

**LAS RESPONSABILIDADES NO TRIBUTARIAS DE LOS CONTADORES EN LAS
MICROEMPRESAS EN EL MARCO DE LA ADOPCIÓN DE LAS NIIF EN
COLOMBIA**



NINI YOHANNA RUIZ BUITRAGO

**UNIVERSIDAD MILITAR NUEVA GRANADA
CONTADURÍA PÚBLICA
BOGOTÁ
2015**

**LAS RESPONSABILIDADES NO TRIBUTARIAS DE LOS CONTADORES EN LAS
MICROEMPRESAS EN EL MARCO DE LA ADOPCIÓN DE LAS NIIF EN
COLOMBIA**

NINI YOHANNA RUIZ BUITRAGO

DIRECTOR:

JEREMÍAS TURMEQUE

Trabajo presentado como requisito para obtener el título de Contadora Pública

**UNIVERSIDAD MILITAR NUEVA GRANADA
CONTADURÍA PÚBLICA
BOGOTÁ
2015**

NOTA DE ACEPTACIÓN

Firma del presidente del jurado

Firma del jurado

Firma del jurado

Bogotá D. C., noviembre de 2015.

AGRADECIMIENTOS:

DEDICATORIA:

TABLA DE CONTENIDO

	Pág.
INTRODUCCIÓN	11
1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	14
1.1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	14
1.2. PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN	15
1.3. OBJETIVOS	15
1.3.1. <i>Objetivo general</i>	15
1.3.2. <i>Objetivos específicos</i>	15
2. MARCO DE REFERENCIA.....	16
2.1. LOS GRUPOS DE INTERÉS QUE RODEAN A LAS EMPRESAS	16
2.2. LOS DISTINTOS USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE	21
3. OBJETIVOS Y CUALIDADES DE LA INFORMACIÓN CONTABLE	26
3.1. LOS STAKEHOLDERS A LUZ DE LOS ESTADOS FINANCIEROS	29
3.2. RESPONSABILIDADES FRENTE A LOS ACCIONISTAS.....	30
4. LAS RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR A LA LUZ DEL DECRETO 2706 DE 2012.....	33
5. CONCLUSIONES	42
6. RECOMENDACIONES.....	43
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.....	44
ANEXO. METODOLOGÍAS DE DEPRECIACIÓN DE ACTIVOS	47
DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS SEGÚN LAS NIIF.....	49
DETERMINACIÓN DE LA VIDA ÚTIL	50
MÉTODOS DE DEPRECIACIÓN	51

EL DETERIORO DEL VALOR SEGÚN LAS NIIF 54

LISTA DE TABLAS

	Pág.
Tabla 1. Categorías de Grupos de Interés.	17
Tabla 2. Distribución del ingreso por grupos de interés	19
Tabla 3. Comparativo cualidades de la Información contable Decreto 2706 de 2012 y Decreto 2649 de 1993.....	28
Tabla 4. Rentabilidad del activo y del patrimonio en la industria manufacturera	30
Tabla 5. Período de depreciación de acuerdo con el Decreto 3019 de 1989	31
Tabla 6. Determinación de la vida útil.....	51

LISTA DE FIGURAS

	Pág.
Figura 1. La empresa y sus grupos de interés	18
Figura 2. La administración en el proceso de convergencia contable.....	33
Figura 3. Información general para la adopción de las NIIF.....	36
Figura 4. Depreciación anual según la suma de dígitos.....	53
Figura 5. Depreciación por reducción de saldos con valor residual de 10%	54

RESUMEN

El documento presenta los resultados de una investigación que indagó sobre el papel del contador público como responsable en la puesta en marcha de las Normas de Información Financiera para microempresas. Su atención se centró en los requerimientos de los usuarios de la información y la forma de preparar y presentar los estados financieros de acuerdo al marco normativo establecido en el Decreto 2706 de 2012; se menciona el Decreto 2649 de 1993 con el propósito de delimitar su uso en materia fiscal.

Además se mencionan las responsabilidades del contador público frente a la economía colombiana y las consecuencias que debe asumir con la Ley colombiana sobre conductas infractoras.

INTRODUCCIÓN

El desarrollo económico que ha presentado Colombia durante los últimos años ha generado la creación y formación de un gran número de emprendimientos empresariales, estos son la iniciativa de miles de personas que buscan una opción laboral ante las restricciones de empleo bien remunerado que ha tenido el país. La mayoría de estos emprendimientos corresponden al grupo de empresas catalogadas como microempresas. Según cifras de la Cámara de Comercio de Bogotá, en el primer semestre de 2014 se crearon 28.730 empresas donde el 98% fueron microempresas.

Por ello debido al alto impacto que tienen las microempresas en la economía se hace necesario que el contador público sea garante y responsable de la formalización contable integral como herramienta estratégica en la adecuada gestión empresarial de estas. Para este profesional representa un reto hacer de lado el enfoque tributario que hasta el momento le ha dado a la norma local y evaluar la importancia de los *nuevos retos del contador frente al mundo globalizado*.

La Ley 1314 (Congreso de la República, 2009), estableció los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, que tendrán que cumplir las personas jurídicas o naturales inmersas en el artículo 499 del Estatuto Tributario (E.T.), en otras palabras los pertenecientes al Régimen Simplificado. De la misma manera estableció el marco de referencia que ha sido reglamentado por el Decreto 1851 de 2013 en relación con la estructura que las compañías deben adoptar para el reporte de sus estados financieros¹. A su vez, el Decreto 3022 de 2013, define una reglamentación similar para los preparadores de información financiera que conforman el grupo 2 y a través del Decreto 2706 de 2012 hace lo propio respecto de las microempresas; estas normas establecen una serie de características que debe reunir la información contable que emiten las empresas.

