴.

¹⁴ AMICH, Artur. Las nuevas Normas Internacionales de Contabilidad y Sus Principales Implicaciones. [En Internet] <http://actualicese.com/globalizacion/Estandarizacion/Docs/Nuevasnormascontabilidad.pdf>

Otra publicación de gran interés sobre los análisis que se han hecho en Colombia sobre la adopción de las normas internacionales, es la del Consultorio Contable de la Universidad EAFIT, donde nos hablan sobre que Aunque la globalización es la tendencia económica dominante, las normas internacionales de contabilidad no se deben acoger renunciando a la autonomía y soberanía nacional; *“debe continuarse con el proceso de discusión y adaptación de la normatividad colombiana en este sentido, lo que permite la convivencia de culturas contables nacionales y extranjeras sin sacrificar las necesidades de información específica local. El decreto 2649/93, en sus objetivos básicos (Art. 3) expresa que la información contable debe servir para evaluar la gestión de los administradores, predecir flujos de efectivo, contribuir a la evaluación del beneficio o impacto social de la actividad económica, entre otros propósitos. Estos objetivos conjuntamente con los Estados Financieros de propósito especial (Art. 24), y estados preparados sobre una base diferente a los principios de contabilidad (Art. 31), posibilitan en el contexto del decreto incluir información adicional procesada con otros conceptos y técnicas, situación que en principio da entrada a las Normas Internacionales, y este proceso debe seguirse avanzando.*

Lo importante hoy es desarrollar tecnologías y metodologías en el proceso de adaptación, sin olvidar que las normas internacionales se orientan a facilitar el movimiento de los capitales en los mercados de valores. En la economía colombiana tienen un peso significativo las pequeñas y medianas empresas, así como otras que solo tienen protagonismo en el mercado local. Por tal razón la adaptación internacional debe considerar estos factores que pueden ser el origen de algunas diferencias en las normas de obligatorio cumplimiento para empresas de diferente naturaleza económica y/o jurídica. En este orden de ideas puede pensarse en una alternativa de armonización para empresas

*multinacionales, una regulación nacional para las que tengan este campo de acción y una contabilidad simplificada para las empresas muy pequeñas”.*¹⁵

2.3 Marco Teórico

A continuación se hace un desarrollo del concepto de inventarios y activos fijos a partir de la normatividad colombiana y luego de los estándares internacionales, este desarrollo se realiza a partir de 3 puntos de vista, de la definición o reconocimiento del concepto, de la valuación y la medición y de la revelaciones que se deben hacer en los estados financieros.

2.3.1 Normatividad Colombiana

Según el artículo 47 del decreto 2649 de 1993, el reconocimiento es el proceso de identificar y registrar o incorporar formalmente en la contabilidad los hechos económicos realizados. Para que un hecho económico realizado pueda ser reconocido se requiere que corresponda con la definición de un elemento de los estados financieros, que pueda ser medido, que sea pertinente y que pueda representarse de manera confiable.

La administración debe reconocer las transacciones en la misma forma cada período, salvo que sea indispensable hacer cambios para mejorar la información. En adición a lo previsto en este decreto, normas especiales pueden permitir que para la preparación y presentación de estados financieros de períodos intermedios, el reconocimiento se efectúe con fundamento en bases estadísticas.

¹⁵ UNIVERSIDAD EAFIT. [En Internet] consultoriocontable@eafit.edu.co.

En la normatividad Colombiana se define el concepto de valoración como la representación del mayor valor de los activos, con relación a su costo neto ajustado, establecido con sujeción a las normas técnicas. “Dichas valoraciones se deben registrar por separado dentro del patrimonio”¹⁶.

En cuanto a las revelaciones, el artículo 113 del decreto 2649 de 1993, se encuentran las normas técnicas sobre revelaciones, las reglas contenidas en este capítulo son aplicables respecto de los estados financieros de propósito general. Deben observarse para preparar y presentar otros estados siempre que fueren apropiadas. Los estados financieros y demás información contable que deben ser presentados a las Autoridades o publicados con su autorización, se rigen por normas especiales que estas dicten, las cuales deben sujetarse al marco conceptual de la contabilidad y a las normas técnicas generales.

Las normas son aplicables a elementos o partidas materiales, es decir, a las que tienen importancia significativa para la evaluación de la situación financiera de la empresa y sus resultados.

2.3.1.1. Inventarios

En el artículo 63 del decreto 2649 de 1993 establece que “los inventarios representan bienes corporales destinados a la venta en el curso normal de los negocios, así como aquellos que se encuentran en proceso de producción o se utilizarán o consumirán en la producción de otros que van a ser vendidos”.¹⁷ El valor de los inventarios, el cual incluye todas las erogaciones y los cargos

¹⁶ LEGIS. Plan Único de Cuentas para Comerciantes Decreto 2649 DE 1993. Editores Legis SA. Año 2.006

¹⁷ LEGIS. Plan Único de Cuentas para Comerciantes Decreto 2649 DE 1993. Editores Legis SA. Año 2.006

directos e indirectos necesarios para ponerlos en condiciones de utilización o venta.

Según las normas técnicas aplicables a los activos, en el decreto 2649 de 1993, para efectos de la valoración contable de los inventarios, el decreto inicialmente había autorizado (4) métodos: PEPS (primeras en entrar primeras en salir), UEPS (ultimas en entrar primeras en salir), el promedio ponderado, o el de identificación específica, sin embargo la misma norma establece que disposiciones especiales pueden autorizar la utilización de otros métodos de reconocido valor técnico. Es así como la ley 223 de 1995, en su artículo 72, considera el “Retail”, como método de valoración de inventarios aceptado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

La norma técnica aplicable a los activos de inventarios del Decreto 2649 *“establece que al cierre del periodo los inventarios deben ajustarse a su valor neto de realización para reconocer en el estado de resultados las contingencias de pérdida asociadas con los inventarios. El método de valuación de los inventarios deberá aplicarse en la contabilidad de manera uniforme, durante todo el año gravable, debiendo reflejarse en cualquier momento del periodo en la determinación del inventario y del costo de ventas, el cambio de método de valuación, el uso parcial del sistema de inventarios periódico y la adopción de sistemas de reconocido valor técnico, deben ser aprobados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, según lo señalado en el decreto 1333 de 1996 y la resolución 3830 del mismo año emitida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”*.¹⁸

¹⁸ LEGIS. Plan Único de Cuentas para Comerciantes Decreto 2649 DE 1993 Norma Técnica. Editores Legis SA. Año 2.006

En el artículo 115 de norma general sobre revelaciones y en el artículo 116 de las revelaciones sobre rubros del balance general del decreto 2649 de 1993, los estados financieros deben revelar por separado como mínimo la naturaleza y cuantía de diferentes asuntos, en los que tienen que ver con el concepto de inventarios, se encuentran los siguientes:

- Principales políticas y prácticas contables, tasas de cambio o índices de reajuste o conversión utilizados, con expresa indicación de los cambios contables que hubieren ocurrido de un período a otro, indicando su naturaleza y justificación, así como su efecto, actual o prospectivo, sobre la información contable. Los cambios contables pueden ser.
- Valorizaciones y provisiones por cada rubro. Las valorizaciones se deben presentar por separado del costo, revelando en notas su composición. Las provisiones se deben presentar como una disminución del activo respectivo.
- Principales clases de inventarios, método y bases de valuación, provisiones por cada clase, indicando las originadas en pérdidas poco usuales o en pérdidas acumuladas sobre compromisos de compras en firme.
- Activos recibidos a título de leasing, clasificados según la naturaleza del contrato y el tipo de bienes, indicando para cada caso el plazo acordado, el número y valor de los cánones pendientes y el monto de la opción de compra respectiva.¹⁹

¹⁹ LEGIS. Plan Único de Cuentas para Comerciantes Decreto 2649 DE 1993. Editores Legis SA. Año 2.006

2.3.1.2. Propiedad, Planta y Equipo

La Propiedad, planta y equipo, está constituido por todos aquellos activos tangibles adquiridos o construidos por el ente económico, o que se encuentren en proceso de construcción, y tienen como objetivo utilizarse en forma permanente para la producción de bienes y servicios, para arrendarlos o usarlos en la administración del ente. Estos activos no son adquiridos con el propósito de venderlos en el curso normal de los negocios y, generalmente, tienen una vida útil superior a un año. Ejemplo de estos activos constituyen terrenos, edificaciones y construcciones, maquinaria y equipo, vehículos, minas y canteras y semovientes.²⁰

También podemos encontrar como reconocimiento de Propiedad, Planta y Equipo el registro sobre la base del costo histórico, el cual incluye todas las erogaciones y cargos necesarios hasta colocarlos en condiciones de utilización, tales como los de ingeniería, supervisión, impuestos, intereses y ajustes por diferencia en cambio. *“El valor histórico de las propiedades, planta y equipo, recibidas en cambio, permuta, donación, dación en pago o aporte de los propietarios, se termina por el valor convenido entre las partes, debidamente aprobado por las autoridades cuando fuere el caso o, cuando se hubiera determinado su precio mediante avalúo”*²¹.

El valor histórico se debe incrementar con el de las adiciones, mejoras y reparaciones, que aumenten significativamente la cantidad o calidad de la producción o la vida útil del activo. Se entiende por vida útil el lapso durante el

²⁰ SINISTERRA, Gonzalo. POLANCO, Luis. HENAO, Harvey. Contabilidad Sistema de Información para las organizaciones. Editorial Mc Graw Hill. Año 1997.

²¹ LEGIS. Plan Único de Cuentas para Comerciantes Decreto 2649 DE 1993. Editores Legis SA. Año 2.006

cual se espera que la propiedad, planta y equipo, contribuya a la generación de ingresos. La contribución de estos activos a la generación del ingreso debe reconocerse en los resultados del ejercicio mediante la depreciación de su valor histórico ajustado. Cuando sea significativo, de este monto se debe restar el valor residual técnicamente determinado. Las depreciaciones de los inmuebles deben calcularse excluyendo el costo del terreno respectivo, lo que implica que bajo la regulación colombiana los terrenos no son depreciables.

La depreciación se debe determinar sistemáticamente mediante métodos de reconocido valor técnico, tales como línea recta, suma de los dígitos de los años, unidades de producción u horas de trabajo. Debe utilizarse aquel método que mejor cumpla la norma básica de asociación.

En el artículo 10 del decreto 2649 de 1993, la valuación o medición, sobre los recursos como los hechos económicos que los afecten deben ser apropiadamente cuantificados en términos de la unidad de medida. Con sujeción a las normas técnicas, son criterios de medición aceptados el valor histórico, el valor actual, el valor de realización y el valor presente.

Valor o costo histórico es el que representa el importe original consumido u obtenido en efectivo, o en su equivalente, en el momento de realización de un hecho económico. Con arreglo a lo previsto en este decreto, dicho importe debe ser reexpresado para reconocer el efecto ocasionado por las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda.

Valor actual o de reposición es el que representa el importe en efectivo, o en su equivalente, que se consumiría para reponer un activo o se requeriría para liquidar una obligación, en el momento actual. Es decir es el monto que se tendería que desembolsar o sus equivalentes para reemplazar el activo.

Valor de realización o de mercado es el que representa el importe en efectivo, o en su equivalente, en que se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en el curso normal de los negocios. Se entiende por valor neto de realización el que resulta de deducir del valor de mercado los gastos directamente imputables a la conversión del activo o a la liquidación del pasivo, tales como comisiones, impuestos, transporte y empaque.

Valor presente o descontado es el que representa el importe actual de las entradas o salidas netas en efectivo, o en su equivalente, que generaría un activo o un pasivo, una vez hecho el descuento de su valor futuro a la tasa pactada o, a falta de esta, a la tasa efectiva promedio de captación de los bancos y corporaciones financieras para la expedición de certificados de deposito a termino con un plazo de 90 días (DTF), la cual es certificada periódicamente por el Banco de la República.²²

La valoración de la propiedad, planta y equipo, según el artículo 64 del decreto 2649 de 1993, en el momento de la adquisición se valora con el costo histórico (se entiende por costo histórico, el costo de adquisición de un activo. Al cierre del período, el valor neto de estos activos, reexpresado como consecuencia de la inflación (Derogado), debe ajustarse a su valor de realización o a su valor actual o a su valor presente, el más apropiado en las circunstancias, registrando las provisiones o valorizaciones que sean del caso. Pueden exceptuarse de esta disposición aquellos activos cuyo valor ajustado sea inferior a veinte (20) salarios mínimos mensuales.

En el artículo 115 de norma general sobre revelaciones y en el artículo 116 de las revelaciones sobre rubros del balance general del decreto 2649 de 1993, los

²² LEGIS. Plan Único de Cuentas para Comerciantes Decreto 2649 DE 1993. Editores Legis SA. Año 2.006

estados financieros deben revelar por separado como mínimo la naturaleza y cuantía de diferentes asuntos, en los que tienen que ver con los conceptos de propiedad, planta y equipo, se encuentran los siguientes:

- Principales políticas y prácticas contables, tasas de cambio o índices de reajuste o conversión utilizados, con expresa indicación de los cambios contables que hubieren ocurrido de un período a otro, indicando su naturaleza y justificación, así como su efecto, actuales o prospectivos, sobre la información contable. Los cambios contables pueden ser.
- Principales clases de activos y pasivos, clasificados según el uso a que se destinan o según su grado de realización, exigibilidad o liquidación, en términos de tiempo y valores.
- Valorizaciones y provisiones por cada rubro. Las valorizaciones se deben presentar por separado del costo, revelando en notas su composición. Las provisiones se deben presentar como una disminución del activo respectivo.
- Activos recibidos a título de leasing, clasificados según la naturaleza del contrato y el tipo de bienes, indicando para cada caso el plazo acordado, el número y valor de los cánones pendientes y el monto de la opción de compra respectiva.

2.3.2. Normatividad Internacional

Entre los documentos que encontramos como bibliografía de nuestro trabajo tomamos como referencia para la definición de las Normas Internacionales el texto del contador Público Jorge Nelson Ortiz Chica de la firma AGN donde define las normas internacionales así: “Son normas e interpretaciones emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB (Organismo independiente creado para establecer normas contables de aplicación mundial), son pronunciamientos o disposiciones de carácter técnico que exigen seguir

prácticas contables que son aceptables tanto para los usuarios, como para los preparadores de información financiera y que circulan en un ámbito internacional”.²³

Este documento nos muestra la importancia que tiene la implementación de las normas internacionales desde el punto de vista que “La contabilidad es un lenguaje, y la globalización de la actividad económica demanda, de manera creciente, que ese lenguaje sea común.

En la mayoría de países del mundo se están exigiendo las normas internacionales de contabilidad para los mercados de capitales, en Latinoamérica los únicos países que están sin previsión de adopción son Argentina y Colombia. Aunque algunas compañías en Colombia adoptaron las NIF como sus principios contables, deben realizar ajustes para cumplir también con el Decreto 2649 de 1993. Las mayores dificultades de la implementación en Colombia se ha encontrado en los resultados que se pretenden con la información financiera, mientras que en la NIC se busca Utilidad de información, en Colombia se busca protección patrimonial, mientras en la NIC se busca múltiples usuarios, en Colombia los únicos son el Estado y los propietarios, en la NIC se busca Información amplia, en Colombia la información es limitada, y una de las mas considerables diferencias es que en la NIC la esencia es sobre la norma, en Colombia la forma es sobre la esencia.

En el papel del Contador Publico, la adopción de las normas internacionales en Colombia implica un conocimiento amplio de sus complejidades, de los valores razonables, del costo amortizado, perdidas de valor, comprensión de las

²³ ORTIZ, Jorge. Estándares Internacionales de Contabilidad e Información Financiera NIC – IFRS Incidencia en Colombia [En Internet].<http://www.agncolombia.com/descargas/otros/NIC%20NIIF%20IFRS.pdf>

normas. Todos; Revisores Fiscales, Contadores deben tener un conocimiento profundo sobre estos temas.

También encontramos el análisis que hace el Contador Publico Néstor Jiménez de la firma AGN, sobre los Estándares Internacionales de Contabilidad y Las Normas Contables Colombianas, nos muestra como desde hace ya varias décadas los países Europeos y algunos Americanos se han preocupado por la necesidad de un sistema que permita una presentación de información financiera de calidad y suficiente que ayude a los mercados internacionales en la toma de decisiones económicas.

“Colombia como miembro de la OMC (Organización Mundial de Comercio), ha firmado acuerdos que incluyen la armonización de normas internacionales para efectos de garantizar una información de gran utilidad y confianza a nivel internacional.

Es de gran importancia destacar las características cualitativas de los Estados Financieros:

- *Son los atributos que hacen útil para los usuarios, la información que está siendo suministrada en los estados financieros. Estas son:*
- *La comprensibilidad supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable del mundo de los negocios y de la contabilidad que les permita comprender fácilmente la información incluida en los estados financieros.*
- *La relevancia implica que la información disponible puede hacer que el usuario ejerza influencia o reciba esa influencia sobre las decisiones económicas que deba tomar. La información debe tener las dimensiones de preventiva y confirmativa. Se debe tener en cuenta el concepto de importancia relativa.*

- *La confiabilidad implica que la información está libre de errores significativos y que los usuarios pueden confiar en lo que se pretende representar. Para que haya confiabilidad la información debe ser la representación fiel de las transacciones y hechos económicos, se debe contabilizar según su esencia y realidad económica más que en su forma legal, debe ser neutral y libre de sesgos y prejuicios, en su reconocimiento se debe guardar cierto grado de precaución y finalmente debe ser íntegra.*
- *La comparabilidad implica la capacidad que pueden tener los usuarios, con base en la información entregada, de comparar los estados financieros tanto de una entidad a lo largo del tiempo como con otras entidades.*
- *El retraso indebido en la presentación de la información puede perder la relevancia. Los beneficios derivados de la información deben ser superiores al costo de suministrarla”²⁴.*

Los comentarios que se hacen en el presente artículo sobre las normas colombianas y las normas internacionales, nos muestran un concepto más amplio de las diferencias que se presentan entre estas dos normas y las complicaciones que representa la conversión de una norma a otra.

2.3.2.1. Existencias

En la referencia de este trabajo para el tema de inventarios, nos basamos en la publicación de Internet realizada por NCS SOFTWARE, donde describen la norma y definen los conceptos básicos de cada una, específicamente en la NIC 2 de existencias.²⁵

En la norma internacional de contabilidad los inventarios también llamados como existencias están definidos como: activos poseídos para ser vendidos en

²⁴JIMENEZ, Néstor. De Las Normas Contables Colombianas a las Normas Internacionales de Información Financiera. Editorial AGN Becker & Associates. Año 2.005.

²⁵[En Internet] <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/nic.htm>

el curso normal de la explotación, en proceso de producción de cara a esa venta o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en el suministro de servicios. También se incluye como existencias los bienes comprados y almacenados para revender entre los cuales podemos encontrar, las mercaderías adquiridas por un minorista para revender a sus clientes, y también los terrenos u otras inversiones inmobiliarias que se tienen para ser vendidos a terceros.

Las existencias se valorarán al menor de: el coste o el valor neto realizable. Coste de las existencias: El coste de las existencias comprenderá todos los costes derivados de la adquisición y transformación de las mismas, así como otros costes en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales. Costes de adquisición: El coste de adquisición de las existencias comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costes directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el coste de adquisición. Costes de transformación: Los costes de transformación de las existencias comprenderán aquellos costes directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costes indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Costes indirectos fijos son todos aquéllos que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la amortización y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el coste de gestión y administración de la planta. Costes indirectos variables son todos

aquéllos que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.

El proceso de distribución de los costes indirectos fijos a los costes de transformación se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios ejercicios o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. Puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal. La cantidad de coste indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costes indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del ejercicio en que han sido incurridos. En periodos de producción anormalmente alta, la cantidad de coste indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren las existencias por encima del coste. Los costes indirectos variables se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

El proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. Este es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos. Cuando los costes de transformación de cada tipo de producto no sean identificables por separado, se distribuirá el coste total entre los productos, utilizando bases uniformes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de mercado de cada producto, ya sea como producción en curso, en el momento en que los productos comienzan a poder identificarse por separado, o cuando se complete el proceso productivo. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, no poseen un valor significativo. Cuando este sea el caso, se

medirán frecuentemente por su valor neto realizable, deduciendo esa cantidad del coste del producto principal. Como resultado de esta distribución, el importe en libros del producto principal no resultará significativamente diferente de su coste.

Otros costes: En el cálculo del costo de las existencias, se incluirán otros costos, en el, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a las mismas su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, podría ser apropiado incluir como costo de las existencias, algunos costos indirectos no derivados de la producción o los costos del diseño de productos para clientes específicos. Son ejemplos de costos excluidos del coste de las existencias, y por tanto reconocidos como gastos del ejercicio en el que se incurren, los siguientes:

Las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costes de producción; los costes de almacenamiento, a menos que esos costes sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior; los costes indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a las existencias su condición y ubicación actuales; y (d) los costes de venta.

También se encuentra autores que han escrito sobre las principales diferencias que existen en la normatividad colombiana y las normas internacionales de contabilidad, extrayendo de allí los temas de interés para nuestro trabajo de grado como lo son los conceptos de inventarios

Entre los cuales podemos encontrar el texto del Contador Publico “Luís Raúl Uribe Medina”, en el cual observamos una comparación clara que el hace entre la norma colombiana y las normas internacionales de contabilidad, allí nos muestra las diferencias que hay por ejemplo, en los activos fijos cuando se habla de la valoración, en la norma colombiana el valor presente de los activos

se debe realizar por lo menos cada tres años por medio de un avalúo técnico, mientras que en las normas internacionales de contabilidad los avalúos se deben realizar con la suficiente regularidad que permita que el valor que haya en los libros no se difiera significativamente.

También hace una comparación en cuanto a la valoración de los inventarios y nos muestra que en Colombia si se utiliza el método LIFO como base para determinar el costo de bienes, no se requiere la existencia de una revelación para la valuación bajo el método LIFO, mientras que en las normas internacionales de contabilidad cuando se utiliza el LIFO, Los EF deben exponer la diferencia entre el valor de los bienes y el valor neto de realización o el costo corriente y el valor de realización, el que sea menor.

Se ha analizado el impacto que generaría esta adopción en las empresas del sector privado, pero también encontramos estudios realizados sobre el impacto que genera la adopción de normas internacionales en empresas de interés público. Entre los cuales encontramos el texto publicado por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2004), en el cual encontramos en los inventarios las diferencias entre las normas internacionales y las normas contables en relación con los inventarios. En principio el valor razonable para algunos inventarios, el valor neto realizable y la prohibición de la capitalización de la diferencia de cambio por variación de moneda extranjera, son los principales asuntos de medición que se alejan de la norma colombiana. Por otro lado, la determinación de las fórmulas de costos de manera diferente con las técnicas de costos, deben ser desarrolladas según las normas de Colombia.

Aunque se permite la utilización del LIFO, su práctica fue eliminada por una norma tributaria en 1995, al exigir una identificación individual de cada ítem de inventario. El contexto de costo histórico fue la directriz principal en la medición

de los inventarios entre 1995-2004. Debido al tratamiento por valor razonable permitido en algunos casos particulares, como los productos de los activos biológicos y el valor neto realizable para los productos forestales, se incorporan en la contabilidad los efectos del entorno económico de los negocios a través de dichas mediciones, con lo cual se mantiene la tendencia de abandonar el costo por no ser una medición objetiva.

El estándar no aplica para la medición de los productores de bienes forestales y agrícolas, producción agrícola después de la cosecha, productos minerales y minería, los cuales son medidos por el valor neto realizable de acuerdo con las prácticas establecidas por dichas industrias. Los cambios en el valor neto realizable son reconocidos en el resultado del período en que ocurren.

2.3.2.2. Inmovilizado Material

Igualmente en el Inmovilizado Material se tuvo como referencia la publicación de Internet realizada por NCS SOFTWARE, donde describen la norma y definen los conceptos básicos de cada una, específicamente en la NIC 16.

En los Activos Fijos, conocidos en la norma internacional de contabilidad como inmovilizado material, son los intangibles que posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y que se esperan utilizar por más de un período.

El reconocimiento en un activo se realizara cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo y que el costo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad. En esta norma se requiere la realización de juicios para aplicar los criterios de reconocimiento a las

circunstancias específicas para establecer la unidad de valoración. La entidad debe evaluar todos los costos de inmovilizado material en el momento en que se incurra en ellos.

Para la valoración en el inmovilizado material todo lo que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se valorará por su costo.

Componentes del costo.

Los componentes del costo del inmovilizado material son: (a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento comercial o rebaja del precio; (b) cualquier coste directamente relacionado con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la dirección; (c) la estimación inicial de los costes de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos del de la producción de existencias durante tal periodo.

Ejemplos de costes directamente relacionados son: (a) los costes de retribuciones a los empleados (según se definen en la NIC 19 Retribuciones a los empleados), que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de inmovilizado material; (b) los costes de preparación del emplazamiento físico; (c) los costes de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; (d) los costes de instalación y montaje; y (e) los costes de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualquier elemento producido durante el

proceso de instalación y puesta a punto del activo (tales como muestras producidas mientras se probaba el equipo); y (f) los honorarios profesionales.

En el inmovilizado material la información a revelar en los Estados Financieros son: Las bases de valoración que se utilizaron, los métodos de amortización, la vida útil y los porcentajes de amortización, las inversiones y adiciones que se realicen, los activos obtenidos mediante combinaciones de negocios, los incrementos en las valoraciones, las pérdidas por deterioro, las amortizaciones y las diferencias netas de cambio surgidas en la conversión de estados financieros a otras monedas.

En la norma internacional en el inmovilizado material se debe tener en cuenta en las revelaciones los activos que estén afectados como garantía al cumplimiento de obligaciones, los desembolsos reconocidos que se encuentren en curso de construcción y el importe de los compromisos de adquisición de inmovilizado material.

Entre los textos que hacen comparaciones entre la norma nacional y la norma internacional de contabilidad, encontramos de gran interés el texto publicado por Yanel Blanco Luna “PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE EL MODELO INTERNACIONAL Y EL MODELO COLOMBIANO” en el cual podemos observar temas muy importantes como la comparación que se hace entre las influencias que tiene cada norma, por ejemplo: la norma colombiana es influenciada por la legislación tributaria en la esencia contable de nuestro país, y la esencia que tiene la contabilidad internacional es el reconocimiento y medición de las transacciones basadas en su Esencia Económica o Esencia Contable.

Así también la diferencia que existe entre las valorizaciones de los activos: *“En las normas nacionales de contabilidad las valorizaciones de propiedades, plantas y equipos se presentan en cuentas separadas y no son objeto de depreciación. Bajo las Normas Internacionales de Información Financiera, si se adopta el Modelo del Costo Revaluado, la reevaluación es parte del costo y como tal objeto de depreciación”*.²⁶

En el texto publicado por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública Análisis de la implementación de estándares de contabilidad y auditoría en empresas de interés público. Podemos encontrar sobre el tema de inmovilizado material diferencias entre la norma colombiana y la norma internacional, entre las cuales encontramos:

“La propiedad, planta y equipo, aquellos activos tangibles que han sido adquiridos o contruidos con el propósito de ser usados permanentemente en la producción o suministro de otros bienes o servicios, para arrendarlos o utilizarlos en la administración del ente. Tales activos no están destinados para la venta en el curso normal del negocio y su vida útil excede de un año.

La norma internacional considera una definición similar para la propiedad planta y equipo. Adicionalmente, indica que un elemento de propiedad planta y equipo debe ser reconocido como un activo cuando: a) el costo del elemento puede ser medido confiablemente, y, b) cuando es probable que beneficios económicos futuros fluirán a la empresa fruto de tal activo. En la práctica, puede ser difícil establecer cuando es probable que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros. El estándar revisado sugiere que esta probabilidad está generalmente

²⁶ BLANCO, Yanel. Normas Internacionales de Contabilidad Vs. Normas Nacionales Encuentro binacional y del Caribe de Contadores Públicos. [En Internet] http://actualicese.com/globalizacion/Estandarizacion/Guajira/Yanel_Blanco.doc

establecida cuando los riesgos y beneficios de la posesión son retenidos por la empresa.

Reconocimiento. Es importante precisar que las normas contables colombianas sobre propiedad, planta y equipo no excluyen, como lo hace la norma internacional, los bosques y recursos naturales y renovables similares, así como tampoco a las inversiones en derechos mineros, exploración y extracción de minerales, petróleo, gas natural u otros recursos no renovables similares. Además, no existe un tratamiento especial para la propiedad, planta y equipo en el contexto de las combinaciones de negocios. En las normas locales tampoco se distingue entre propiedades, planta y equipo para el uso como inversiones en propiedades, planta y equipo (no para uso directo, sino para la obtención de beneficios indirectos por la rentabilidad)".²⁷

²⁷ CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Análisis de la implementación de Estándares de Contabilidad y Auditoría en Empresas de Interés Público. Noviembre de 2004.

3. ASPECTOS TÉCNICOS

COMPARACIÓN Y ANÁLISIS ENTRE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y LA NORMATIVIDAD COLOMBIANA

3.1 Diferencias en inventarios

3.1.1 Diferencias en definición y reconocimiento

Con relación a la definición y reconocimiento de los inventarios encontramos en Néstor Jiménez que “Los inventarios son tratados en las normas contables colombianas en el artículo 63 del Decreto 2649 de 1993 y de una forma muy general” (Jiménez, 2003), la norma colombiana define el inventario como “bienes corporales” mientras la NIC los define como “activos”. Esto implica que bajo normas colombianas no se permite darle el tratamiento de inventarios a activos tales como los intangibles que se tiene para su compra y venta. Bajo la normatividad Colombiana los bienes intangibles no hacen parte del inventario, al adoptar normas internacionales se deben tener en cuenta dentro del concepto de inventarios, tanto los bienes corporales como los intangibles, lo que implica que las empresas que tienen como objeto social la prestación de servicios, implementen un método que les permita valorar los servicios que van a prestar y definir los costos que estos impliquen directamente, para cargarlos como mayor valor del inventario.

También afecta el balance general de la empresa, al aparecer un nuevo concepto dentro de los activos del ente económico, influyendo en los bienes y derechos de propiedad, como una fuente potencial para obtener beneficios.

El hecho de que los valores que eran tratados como costos y gastos, en la prestación de servicios, se conviertan en inventarios, afecta el estado de resultados de la empresa, y por consiguiente la utilidad, por lo cual se afecta el resultado del ejercicio y trae variaciones para las obligaciones de impuestos.

Otra diferencia es que en la norma colombiana los inventarios son tratados de una forma mas general, mientras en las NIC-NIFF, se presentan en forma detallada las bases de reconocimiento, medición, revelación y presentación (Jiménez, 2003). En la norma colombiana los inventarios son tratados de una forma mas general mientras en la norma internacional se define de una forma más detallada a partir del reconocimiento, medición, revelación y presentación.

Comparando la norma colombiana con la normatividad internacional, los inventarios se definen de una forma más detallada bajo los IFRS, ya que la norma internacional se explica a partir de tres enfoques, la medición, revelación y presentación. Cabe aclarar, que la norma Colombiana también los tiene en cuenta, pero las NIC son mucho mas precisas. Con la aplicación de normas internacionales los inventarios estarán valorados de una forma mas completa y precisa, lo que permite utilizar métodos de costeo más eficientes y reales, entregando como resultado a los usuarios de la información financiera, unos datos confiables de la rentabilidad que le genera la empresa.

Con el tratamiento detallado del inventario, conociendo los costos reales, se pueden determinar nuevas estrategias de precio, que le permitan a la empresa ser competitiva y eficiente en el mercado globalizado actual.

Cuando se definen de una forma mas real los costos y los gastos de la empresa, se refleja un impacto en los impuestos, ya que algunas erogaciones

dependiendo de cómo se determinen en los costos, son o no deducibles para el pago de las obligaciones tributarias en Colombia

El reconocimiento de las pérdidas de valor para determinar el valor neto de realización, también enmarcan una importante diferencia, “tales como daños de inventarios, obsolescencia o reducción de precios, deben ser reconocidos por cada clase de inventario. En otras palabras, no se deben reconocer por cantidades superiores al de su valor recuperable, que en este caso sería el valor neto realizable. (Análisis de la Implementación de Estándares de Contabilidad y Auditoría en empresas de interés Público en Colombia. Consejo Técnico de Contaduría Pública²⁸. Año 2.004). Bajo la norma internacional, cuando ocurren pérdidas de valor en los inventarios, se realizan disminuciones directas del valor neto de realización, no existen las provisiones como en la normatividad colombiana.

Con la implementación de la norma internacional en Colombia, estos hechos económicos afectan directamente el inventario, no están revelados en una cuenta diferente al inventario, lo que muestra un valor razonable más transparente y más real²⁹.

Otra diferencia importante que encontramos en Néstor Jiménez es que “no se establece claramente, en las normas colombianas, que los descuentos comerciales, rebajas y otras partidas similares se deban reducir del costo de adquisición. Por costumbre estos conceptos son disminuidos del costo de

²⁸ El Consejo Técnico de la Contaduría Pública, encargado de la orientación técnico-científica de la profesión, cuyas responsabilidades y funciones están determinadas en los artículos 14, 29 y 33 de la Ley 43 de 1990, ha emitido desde su inicio de labores en el año 1992 un total de nueve Pronunciamientos o Disposiciones Profesionales, hoy sin fuerza vinculante, además de dos Orientaciones Profesionales.

²⁹ MANTILLA, Samuel. Estándares/Normas Internacionales Información Financiera IFRS (NIIF). Editorial ECOE Ediciones. Año 2.003.

adquisición tal como lo exige la NIC; sin embargo, existen discrepancias acerca del tratamiento contable de los descuentos comerciales que se conocen solo al final del cumplimiento de un volumen de compras, o los descuentos financieros que siempre son tomados por el comprador, los cuales para algunos se manejan como ingresos y para otros como una disminución del costo del inventario. En la NIC-NIIF establece claramente que todo este tipo de descuentos y rebajas deben ser un menor valor del costo de adquisición. (Jiménez, 2003). Al implementar normas internacionales de contabilidad y disminuir del valor de los inventarios en el manejo de estos conceptos, se disminuye el valor del activo en el balance general, se afecta el estado de resultados ya que en ninguna ocasión estos descuentos que reducen el costo de adquisición generarían ingresos para el ente económico.

Al disminuir el valor de los ingresos en el estado de resultados, la utilidad del ejercicio se afecta a la baja, lo que trae como consecuencia la disminución en el pago de obligaciones fiscales.

3.1.2 Diferencias en valuación y medición

Con relación a la valuación y medición de los inventarios encontramos en Néstor Jiménez que “la norma Colombiana define el valor neto de realización pero no la metodología para calcularlo, mientras la norma internacional además de definir el valor neto de realización, indica una metodología amplia y detallada, para la utilización de éste” (Jiménez,2003)

Al definirse una metodología detallada del manejo que se debe dar al valor neto de realización bajo normatividad internacional, se definen parámetros de costeo en diferentes situaciones o hechos económicos, que buscan dar a la valuación de los inventarios una mayor cercanía a la realidad. Al realizar una evaluación

del valor neto de realización en cada ejercicio, analizando las circunstancias económicas, el método de valuación de los inventarios es real frente a la situación económica de la empresa.

Al adoptar normas internacionales y reemplazar el método de valor histórico por el valor neto realizable, para la valoración de los inventarios, los impactos se generan en el valor de los activos y cambios en el balance general de las empresas.