Por otro lado, están los reportes XBRL, sigla que en idioma inglés significa —*eXtensible Business Reporting Language o Lenguaje Extensible de Informes de Negocios*. Este lenguaje que

¹ Este decreto, emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, específicamente se refiere a preparadores de información financiera que se clasifican en el literal a) del parágrafo del artículo 1° del Decreto 2784 de 2012 y que hacen parte del Grupo 1.

surgió como resultado de la propuesta hecha por el reconocido auditor estadounidense Charles Hoffman en 1998 con el propósito de simplificar la información financiera a través de Internet. (Zamorano, 2013)

Este lenguaje es en la actualidad un estándar a nivel mundial y en Colombia ha sido acogido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, dado que es el que se emplea para construir los medios magnéticos requeridos por la DIAN (Zamorano, 2013). Además de la DIAN, existen en Colombia otros usuarios de información financiera que utilizan los reportes XBRL, debido a que son aceptados a nivel internacional, entre otras razones, según Zamorano “que la información de negocios pueda ser leída en cualquier lugar, vía Internet, utilizando los mismos códigos con los en el mundo se reporta, se lee y se comparte este tipo de información” (p.33). Esto quiere decir que existen algunos usuarios de información contable que pueden requerir que la misma esté disponible en este lenguaje, lo que a su vez implica que el área contable cuente con los mecanismos tecnológicos y con los conocimientos contables necesarios para suministrar esa información de manera confiable y oportuna.

Además, el decreto 2649 de 1993², (Presidencia de la República, 1993), a través de los artículos 123,124,125,126,127,128,129,130,131,132,133,134 y 135 define la forma como se deben documentar los hechos, así como los soportes que deben emplearse para ese fin. A su vez, el artículo 6 de la Ley 962 de 2005³, (Congreso de la República, 2005), establece que la forma en que se debe publicar la información contable a fin de atender los trámites y procedimientos de su competencia. Este decreto debe ser cumplido por el área contable de las empresas, por lo que deben tomarse las medidas necesarias para que así suceda .

Otras normas que regulan la generación y publicación de información contable son el Estatuto Tributario (artículos 651, 652, 653, 654, 655, 657-1, 772, 773, 774, 775, 776, 781), el Código de Procedimiento Civil (Artículo 271) y el Código de Comercio (artículos 23, 26, 48, 49, 50, 57, 59,

² Decreto 2649 de 1993, Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Publicado en el Diario Oficial 41156 de Diciembre 29 de 1993

³ Ley 962 de 2005, Por la cual se dictan disposiciones sobre racionalización de trámites y procedimientos administrativos de los organismos y entidades del Estado y de los particulares que ejercen funciones públicas o prestan servicios públicos. Publicado en el Diario Oficial No. 46.023 de 6 de septiembre de 2005

68, 69, 70, 71, 72, 125-136, 173, 174, 175, 176). Cada una de estas normas tiene exigencias específicas que deben reflejarse en la información financiera que emita el área contable de la empresa, en la medida en que le resulten aplicables dependiendo de la naturaleza de la empresa y del propósito de la información emitida; estas normas contables tienen efectos fiscales, con la entrada en vigencia de las NIIF durante los cuatro años siguientes se medirán los impactos tributarios y propondrán la adopción de las disposiciones legislativas que correspondan de acuerdo con lo dispuesto al artículo 165 de la Ley 1607 de 2012.

1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

La aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (*IFRS*, por su sigla en inglés) en Colombia ha tenido y tendrá diferentes consecuencias. Una de ellas es la generación de información financiera relevante a cada una de las diferentes partes que directa o indirectamente se interrelacionan con las organizaciones. Esto incluye a las autoridades, los proveedores, los clientes, los socios, los bancos, entre otros.

Es ahí donde el papel del contador es crucial para concienciar a los microempresarios de la utilidad de las normas de contabilidad y la presentación de informes financieros para fines de control y toma de decisiones; de la misma manera desmentir que esa nueva formalización contable es otra forma de verse sujetos a pago de impuestos.

El problema planteado cobra mayor interés cuando se tiene en cuenta que en la actualidad las empresas ya no solamente existen para generar utilidades a sus socios y entregar productos o servicios a sus clientes; de hecho los proveedores, empleados, las entidades del Estado, las empresas vecinas, los potenciales accionistas, entre otros, también tienen necesidades y plantean demandas de información de las empresas.

Esa multiplicidad de destinatarios de la información contable viene acompañada de una variedad de normas que tienen como finalidad regular la operación de las organizaciones y a la vez generan responsabilidades adicionales para los contadores.

En este trabajo se analizan las responsabilidades que tienen los contadores en el marco de adopción de la NIIF para microempresas y que se alejan totalmente de la contabilidad impositiva que manejan actualmente. El trabajo busca evaluar la competencia y las responsabilidades que el contador público debe tener en el ejercicio de su profesión como son las señaladas en el artículo 8 de la Ley 43 de 1990: “1. Observar las normas de ética profesional. 2. Actuar con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas. 3. Cumplir las normas legales vigentes. 4. Vigilar que el registro e información contable se fundamente en principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia”. (Ley 43, 1990)

Ahora bien, las consecuencias de los actos o modalidades de conducta infractora o por impericia del contador en las organizaciones no tienen un carácter tributario, pero si unas responsabilidades de tipo civil, penal, contravencional, profesional, disciplinario, fiscal o social; las sanciones se impondrán de acuerdo a la normatividad vigente en Colombia por ejemplo las sanciones de tipo disciplinario las establecerá la Junta Central de Contadores.

Las responsabilidades del contador representan un asunto muy importante en el tema social, teniendo en cuenta que la sociedad confía en ellos como garantes de la transparencia de la información financiera de las organizaciones.

1.2. PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN

¿Cuáles son las responsabilidades no tributarias de los contadores en las microempresas en el marco de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF?

1.3. OBJETIVOS

1.3.1. Objetivo general

Analizar las responsabilidades no tributarias de los contadores en las microempresas en el marco de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF.

1.3.2. Objetivos específicos.

1. Analizar los objetivos no tributarios que cumple la información contable.
2. Estudiar las expectativas de los grupos de interés respecto de los estados financieros.
3. Analizar las características de los modelos de información que debe administrar el contador público.

2. MARCO DE REFERENCIA

2.1. LOS GRUPOS DE INTERÉS QUE RODEAN A LAS EMPRESAS

Para el Observatorio de la Responsabilidad Social de las Empresas ORSE (2009) “los grupos de interés o *Stakeholders* son personas o grupos de personas que tienen impacto en, o se ven afectados por las actividades, productos o servicios de una empresa (u otra organización)” (p.5).

Según la ORSE, los grupos de interés abarcan actores tales como:

- La comunidad financiera (accionistas, inversores, agencias de calificación).
- Empleados y sus representantes.
- Clientes y los consumidores.
- Comunidades nacionales y locales.
- Autoridades públicas (gobiernos, instituciones regionales y locales, organizaciones públicas e internacionales).
- Sociedad civil (ONG, asociaciones, miembros y redes de organizaciones).
- Proveedores.
- Otros: Medios de comunicación, consultoría. (p.5)

Existen diferentes propuestas metodológicas empleadas para la identificación de los grupos de interés de una empresa. De acuerdo con la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Valencia (2010), las siguientes preguntas pueden ayudar en esta identificación:

- “¿Con quiénes tiene la empresa responsabilidades legales, financieras u operativas?
- ¿Qué personas o grupos tienen influencia en el desempeño de la empresa?
- ¿Qué personas o grupos pueden verse afectados por las operaciones de la empresa?” (p. 123)

La Cámara propone ordenar a los grupos de interés de acuerdo con las categorías que se presentan en la Tabla 1. Esas categorías son la propiedad, el personal que trabaja en la empresa, los proveedores y subcontratistas que le proveen diferentes recursos a la empresa, los clientes que adquieren los productos o servicios que la empresa suministra, la administración pública en sus diferentes niveles geográficos, las empresas que ofrecen productos o servicios sustitutos de los que la empresa brinda, el medio ambiente que se ve afectado por la actividad de la empresa,

las asociaciones sociales que de alguna manera se relacionan con la empresa, la comunidad que vive en el mismo entorno geográfico en donde se encuentra localizada la empresa y la sociedad en general.

Tabla 1. Categorías de Grupos de Interés.

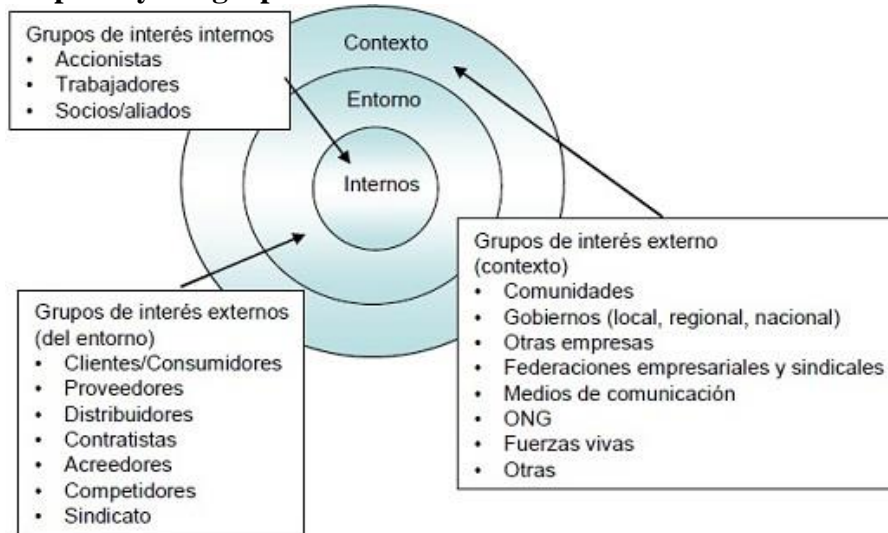
Categoría	Integrantes
Propiedad	<ul style="list-style-type: none"> –Propietarios –Accionistas –Inversionistas
Personal	<ul style="list-style-type: none"> –Sindicato –Personal de la fábrica –Personal directivo –Familia de los empleados –Personal externo
Proveedores y subcontratistas	<ul style="list-style-type: none"> –Proveedores de equipos –Proveedores de materia prima –Servicio de limpieza –Servicio de logística –Otros proveedores
Clientes	<ul style="list-style-type: none"> –Clientes finales –Grandes superficies comerciales –Minoristas
Administración pública	<ul style="list-style-type: none"> –Administración local –Administración regional –Administraciones nacionales
Competidores	<ul style="list-style-type: none"> –Competidores locales –Competidores internacionales –Asociación empresarial
Medio ambiente	<ul style="list-style-type: none"> –Grupos ecologistas –Vecinos de la empresa
Asociaciones sociales	<ul style="list-style-type: none"> –Asociaciones de consumidores –ONG's –Grupos políticos
Comunidad local	<ul style="list-style-type: none"> –Vecinos –Empresas locales

Categoría	Integrantes
Sociedad	–Consumidores –Medios de comunicación

Fuente: Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Valencia (2010)

Guédez (2009), por su parte, propone una clasificación desagregada que consta de tres niveles, como se muestra en la Figura 1. Según esa propuesta, en cada uno de esos tres niveles, como son el interno de la empresa, el entorno y de la misma y su contexto, se localizan los diferentes grupos de interés.

Figura 1. La empresa y sus grupos de interés



Fuente: Guédez (2009)

De acuerdo con Guédez (2009), una vez identificados los grupos de interés el paso a seguir consiste en configurar un mapa que permita ubicarlos respecto de la empresa, para lo cual propone las siguientes preguntas:

- ¿Cuáles son las necesidades, expectativas y capacidades que deben atenderse?
- ¿Cuáles son las formas de relacionarse con la empresa y qué implicaciones generan?
- ¿Cuál es la vulnerabilidad y el riesgo de no atenderlos?
- ¿Cuáles son los fundamentos y las estrategias para relacionarse con ellos?
- ¿De qué manera es posible explorar y procesar sus apreciaciones?

f) ¿Cuáles serían las ventajas y beneficios de atender y sobrepasar lo que demandan?