La capitalización de la diferencia en cambio, es otra diferencia importante, según Néstor Jiménez “en Colombia se permite la capitalización de toda la diferencia en cambio incurrida sobre deudas en moneda extranjera desde la fecha en que se adquiere la deuda hasta que se extinga la misma o el inventario este disponible para su uso o venta. Bajo NIC-NIIF, la diferencia en cambio se debe reconocer en resultados y no se permite su capitalización. El costo por intereses en Colombia se puede capitalizar sobre deudas hasta que el inventario este disponible para la venta, en norma internacional solo es permitido cuando se trata de activos calificables (aquel activo que requiere de un tiempo sustancial antes de estar listo para su uso o venta)” (Jiménez, 2003). En Colombia al adoptar las normas internacionales de contabilidad, la diferencia en cambio y los intereses, no se capitalizan sino que se reconocen como un gasto o un ingreso, visualmente la implicación se da en el estado de resultados, ya que independiente de que se determinen la diferencia en cambio y los intereses, como costo o como gasto, van asociados a un ingreso. Al no capitalizar, el valor razonable de los inventarios será más cercano a la realidad.

Esto afecta de manera directa el Estado de Resultados influyendo en el pago de impuestos, en la utilidad neta de la empresa, y en el patrimonio afectando el resultado del ejercicio.

También se puede analizar según Néstor Jiménez “La norma Colombiana es muy amplia al definir que los inventarios incluyen todas las erogaciones y cargos directos e indirectos para ponerlo en condiciones de venta mientras la norma internacional es mas detallada y precisa al definir que es costo y que no se incluye en el costo” (Jiménez, 2003). Según la normatividad internacional, el tema fundamental en las existencias es la cantidad de costo que debe reconocerse como activo. Por lo cual, la norma internacional es mas explicita al definir que conceptos que hacen parte del costo, define con precisión los costos de adquisición, costos de transformación y otros costos; que hacen parte de las existencias.

Con la implementación de NIC frente a normas contables colombianas, se pueden mostrar resultados mas reales, que sean útiles para la toma de decisiones, por eso vemos de gran importancia en la implementación de las normas internacionales la forma detallada como se incluyen las erogaciones al momento de valorar un inventario, esto nos permite establecer un valor mas real del activo y poder establecer un precio de venta que me permite cumplir con el margen de utilidad establecido.

En cuanto a los métodos de medición de inventarios, en Colombia el costo se puede determinar bajo PEPS (FIFO), UEPS (LIFO), promedio ponderado, identificación específico, tributariamente el método retail. La norma internacional determina PEPS, promedio ponderado, identificación especifica, el método retail y abandona el método UEPS. También determina sistemas de costeo de las existencias, el método de coste estándar o el método de los minoristas. Con la utilización de normas internacionales en Colombia la consecuencia en valoración de inventarios es tributaria, ya que se deja de utilizar el método de valoración UEPS, en el cual el costo de la mercancía vendida, se valora con el

costo de las últimas unidades compradas, suponiendo que las últimas compradas tienen un costo mayor al de las primeras, el efecto tributario es que se pagan más impuestos, pues al valorar con un costo menor, la utilidad aumenta y por consiguiente el impuesto a cargo aumenta.

También se da un efecto financiero, dependiendo el método de valoración de los inventarios en el balance general, ya que los inventarios quedan en un valor diferente por el cambio de método con el cual se vienen valorando.

Otra diferencia importante revisada por Néstor Jiménez, es que “la norma contable no detalla la forma para determinar los costos de producción, sobre todo los costos indirectos fijos en periodos anormales de producción, desperdicio y otros, son capitalizados al inventario generando distorsiones, mientras la norma internacional determina los parámetros sobre los que se puede y los que no capitalizar los inventarios, estos deben ser reconocidos como gastos”. Al implementar las normas internacionales de contabilidad, los costos de periodos anormales, son reconocidos como gastos, contrarrestando el hecho de que ineficiencias en la producción aumenten los costos de los inventarios, al ser capitalizados. De esta forma, los costos de los inventarios serán más reales y no serán cargados con sobrecostos, que bajo la normatividad colombiana son cargados a la producción, sin tener en cuenta que estos costos no eran necesarios para poner el inventario en condiciones de uso o venta.

Tributariamente al valorar estos desperdicios como gastos, la utilidad del ejercicio disminuye, afectando el estado de resultados y posteriormente las obligaciones tributarias del ente económico.

Los costos estándar también tienen un manejo diferente bajo normas internacionales, según Néstor Jiménez “La Superintendencia Nacional de Valores establece que los costos indirectos de fabricación siempre deben incluirse en los costos de producción sin considerar los niveles de producción, bajo NIC-NIIF solo se podrán capitalizar estos costos teniendo en cuenta los niveles normales de producción”(Jiménez,2003).Aplicando las normas internacionales de contabilidad, los costos indirectos de fabricación se capitalizan teniendo en cuenta los niveles de producción, lo que implica que los valores que se asuman por falta de producción teniendo la capacidad para hacerlo, no pueden ser cargados como costo a otros inventarios sobrevalorando su valor real. Estos costos deben ser reconocidos como gastos, reflejando un valor sin distorsione de los inventarios en el balance general.

3.1.3 Diferencias en Revelaciones

Luego de revisar el decreto 2649 de 1993, en la cual se dictan las disposiciones en cuanto a las revelaciones de los estados financieros en la normatividad colombiana, revisar la información a revelar bajo la Norma Internacional de Contabilidad No.2 de existencias y compararlas, podemos concluir que la norma internacional, es mucho mas completa al definir la información que deben contener las revelaciones, teniendo que comunicar información mas precisa a los usuarios de la información financiera.

La normatividad internacional define información a revelar del concepto de inventarios en los estados financieros, adicional a la información que se revela bajo la normatividad colombiana del decreto 2649 de 1993, la información a revelar, que se presenta adicional con la implementación de las NIC, es la siguiente:

- El importe en libros de las existencias que se contabilicen por su valor razonable menos los costes de venta.
- El importe de las existencias reconocido como gasto durante el ejercicio.

Con la implementación de normas internacionales de contabilidad, al revelar el valor de los inventarios que reconocidos como gastos, da a la información financiera del ente económico y a los usuarios de esta, una mayor transparencia en los procesos de costos que fueron realizados y una mayor confiabilidad de la información. Además se podrá ejercer un mayor control sobre la correcta valoración de los inventarios, bajo el principal objetivo de la NIC 2 de existencias, sobre el correcto tratamiento contable y como tema fundamental la cantidad de coste que se reconoce al activo.

- El importe de las rebajas de valor de las existencias que se haya reconocido como gasto del ejercicio, de acuerdo al reconocimiento como un gasto.
- El importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se haya reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por existencias en el ejercicio, de acuerdo con el reconocimiento como un gasto.
- Las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor, de acuerdo con el referido reconocimiento como un gasto.
- El importe en libros de las existencias pignoradas en garantía del cumplimiento de deudas.

Bajo normatividad internacional, en las revelaciones se muestran los inventarios que están pignoradas por cumplimiento de deudas, así los usuarios de la información financiera, tendrán un dato real del inventario que se encuentra en garantía, para el cumplimiento de las obligaciones que tiene el ente económico.

Esta información les permite a los usuarios tomar decisiones de inversión más cercanas a la realidad.

3.2 Diferencias en Activos Fijos

3.2.1 Diferencias en definición y reconocimientos

De acuerdo al Decreto 2649 de 1993 *“Las propiedades, planta y equipo, representan los activos tangibles adquiridos, construidos, 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 usarlos en la administración del ente económico, que no están destinados para la venta en el curso normal de los negocios y cuya vida útil excede de un año”*³⁰

La norma internacional considera una definición similar para la propiedad planta y equipo que dice *“Un elemento de inmovilizado material se reconocerá como activo cuando: (a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y (b) el coste del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.”*³¹

En la práctica, puede ser difícil establecer cuando es probable que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros. El estándar revisado sugiere que esta probabilidad está generalmente establecida cuando los riesgos y beneficios de la posesión son retenidos por la empresa.”

La norma internacional tiene conceptos más amplios, concretos y específicos, utilizando un lenguaje mas completo y detallado, mientras que la norma

³⁰ [En Internet] <http://actualicese.com/normatividad/2001/decretos/D2649-93/2D2649-93.htm>.

³¹ Norma Internacional de Contabilidad nº 16 (NIC 16).

colombiana es más básica bajo el principio de asociación a tantos conceptos que cada norma maneja.

Es importante precisar que las normas contables colombianas sobre de propiedad, planta y equipo no excluyen, como lo hace la norma internacional, los bosques y recursos naturales y renovables similares, así como tampoco a las inversiones en derechos mineros, exploración y extracción de minerales, petróleo, gas natural u otros recursos no renovables similares. Además, no existe un tratamiento especial para la propiedad, planta y equipo en el contexto de las combinaciones de negocios. En las normas locales tampoco se distingue entre propiedades, planta y equipo para el uso como inversiones en propiedades, planta y equipo (no para uso directo, sino para la obtención de beneficios indirectos por la rentabilidad).

En materia de reconocimiento, se encuentran tres aspectos que implican divergencias fundamentales: a) la determinación de la naturaleza del elemento cuando coexisten componentes tangibles e intangibles, b) la segregación de un elemento en varios componentes, y c) el reconocimiento del arrendamiento financiero, bajo la perspectiva tanto del arrendatario como del arrendador.

Sobre lo anterior, para el reconocimiento inicial el IAS requiere que en aquellos elementos que incorporen componentes tangibles e intangibles, se evalúe cual es el peso significativo de cada uno de los elementos, para determinar su respectiva clasificación.

Además el IAS justifica la distribución de la inversión total realizada en un activo entre varios componentes, si estos últimos tienen vidas útiles o patrones de generación de beneficios diferentes. Esta situación se ve reflejada en la

normatividad colombiana para el caso de terrenos y los edificios construidos sobre tales terrenos.

En Colombia el reconocimiento del activo y el valor por el cual debe ser medido se establece a partir de lo legal formal sin considerar la realidad económica. Es así como se encuentran valores asignados a activos en algunas situaciones muy por debajo de su valor real y en otras muy por encima del mismo a fin de obtener ventajas tributarias. Aunque la norma tributaria regula el tema, los valores establecidos, a pesar de ello, muchas veces se alejan de su realidad económica.

En las NIC-NIIF el reconocimiento inicial se debe efectuar de acuerdo con la realidad económica.³²

De acuerdo al Decreto 2649 una empresa podría determinar el valor razonable del activo y probablemente lo haría para su conveniencia, para disminuir la base gravable de los impuestos alejándose del valor real en el mercado y esto sería un poco complicado de manejar.

El contador público Néstor Jiménez, de la firma AGN Internacional, en su trabajo Análisis de los Estándares Internacionales De Contabilidad Y las Normas Contables Colombianas, plantea las siguientes diferencias:

La NIC 16 es mucho más amplia, detallada y técnica que las normas contables colombianas, las cuales se limitan a mencionar el tema en uno solo de sus artículos (artículo 64 del Decreto 2649).

³² CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURIA PÚBLICA. Análisis de la Implementación de Estándares de Contabilidad y Auditoría en empresas de Interés Público en Colombia. Noviembre 2004.

En Colombia el reconocimiento del activo y el valor por el cual debe ser medido se establece a partir de lo legal formal sin considerar la realidad económica. Es así como se encuentran valores asignados a activos en algunas situaciones muy por debajo de su valor real y en otras muy por encima del mismo a fin de obtener ventajas tributarias. Aunque la norma tributaria regula el tema, los valores establecidos, a pesar de ello, muchas veces se alejan de su realidad económica.

En las NIC-NIIF el reconocimiento inicial se debe efectuar de acuerdo con la realidad económica.

Para las normas colombianas el costo de un activo construido por la empresa, es el costo incurrido mientras que para la NIC es el costo que hubiese tenido de ser adquirido a través de un tercero.

La norma colombiana establece que los repuestos y suministros incluidos los necesarios para su uso en reemplazo para maquinaria y equipo deben ser presentados dentro de los inventarios (excepto algunos casos en la industria petrolera y para la Contaduría General de la Nación los cuales tienen el tratamiento de propiedades, planta y equipo).

Bajo las NIC las piezas de repuesto y equipo auxiliar son manejados como inventarios y reconocidos como gastos cuando se consumen pero las piezas de repuesto importantes y el equipo de sustitución son tratados como propiedades, planta y equipo y depreciados en un período de tiempo no superior a la vida útil del elemento con el que estén relacionados.

No es usual (tampoco lo establece la norma colombiana) segregar un activo en sus componentes. Normalmente se les trata como un solo activo sujeto a depreciación y vida útil igual aún en el evento de ser componentes separados.

En la NIC-NIIF si los componentes tienen vidas útiles diferentes se les debe segregar.

Colombia permite la capitalización de toda la diferencia en cambio incurrida sobre deudas en moneda extranjera desde la fecha en que se adquiere la deuda hasta que se extinga la misma o el activo esté disponible para su uso o venta (lo primero).

Bajo NIC solo se admite capitalizar diferencia en cambio bajo el tratamiento alternativo permitido en la NIC 21 (es decir cuando ha habido una fuerte devaluación de la que no fue posible realizar operaciones de cobertura)

Así mismo bajo normas colombianas es permitido capitalizar el costo por intereses sobre deudas hasta que se extinga la misma o el activo esté disponible para su uso o venta (lo primero) mientras que bajo NIC solo se permite capitalizar costo por intereses solo en el tratamiento alternativo permitido cuando se trata de activos calificables (aquel activo que requiere de un tiempo sustancial antes de estar listo para su uso o venta).

Las normas colombianas no son claras frente al tratamiento de costos de administración y puesta en marcha, pérdidas iniciales de operación del activo, los cuales muchas veces se capitalizan.

En Colombia no se exige separar el costo de un activo y su costo financiero cuando es comprado a crédito más allá de lo normal si la factura no lo separa. Si lo separa en algunos casos se trata el costo financiero como gastos mientras en otras se capitaliza su valor.

En la NIC-NIIF el valor de un activo comprado a crédito se determina tomando como base el precio de contado (o dentro de los términos normales del crédito). La diferencia se trata como un gasto que se amortiza en el plazo del crédito.

El valor de un activo intercambiado por otro diferente, bajo las normas colombianas, es el valor establecido por las partes. No se considera el concepto de “valor razonable”.

La norma colombiana establece que los valores revaluados se presenten en forma separada de los activos que lo originan mientras la NIC que lo establece solo como tratamiento alternativo permitido exige su presentación como parte del activo.

La norma colombiana no exige revaluar todos los activos de su mismo tipo (si se llega a revaluar un activo) ya que excluye aquellos activos inferiores a 20 s.m.v. En la NIC-NIIF cuando se revalúa un activo se deben revaluar todos los de su mismo tipo.

La actualización de la revaluación se exige en Colombia cada tres años. En las NIC-NIIF la reevaluación se efectúa cuando haya cambios en el valor razonable de los activos. Para algunos activos se requerirá su realización anual.

No contempla la norma colombiana el análisis permanente (o por lo menos al cierre de cada año) de los métodos de depreciación y de las vidas útiles de los activos. Sin embargo bajo normas tributarias cualquier cambio debe ser informado previamente y en algunos casos se debe obtener autorización previa. En las NIC-NIIF las vidas útiles de los activos se estiman de acuerdo con el tiempo que se espera generaran beneficios económicos futuros, y los métodos

de depreciación siguen reflejando la realidad económica, de no reflejarla, se deberán efectuar los cambios necesarios

Las normas colombianas solo permiten que las valorizaciones se registren como ingresos cuando el activo es vendido, mientras que la NIC permite ir realizando la revaluación en la medida en que el activo es usado.

Las propiedades, planta y equipo se mantienen en el activo aun en el evento de que no estén generando beneficios ni se espera que lo generen en el futuro.

En las NIC-NIIF cuando las propiedades, planta y equipo dejan de tener uso se debe evaluar si quedan en disponibilidad de venta, en cuyo caso se trasladan a activos para la venta; si no generaran mas beneficios se descargarán del activo contra resultados.

3.2.2 Diferencias en Medición y Valoración

De acuerdo al IAS 16, todo elemento de las propiedades, planta y equipo, que cumpla con las condiciones para ser reconocido como un activo, debe ser medido, inicialmente, por su costo.

Para lo cual describe los componentes del costo, así:

- Precio de Compra (incluido aranceles de importación e impuestos indirectos no recuperables).*
- Costos directos relacionados con la puesta en servicio del activo.*
- Se deducirá cualquier eventual descuento ó rebaja del precio.*
- Costos de desmantelamiento, remoción y restauración.*

Sobre esta determinación del costo existe una clara diferencia con la normativa colombiana, dado que, actualmente, no se reconocen como mayor valor del costo los valores estimados para desmantelar y trasladar un activo, así como

para restaurar su emplazamiento, los cuales, según el IAS, deben ser amortizados durante la vida útil del activo.

Cuando se difiere el pago de un elemento de las propiedades, planta y equipo, más allá de los plazos normales del crédito comercial, su costo será el equivalente al precio de contado, la diferencia se reconocerá como gastos por intereses a lo largo del período del aplazamiento, a menos que se capitalicen, de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido establecido en el IAS 23.

Además, las pérdidas iniciales de operación, surgidas antes de que el activo alcance su rendimiento pleno esperado, se registra como gasto del período correspondiente.

En Colombia se capitaliza la carga financiera ocasionada por la financiación destinada a la adquisición de un activo, hasta el momento en el cual el activo está en condiciones de utilización.³³

Para las normas colombianas el costo de un activo construido por la empresa, es el costo incurrido; mientras que para la NIC es el costo que hubiese tenido de ser adquirido a través de un tercero.

Al valorar propiedad, planta y equipo se tiene en consideración el hecho de que antes de reponerlo la empresa se va a ver implicada en gastos para su eliminación, éste valor debe ser incluido en el costo, pues hace parte de las acciones necesarias para que la empresa pueda operar de la manera que ésta considera óptima. El valor de propiedad planta y equipo estaría en condiciones

³³ CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURIA PÚBLICA. Análisis de la Implementación de Estándares de Contabilidad y Auditoría en empresas de Interés Público en Colombia. Noviembre 2004.

mucho más racionales teniendo en cuenta la necesidad de reponer éstos activos y las ventajas que tener activos productivos más modernos para la producción.