La ORSE (2009) propone clasificar a los grupos de interés de acuerdo con el nivel de compromiso que la empresa tiene con cada categoría, de acuerdo con el desglose de los recursos financieros, tal como se muestra en la Tabla 2. De acuerdo con esta tabla, cada grupo de interés se relaciona con la empresa porque le interesan cierto tipo de recursos de acuerdo con sus propios intereses.

Tabla 2 Distribución del ingreso por grupos de interés

ONGs	– Patrocinio, fondos públicos. – Asesoramiento, formación
Desarrollo Económico	– Inversiones – Investigación y desarrollo
Estado y autoridades públicas	– Impuestos
Proveedores	– Compras
Accionistas o inversores	– Dividendos
Empleados	– Salarios – Contribuciones sociales
Clientes	– Volumen de negocios

Fuente: ORSE (2009).

Por su parte, la Cámara de Comercio de Bogotá (2007) plantea que una empresa puede tener varios tipos de grupos de interés, y su identificación puede realizarse desde diferentes categorías:

- a) Por su responsabilidad: Relacionado con responsabilidades de tipo legal, financiero y operativo. Dentro de esta clasificación se encuentran a manera de ejemplo los contratos con los empleados, contratos de Outsourcing y los préstamos con entidades de financiamiento.
- b) Por influencia: De manera formal o informal en la toma de decisiones, como por ejemplo la asamblea de accionistas.
- c) Por cercanía: Grupos de interés internos y externos, incluyendo relaciones de largo plazo y de corto plazo, relaciones cotidianas o eventuales, además de la cercanía física en ubicación como un proveedor de confianza con el que se trabaje en una estrategia de justo a tiempo.
- d) Por dependencia: Como clientes que por su volumen de compras son considerados especiales, así como los empleados y sus familias.
- e) Por representación: Como líderes de comunidades, líderes sindicales, representantes de organizaciones, entre otros. (pp.3,4)

Para la Cámara de Comercio de Bogotá (Cámara de Comercio de Bogotá, 2007) las formas como los diferentes grupos de interés interactúan con la empresa es la siguiente:

- Los accionistas o inversionistas están interesados en que la empresa sea rentable, por lo que para construir una buena relación con ellos se requiere conocer las expectativas e intereses que estos tienen, los rendimientos que esperan y la red de contactos que tienen, entre otros.
- Los actores internos como empleados están interesados en el desarrollo de la empresa y se ven afectados de manera directa por las decisiones que ésta toma; es clave respecto de este grupo conocer sus necesidades, expectativas y falencias para diseñar programas tendientes a potencializarlos.
- Los clientes como grupo de interés son la razón de ser del negocio, por lo que se requiere conocer la necesidad que el producto o servicio les provee, sus expectativas, su comportamiento de compra, sus inconformidades, entre otros aspectos, permite poder satisfacerlos y procurar su lealtad al producto y a la marca.
- El interés de los proveedores de materias primas es construir relaciones a largo plazo para asegurar ventas continuas; en la medida en que la empresa mantenga buenas relaciones con sus proveedores obtendrá flexibilidad cuando se presenten picos de producción, innovaciones en sus productos o cualquier otro fenómeno que modifique su patrón de compra.
- La relación con competidores representa una oportunidad y/o un reto a los planes de crecimiento.
- La comunidad debe ser vista como un aliado cuando se tomen decisiones que puedan tener incidencia en la empresa.

- El Gobierno Nacional y local puede ofrecer herramientas de apoyo y reglamenta el funcionamiento de la empresa en diferentes aspectos.
- Gremios sectoriales, asociaciones y Cámaras de comercio son el grupo de interés que brinda servicios de apoyo que pueden incluir ferias, capacitaciones y asesorías que pueden ser aprovechadas por la empresa para asegurar el logro de sus objetivos.
- Instituciones de educación suministran programas de investigación, capacitación técnica y asesorías especializadas, además de que proveen mano de obra calificada.
- Las instituciones financieras proveen recursos para fortalecer la estructura de capital de la empresa.

2.2. LOS DISTINTOS USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE

Teniendo en cuenta que cada grupo de interés tiene especial atención por diferentes tipos de información contable, y que esa información debe estructurarse ahora de acuerdo con lo establecido por las IFRS, se genera un fenómeno que se conoce como multi-información contable, y que debe su nombre al hecho de que tiene múltiples destinatarios interesados y distintas estructuras de presentación.

De acuerdo con el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2009), las NIIF están diseñadas para ser aplicadas en los estados financieros con propósito de información general, así como en otra información financiera, de todas las entidades con ánimo de lucro. Los estados financieros con propósito de información general se dirigen a la satisfacción de las necesidades comunes de información de usuarios tales como los accionistas, acreedores, empleados y público en general, suministrando información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil para esos usuarios al tomar decisiones económicas y comprenden aquellos que se presentan de forma separada o dentro de otro documento de carácter público, como un informe anual o un prospecto de información bursátil.

En el marco técnico normativo de la información financiera para las microempresas, el objetivo de los estados financieros es proveer información sobre la situación financiera y el resultado de las operaciones de la microempresa, que sea conveniente para la toma de decisiones por parte de los usuarios, los cuales pueden ser: los propietarios, sus directores, las entidades financieras, los acreedores, el Gobierno Nacional y sus organismos, entre otros. (Decreto 2706, 2012)

El IASB (por las siglas en inglés de *International Accounting Standards Board*) desarrolla y publica una norma separada que pretende que se aplique a los estados financieros con propósito de información general y otros tipos de información financiera de entidades que en muchos países son conocidas por diferentes nombres como pequeñas y medianas entidades (PYMES), entidades privadas y entidades sin obligación pública de rendir cuentas. Esa norma es la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES). A menudo las PYMES producen estados financieros para el uso exclusivo de los propietarios-gerentes, o para las autoridades fiscales u otros organismos gubernamentales, los cuales no son necesariamente estados financieros con propósito de información general. (ISAB, 2009)

Las leyes fiscales son específicas de cada jurisdicción, y los objetivos de la información financiera con propósito de información general difieren de los objetivos de información sobre ganancias fiscales. Así, es improbable que los estados financieros preparados en conformidad con la NIIF para las PYMES cumplan completamente con todas las mediciones requeridas por las leyes fiscales y regulaciones de una jurisdicción.

En la medida en que implementen las NIIF en Colombia, las empresas van a tener mayor oportunidad de participar en negocios con clientes internacionales, dado que éstos pueden estar más interesados en negociar con empresas que acogen esas normas para la presentación de sus estados financieros. Lo anterior teniendo en cuenta que eso les facilita a esas empresas internacionales la interpretación de la información financiera de la empresa que los emite, lo que les puede generar una sensación de mayor transparencia y confiabilidad.

Así mismo, debe tenerse en cuenta que en el segundo semestre del 2012 entró en vigencia el Tratado de Libre Comercio TLC suscrito entre Colombia y Estados Unidos; si bien los efectos de ese tratado aún no se pueden evaluar, lo cierto es que los empresarios colombianos ya no solo

deben interesarse por analizar los retos que generan las empresas nacionales que compiten en cada sector sino que ahora es necesario considerar las características y los precios de productos fabricados en la primera economía del mundo.

También empresarios de otros países pueden tener interés en establecer alianzas con industriales colombianos para fabricar productos dirigidos al mercado de Estados Unidos, dadas las ventajas de localización geográfica que posee Colombia. Para dimensionar las implicaciones de este nuevo escenario generado por el TLC, basta con observar la situación de la industria y el comercio de México; ese país suscribió el Tratado de Libre Comercio de América del Norte en 1994 y las predicciones indican que para 2018 Estados Unidos importará más de México que de ningún otro país y “Made in China” le está dando paso a “Hecho en México” (The Economist, 2012). Esta situación hace que cada vez más empresas extranjeras interactúen y establezcan diferentes tipos de contratos y negocios con compañías colombianas, por lo que puede requerirse la entrega de información contable organizada de acuerdo con la legislación vigente en diferentes países.

Por otro lado, aunque se supone que las NIIF buscan la estandarización internacional de los procesos de registros contables y de generación de estados financieros, es probable que el proceso de transición del sistema de contabilidad actualmente vigente en Colombia a otro nuevo, cualquiera que éste sea, genere traumatismos. En primer lugar las empresas necesitan contar con profesionales capacitados para interpretar y administrar la información contable en una nueva plataforma, así como con software diseñado específicamente para ese propósito.

En el aspecto fiscal, es importante mencionar que la DIAN de acuerdo al Concepto 016442 del 5 de junio de 2015 se pronunció acerca de las NIIF y la aplicación del Decreto 2548 del 12 de Diciembre de 2014⁴, el objeto de este decreto establece que la DIAN presentará un informe para enunciar sugerencias en política pública acerca de la adopción o no de algunas normas de los nuevos marcos técnicos normativos (Decreto 2784 de 2012, Decreto 3022 de 2013 y Decreto 2076 de 2012 y sus modificaciones) para efectos tributarios. Dicho informe se convertirá en un

⁴ Decreto 2548 de 12 de Diciembre de 2014. Por el cual se reglamentan los artículos 4 de la Ley 1314 de 2009, 165 de la Ley 1607 de 2012, 773 Y 774 del Estatuto Tributario. Publicado en el Diario Oficial 49363 de diciembre 12 de 2014

proyecto de ley, de considerarlo así los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo y será presentado al Congreso de la República en el año 2018, dicho proyecto será producto de los planes piloto que realizará la DIAN solicitando informes a los preparadores de la información financiera, facultad otorgada por el artículo 9 del Decreto 2548 de 2014.

Ahora bien, de acuerdo al artículo 2 del Decreto 2548 de 2014, se confirma que para efectos tributarios se seguirán las remisiones a las normas contables establecidas en los Decretos 2649 de 1993 y 2650 de 1993; es aquí donde cobra gran relevancia el trabajo del contador público puesto que depende de su pericia y capacitación para evitar confusiones al preparador de la información entre lo fiscal y lo financiero.

Situaciones similares se pueden presentar en las relaciones que las empresas mantienen con los demás grupos de interés arriba mencionados, dado que el cambio en la estructura de los reportes financieros puede generar diferencias y necesidad de aclaraciones respecto a los que se empleaban tradicionalmente.

En el Código de Comercio se señala que los actos mercantiles son fundamentales para lograr el enfoque requerido al sistema documental, y para lograr que se registren debidamente en libros y documentos de comercio aceptados por la legislación comercial en el país; con el propósito de evitar y/o prevenir el fraude, el Estado promueve que toda la información comercial sea soportada por los usuarios mediante determinados documentos, cifras y datos en revelaciones financieras. (Zamorano, 2013)

A su vez el Estatuto Tributario regula la forma como deben presentarse al Estado los reportes que éste requiere para efectos de la liquidación de las contribuciones que la ley establece por diferentes conceptos como renta, impuesto a las ventas, impuesto sobre el patrimonio, retención en la fuente, entre otros. Igualmente la Superintendencia Financiera mediante Oficio 115-085226 de Agosto de 2008, genera una situación de incertidumbre legal, dado que en la Ley 527 de 1999 se reglamentó el acceso y el uso de mensajes de datos, el comercio electrónico y las firmas digitales, y se establecen las entidades de certificación, disponiendo que cuando una norma exija que la información conste por escrito, se debe emplear un mensaje de datos en los casos en que la información correspondiente sea susceptible de consulta posterior. La misma Ley señala que

los libros y papeles del comerciante pueden conservarse en cualquier medio técnico que garantice su reproducción exacta. Estas prescripciones han generado contradicción con el artículo 50 del Código de Comercio, que ha sido interpretado en el sentido de que los soportes y registros se deben documentar físicamente en papel.