El hecho de que en las normas nacionales no se tenga en cuenta el costo de desmantelamiento desincentiva la reposición eficiente de la propiedad, planta y equipo, ya que las empresas van a tener que asumir como gastos las erogaciones producto de la eliminación de aquellos elementos. De ésta forma, la diferencia de la norma tiene un impacto negativo en la economía nacional, ya que la inversión en propiedad planta y equipo es uno de los mayores impulsores de la producción de las empresas y le permite a aquellas que compiten en el mercado global tener productos más competitivos: Entonces la diferencia de la norma detona en un impulso negativo en la inversión en propiedad, planta y equipo, que genera efectos negativos en el crecimiento económico a corto y largo plazo.

Además, al no incluir los costos de desmantelamiento en el valor de la propiedad, planta y equipo, los costos de depreciación por éstos activos van a ser menores y por lo tanto el costo va a ser menor y las empresas van a tener una “ilusión” de mejor posición competitiva a nivel global.

En Colombia no es claro el tratamiento de los costos de adquisición y puesta en marcha ni de las perdidas iniciales de operación del activo, los cuales muchas veces se capitalizan. En la NIC-NIIF se deben reconocer en gastos.

De acuerdo al artículo 64 del Decreto 2649 se escribe que: El valor histórico de estos activos incluye todas las erogaciones y cargos necesarios hasta colocarlos en condiciones de operación, tales como los de ingeniería, supervisión, impuestos, intereses, corrección monetaria proveniente del UPAC y ajustes por

diferencia en cambio, esta información es uniforme en el artículo 131 del Estatuto Tributario, donde dice: El costo de un bien depreciable está constituido por el precio de adquisición, incluidos los impuestos a las ventas, los de aduana y de timbre, más las adiciones y gastos necesarios para ponerlo en condiciones de iniciar la prestación de un servicio normal.

El valor de un activo intercambiado por otro diferente, bajo las normas colombianas, es el valor establecido por las partes. No se considera el concepto de “valor razonable”.

Para la norma colombiana prima el modelo de costo con el que sea llevada en la contabilidad y la norma internacional prima el valor razonable (*es 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*).

La valuación a costo razonable impacta la depreciación y el costo asociado.

La norma colombiana establece que los valores revaluados se presenten en forma separada de los activos que lo originan. Mientras la NIC que lo establece solo como tratamiento alternativo permitido exige su presentación como parte del activo.

La actualización de la revaluación se exige en Colombia cada tres años. En las NIC-NIIF la reevaluación se efectúa cuando haya cambios en el valor razonable de los activos. Para algunos activos se requerirá su realización anual.

No contempla la norma colombiana el análisis permanente (o por lo menos al cierre de cada año) de los métodos de depreciación y de las vidas útiles de los

activos. Sin embargo bajo normas tributarias cualquier cambio debe ser informado previamente y en algunos casos se debe obtener autorización previa. En las NIC-NIIF las vidas útiles de los activos se estiman de acuerdo con el tiempo que se espera generaran beneficios económicos futuros, y los métodos de depreciación siguen reflejando la realidad económica, de no reflejarla, se deberán efectuar los cambios necesarios

La depreciación se causa aunque el activo no este en uso. Estos activos improductivos generan costos por depreciación, lo que afecta significativamente el estado de resultados disminuyendo la utilidad y a su vez refleja un efecto tributario negativo para el estado.

Las normas colombianas solo permiten que las valorizaciones se registren como ingresos cuando el activo es vendido.

Mientras que la NIC permite ir realizando la revaluación en la medida en que el activo es usado.

Las propiedades, planta y equipo se mantienen en el activo aun en el evento de que no estén generando beneficios ni se espera que lo generen en el futuro.

En las NIC-NIIF cuando las propiedades, planta y equipo dejan de tener uso se debe evaluar si quedan en disponibilidad de venta, en cuyo caso se trasladan a activos para la venta; si no generaran mas beneficios se descargarán del activo contra resultados.”

“La norma Colombiana no distingue entre las propiedades, planta y equipo que se tienen para el uso de los procesos administrativos, de producción y de generación de rentas.”³⁴

3.2.3 Diferencias en Revelaciones

Revisado el Decreto 2649 de 1993 y la NIC 16, se puede concluir que la norma internacional de contabilidad es mucho más exigente que la norma colombiana en materia de revelaciones. Así, por ejemplo, la IAS exige en forma expresa mostrar el movimiento ocurrido entre períodos.

En Colombia no se suele mostrar en forma detallada las restricciones existentes sobre los activos, como las hipotecas constituidas sobre ellos, lo que hace la diferencia porque la norma internacional la recomienda revelar.

³⁴ MONTILLA, Omar. MONTES, Carlos. MEJIA, Eutimio. Contabilidad Internacional. Editorial Universidad Libre Seccional Cali. Año 2.006.

4. ANÁLISIS DE RESULTADOS

Luego de analizar los impactos de la implementación de normas internacionales de contabilidad, en los conceptos de inventarios y propiedad, planta y equipo, se mostraran algunos casos concretos evidenciando la diferencia que causa algunos eventos en los conceptos de propiedad, planta y equipo e inventarios para una empresa del sector real. La idea de mostrar estas diferencias es dejar sobre la mesa algunos casos propuestos que cambiaran radicalmente la presentación y el análisis de los estados financieros y dejando abierto el interrogante sobre los efectos tributarios, que abrirán una nueva discusión en cuanto a los sistemas de contabilidad y el manejo de los impuestos en Colombia. No se pretende ser exclusivo ni exhaustivo, como se menciona previamente, sin embargo es de gran importancia para próximos trabajos prácticos que se desarrollen a partir de este.

4.1 Diferencia en cambio en inventarios

En primer lugar revisemos las consecuencias de la diferencia en cambio en una empresa del sector real para los inventarios. Supóngase que una compañía compra inventarios a proveedor del exterior el 1 de enero de 2009 por valor de US\$110.750, la tasa de cambio vigente en Colombia es de US\$2.243,49/USD³⁵. El Inventario en tránsito es liquidado por la compañía el 31 de marzo de 2009, la tasa de cambio vigente en Colombia es de \$2.561,21/USD.

³⁵ Los datos de la tasa de cambio son los reales y fueron tomados de <http://www.banrep.gov.co/>

En primer lugar miremos el cálculo de los inventarios en tránsito que se haría el 1 de enero de 2009:

Enero 1 de 2009

US 110.750 X \$2.243,49 =\$248.466.517,5

Obsérvese que el inventario se registra al valor de la tasa de cambio del día 1 de enero, en el cual se empieza la negociación. EL valor en cada uno de los casos sería el mismo como se ve a continuación:

Enero 1 de 2009

**Momento de
adquisición**

Normatividad Colombiana		Normatividad Internacional	
Cuenta Inventario	248.466.517,50	Cuenta Inventario	248.466.517,50

Miremos ahora lo que sucede el día 31 de marzo de 2009, como se dijo anteriormente, para la normatividad colombiana la diferencia en cambio va como mayor valor de los inventarios, esto es, los inventarios a marzo 31 de 2009 quedarán valorados con la tasa de cambio del día \$ 2.561.21/USD. No sucede igual para la normatividad internacional, donde la diferencia en cambio no se debe cargar como mayor valor del inventario, ya que obedece a la realidad financiera de la empresa y no a la realidad operativa. De esta forma el valor de los inventarios es diferente.

Marzo 31 de 2009

US 110.750 X \$2.561,21 = \$283.654.007,5

Diferencia en cambio \$35.187.490

Marzo 31 de 2009

Momento de liquidación de Inventario

Efecto Balance General	
Normatividad Colombiana	
Cuenta Inventario	283.654.007,50

Efecto Balance General	
Normatividad Internacional	
Cuenta Inventario	248.466.517,50

Efecto Estado Resultados	
Normatividad Colombiana	
Cuenta Gasto por Diferencia en cambio	0,00

Efecto Estado Resultados	
Normatividad Internacional	
Cuenta Gasto por Diferencia en cambio	35.187.490,00

Efecto tributario Norma Colombiana	0,00
---	------

Efecto tributario Norma Internacional (tarifa Impuesto 33%)	11.611.872,00
--	---------------

Con la implementación de normas internacionales de contabilidad en Colombia, el manejo contable de la diferencia en cambio, tiene diferentes impactos:

- Cambios en la realidad de los estados financieros, modificando la presentación de cifras para activos y utilidades susceptibles de distribuir, sean mayores o menores conforme al comportamiento de la TRM.

En el balance general el impacto sería de una disminución de \$35.147.490, en el rubro de los inventarios, valor que sería cargado al estado de resultados al tener un gasto adicional por diferencia en cambio.

- Al generarse un cambio en los ingresos/gastos por \$35.147.490, de diferencia en cambio al no constituir costo de los inventarios, la utilidad del ejercicio se modifica en \$35.147.490, lo cual tiene como consecuencia que las obligaciones tributarias también tienen una modificación, la cual puede ser mayor o menor de acuerdo a la rotación de los inventarios y a la definición de las normas tributarias, puede que se defina con igual tratamiento en lo contable y fiscal por la complejidad de un kárdex contable y un kárdex fiscal o se deba implementar el manejo por ejemplo de impuestos diferidos.

Se puede analizar un impacto similar en la diferencia en cambio para los activos fijos.

4.2. Ejemplo de intereses.

Miremos ahora un ejemplo del manejo de los intereses para los activos fijos. Una empresa compra el 1 de febrero de 2009 una maquinaria por valor de \$150.000.000 a crédito, generando intereses a una tasa de 1.5% mes vencido.

La maquinaria esta disponible para el uso, luego de las respectivas adecuaciones el 31 de marzo de 2009.

Bajo la normatividad colombiana, los intereses se han capitalizado, pues se lleva como mayor valor del activo todas las erogaciones necesarias para que este quede en condiciones de uso (decreto 2646, 1993), y se asume que los intereses se convierten en una erogación obligatoria. Sin embargo para la normatividad internacional lo intereses sólo se capitalizan en ciertos casos según la NIC 23. Si entrar a discutir en cuáles casos y en cuáles no se capitaliza, supongamos que este sea un caso en el que no se recomienda capitalizar los intereses. Los dos valores de contabilidad se muestran a continuación.

Febrero 1 de 2009
Momento de
adquisición

Intereses de Febrero

Cálculo

\$150.000.000 x

1.5%

2.250.000,00

Normatividad Colombiana	
Cuenta propiedad, planta y equipo	152.250.000,00

Normatividad Internacional	
Cuenta propiedad, planta y equipo	150.000.000,00
Gasto Intereses	2.250.000,00

Marzo 31 de 2009

Momento de liquidación de Inventario

Intereses de Marzo

Calculo
\$150.000.000 x
1.5% 2.250.000,00

Normatividad Colombiana	
Cuenta propiedad, planta y equipo	154.500.000,00

Efecto Balance General	
Normatividad Colombiana	
Cuenta propiedad, planta y equipo	154.500.000,00

Efecto Estado Resultados	
Normatividad Colombiana	
Cuenta Gasto por Diferencia en cambio	0,00

Efecto tributario Norma Colombiana	0,00
---	------

Intereses de Marzo

Calculo
\$150.000.000 x
1.5% 2.250.000,00

Normatividad Internacional	
Gasto Intereses	4.500.000,00

Efecto Balance General	
Normatividad Colombiana	
Cuenta propiedad, planta y equipo	150.000.000,00

Efecto Estado Resultados	
Normatividad Colombiana	
Cuenta Gasto por Diferencia en cambio	4.500.000,00

Efecto tributario Norma Colombiana	990.000,00
---	------------

Con la implementación de normas internacionales de contabilidad en Colombia, el manejo contable de los intereses, tiene diferentes impactos:

- Cambios en la realidad de los estados financieros, ya que rubros que hacen parte del balance general bajo la normatividad Colombiana, en la norma internacional pasan a ser parte del estado de resultados. Los intereses que genera la obligación por \$3.000.000, hasta que la maquinaria es disponible para su uso, son llevados directamente al gasto.
- El impacto tributario de implementarse normas internacionales de contabilidad, se vería afectado, ya que bajo normas internacionales los intereses aumentan los gastos en \$3.000.000, disminuyendo la utilidad y afectando los impuestos en \$990.000

4.3. Ejemplo en valorizaciones

Miremos ahora un ejemplo de lo que puede pasar con las valorizaciones. Una compañía posee un edificio con valor en libros de \$150.000.000, para llevar a su valor de mercado, el 31 de diciembre un perito elabora estudio de valor por \$159.000.000, por lo tanto se produce una valorización de \$ 9.000.000.

Bajo la normatividad colombiana la valorización se lleva en una cuenta independiente del activo fijo, bajo la normatividad internacional esta tiene un mayor valor del activo, adicionalmente modifica el importe amortizable y puede llegar a pasar por resultados. Obsérvese a continuación la contabilización:

Enero 1 de 2009

Estado inicial de la propiedad, planta y equipo

Normatividad Colombiana	
Cuenta Propiedad, planta y equipo	150.000.000,00

Normatividad Internacional	
Cuenta Propiedad, planta y equipo	150.000.000,00

Diciembre 31 de 2009

Momento de valorización de la propiedad, planta y equipo

Efecto Balance General	
Normatividad Colombiana	
Cuenta Propiedad, planta y equipo	150.000.000,00
Cuenta de Valorizaciones	9.000.000,00

Efecto Balance General	
Normatividad Internacional	
Cuenta Propiedad, planta y equipo	159.000.000,00

El impacto en la contabilidad, al darse el manejo a las valorizaciones bajo normatividad internacional, sería un impacto de presentación de estados financieros, al incrementarse la cifra de \$9.000.000 directamente en la cuenta de propiedad, planta y equipo. Reflejando el valor real del edificio en la cuenta contable que tiene su valor histórico y no en una cuenta independiente, como se hace actualmente bajo normatividad colombiana.

Sin embargo podría tener algunos efectos adicionales, en primer lugar el importe amortizable del activo ya no es \$150.000.000 sino \$159.000.000, eso implica una mayor depreciación, ¿implicará esto un menor impuesto?, esto sólo se vería compensado si la valorización se va pasando paulatinamente a resultados, como lo sugiere la normatividad internacional, pero igualmente significaría una gran diferencia con la normatividad contable colombiana.

5. CONCLUSIONES

En Colombia existen diferentes fuentes de normatividad aplicables a la información financiera de la compañía, cuando se adopten las normas internacionales de contabilidad, la fuente de regulación para la información financiera, será única.

Al aplicarse las normas internacionales de contabilidad en Colombia, se generarán impactos significativos de orden tributario y contable, al igual que en la presentación de los estados financieros.

Al comparar la aplicación de las normas internacionales en la normatividad colombiana, se presentan cambios trascendentales en las cuentas estudiadas.

El concepto de propiedad, planta y equipo, bajo normas internacionales de contabilidad denominado inmovilizado material y el concepto de inventarios, tendrá cambios significativos que afectarán con cambios importantes los estados financieros, bajo normatividad colombiana.

En normatividad Colombiana la diferencia en cambio, es cargada como un mayor valor de los inventarios y de la propiedad, planta y equipo, según el decreto 2649 de 1.993. Bajo normas internacionales de contabilidad es claro que esta política contable no se permite, generando impactos contables, financieros y tributarios en la compañía.

En normatividad Colombiana los intereses son cargados al inventario y a la propiedad, planta y equipo hasta que estos se encuentren disponibles para la venta o para su uso, tendrán impactos de orden fiscal, contable y financiero, al implementar normas internacionales de contabilidad y dar un tratamiento diferente a los intereses llevándolos directamente a los gastos.

6. RECOMENDACIONES

La adopción de normas internacionales en Colombia generará impactos en la presentación de la información financiera, en la contabilidad y en la normatividad tributaria en Colombia.

Luego de elaborar el normograma contable Colombiano y compararlo con la Norma Internacional, podemos concluir que en Colombia existen diversas fuentes que emiten normas de Contabilidad, por medio de decretos como el 2649 y 2650 del año 1.993, el código de comercio, el estatuto tributario y diversos conceptos emitidos por las Superintendencias y por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, mientras la Norma Internacional es una norma única emitida por una sola institución. Este sería uno de los grandes impactos en Colombia, ya que al adoptar normas internacionales tendríamos que ajustar las normas que hoy todos estos entes Colombianos emiten y regularnos por una norma única y estándar.

Luego de comparar las normas internacionales de contabilidad con las normas contables colombianas, podemos concluir que en las cuentas de inventario y propiedad, planta y equipo bajo norma Colombiana, tendrían grandes cambios contables, financieros y tributarios al adoptar las normas internacionales de existencias e inmovilizado material. Diferencias que traerían cambios en la contabilidad de las empresas y por consiguiente en la información financiera presentada a los usuarios de la información de los entes económicos. Cabe anotar que bajo la normatividad actuar de impuestos en Colombia también se

generarían cambios importantes en el manejo de costos y gastos que afectan directamente la utilidad y el cargo fiscal de las empresas

Desarrollar este trabajo en otros tipos de empresas y en otras cuentas contables que sirvan de complemento para la implementación, y posibles impactos que se generarían en cada una de ellas.

Realizar investigación empírica tomando como muestra una serie de empresas Colombianas, donde se pueda analizar y verificar en estados financieros reales, las diferencias entre normas contables colombianas y normas internacionales de contabilidad.

Desarrollar en Colombia espacios de debates de opinión, donde se cuestionen acerca de los modelos y sistemas contables que existen en la actualidad.

Profundizar en estudios, conversatorios, talleres y debates por parte del gobierno con el fin de capacitar y preparar a los contadores, para enfrentar el cambio que genera la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad.

Realizar investigación en una empresa que se haya acogido a normas internacionales de contabilidad, para verificar el impacto real generado por este hecho y las implicaciones en la toma de decisiones.