De acuerdo con Zamorano:

Desde 1993, las unidades económicas han optado por tener dentro de su sistema documental contable un depósito de información financiera que con la evolución de la normatividad colombiana fue requiriéndose cierta parte de esa información por entidades como la Superintendencia de Sociedades, quien solicita a comerciantes los diferentes estados financieros y otras informaciones. La organización se caracteriza por tener información clasificada y depositada en medios electrónicos, lo que le permite realizar consultas con el ánimo de tomar sus decisiones. (Zamorano, 2013, pág. 19)

Esto implica que las diferentes agencias del Estado como la Superintendencia de Sociedades y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, entre otras, se constituyen en depositarias de información contable, en la medida en que por diferentes medios y para diferentes propósitos, solicitan a las empresas el suministro de información consolidada y soportada en documentos contables.

3. OBJETIVOS Y CUALIDADES DE LA INFORMACIÓN CONTABLE

A la luz del Decreto 2649 de 1993, la información contable debe servir para nueve propósitos diferentes, como son:

1) Conocer y demostrar los recursos controlados por un ente económico, las obligaciones que tenga de transferir recursos a otros entes, los cambios que hubieren experimentado tales recursos y el resultado obtenido en el período; 2) Predecir flujos de efectivo; 3) Apoyar a los administradores en la planeación, organización y dirección de los negocios; 4) Tomar decisiones en materia de inversiones y crédito; 5) Evaluar la gestión de los administradores del ente económico; 6) Ejercer control sobre las operaciones del ente económico; 7) Fundamentar la determinación de cargas tributarias, precios y tarifas; 8) Ayudar a la conformación de la información estadística nacional, y 9) Contribuir a la evaluación del beneficio o impacto social que la actividad económica de un ente represente para la comunidad. (pp.1,2)

Con referencia a lo anterior, para que la información contable pueda servir a esos propósitos, esta debe ser clara y fácil de entender; útil siempre y cuando sea pertinente y confiable, es pertinente cuando posee las siguientes cualidades: valor de realimentación, valor de predicción y es oportuna, se considera que es confiable cuando es neutral, verificable y en la medida en la cual represente fielmente los hechos económicos y por último es comparable cuando ha sido preparada sobre bases uniformes. (Decreto 2649, 1993)

En el marco de adopción de las NIIF los preparadores de la información debe tener en cuenta que el Decreto 2706 de 2012 menciona en el Capítulo 2 los conceptos y principios generales desde el numeral 2.1 hasta 2.27, indicando de forma detallada las cualidades de la información en los estados financieros permitiendo que la administración y el contador público pueda conocer las normas técnicas para el reconocimiento de los hechos económicos de la microempresa. (Decreto 2706, 2012)

La responsabilidad de la preparación del estado de situación financiera, estados de resultados y las notas a los estados financieros, que son parte integral de estos; es obligación de la administración de acuerdo al capítulo 3 del Decreto 2706 de 2012, donde además se mencionan el conjunto completo de estados financieros y se describe las normas básicas para la presentación de estos.

El decreto 2649 de 1993 establece que las autoridades pueden ordenar o los particulares pueden convenir, para su uso exclusivo, la elaboración y presentación de estados financieros preparados sobre una base comprensiva de contabilidad distinta de los principios de contabilidad generalmente aceptados. Como ejemplos de otras bases comprensivas de contabilidad, el decreto menciona las utilizadas para preparar declaraciones tributarias, la contabilidad sobre la base de efectivo recibido y desembolsado y, en ciertos casos, las bases utilizadas para cumplir requerimientos o requisitos de información contable formulados por las Autoridades que ejercen inspección, vigilancia o control. No obstante, la preparación de estos estados no libera al ente de emitir estados financieros de propósito general.

Ahora bien, de acuerdo al Decreto 2706 de 2012 las microempresas utilizan un sistema simplificado de contabilidad, basado en una contabilidad de causación al igual se manifiesta en el Artículo 48 del Decreto 2649 de 1993; para el tratamiento de la base principal de medición se mantiene el costo histórico, teniendo en cuenta que las microempresas que utilicen una base de medición distinta a las mencionadas en el Decreto 2706 de 2012 podrán utilizar conforme con las situaciones, bases de medición que estén incluidas en las NIIF o en la NIIF para PYMES.

En cuanto a los estados financieros de una microempresa es importante mencionar que estos se preparan partiendo del supuesto que la microempresa está en plena actividad y que continuará funcionando en el futuro previsible; este concepto es mencionado en el Capítulo 3, Numeral 3.3 del Decreto 2706 de 2012 y hace referencia a la hipótesis de negocio en marcha, también en el Artículo 7 del Decreto 2649 de 1993, en el cuál hace referencia la continuidad o funcionamiento normal en períodos futuros. Así mismo el Decreto 2706 de 2012 menciona las características que hacen que la información en los estados financieros sea útil a los usuarios.

Según la NIC 1, la gerencia debe evaluar la capacidad que tiene la organización para continuar en funcionamiento, es decir, la hipótesis del negocio en marcha; por lo tanto la administración dispondrá de la información sobre el futuro para determinar si existe algún deterioro sobre los resultados y situación financiera de la organización al menos de los doce meses siguientes.