BIBLIOGRAFÍA

AGUIAR, Horacio. CADAVID, Luis. CARDONA, John. CARVALHO, Javier. JIMENEZ, Javier. UPEQUI, María. Diccionario de Términos Contables para Colombia. Editorial Universidad de Antioquia. Año 1990.

AMICH, Artur. Las nuevas Normas Internacionales de Contabilidad y Sus Principales Implicaciones. [En Internet] <http://actualicese.com/globalizacion/Estandarizacion/Docs/Nuevasnormascontabilidad.pdf>

BDO, Stern CIA Ltda. Normas Internacionales de Información Financiera Guía Rápida. [En Internet] <http://www.bdolatam.com/media/publicaciones/NIIFS.pdf>

BLANCO, Yanel. Estructura Internacional de la Contaduría Pública. Información guía para la formación del contador público del siglo XXI. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia No. 23. Septiembre de 1993. Medellín, Colombia. p.83-113.

BLANCO, Yanel. Normas Internacionales de Contabilidad Vs. Normas Nacionales Encuentro binacional y del Caribe de Contadores Públicos. [En Internet] http://actualicese.com/globalizacion/Estandarizacion/Guajira/Yanel_Blanco.doc

CARDONA, John. CARVALHO, Javier: Aspectos más importantes de la NIC 2 (Inventarios), la NIC 16 (Propiedad, planta y equipo), NIC 27 (Estados financieros consolidados y 13 contabilización de las inversiones en subsidiarias)

y la NIC 28 (Contabilización de las inversiones en empresas asociadas).
(Archivo en computador para fines académicos)

CONFERENCIA DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE COMERCIO Y DESARROLLO. Examen de las Cuestiones Relativas a la Aplicación Práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera Estudio Monográfico de la India. [En Internet] http://www.unctad.org/sp/docs/c2isard32_sp.pdf

CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURIA PÚBLICA. Análisis de la Implementación de Estándares de Contabilidad y Auditoría en empresas de Interés Público en Colombia. Noviembre 2004.

CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURIA PÚBLICA. Guía Metodológica para la Evaluación de la Implementación de Estándares Internacionales de Contabilidad y Auditoría. [En Internet] http://actualicese.com/globalizacion/CTC/guia_metologica.doc

CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURIA PÚBLICA. Orientación Profesional de Estados Financieros con Base en Estándares Internacionales de Contabilidad e Información Financiera IAS- IFRS. Diciembre 2008

DELOITTE, Guía rápida NIC/NIIF. [En Internet] http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Panama/Local%20Assets/Documents/IFRS_2009.pdf

ESTUPIÑAN, Rodrigo. Estados Financieros Básicos bajo NIC-NIIF. Editorial ECOE Ediciones. Año 2.008

GARCIA MARTINEZ, Ángela Liliana. Normas internacionales de contabilidad. La Adopción de Estándares Internacionales en Colombia y Su Influencia Tributaria. [En Internet]
<http://www.gestiopolis.com/Canales4/fin/normasinterna.htm>

HERRERA, Asociados CIA, Ltda. Normas Internacionales de Información financiera NIIF (IFRS) Ecuador 2009. [En Internet]
<http://www.unctad.org/Templates/meeting.asp?intItemID=4718&lang=3&m=11827&info=doc>

HORWATH VENEZUELA, De la Vega, Márquez, Perdomo & Asoc. Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) y Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) Aspectos Importantes Adopción. [En Internet]
http://www.horwathvenezuela.com.ve/bn_admin/include/images/doc_lib/Horwath_NICS_UCV

JIMENEZ, Nestor. De Las Normas Contables Colombianas a las Normas Internacionales de Información Financiera. Editorial AGN Becker & Associates. Año 2.005

LEGIS: Reglamento General de la Contabilidad. Decreto Reglamentario 2649 de 1993. Medellín, Colombia. Legis Editores S.A. Año 2003.

LEY 550 de 1999. En página Web de la Superintendencia de Sociedades: . [En Internet] www.supersociedades.gov.co

MALLO, Antonio. Normas Internacionales de Contabilidad (NIIF). [En Internet]
[http://www.librosaulamagna.com/libro/NORMAS_INTERNACIONALES_DE_CONTABILIDAD_\(NIIF\)/18560/5949](http://www.librosaulamagna.com/libro/NORMAS_INTERNACIONALES_DE_CONTABILIDAD_(NIIF)/18560/5949)

MANTILLA, Samuel. Adoptar no es Adaptar a Propósito de las Diferencias entre los Principios o Normas Colombianas y los Estándares Internacionales de Contabilidad. [En Internet]
<http://ciberconta.unizar.es/LECCION/adopno/adopno.pdf>

MANTILLA, Samuel. Estándares/Normas Internacionales Información Financiera IFRS (NIIF). Editorial ECOE Ediciones. Año 2.003.

MANTILLA, Samuel. Guía para la inserción Contable Colombiana en los Escenarios Internacionales. Bogotá. Fundación Cultural Javeriana de Artes Gráficas. 2002

MANTILLA, Samuel. VÁSQUEZ, Gabriel y otros. Análisis y Comparación de las Normas Internacionales de Contabilidad con la Normativa Contable Colombiana. (Archivo en computador para fines académicos).

MANTILLA, Samuel y otros. Revisión Académica Sobre las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Colombia. (Archivo en computador para fines académicos).

MARTINEZ, Guillermo. Los Avatares de la Globalización y Estandarización Profesional Contable. [En Internet]
<http://actualicese.com/globalizacion/Estandarizacion/Armenia/globalizacionyestandarizacion.doc>

MEJIA, Eutimio. MONTES, Carlos. Aproximación a los Estándares Internacionales de Contabilidad. Armenia. Universidad del Quindío. 2005

MEJIA, Eutimio. Resumen del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad para la Preparación y Presentación de Estados Financieros. [En Internet]

<http://www.monografias.com/trabajos14/estadosfinancieros/estadosfinancieros.shtml>

MONSALVE, José. Ernst & Yong. Adecuación Normas Contables Locales a Estándares Internacionales Países Iberoamericanos. [En Internet]

http://www.iimv.org/actividades2/Reunion_Consejo2002/ponenciasjornada/jose_monsalve.ppt

MONTILLA, Omar. MONTES, Carlos. MEJIA, Eutimio. Contabilidad Internacional. Editorial Universidad Libre Seccional Cali. Año 2.006.

MORILLO, Miguens & Asociados. Los Nuevos Desafíos de las Ciencias Contables en el Marco de las Normas Internacionales de Contabilidad. [En Internet]

http://www.degerencia.com/articulo/los_nuevos_desafios_de_las_ciencias_contables_en_el_marco_de_las_normas_internacionales_de_contabil/imp

OLAYA, Luis. ¿Reformas la contabilidad Colombiana?. [En Internet]

<http://www.gestiopolis.com/canales/financiera/articulos/44/refcontabcol.htm>

ORTIZ, Jorge. Estándares Internacionales de Contabilidad e Información Financiera NIC – IFRS Incidencia en Colombia [En Internet].

<http://www.agncolombia.com/descargas/otros/NIC%20NIIF%20IFRS.pdf>

PEREZ, Diana. VELEZ, Ángela. BLANDON, Jaime. Estándares Internacionales de Contabilidad. [En Internet]. <http://www.gerencie.com/estandares-internacionales-de-contabilidad.html>

SILVA, Berta. GARRIDO, Claudio. La Convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera en Chile. [En Internet]. <http://www.capic.cl/capic/media/ART1SilvaGarrido.pdf>

SINISTERRA, Gonzalo. POLANCO, Luis. HENAO, Harvey. Contabilidad Sistema de Información para las organizaciones. Editorial Mc Graw Hill. Año 1997.

TALLA, Sabino. La Globalización y la Armonización Contable. [En Internet] <http://atenea.unicauca.edu.co/~gcuellar/globalizacion.htm>

TUA PEREDA, Jorge. Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría Sobre la Incidencia del Medio Ambiente en la Información Financiera. En: Revista Contador. No 7 (julio-septiembre 2001); pp. 117-166

TUA PEREDA, Jorge. Principios y normas de contabilidad. Instituto de Planificación Contable, Madrid España, 1983

VÁSQUEZ, Gabriel. Efectos Tributarios por la Adopción de NIIF's en Venezuela y Colombia. [En Internet] <http://www.cijuf.org.co/documentos/efectostributariosdelaadopciondenormasinternacionales.doc>

VÁSQUEZ, Gabriel. "Prospectiva de la Contabilidad Internacional. Análisis de la situación colombiana". X Simposio Contaduría Universidad de Antioquia. "La

contaduría pública frente a la crisis: desafíos y propuestas”. Realizado en octubre 19, 20 y 21 de 2000.

ANEXOS

Anexo 1: Ley No.1314 Del 13 Julio 2009

"POR LA CUAL SE REGULAN LOS PRINCIPIOS Y NORMAS DE CONTABILIDAD E INFORMACIÓN FINANCIERA Y DE ASEGURAMIENTO DE INFORMACIÓN ACEPTADOS EN COLOMBIA, SE SEÑALAN LAS AUTORIDADES COMPETENTES, EL PROCEDIMIENTO PARA SU EXPEDICIÓN Y SE DETERMINAN LAS ENTIDADES RESPONSABLES DE VIGILAR SU CUMPLIMIENTO".

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

ARTÍCULO 1o.- Objetivos de esta Ley. Por mandato de esta Ley, el Estado, bajo la dirección del Presidente la República y por intermedio de las entidades a que hace referencia la presente Ley, intervendrá la economía, limitando la libertad económica, para expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, por cuya virtud los informes contables y, en particular, los estados financieros, brinden información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones económicas por parte del Estado, los propietarios, funcionarios y empleados de las empresas, los inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas, para mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras. Con tal finalidad, en atención al interés público expedirá normas de contabilidad de información

financiera y de aseguramiento de información, en los términos establecidos en la presente Ley.

Con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios.

Mediante normas de intervención se podrá permitir u ordenar que tanto el sistema documental contable, que incluye los soportes, los comprobantes y los libros, como los informes de gestión y la información contable, en especial los estados financieros con sus notas, sean preparados, conservados y difundidos electrónicamente. A tal efecto dichas normas podrán determinar las reales aplicables al registro electrónico de los libros de comercio y al depósito electrónico de la información, que serían aplicables por todos los registros públicos, como el registro mercantil. Dichas normas garantizarán la autenticidad e integridad documental y podrán regular el registro de libros una vez diligenciados.

Parágrafo: Las facultades de intervención establecidas en esta Ley no se extienden a las cuentas nacionales, como tampoco a la contabilidad presupuestaria, a la contabilidad financiera gubernamental, de competencia del Contador General de la Nación o la contabilidad de costos.

ARTÍCULO 2°.- Ámbito de aplicación. La presente Ley aplica a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, así como a los contadores públicos,

funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento.

En desarrollo de esta Ley y en atención al volumen de sus activos de sus ingresos, al número de sus empleados, a su forma de organización jurídica o de sus circunstancias socio-económicas, el Gobierno autorizará de manera general que ciertos obligados lleven contabilidad simplificada, emitan estados financieros y revelaciones abreviados o que éstos sean objeto de aseguramiento de información de nivel moderado.

En desarrollo de programas de formalización empresarial o por razones de política de desarrollo empresarial, el Gobierno establecerá normas de contabilidad y de información financiera para las microempresas, sean personas jurídicas o naturales, que cumplan los requisitos establecidos en los numerales del artículo 499 del Estatuto Tributario.

Parágrafo: Deberán sujetarse a esta Ley y a las normas que se expidan con base en ella, quienes sin estar obligados a observarla pretendan hacer valer su información como prueba.

ARTÍCULO 3o.- De las normas de contabilidad y de información financiera. Para los propósitos de esta Ley, se entiende por normas de contabilidad y de información financiera el sistema compuesto por postulados, principios, limitaciones, conceptos, normas técnicas generales, normas técnicas específicas, normas técnicas especiales, normas técnicas sobre revelaciones, normas técnicas sobre registros y libros, interpretaciones y guías, que permiten identificar, medir, clasificar, reconocer, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones económicas de un ente, de forma clara y completa, relevante, digna de crédito y comparable.

Parágrafo: Los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente con su forma legal.

ARTÍCULO 4o.- Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. Las normas expedidas en desarrollo de esta Ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las Leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando éstas no regulen la materia.

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera.

ARTÍCULO 5o.- De las normas de aseguramiento de información. Para los propósitos de esta Ley, se entiende por normas de aseguramiento de información el sistema compuesto por principios, conceptos, técnicas, interpretaciones y guías, que regulan las calidades personales, el comportamiento, la ejecución del trabajo y los informes de un trabajo de aseguramiento de información. Tales normas se componen de normas éticas, normas de control de calidad de los trabajos, normas de auditoría de

información financiera histórica, normas de revisión de información financiera histórica y normas de aseguramiento de información distinta de la anterior.

Parágrafo Primero.- El Gobierno Nacional podrá expedir normas de auditoría integral aplicables a los casos en que hubiere que practicar sobre las operaciones de un mismo ente diferentes auditorías.

Parágrafo Segundo: Los servicios de aseguramiento de la información financiera de que trata este artículo, sean contratados con personas jurídicas o naturales, deberán ser prestados bajo la dirección y responsabilidad de contadores públicos.

ARTÍCULO 6a.- Autoridades de regulación y normalización técnica. Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.

Parágrafo: En adelante las entidades estatales que ejerzan funciones de supervisión, ejercerán sus facultades en los términos señalados en el artículo 10 de la presente Ley.

ARTÍCULO 7°. Criterios a los cuales debe sujetarse la regulación autorizada por esta Ley. Para la expedición de normas de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información, los Ministerios de

Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, observarán los siguientes criterios:

1. Verificarán que el proceso de elaboración de los proyectos por parte del Consejo Técnico de la Contaduría Pública sea abierto, transparente y de público conocimiento.
2. Considerarán las recomendaciones y observaciones que, como consecuencia del análisis del impacto de los proyectos, sean formuladas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica y por las entidades estatales que ejercen funciones de inspección, vigilancia o control.
3. Para elaborar un texto definitivo, analizarán y acogerán, cuando resulte pertinente, las observaciones realizadas durante la etapa de exposición pública de los proyectos, que le serán trasladadas por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, con el análisis correspondiente, indicando las razones técnicas por las cuales recomienda acoger o no las mismas.
4. Dispondrán la publicación, en medios que garanticen su amplia divulgación, de las normas, junto con los fundamentos de sus conclusiones.
5. Revisarán que las reglamentaciones sobre contabilidad e información financiera y aseguramiento de información sean consistentes, para lo cual velarán porque las normas a expedir por otras autoridades de la rama ejecutiva en materia de contabilidad y de información financiera y aseguramiento de información resulten acordes con las disposiciones contenidas en la presente Ley y en las normas que la desarrollen. Para ello emitirán conjuntamente opiniones no vinculantes. Igualmente, salvo en

casos de urgencia, velarán porque los procesos de desarrollo de esta Ley por el Gobierno, los ministerios y demás autoridades, se realicen de manera abierta y transparente.

6. Los demás que determine el Gobierno Nacional para garantizar buenas prácticas y un debido proceso en la regulación de la contabilidad y de la información financiera y del aseguramiento de información.

ARTÍCULO 8°.- Criterios a los cuales debe sujetarse el Consejo Técnico de la Contaduría Pública. En la elaboración de los proyectos de normas que someterá a consideración de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública aplicará los siguientes criterios y procedimientos:

1. Enviará a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, al menos una vez cada seis (6) meses, para su difusión, un programa de trabajo que describa los proyectos que considere emprender o que se encuentren en curso. Se entiende que un proyecto está en proceso de preparación desde el momento en que se adopte la decisión de elaborarlo, hasta que se expida.
2. Se asegurará que sus propuestas se ajusten a las mejores prácticas internacionales, utilizando procedimientos que sean ágiles, flexibles, transparentes y de público conocimiento¹ y tendrá en cuenta, en la medida de lo posible, la comparación entre el beneficio y el costo que producirían sus proyectos en caso de ser convertidos en normas.
3. En busca de la convergencia prevista en el artículo 1° de esta Ley, tomará como referencia para la elaboración de sus propuestas, los estándares más recientes y de mayor aceptación que hayan sido expedidos

o estén próximos a ser expedidos por los organismos internacionales reconocidos a nivel mundial como emisores de estándares internacionales en el tema correspondiente, sus elementos y los fundamentos de sus conclusiones. Si, luego de haber efectuado el análisis respectivo, concluye que, en el marco de los principios y objetivos de la presente Ley, los referidos estándares internacionales, sus elementos o fundamentos, no resultarían eficaces o apropiados para los entes en Colombia, comunicará las razones técnicas de su apreciación a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, para que éstos decidan sobre su conveniencia e implicaciones de acuerdo con el interés público y el bien común.

4. Tendrá en cuenta las diferencias entre los entes económicos, en razón a su tamaño, forma de organización jurídica, el sector al que pertenecen, su número de empleados y el interés público involucrado en su actividad, para que los requisitos y obligaciones que se establezcan resulten razonables y acordes a tales circunstancias.
5. Propenderá por la participación voluntaria de reconocidos expertos en la materia,
6. Establecerá Comités Técnicos ad-honorem conformados por autoridades, preparadores, aseguradores y usuarios de la información financiera.
7. Considerará las recomendaciones que, fruto del análisis del impacto de los proyectos sean formuladas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica, por las entidades estatales que ejercen funciones de

inspección, vigilancia o control y por quienes participen en los procesos de discusión pública.