Tabla 3. Comparativo cualidades de la Información contable Decreto 2706 de 2012 y Decreto 2649 de 1993

Decreto 2706 de 2012	Decreto 2649 de 1993
Microempresas – Capítulo 1	Ámbito de aplicación – Capítulo 1, Art.2
Objetivos de los estados financieros – Capítulo 2, Numeral 2.4	Objetivos Básicos – Capítulo 2, Art. 3
Comprensibilidad – Capítulo 2, Numeral 2.6	Cualidades de la información contable – Capítulo 2, Art. 4.
Relevancia Capítulo 2, Numeral 2.7	Relevancia Plena, Capítulo 3, Art. 15
Materialidad o importancia relativa Capítulo 2, Numeral 2.8	Importancia relativa o materialidad, Capítulo 3, Art. 16.
Fiabilidad Capítulo 2, Numeral 2.9	Cualidades de la información contable – Capítulo 2, Art. 4.
Esencia sobre la forma Capítulo 2, Numeral 2.10	Esencia sobre la forma, Capítulo 3, Art. 11
Prudencia Capítulo 2, Numeral 2.11	Prudencia, Capítulo 3, Art. 17
Integridad Capítulo 2, Numeral 2.12	Título II, Capítulo 1, Art. 57
Comparabilidad Capítulo 2, Numeral 2.13	Cualidades de la información contable Capítulo 2, Art. 4.
Oportunidad Capítulo 2, Numeral 2.14	Cualidades de la información contable Capítulo 2, Art. 4.
Equilibrio entre costo y beneficio Capítulo 2, Numeral 2.15	
Situación financiera Capítulo 2, Numeral 2.16	De los Elementos de los Estados Financieros Capítulo 4, Sección II, Art. 34, 35, 36 y 37
Utilidad o pérdida Capítulo 2, Numeral 2.18	Asociación, Capítulo 3, Art. 13 Ingresos y gastos , Sección II, Art. 38 y 40
Reconocimiento de activos, pasivos ingresos y gastos Capítulo 2, Numeral 2.19	Reconocimiento de los hechos económicos. Título II, Capítulo 1, Art. 47
La probabilidad de obtener beneficios económicos futuros. Capítulo 2, Numeral 2.21	Integridad. Título II, Capítulo 1, Art. 57

Fiabilidad de la medición Capítulo 2, Numeral 2.22	Criterios para resolver los conflictos de normas. Título IV Art. 136 Valuación o medición. Titulo I. Capítulo III. Art. 10
Medición de activos, pasivos, ingresos y gastos Capítulo 2, Numeral 2.25, 2.26, 2.27	Valuación o medición Titulo I. Capítulo III. Art. 10

Fuente: elaboración propia

El propósito que cumple la elaboración de la tabla 3, es establecer que el Decreto 2649 de 1993 en su momento dio respuesta a las necesidades nacionales pero se fue quedando corto con la globalización y las diferentes acuerdos comerciales que tiene Colombia; es importante mencionar que este dio una fase de aprendizaje, pero en la práctica no se aplicó de manera eficiente por tanto los cambios surgidos con la adopción de las NIIF es más difícil para los profesionales que solo llevaron una contabilidad basada en la norma fiscal.

3.1. LOS STAKEHOLDERS A LUZ DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Para los diferentes grupos de interés, los estados financieros son una información que les permite tener una visión de la empresa. En esa información se representan numéricamente hechos económicos ocasionados por los distintos eventos y situaciones que se presentan en la empresa, y que ocasionan variaciones en los saldos de las cuentas que componen los estados financieros. De alguna forma, esos informes financieros son una fotografía o una película que, para quien los sabe interpretar, reflejan la situación o la evolución de la empresa.

Los stakeholders esperan que la administración y el contador público entreguen información que cumpla con las características cualitativas acerca de la situación financiera de la organización y que exista un compromiso de buenas prácticas en la elaboración de los estados financieros; estos serán analizados de acuerdo a la necesidad del usuario; por ejemplo una entidad financiera analiza si la organización genera flujos de efectivo suficientes para cubrir los compromisos con terceros y evitar riesgos en las operaciones; un accionista analiza la rentabilidad de las actividades económicas; los acreedores la posibilidad de otorgan financiamiento, etc.

Ahora bien, el contador público tiene una responsabilidad social con todos los usuarios de la información y debe constituirse en un defensor de la verdad, la transparencia y honestidad en cada acto del ejercicio profesional evitaría descabros financieros; además el contador público se equipara a un funcionario del Estado por el hecho de otorgar fe pública en la disciplina contable por tanto los delitos que cometa en el ejercicio de sus actividades profesionales le acarrearán sanciones de tipo civil, penal, administrativo y disciplinario.

3.2. RESPONSABILIDADES FRENTE A LOS ACCIONISTAS

Además de las responsabilidades mencionadas en el artículo 8 de la Ley 43 de 1990, la función de un contador en una microempresa puede tener un impacto determinante para la competitividad; así por ejemplo, la correcta aplicación de las normas relacionadas con la valoración y depreciación de los activos puede impactar simultáneamente tanto a los socios como a los clientes de cualquier empresa. Al momento de evaluar ese impacto debe tenerse presente que el sector industrial tiene unos resultados de rentabilidad relativamente bajos, de acuerdo con las cifras publicadas por la Superintendencia de Sociedades (2014), tal como se muestra en la Tabla 4.

Tabla 4. Rentabilidad del activo y del patrimonio en la industria manufacturera

Subsector	Rentabilidad del activo (ROA)		Rentabilidad del patrimonio (ROE)	
	2012	2013	2012	2013
Comestibles en general	5.1%	4.6%	8.2%	5.2%
Cueros y derivados	5.5%	3.9%	10.3%	7.6%
Industria metálica y conexas	6.0%	6.7%	8.7%	9.3%
Maderas y productos derivados	5.0%	4.9%	7.0%	5.8%
Medios de transporte	5.7%	3.5%	9.7%	6.4%
Otras industrias manufactureras	7.8%	7.0%	13.5%	12.2%
Papel, cartón y conexas	3.8%	3.7%	6.7%	6.0%
Químicos y sintéticos	9.4%	8.5%	13.9%	11.5%
Textiles y afines	6.0%	5.7%	8.4%	8.8%
Total sector industrial	6.4%	5.9%	9.9%	8.3%

Fuente: Superintendencia de Sociedades (2014)

De acuerdo con la Tabla , en promedio la rentabilidad de las empresas del sector industrial sobre el activo en los años 2012 y 2013 para los años 2012 y 2013 estuvo alrededor de 6%, por lo que cualquier efecto en el valor de los activos puede hacer variar notoriamente este indicador, afectando así a los accionistas.