8. Dispondrá la publicación, para su discusión pública, en medios que garanticen su amplia divulgación, de los borradores de sus proyectos. Una vez finalizado su análisis y en forma concomitante con su remisión a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, publicará los proyectos definitivos.
9. Velará porque sus decisiones sean adoptadas en tiempos razonables y con las menores cargas posibles para sus destinatarios.
10. Participará en los procesos de elaboración de normas internacionales de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información, que adelanten instituciones internacionales, dentro de los límites de sus recursos y de Conformidad con las directrices establecidas por el Gobierno. Para el efecto, la presente Ley autoriza los pagos por concepto de afiliación o membresía, por derechos de autor y los de las cuotas para apoyar el funcionamiento de las instituciones internacionales correspondientes.
11. Evitará la duplicación o repetición del trabajo realizado por otras instituciones con actividades de normalización internacional en estas materias y promoverá un consenso nacional entorno a sus proyectos.
12. En coordinación con los Ministerios de Educación, Hacienda y Crédito Público y Comercio, Industria y Turismo, así como con los representantes de las facultades y programas de Contaduría Pública del país, promover un proceso de divulgación, conocimiento y comprensión que busque desarrollar actividades tendientes a sensibilizar y socializar los procesos de

convergencia de las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de información establecidas en la presente Ley, con estándares internacionales, en las empresas del país y otros interesados durante todas las etapas de su implementación.

ARTÍCULO 9o. Autoridad Disciplinaria: La Junta Central de Contadores, Unidad Administrativa Especial con personería jurídica, creada por el Decreto Legislativo 2373 de 1956, actualmente adscrita al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en desarrollo de las facultades asignadas en el artículo 20 de la Ley 43 de 1990, continuará actuando como tribunal disciplinario y órgano de registro de la profesión contable, incluyendo dentro del ámbito de su competencia a los Contadores Públicos y a las demás entidades que presten servicios al público en general propios de la ciencia contable como profesión liberal. Para el cumplimiento de sus funciones podrá solicitar documentos, practicar inspecciones, obtener declaraciones y testimonios, así como aplicar sanciones personales o institucionales a quienes hayan violado las normas aplicables.

ARTÍCULO 10°. Autoridades de supervisión. Sin perjuicio de las facultades conferidas en otras disposiciones, relacionadas con la materia objeto de esta Ley, en desarrollo de las funciones de inspección, control o vigilancia, corresponde a las autoridades de supervisión:

1. Vigilar que los entes económicos bajo inspección, vigilancia o control, así como sus administradores, funcionarios y profesionales de aseguramiento de información, cumplan con las normas en materia de contabilidad y de información financiera y aseguramiento de información, y aplicar las sanciones a que haya lugar por infracciones a las mismas.

2. Expedir normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información. Estas actuaciones administrativas, deberán producirse dentro de los límites fijados en la Constitución, en la presente Ley y en las normas que la reglamenten y desarrollen.

Parágrafo: Las facultades señaladas en el presente artículo no podrán ser ejercidas por la Superintendencia Financiera de Colombia respecto de emisores de valores que por Ley, en virtud de su objeto social especial, se encuentren sometidos a la vigilancia de otra superintendencia, salvo en lo relacionado con las normas en materia de divulgación de información aplicable a quienes participen en el mercado de valores.

ARTICULO 11°. Ajustes Institucionales: Conforme a lo previsto en el artículo 189 de la Constitución Política y demás normas concordantes, el Gobierno Nacional modificará la conformación, estructura y funcionamiento de la Junta Central de Contadores y del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, para garantizar que puedan cumplir adecuadamente sus funciones.

Desde la entrada en vigencia de la presente Ley, a los funcionarios y asesores de las entidades a que hace referencia el artículo 6, así como a los integrantes, empleados y contratistas de la Junta Central de Contadores y del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, se les aplicará en su totalidad las inhabilidades, impedimentos, incompatibilidades, reglas para manejo de conflictos de interés y demás normas consagradas en la Ley 734 de 2002 o demás normas que la adicionen, modifiquen o sustituyan.

La Junta Central de Contadores y el Consejo Técnico de la Contaduría Pública contarán con los recursos necesarios para el ejercicio de sus funciones.

La Junta Central de Contadores podrá destinar las sumas que se cobren por concepto de inscripción profesional de los contadores públicos y de las entidades que presten servicios al público en general propios de la ciencia contable como profesión liberal, por la expedición de tarjetas y registros profesionales, certificados de antecedentes, de las publicaciones y dictámenes periciales de estos organismos.

Los recursos del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, que provendrán del presupuesto nacional, se administrarán y ejecutarán por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, a partir del 1 de enero del año 2010.

Parágrafo: En la reorganización a que hace referencia este artículo, por lo menos tres cuartas partes de los miembros del Consejo Técnico de la Contaduría Pública deberán ser contadores públicos que hayan ejercido con buen crédito su profesión. Todos los miembros del Consejo Técnico de la Contaduría Pública deberán demostrar conocimiento y experiencia de más de diez (10) años, en dos (2) o más de las siguientes áreas o especialidades: revisoría fiscal, investigación contable, docencia contable, contabilidad, regulación contable, aseguramiento, derecho tributario, finanzas, formulación y evaluación de proyectos de inversión o negocios nacionales e internacionales.

El Gobierno determinará la conformación del Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Para ello, garantizará que el grupo se componga de la mejor combinación posible de habilidades técnicas y de experiencia en las materias a las que hace referencia este artículo, así como en las realidades y perspectivas de los mercados, con el fin de obtener proyectos de normas de alta calidad y pertinencia. Por lo menos una cuarta parte de los miembros serán designados por el Presidente de la República, de ternas enviadas por diferentes entidades tales como: Asociaciones de Contadores Públicos, Facultades de

Contaduría, Colegios de Contadores Públicos y Federaciones de Contadores. El Gobierno Nacional reglamentará la materia.

Las ternas serán elaboradas por las anteriores organizaciones, a partir de una lista de elegibles conformada mediante concurso público de méritos que incluyan examen de antecedentes laborales, examen de conocimientos y experiencia de que trata este artículo.

ARTÍCULO 12°. Coordinación entre entidades públicas. En ejercicio de sus funciones y competencias constitucionales y legales, las diferentes autoridades con competencia sobre entes privados o públicos deberán garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneas, consistentes y comparables.

Para el logro de este objetivo, las autoridades de regulación y de supervisión obligatoriamente coordinarán el ejercicio de sus funciones.

ARTÍCULO 13°. Primera Revisión: A partir del 1o de enero del año 2010 y dentro de los seis (6) meses siguientes a esta fecha, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública hará una primera revisión de las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de información, al cabo de los cuales presentará, para su divulgación, un primer plan de trabajo al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. Dicho plan deberá ejecutarse dentro de los veinticuatro (24) meses siguientes a la entrega de dicho plan de trabajo, término durante el cual el Consejo presentará a consideración de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo los proyectos a que haya lugar.

Parágrafo: Las normas legales sobre contabilidad, información financiera o aseguramiento de la información expedidas con anterioridad conservarán su vigor hasta que entre en vigencia una nueva disposición expedida en desarrollo de esta Ley que las modifique, reemplace o elimine.

ARTÍCULO 14°. Entrada en vigencia de las normas de intervención en materia de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información. Las normas expedidas conjuntamente por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo entrarán en vigencia el 1o de enero del segundo año gravable siguiente al de su promulgación, a menos que en virtud de su complejidad, consideren necesario establecer un plazo diferente.

Cuando el plazo sea menor y ya norma promulgada corresponda a aquellas materias objeto de remisión expresa o no reguladas por las Leyes tributarias, para efectos fiscales se continuará aplicando, hasta el 31 de diciembre del año gravable siguiente, la norma contable vigente antes de dicha promulgación.

ARTÍCULO 15°. Aplicación extensiva. Cuando al aplicar el régimen legal propio de una persona jurídica no comerciante se advierta que él no contempla normas en materia de contabilidad, estados financieros, control interno, administradores, rendición de cuentas, informes a los máximos órganos sociales, revisoría fiscal, auditoría, o cuando como consecuencia de una normatividad incompleta se adviertan vacíos legales en dicho régimen, se aplicarán en forma supletiva las disposiciones para las sociedades comerciales previstas en el Código de Comercio y en las demás normas que modifican y adicionan a éste.

ARTÍCULO 16°. Transitorio. Las entidades que estén adelantando procesos de convergencia con normas internacionales de contabilidad y de información

financiera y aseguramiento de información, podrán continuar haciéndolo, inclusive si no existe todavía una decisión conjunta de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, pero respetando el marco normativo vigente.

Las normas así promulgadas serán revisadas por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública para asegurar su concordancia, una vez sean expedidas por los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, con las normas a que hace referencia esta Ley.

ARTÍCULO 17° Vigencia y derogatorias. La presente Ley rige a partir de la fecha de su publicación y deroga todas las normas que le sean contrarias.

EL PRESIDENTE DEL HONORABLE SENADO DE LA REPÚBLICA
HERNAN ANDRADE SERRANO

EL SECRETARIO GENERAL DEL HONORABLE SENADO DE LA REPUBLICA
EMILIO RAMON OTERO DAJUD

EL PRESIDENTE DE LA HONORABLE CAMARA DE REPRESENTANTES
GERMAN VARON COTRINO

EL SECRETARIO GENERAL DE LA HONORABLE CAMARA DE
REPRESENTANTES

JESUS ALFONSO RODRIGUEZ CAMARGO

REPUBLICA DE COLOMBIA – GOBIERNO NACIONAL
PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE

Dada en Bogotá, D.C., a los 13 días del mes de Julio de 2009

EL MINISTRO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
OSCAR IVAN ZULUAGA ESCOBAR

EL MINISTRO DEL COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO
LUIS GUILLERMO PLATA

Anexo 2: Norma Internacional de Contabilidad N° 2. Existencias

Esta Norma revisada sustituye a la NIC 2 (revisada en 1993) Existencias, y se aplicará en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de las existencias. Un tema fundamental en la contabilidad de las existencias es la cantidad de coste que debe reconocerse como un activo, y ser diferido hasta que los correspondientes ingresos ordinarios sean reconocidos. Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación de ese coste, así como para el posterior reconocimiento como un gasto del ejercicio, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable. También suministra directrices sobre las fórmulas de coste que se utilizan para atribuir costes a las existencias.

Alcance

2. Esta Norma será de aplicación a todas las existencias, excepto a:

- (a) la obra en curso, proveniente de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicio directamente relacionados (véase la NIC 11, Contratos de construcción);
- (b) los instrumentos financieros; y
- (c) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección (véase la NIC 41, Agricultura).

3. Esta Norma no será de aplicación para la valoración de las existencias mantenidas por:

(a) Productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha o recolección, así como de minerales y productos minerales, siempre que sean medidos por su valor neto realizable, de acuerdo con prácticas bien consolidadas en esos sectores. En el caso de que esas existencias se midan al valor neto realizable, los cambios en este valor se reconocerán en el resultado del ejercicio en que se produzcan dichos cambios.

(b) Intermediarios que comercien con materias primas cotizadas, siempre que valoren sus existencias al valor razonable menos los costes de venta. En el caso de que esas existencias se contabilicen por un importe que sea el valor razonable menos los costes de venta, los cambios en dicho importe se reconocerán en el resultado del ejercicio en que se produzcan los mismos.

4. Las existencias a que se ha hecho referencia en el apartado (a) del párrafo 3 se valoran por su valor neto realizable en ciertas fases de la producción. Ello ocurre, por ejemplo, cuando se hayan recogido las cosechas agrícolas o se hayan extraído los minerales, siempre que su venta esté asegurada por un contrato a plazo sea cual fuere su tipo o garantizada por el gobierno, o bien cuando exista un mercado activo y el riesgo de fracasar en la venta sea mínimo.

Esas existencias se excluyen únicamente de los requerimientos de valoración establecidos en esta Norma.

5. Los intermediarios que comercian son aquéllos que compran o venden materias primas cotizadas por cuenta propia o bien por cuenta de terceros. Las existencias a que se ha hecho referencia en el apartado (b) del párrafo 3 se adquieren, principalmente, con el propósito de venderlas en un futuro próximo y generar ganancias procedentes de las fluctuaciones en el precio o un margen comercial. Cuando esas existencias se contabilicen por su valor razonable menos los costes de venta, quedarán excluidas únicamente de los requerimientos de valoración establecidos en esta Norma.

Definiciones

6. Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Existencias son activos:

- (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación;
- (b) en proceso de producción de cara a esa venta; o
- (c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en el suministro de servicios.

Valor neto realizable es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la explotación, menos los costes estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.

7. El valor neto realizable hace referencia al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de las existencias, en el curso normal de la explotación. El valor razonable refleja el importe por el cual esta misma existencia podría ser intercambiada en el mercado, entre compradores y vendedores interesados y debidamente informados. El primero es un valor específico para la entidad, mientras que este último no. El valor neto realizable de las existencias puede no ser igual al valor razonable menos los costes de venta.

8. Entre las existencias también se incluyen los bienes comprados y almacenados para revender, entre los que se encuentran, por ejemplo, las mercaderías adquiridas por un minorista para revender a sus clientes, y también los terrenos u otras inversiones inmobiliarias que se tienen para ser vendidos a terceros. También son existencias los productos terminados o en curso de fabricación por la entidad, así como los materiales y suministros para ser usados en el proceso productivo. En el caso de un prestador de servicios, tal como se describe en el párrafo 19, las existencias incluirán el coste de los servicios para los que la entidad aún no haya reconocido el ingreso ordinario correspondiente (véase la NIC 18 Ingresos ordinarios).

Valoración de las existencias

9. Las existencias se valorarán al menor de: el coste o el valor neto realizable.

Coste de las existencias

10. El coste de las existencias comprenderá todos los costes derivados de la adquisición y transformación de las mismas, así como otros costes en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

Costes de adquisición

11. El coste de adquisición de las existencias comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costes directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el coste de adquisición.

Costes de transformación

12. Los costes de transformación de las existencias comprenderán aquellos costes directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costes indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Costes indirectos fijos son todos aquéllos que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la amortización y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el coste de gestión y administración de la planta. Costes indirectos variables son todos aquéllos que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.

13. El proceso de distribución de los costes indirectos fijos a los costes de transformación se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios ejercicios o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. Puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal. La cantidad de coste indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costes indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del ejercicio en que han sido incurridos. En periodos de producción anormalmente alta, la cantidad de coste indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren las existencias por encima del coste. Los costes indirectos variables se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

14. El proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. Este es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos. Cuando los costes de transformación de cada tipo de producto no sean identificables por separado, se distribuirá el coste total entre los productos, utilizando bases uniformes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de mercado de cada producto, ya sea como producción en curso, en el momento en que los productos comienzan a poder identificarse por separado, o cuando se complete el proceso productivo. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, no poseen un valor significativo. Cuando este sea el caso, se medirán frecuentemente por su valor neto realizable, deduciendo esa cantidad del coste del producto principal. Como resultado de esta distribución,

el importe en libros del producto principal no resultará significativamente diferente de su coste.

Otros costes

15. En el cálculo del coste de las existencias, se incluirán otros costes, en el, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a las mismas su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, podría ser apropiado incluir como coste de las existencias, algunos costes indirectos no derivados de la producción o los costes del diseño de productos para clientes específicos.

16. Son ejemplos de costes excluidos del coste de las existencias, y por tanto reconocidos como gastos del ejercicio en el que se incurren, los siguientes:

- (a) las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costes de producción;
- (b) los costes de almacenamiento, a menos que esos costes sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior;
- (c) los costes indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a las existencias su condición y ubicación actuales; y
- (d) los costes de venta.

17. En la NIC 23 Costes por intereses, se identifican las limitadas circunstancias en las que los costes financieros se incluirían en el coste de las existencias.

18. Una entidad puede adquirir existencias con pago aplazado. Cuando el acuerdo contenga de hecho un elemento de financiación, como puede ser, por ejemplo, la diferencia entre el precio de adquisición en condiciones normales de

crédito y el importe pagado, este elemento se reconocerá como gasto por intereses a lo largo del periodo de financiación.

Coste de las existencias para un prestador de servicios

19. En el caso de que un prestador de servicios tenga existencias, las valorará por los costes que suponga su producción. Estos costes se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costes del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costes indirectos distribuibles. La mano de obra y los demás costes relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán en el coste de las existencias, pero se contabilizarán como gastos del ejercicio en el que se hayan incurrido. Los costes de las existencias de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costes indirectos no distribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el prestador de servicios.

Coste de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos

20. De acuerdo con la NIC 41 Agricultura, las existencias que comprenden productos agrícolas, que la entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos, se valorarán, para su reconocimiento inicial, por el valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, considerados en el momento de su cosecha o recolección. Este será el coste de las existencias en esa fecha, para la aplicación de la presente Norma.

Sistemas de valoración de costes

21. Los sistemas para la determinación del coste de las existencias, tales como el método del coste estándar o el método de los minoristas, podrán ser utilizados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al coste. Los costes estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisarán de forma regular y, si es preciso, se cambiarán los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado.

22. El método de los minoristas se utiliza a menudo, en el sector comercial al por menor, para la valoración de existencias, cuando haya un gran número de artículos que rotan velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales resulta impracticable utilizar otros métodos de cálculo de costes. En este método, el coste de las existencias se determinará deduciendo, del precio de venta del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado de margen bruto. El porcentaje aplicado tendrá en cuenta la parte de las existencias que se han marcado por debajo de su precio de venta original. A menudo se utiliza un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial.

Fórmulas del coste

23. El coste de las existencias de productos que no sean habitualmente intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, se determinará a través del método de identificación específica de sus costes individuales.

24. La identificación específica del coste significa que cada tipo de coste concreto se distribuirá entre ciertas partidas identificadas dentro de las existencias. Este procedimiento será el tratamiento adecuado para aquellos productos que se segreguen para un proyecto específico, con independencia de que hayan sido producidos por la entidad o comprados en el exterior. Sin embargo, la identificación específica de costes resultará inadecuada cuando, en las existencias, haya un gran número de productos que sean habitualmente intercambiables. En estas circunstancias, el método para seleccionar qué productos individuales van a permanecer en la existencia final, podría ser utilizado para obtener efectos predeterminados en el resultado del ejercicio.

25. El coste de las existencias, distintas de las tratadas en el párrafo 23, se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida (FIFO) o coste medio ponderado. La entidad utilizará la misma fórmula de coste para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares dentro de la misma. Para las existencias con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de coste también diferentes.

26. Por ejemplo, dentro de la misma entidad, las existencias utilizadas en un segmento del negocio pueden tener un uso diferente del que se da al mismo tipo de existencias, en otro segmento del negocio. Sin perjuicio de lo anterior, la diferencia en la ubicación geográfica de las existencias (o en las reglas fiscales correspondientes) no es, por sí misma, motivo suficiente para justificar el uso de fórmulas de coste diferentes.

27. La fórmula FIFO, asume que los productos en existencias comprados o producidos antes, serán vendidos en primer lugar y, consecuentemente, que los productos que queden en la existencia final serán los producidos o comprados más recientemente. Si se utiliza el método o fórmula del coste medio

ponderado, el coste de cada unidad de producto se determinará a partir del promedio ponderado del coste de los artículos similares, poseídos al principio del ejercicio, y del coste de los mismos artículos comprados o producidos durante el ejercicio. Se puede calcular el promedio periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la entidad.

Valor neto realizable

28. El coste de las existencias puede no ser recuperable en caso de que las mismas estén dañadas, si han devenido parcial o totalmente obsoletas, o bien si sus precios de mercado han caído. Asimismo, el coste de las existencias puede no ser recuperable si los costes estimados para su terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta que el coste sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no se valorarán en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso.

29. Generalmente, la rebaja del valor hasta alcanzar el valor neto realizable, se calculará para cada partida de las existencias. En algunas circunstancias, sin embargo, podría resultar apropiado agrupar partidas similares o relacionadas. Este puede ser el caso de las partidas de existencias relacionadas con la misma línea de productos, que tengan propósitos o usos finales similares, se produzcan y vendan en la misma área geográfica y no puedan ser, por razones prácticas, evaluadas separadamente de otras partidas de la misma línea. No será apropiado realizar las rebajas del valor a partir de partidas que reflejen clasificaciones completas de las existencias, por ejemplo sobre la totalidad de los productos terminados, o sobre todas las existencias en una actividad o segmento geográfico determinados. Los prestadores de servicios acumulan,

generalmente, sus costes en relación con cada servicio para el que se espere cargar un precio separado al cliente. Por tanto, cada servicio así identificado se tratará como una partida separada.

30. Las estimaciones del valor neto realizable se basarán en la información más fiable de que se disponga, en el momento de hacerlas, acerca del importe por el que se espera realizar las existencias. Estas estimaciones tendrán en consideración las fluctuaciones de precios o costes relacionados directamente con los hechos posteriores al cierre, en la medida que esos hechos confirmen condiciones existentes al final del ejercicio.

31. Al hacer las estimaciones del valor neto realizable, se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen las existencias. Por ejemplo, el valor neto realizable del importe de existencias que se tienen para cumplir con los contratos de venta o de prestación de servicios, se basará en el precio que figura en el contrato en cuestión. Si los contratos de ventas son por una cantidad inferior a la reflejada en existencias, el valor neto realizable del exceso se determinará sobre la base de los precios generales de venta. Pueden aparecer provisiones o pasivos contingentes por contratos de venta firmes que excedan las cantidades de productos en existencia, o bien de productos que vayan a obtenerse por contratos de compra firmes. Estas provisiones o pasivos contingentes se tratarán contablemente de acuerdo con la NIC 37 Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes.

32. No se rebajará el valor de las materias primas y otros suministros, mantenidos para su uso en la producción de existencias, para situar su importe en libros por debajo del coste, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos al coste o por encima del mismo. Sin embargo, cuando una reducción, en el precio de las materias

primas, indique que el coste de los productos terminados excederá a su valor neto realizable, se rebajará su importe en libros hasta cubrir esa diferencia. En estas circunstancias, el coste de reposición de las materias primas puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

33. Se realizará una evaluación del valor neto realizable en cada ejercicio posterior. Cuando las circunstancias, que previamente causaron la rebaja del valor, hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el valor neto realizable como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, se revertirá el importe de la misma, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el coste y el valor neto realizable revisado. Esto ocurrirá, por ejemplo, cuando un artículo en existencias, que se contabilicen por su valor neto realizable porque ha bajado su precio de venta, esté todavía en existencias de un ejercicio posterior y su precio de venta se haya incrementado.

Reconocimiento como un gasto

34. Cuando las existencias sean enajenadas, el importe en libros de las mismas se reconocerá como un gasto del ejercicio en el que se reconozcan los correspondientes ingresos ordinarios. El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en las existencias, se reconocerán en el ejercicio en que ocurra la rebaja o la pérdida. El importe de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento en el valor neto realizable, se reconocerá como una reducción en el valor de las existencias, que hayan sido reconocidas como gasto, en el ejercicio en que la recuperación del valor tenga lugar.

35. El coste de ciertas existencias puede ser incorporado a otras cuentas de activo, por ejemplo las existencias que se empleen como componentes de los trabajos realizados, por la entidad, para los elementos del inmovilizado material. El valor de las existencias distribuido a otros activos de esta manera, se reconocerá como gasto a lo largo de la vida útil de los mismos.

Información a revelar

36. En los estados financieros se revelará la siguiente información:

- (a) las políticas contables adoptadas para la valoración de las existencias, incluyendo la fórmula de valoración de los costes que se haya utilizado;
- (b) el importe total en libros de las existencias, y los importes parciales según la clasificación que resulte apropiada para la entidad;
- (c) el importe en libros de las existencias que se contabilicen por su valor razonable menos los costes de venta;
- (d) el importe de las existencias reconocido como gasto durante el ejercicio;
- (e) el importe de las rebajas de valor de las existencias que se haya reconocido como gasto en el ejercicio, de acuerdo con el párrafo 34;
- (f) el importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se haya reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por existencias en el ejercicio, de acuerdo con el párrafo 34;
- (g) las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor, de acuerdo con el referido párrafo 34; y
- (h) el importe en libros de las existencias pignoras en garantía del cumplimiento de deudas.

37. La información acerca del importe en libros de las diferentes clases de existencias, así como la variación de dichos importes en el ejercicio, resultará

de utilidad a los usuarios de los estados financieros. Una clasificación común de las existencias es la que distingue entre mercaderías, suministros para la producción, materias primas, productos en curso y productos terminados. Las existencias de un prestador de servicios pueden ser descritas, simplemente, como productos en curso.

38. El importe de las existencias reconocido como gasto durante el ejercicio, denominado generalmente coste de las ventas, comprenderá los costes previamente incluidos en la valoración de los productos que se hayan vendido, así como los costes indirectos no distribuidos y los costes de producción de las existencias por importes anómalos. Las circunstancias particulares de cada entidad podrían exigir la inclusión de otros costes, tales como los costes de distribución.

39. Algunas entidades adoptan un formato para la presentación del resultado del ejercicio en el que se presentan los importes diferentes a la cifra de coste de las existencias reconocido como gasto durante el ejercicio. Según este formato, la entidad presentará un análisis de los gastos mediante una clasificación basada en la naturaleza de estos gastos. En este caso, la entidad revelará los costes reconocidos como gastos de materias primas y consumibles, costes de mano de obra y otros costes, junto con el importe del cambio neto en las existencias para el ejercicio.

Fecha de vigencia

40. La entidad aplicará esta Norma en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005.

Se aconseja su aplicación anticipada. Si la entidad aplica esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.

Derogación de otros pronunciamientos

41. Esta Norma deroga la NIC 2 Existencias, revisada en 1993.

42. Esta Norma deroga la SIC-1 Uniformidad – diferentes fórmulas para el cálculo del coste de las existencias.

Anexo 3: Norma Internacional de Contabilidad N° 16. Inmovilizado material

Esta Norma revisada sustituye a la NIC 16 (revisada en 1998) Inmovilizado material, y se aplicará en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es 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.

Alcance

2. Esta Norma se aplicará en la contabilización de los elementos de inmovilizado material, salvo cuando otra Norma Internacional de Contabilidad exija o permita un tratamiento contable diferente.

3. Esta Norma no será de aplicación a: (a) el inmovilizado material clasificado como mantenido para la venta de acuerdo con la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas; (b) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41 Agricultura); o (c) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

No obstante, esta Norma será de aplicación a los elementos de inmovilizado material utilizados para desarrollar o mantener los activos descritos en los párrafos (b) y (c).

4. Otras Normas Internacionales de Contabilidad pueden obligar a reconocer un determinado elemento de inmovilizado material de acuerdo con un tratamiento diferente al exigido en esta Norma. Por ejemplo, la NIC 17 Arrendamientos exige que la entidad evalúe si tiene que reconocer un elemento de inmovilizado material sobre la base de la transmisión de los riesgos y ventajas. Sin embargo, en tales casos, el resto de aspectos sobre el tratamiento contable de los citados activos, incluyendo su amortización, se guiarán por los requerimientos de la presente Norma.

5. La entidad aplicará esta Norma a los inmuebles que estén siendo construidos o desarrollados para su uso futuro como inversiones inmobiliarias, pero que no satisfacen todavía la definición de 'inversión inmobiliaria' recogida 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. La NIC 40 también se aplica a las inversiones inmobiliarias que estén siendo objeto de nuevos desarrollos, con el fin de ser utilizadas en el futuro como inversiones inmobiliarias. La entidad que utiliza el modelo del coste para las inversiones inmobiliarias, de acuerdo con la NIC 40, deberá utilizar el modelo del coste al aplicar esta Norma.

Definiciones

6. Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica: Amortización es la distribución sistemática del importe amortizable de un activo a lo largo de su vida útil.

Coste es el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes al efectivo pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada, para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando sea aplicable, el importe atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, por ejemplo, de la NIIF 2 Pagos basados en acciones.

Importe amortizable es el coste de un activo, o el importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.

Importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Importe recuperable es el mayor entre el precio de venta neto de un activo y su valor de uso.

El inmovilizado material son los activos tangibles que:

(a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y

(b) se esperan usar durante más de un ejercicio. La pérdida por deterioro es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo a su importe recuperable.

Valor específico para la entidad es el valor actual de los flujos de efectivo que la entidad espera recibir por el uso continuado de un activo y por la enajenación o disposición por otra vía del mismo al término de su vida útil. En el caso de un pasivo, es el valor actual de los flujos de efectivo en que se espera incurrir para cancelarlo.

Valor razonable es 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.

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 costes estimados por tal enajenación o disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Vida útil es:

(a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo amortizable por parte de la entidad; o bien (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

Reconocimiento

7. Un elemento de inmovilizado material se reconocerá como activo cuando: (a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y (b) el coste del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.

8. Las piezas de repuesto y el equipo auxiliar se contabilizan habitualmente como existencias y se reconocen en el resultado del ejercicio cuando se consumen. Sin embargo, las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento permanente, que la entidad espere utilizar durante más de un ejercicio, cumplen normalmente las condiciones para ser calificados como elementos de inmovilizado material. De forma similar, si las piezas de repuesto y el equipo auxiliar sólo pudieran ser utilizados con relación a un elemento de inmovilizado material, se contabilizarán como inmovilizado material.

9. Esta Norma no establece la unidad de valoración para propósitos de reconocimiento, por ejemplo no dice en qué consiste un elemento de inmovilizado material. Por ello, se requiere la realización de juicios para aplicar los criterios de reconocimiento a las circunstancias específicas de la entidad. Podría ser apropiado agregar partidas que individualmente son poco significativas, tales como moldes, herramientas y troqueles, y aplicar los criterios pertinentes a los valores totales de las mismas.

10. La entidad evaluará, de acuerdo con este principio de reconocimiento, todos los costes de inmovilizado material en el momento en que se incurra en ellos. Estos costes comprenden tanto aquéllos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir un elemento de inmovilizado material, como los costes incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de o mantener el elemento correspondiente.

Costes iniciales

11. Algunos elementos de inmovilizado material pueden ser adquiridos por razones de seguridad o de índole medioambiental. Aunque la adquisición de ese tipo de inmovilizado material no incremente los beneficios económicos que proporcionan los elementos de inmovilizado material existentes, puede ser necesaria para que la entidad logre obtener los beneficios económicos derivados del resto de los activos. Dichos elementos de inmovilizado material cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos porque permiten a la entidad obtener beneficios económicos adicionales del resto de sus activos, respecto a los que hubiera obtenido si no los hubiera adquirido. Por ejemplo, una entidad química puede tener que instalar nuevos procesos de fabricación para cumplir con la normativa medioambiental relativa a la producción y almacenamiento de productos químicos, reconociendo entonces como parte del inmovilizado material las mejoras efectuadas en la planta, en la medida que sean recuperables, puesto que sin ellas la entidad quedaría inhabilitada para producir y vender esos productos químicos. No obstante, el importe en libros resultante de tales activos y otros relacionados con ellos se revisará para comprobar la existencia de deterioro del valor, de acuerdo con la NIC 36 Deterioro del valor de los activos.

Costes posteriores

12. De acuerdo con el criterio de reconocimiento contenido en el párrafo 7, la entidad no reconocerá, en el importe en libros de un elemento de inmovilizado material, los costes derivados del mantenimiento diario del elemento. Tales costes se reconocerán en el resultado del ejercicio cuando se incurra en ellos. Los costes del mantenimiento diario son principalmente los costes de mano de obra y los consumibles, que pueden incluir el coste de pequeños componentes. El objetivo de estos desembolsos se describe a menudo como 'reparaciones y conservación' del elemento de inmovilizado material.

13. Ciertos componentes de algunos elementos de inmovilizado material pueden necesitar ser reemplazados a intervalos regulares. Por ejemplo, un horno puede necesitar revisiones y cambios tras un determinado número de horas de funcionamiento, y los componentes interiores de una aeronave, tales como asientos o instalaciones de cocina, pueden necesitar ser sustituidos varias veces a lo largo de la vida del avión. Ciertos elementos de inmovilizado material pueden ser adquiridos para hacer una sustitución recurrente menos frecuente, como podría ser la sustitución de los tabiques de un edificio, o para proceder a un recambio no frecuente. De acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 7, 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. El importe en libros de las partes que se sustituyan se dará de baja en cuentas, de acuerdo con las disposiciones que al respecto contiene esta Norma (véanse los párrafos 67 a 72).

14. Una condición para que algunos elementos de inmovilizado material continúen operando, (por ejemplo, los aviones) 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 coste 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 sucederá con independencia de que el coste de la inspección previa fuera identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se adquirió o construyó dicha partida. Si fuera necesario, puede utilizarse el coste estimado de una inspección similar futura, como indicativo de cuál fue el coste de la inspección realizada cuando la partida fue adquirida o construida.

Valoración en el momento del reconocimiento

15. Todo elemento de inmovilizado material, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se valorará por su coste.

Componentes del coste

16. El coste de los elementos de inmovilizado material comprende:

(a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento comercial o rebaja del precio; (b) cualquier coste directamente relacionado con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la dirección; (c) la estimación inicial de los costes de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como

consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos del de la producción de existencias durante tal periodo.

17. Ejemplos de costes directamente relacionados son:

(a) los costes de retribuciones a los empleados (según se definen en la NIC 19 Retribuciones a los empleados), que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de inmovilizado material;

(b) los costes de preparación del emplazamiento físico;

(c) los costes de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;

(d) los costes de instalación y montaje; y

(e) los costes de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualquier elemento producido durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (tales como muestras producidas mientras se probaba el equipo); y

(f) los honorarios profesionales.

18. La entidad aplicará la NIC 2 Existencias, para contabilizar los costes derivados de las obligaciones por desmantelamiento, retiro y rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento, en los que se haya incurrido durante un determinado periodo como consecuencia de haber utilizado dicho elemento para producir existencias. Las obligaciones por los costes contabilizados de acuerdo con la NIC 2 o la NIC 16 se reconocerán y valorarán de acuerdo con la NIC 37 Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes.

19. Ejemplos de costes que no forman parte del coste de un elemento de inmovilizado material son los siguientes:

- (a) costes de apertura de una nueva instalación productiva;
- (b) costes de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costes de actividades publicitarias y promocionales);
- (c) costes de apertura del negocio en una nueva localización o dirigido a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costes de formación del personal);
- y
- (d) costes de administración y otros costes indirectos generales.

20. El reconocimiento de los costes en el importe en libros de un elemento de inmovilizado material finalizará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la dirección. Por ello, los costes incurridos por la utilización o por la reprogramación del uso de un elemento no se incluirán en el importe en libros del elemento correspondiente. Por ejemplo, los siguientes costes no se incluirán en el importe en libros de un elemento de inmovilizado material:

- (a) costes incurridos cuando un elemento, capaz de operar de la forma prevista por la dirección, no ha comenzado a utilizarse o está operando por debajo de su capacidad plena;
- (b) pérdidas operativas iniciales, tales como las incurridas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el elemento; y
- (c) costes de reubicación o reorganización de parte o de la totalidad de las explotaciones de la entidad.

21. Algunas operaciones, si bien relacionadas con la construcción o desarrollo de un elemento de inmovilizado material, no son necesarias para ubicar al activo en el lugar y condiciones necesarios para que pueda operar de la forma

prevista por la dirección. Estas operaciones accesorias pueden tener lugar antes o durante las actividades de construcción o de desarrollo.

Por ejemplo, pueden obtenerse ingresos mediante el uso de un solar como aparcamiento hasta que comience la construcción. Puesto que estas operaciones accesorias no son imprescindibles para colocar al elemento en el lugar y condiciones necesarios para operar de la forma prevista por la dirección, los ingresos y gastos asociados a las mismas se reconocerán en el resultado del ejercicio, mediante su inclusión dentro la clase apropiada de ingresos y gastos.

22. El coste de un activo construido por la propia entidad se determinará utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de inmovilizado material adquirido. Si la entidad fabrica activos similares para su venta, en el curso normal de su explotación, el coste del activo será, normalmente, el mismo que tengan el resto de los producidos para la venta (véase la NIC 2 Existencias). Por tanto, se eliminará cualquier ganancia interna para obtener el coste de adquisición de dichos activos. De forma similar, no se incluirán en el coste de producción del activo, las cantidades que excedan de los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados. En la NIC 23 Costes por intereses, se establecen los criterios para el reconocimiento de los intereses como componentes del importe en libros de un elemento de inmovilizado material construido por la propia entidad.

Valoración del coste

23. El coste de un elemento de inmovilizado material será el precio equivalente al contado en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los plazos normales del crédito comercial, la diferencia entre el precio equivalente al contado y el total de los pagos se reconocerá como gastos por intereses a lo

largo del periodo de aplazamiento, a menos que se capitalicen dichos intereses de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido en la NIC 23.

24. Algunos elementos de inmovilizado material pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. La siguiente discusión se refiere solamente a la permuta de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todas las permutas descritas en el primer inciso de este párrafo. El coste de dicho elemento de inmovilizado material se medirá por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. El elemento adquirido se valorará de esta forma incluso cuando la entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si la partida adquirida no se mide por su valor razonable, su coste se valorará por el importe en libros del activo entregado.

25. La entidad determinará si una permuta tiene carácter comercial, considerando en qué medida se espera que cambien los flujos de efectivo futuros como consecuencia de dicha transacción. Una transacción de intercambio tendrá carácter comercial si:

(a) 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; o

(b) el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectada por la permuta, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y además

(c) la diferencia identificada en (a) o en (b) resulta significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Al determinar si una permuta tiene carácter comercial, el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectada por la transacción, deberá tener en cuenta los flujos de efectivo después de impuestos. El resultado de estos análisis puede quedar claro sin necesidad de que la entidad deba realizar cálculos detallados.

26. El valor razonable de un activo, para el que no existan transacciones comparables en el mercado, puede valorarse con fiabilidad si (a) la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo no es significativa, o (b) las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable. Si la entidad es capaz de determinar de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, se utilizará el valor razonable del activo entregado para valorar el coste del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.

27. El coste de un elemento de inmovilizado material que haya sido adquirido por el arrendatario en una operación de arrendamiento financiero, se determinará utilizando los principios establecidos en la NIC 17 Arrendamientos.

28. El importe en libros de un elemento de inmovilizado material puede ser minorado por el importe de las subvenciones oficiales, de acuerdo con la NIC 20 Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre las ayudas públicas.

Valoración posterior al reconocimiento

29. La entidad elegirá como política contable el modelo del coste (párrafo 30) o el modelo de revalorización (párrafo 31), y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de inmovilizado material.

Modelo del coste

30. Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de inmovilizado material se contabilizará por su coste de adquisición menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

Modelo de revalorización

31. Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de inmovilizado material cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, 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 que haya sufrido.

Las revalorizaciones se harán con 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 del balance.

32. Normalmente, el valor razonable de los terrenos y edificios se determinará a partir de la evidencia basada en el mercado que ofrezca la tasación, realizada habitualmente por expertos independientes cualificados profesionalmente. El valor razonable de los elementos de inmovilizado material, por ejemplo, la

planta y equipo será habitualmente su valor de mercado, determinado mediante una tasación.

33. Cuando no exista evidencia de un valor de mercado, como consecuencia de la naturaleza específica del elemento de inmovilizado material 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 su coste de reposición una vez practicada la amortización correspondiente.

34. La frecuencia de las revalorizaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de inmovilizado material que se estén revalorizando. Cuando el valor razonable del activo revalorizado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revalorización. Algunos elementos de inmovilizado material experimentan cambios significativos y volátiles en su valor razonable, por lo que necesitarán revalorizaciones anuales. Tales revalorizaciones frecuentes serán innecesarias para elementos de inmovilizado material con variaciones insignificantes en su valor razonable. Para éstos, pueden ser suficientes revalorizaciones hechas cada tres o cinco años.

35. Cuando se revalore un elemento de inmovilizado material, la amortización acumulada en la fecha de la revalorización puede ser tratada de cualquiera de las siguientes maneras:

(a) Reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revalorización sea igual a su importe revalorizado. Este método se utiliza a menudo cuando se revaloriza el activo por medio de la aplicación de un índice a su coste de reposición depreciado.

(b) Eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el valor neto resultante, hasta alcanzar el importe revalorizado del activo. Este método se utiliza habitualmente en edificios.

La cuantía del ajuste en la amortización acumulada, que surge de la reexpresión o eliminación anterior, forma parte del incremento o disminución del importe en libros del activo, que se contabilizará de acuerdo con lo establecido en los párrafos 39 y 40.

36. Si se revaloriza un elemento de inmovilizado material, se revalorizarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.

37. Una clase de elementos pertenecientes al inmovilizado material es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad. Los siguientes son ejemplos de clases separadas:

- (a) terrenos;
- (b) terrenos y edificios;
- (c) maquinaria;
- (d) buques;
- (e) aeronaves;
- (f) vehículos de motor;
- (g) mobiliario y utillaje; y
- (h) equipo de oficina.

38. Los elementos pertenecientes a una clase, de las que componen el inmovilizado material, se revisarán simultáneamente con el fin de evitar revalorizaciones selectivas, y para evitar la inclusión en los estados financieros de partidas que serían una mezcla de costes y valores referidos a diferentes fechas. No obstante, cada clase de activos puede ser revalorizada de forma

periódica e independiente, siempre que la revisión de los valores se realice en un intervalo corto de tiempo y que los valores se mantengan constantemente actualizados.

39. Cuando se incremente el importe en libros de un activo como consecuencia de una revalorización, tal aumento se llevará 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, que fue reconocida previamente en resultados.

40. Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revalorización, tal disminución se reconocerá en el resultado del ejercicio. No obstante, la disminución será cargada directamente al patrimonio neto contra cualquier reserva de revalorización reconocida previamente en relación con el mismo activo, en la medida que tal disminución no exceda el saldo de la citada cuenta de reserva de revalorización.

41. La reserva de revalorización de un elemento del inmovilizado material incluida en el patrimonio neto podrá ser transferida directamente a la cuenta de reservas por ganancias acumuladas, cuando se dé de baja en cuentas al activo. Esto podría implicar 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 coste 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.

42. Los efectos de la revalorización del inmovilizado material, sobre los impuestos sobre las ganancias, si los hay, se contabilizarán y revelarán de acuerdo con la NIC 12 Impuesto sobre las ganancias.

Amortización

43. Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento de inmovilizado material que tenga un coste significativo con relación al coste total del elemento.

44. La entidad distribuirá el importe inicialmente reconocido de un elemento del inmovilizado material entre sus partes significativas y amortizará de forma independiente cada una de estas partes. Por ejemplo, podría ser adecuado amortizar por separado la estructura y los motores de un avión, tanto si se tiene en propiedad como si se tiene en arrendamiento financiero.

45. Una parte significativa de un elemento de inmovilizado material puede tener una vida útil y un método de amortización que coincidan con la vida y el método utilizados para otra parte significativa del mismo elemento. En tal caso, ambas partes podrían agruparse para determinar el cargo por amortización.

46. En la medida que la entidad amortice de forma independiente algunas partes de un elemento de inmovilizado material, también amortizará de forma separada el resto del elemento. El resto estará integrado por las partes del elemento que individualmente no sean significativas. Si la entidad tiene diversas expectativas para cada una de esas partes, podría ser necesario emplear técnicas de aproximación para amortizar el resto, de forma que represente fielmente el patrón de consumo o la vida útil de sus componentes, o ambos.

47. La entidad podrá elegir amortizar de forma independiente las partes que compongan un elemento y no tengan un coste significativo con relación al coste total del mismo.

48. 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.

49. El cargo por amortización de un ejercicio se reconocerá habitualmente en el resultado del mismo. Sin embargo, en ocasiones los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se incorporan a la producción de otros activos. En este caso, el cargo por amortización formará parte del coste del otro activo y se incluirá en su importe en libros. Por ejemplo, la amortización de una instalación y equipo de manufactura se incluirá en los costes de transformación de las existencias (véase la NIC 2). De forma similar, la amortización del inmovilizado material utilizado para actividades de desarrollo podrá incluirse en el coste de un activo intangible reconocido de acuerdo con la NIC 38 Activos intangibles.

Importe amortizable y periodo de amortización

50. El importe amortizable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

51. El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada ejercicio anual y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.

52. La amortización se contabilizará incluso si el valor razonable del activo excede a su importe en libros, siempre y cuando el valor residual del activo no supere al importe en libros del mismo. Las operaciones de reparación y mantenimiento de un activo no evitan realizar la amortización.

53. El importe amortizable de un activo se determina después de deducir su valor residual. En la práctica, el valor residual de un activo a menudo es insignificante, y por tanto irrelevante en el cálculo del importe amortizable.

54. El valor residual de un activo podría aumentar hasta igualar o superar el importe en libros del activo. Si esto sucediese, el cargo por amortización del activo será nulo, a menos que y hasta que ese valor residual disminuya posteriormente y se haga menor que el importe en libros del activo.

55. 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 NIIF 5, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. 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. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por amortización podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

56. 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 inmovilizado material, se tendrán en cuenta todos los factores siguientes:

- (a) la utilización prevista del activo. El uso debe estimarse por referencia a la capacidad o al rendimiento físico que se espere del mismo;
- (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; y
- (d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de servicio relacionados con el activo.

57. La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la enajenación o disposición por otra vía de los activos después de un periodo específico de utilización, o tras haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a los mismos. Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un activo, es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

58. Los terrenos y los edificios son activos independientes, y se contabilizarán por separado, incluso si han sido adquiridos de forma conjunta. 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.

59. Si el coste de un terreno incluye los costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del periodo en el que se obtengan los beneficios por haber incurrido en esos costes. En algunos casos, el terreno en sí mismo puede tener una vida útil limitada, en cuyo caso se amortizará de forma que refleje los beneficios que se van a derivar del mismo.

Método de amortización

60. El método de amortización utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo.

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

62. Pueden utilizarse diversos métodos de amortización para distribuir el importe amortizable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Entre los mismos se incluyen el método lineal, el método de amortización decreciente y el método de las unidades de producción. La amortización lineal dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie. El método de amortización decreciente dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil. El método de las unidades de producción dará lugar a un cargo basado en la utilización o producción esperada. La entidad elegirá el método que más fielmente refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo. Dicho método se aplicará uniformemente en todos los ejercicios, a menos que se haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos futuros.

Deterioro del valor.

63. Para determinar si un elemento de inmovilizado material 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.

64. [Derogado]

Compensación por deterioro del valor

65. Las compensaciones procedentes de terceros, por elementos de inmovilizado material 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.

66. El deterioro del valor o las pérdidas de los elementos de inmovilizado material 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 manera siguiente:

(a) el deterioro del valor de los elementos de inmovilizado material se reconocerá según la NIC 36;

(b) la baja en cuentas de los elementos de inmovilizado material retirados o de los que se haya dispuesto por otra vía se contabilizará según lo establecido en esta Norma;

(c) la compensación de terceros por elementos de inmovilizado material que hubieran visto deteriorado su valor, se hubieran perdido o se hubieran abandonado se incluirá en la determinación del resultado del ejercicio, en el momento en que la compensación sea exigible; y

(d) el coste de los elementos de inmovilizado material rehabilitados, adquiridos o construidos para reemplazar los perdidos o deteriorados se determinará de acuerdo con esta Norma.

Baja en cuentas

67. El importe en libros de un elemento de inmovilizado material se dará de baja en cuentas:

(a) por su enajenación o disposición por otra vía; o

(b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso, enajenación o disposición por otra vía.

68. La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de inmovilizado material se incluirá en el resultado del ejercicio cuando la partida sea dada de baja en cuentas (a menos que la NIC 17 establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento financiero posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos ordinarios.

69. La enajenación o disposición por otra vía de un elemento de inmovilizado material puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo mediante la venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero o por donación). Para determinar la fecha de la enajenación o disposición por otra vía del elemento, la entidad aplicará los criterios establecidos en la NIC 18 Ingresos ordinarios, para el reconocimiento de ingresos ordinarios por ventas de bienes. Se aplicará la NIC 17 en caso de que la disposición del activo consista en una venta con arrendamiento posterior.

70. Si, de acuerdo con el principio de reconocimiento del párrafo 7, la entidad reconociera dentro del importe en libros de un elemento de inmovilizado material el coste derivado de la sustitución de una parte del elemento, entonces dará de baja el importe en libros de la parte sustituida, con independencia de si esta parte se hubiera amortizado de forma independiente. Si no fuera practicable para la entidad la determinación del importe en libros de la parte sustituida, podrá utilizar el coste de la sustitución como indicativo de cuál podría ser el coste de la parte sustituida en el momento en que fue adquirida o construida.

71. La pérdida o ganancia derivada de la baja en cuentas de un elemento de inmovilizado material, 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.

72. La contrapartida a cobrar por la enajenación o disposición por otra vía de un elemento de inmovilizado material, se reconocerá inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago a recibir 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.

Información a revelar

73. En los estados financieros se revelará, con respecto a cada una de las clases de inmovilizado material, la siguiente información:

- (a) las bases de valoración utilizadas para determinar el importe en libros bruto;
- (b) los métodos de amortización utilizados;
- (c) las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados;
- (d) el importe en libros bruto y la amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada ejercicio; y
- (e) la conciliación entre los valores en libros al principio y al final del ejercicio, mostrando:
 - (i) las inversiones o adiciones realizadas;
 - (ii) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo enajenable de elementos que se haya clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, así como las enajenaciones o disposiciones por otra vía;
 - (iii) las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios;

(iv) los incrementos o disminuciones, resultantes de las revalorizaciones, de acuerdo con

los párrafos 31, 39 y 40, así como las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, o revertidas directamente al patrimonio neto, en función de lo establecido en la NIC 36;

(v) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del ejercicio, aplicando la NIC 36;

(vi) las pérdidas por deterioro de valor que hayan revertido, y hayan sido reconocidas en el resultado del ejercicio, aplicando la NIC 36;

(vii) las amortizaciones;

(viii) las diferencias netas de cambio surgidas en la conversión de estados financieros desde la moneda funcional a una moneda de presentación diferente (incluyendo también las diferencias de conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa); y

(ix) otros movimientos.

74. En los estados financieros también se revelará información sobre:

(a) la existencia y los importes correspondientes a las restricciones de titularidad, así como los inmovilizados materiales que estén afectos como garantía al cumplimiento de obligaciones;

(b) el importe de los desembolsos reconocidos en el importe en libros, en los casos de elementos de inmovilizado material en curso de construcción;

(c) el importe de los compromisos de adquisición de inmovilizado material; y

(d) si no se ha revelado de forma independiente en la cuenta de resultados, el importe de las compensaciones de terceros que se incluyan en el resultado del ejercicio por elementos de inmovilizado material cuyo valor se hubiera deteriorado, se hubieran perdido o se hubieran retirado.

75. La selección de un método de amortización y la estimación de la vida útil de los activos son cuestiones que requieren la realización de juicios de valor. Por tanto, las revelaciones sobre los métodos adoptados, así como sobre las vidas útiles estimadas o sobre los porcentajes de depreciación, suministran a los usuarios de los estados financieros información que les permite revisar los criterios seleccionados por la dirección de la entidad, a la vez que hacen posible la comparación con otras entidades. Por razones similares, es necesario revelar:

- (a) la amortización del ejercicio, tanto si se ha reconocido en el resultado de ejercicio, como si forma parte del coste de otros activos; y
- (b) la amortización acumulada al término del ejercicio.

76. De acuerdo con la NIC 8, la entidad ha de informar acerca de la naturaleza y del efecto del cambio en una estimación contable, siempre que tenga una incidencia significativa en el ejercicio corriente o que vaya a tenerla en ejercicios siguientes. Tal información puede aparecer, en el inmovilizado material, respecto a los cambios en las estimaciones referentes a:

- (a) valores residuales;
- (b) costes estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación de elementos de inmovilizado material;
- (c) vidas útiles; y
- (d) métodos de amortización.

77. Cuando los elementos de inmovilizado material 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 experto independiente;

- (c) los métodos y las hipótesis significativas aplicadas 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 de inmovilizado material que se haya revalorizado, el importe en libros al que se habría reconocido si se hubieran contabilizado según el modelo del coste;
- (f) las reservas de revalorización, indicando los movimientos del ejercicio, así como cualquier restricción sobre la distribución de su saldo a los accionistas.

78. Siguiendo la NIC 36, la entidad revelará información sobre las partidas de inmovilizado material que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor, además de la información requerida en los puntos (iv) a (vi) del apartado (e) del párrafo 73.

79. Los usuarios de los estados financieros también podrían encontrar relevante para cubrir sus necesidades la siguiente información:

- (a) el importe en libros de los elementos de inmovilizado material, que se encuentran temporalmente fuera de servicio;
- (b) el importe en libros bruto de los inmovilizados materiales que, estando totalmente amortizados, se encuentran todavía en uso;
- (c) el importe en libros de los elementos de inmovilizado material retirados de su uso activo y no clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5; y

(d) cuando se utiliza el modelo del coste, el valor razonable de los inmovilizados materiales cuando es significativamente diferente de su importe en libros.

Por tanto, se aconseja a las entidades presentar también estas informaciones.

Disposiciones transitorias

80. Los requerimientos relativos a la valoración inicial de los elementos de inmovilizado material adquirido en permutas de activos, que se encuentran especificados en los párrafos 24 a 26, se aplicarán de forma prospectiva y afectarán sólo a transacciones futuras.

Fecha de vigencia

81. La entidad aplicará esta Norma en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si alguna entidad aplicase esta norma para un periodo que comenzase antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.

Derogación de otros pronunciamientos

82. Esta Norma deroga la NIC 16 Inmovilizado material (revisada en 1998).

83. Esta Norma deroga las siguientes Interpretaciones:

- (a) SIC-6 Costes de modificación de los programas informáticos existentes;
- (b) SIC-14 Inmovilizado material—Indemnizaciones por deterioro del valor de las partidas;
- (c) SIC-23 Inmovilizado material—Costes de revisiones o reparaciones generales.