La norma colombiana contenida en el Decreto 2649 (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 1993); la depreciación es un mecanismo mediante el cual se reconoce contablemente el desgaste que sufre el activo por el uso que se haga de él (García, 2009). Cuando un activo es utilizado para generar flujos de caja futuros, éste sufre un desgaste normal, que al final lo hace inutilizable; por ello, al ingreso generado por el activo se le debe incorporar, como parte de sus costos, el gasto correspondiente al desgaste que este activo sufrió para generar ingreso, dado que “no puede haber ingreso sin haber incurrido en un gasto” (Barreno, 2011, p. 71)

Desde el punto de vista financiero, el hecho de reconocer el desgaste del activo por su uso, va creando una especie de reserva que al final permita reemplazarlo sin afectar la liquidez y el capital de trabajo de la empresa; de ahí la importancia de la depreciación, ya que al reconocer dentro del resultado del ejercicio el gasto por el uso de los activos, permite no solo mostrar una información contable objetiva, sino además mantener la capacidad operativa de la empresa al no afectarse el capital de trabajo por distribución de utilidades indebidas (Noguera, 2014).

De acuerdo con la normatividad colombiana contenida en el Decreto 3019 de 1989, por el cual se modifica el Decreto 1649 de 1976 y se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario, en Colombia la vida útil de los diferentes activos es la que se presenta en la Tabla .

Tabla 5. Período de depreciación de acuerdo con el Decreto 3019 de 1989

Tipo de activo	Período de depreciación
Inmuebles	20 años
Barcos, bienes, aviones, maquinaria y equipo y bienes muebles	10 años
Vehículos, automotores y computadores	5 años

Fuente: (Ministerio de Hacienda, 1989)

Sin embargo, el Estatuto Tributario en su artículo 138 establece la posibilidad de fijar una vida útil diferente, previa autorización del director general de impuestos nacionales. Y, si la entidad decide cambiar su política de depreciación puede hacerlo, siempre que lo haga al inicio del ejercicio y que ésta sea uniforme. Por otra parte, para el cálculo de la depreciación bajo norma actual colombiana contenida en el Decreto 2649, existen diferentes métodos, como la línea recta, la reducción de saldos, la suma de dígitos y métodos de unidades de producción, entre otros. (Noguera, 2014)

En el panorama bajo normas NIIF:

Las propiedades de inversión generan flujos de efectivo que son en gran medida independientes de los procedentes de otros activos poseídos por la entidad. Esto distinguirá a las propiedades de inversión de las ocupadas por el dueño. La producción de bienes o la prestación de servicios (o el uso de propiedades para fines administrativos) generan flujos de efectivo que no son atribuibles solamente a las propiedades, sino a otros activos utilizados en la producción o en el proceso de prestación de servicios. (IASB, 2009, p. 3)

Es por ello que la forma como se prevé la aplicación de las depreciaciones a través de las NIIF genera la necesidad de realizar un análisis financiero del bien, teniendo en cuenta términos que en la actualidad se tienen en cuenta de manera diferente, como es el caso de valor residual y vida útil.

Se observa con este ejemplo que la aplicación de las NIIF genera unas responsabilidades para el contador respecto de los accionistas, en la medida en que las decisiones que se tomen en relación con la depreciación de los activos, van a afectar los resultados de la empresa que se reflejen en los estados financieros, incluyendo los cálculos de costos, entre otros. En el Anexo del presente trabajo se continúa con la explicación de la forma como se deben aplicar las NIIF en esta materia.

4. LAS RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR A LA LUZ DEL DECRETO 2706 DE 2012

En primer lugar, es importante mencionar cuales son las responsabilidades de la administración frente a la implementación de las NIIF para los preparadores de la información, a continuación se mencionarán las fases: preparación, transición y aplicación. En la Figura 2 se pueden observar de forma detallada las responsabilidades de la administración:

Figura 2. La administración en el proceso de convergencia contable

Fases de implementación	Componentes	Acciones de la administración
Preparación	Capacitación	- Reconocer las implicaciones del nuevo modelo contable en la actual dinámica de los negocios. - Participar en el proceso de capacitación en IFRS.
	Diagnóstico	- Prever las acciones por seguir y las posibles decisiones por tomar, a partir de los potenciales impactos en la estructura, en los procesos y en las cifras contables.
	Planeación	- Liderar y participar en la definición de las actividades, asignación de responsables y disposición de los recursos.
Transición	Definición de políticas y estimaciones contables	- Determinar los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación de la información, aplicables a la entidad.
	Apertura de información con conversión de saldos	- Preparar y presentar el Balance de Apertura, para aprobación del máximo órgano societario.
Aplicación	Preparación, presentación y aprobación de Estados Financieros bajo IFRS	- Verificar las afirmaciones y cifras contables presentadas en los Estados Financieros. - Firmar los Estados Financieros. - Divulgar la información ante los grupos de interés.

Fuente: Grupo de investigación “Responsabilidad, Rendición de Cuentas y Transparencia” del Programa de Contaduría Pública de la Universidad de La Salle.

Al mismo tiempo, el contador público tiene obligaciones en el ejercicio de su profesión y debe observar las normas de ética, de auditoría generalmente aceptadas, de las normas legales vigentes, y verificar que el registro e información contable se fundamente en principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia (Ley 43, 1990). En este párrafo se podría transcribir la Ley 43 de 1990 con el objetivo de ser más específicos; pero solo basta con recordar que el ejercicio de la profesión contable genera unas responsabilidades y consecuencias por las conductas infractoras o de impericia, como:

1. Responsabilidad Civil: en caso que un contador sea culpable debe indemnizar a las personas jurídicas o naturales, socios, accionistas o terceros por daño emergente o lucro cesante; el trámite de demanda se realiza ante un juez civil.
2. Responsabilidad Penal: en caso que un contador sea culpable de cometer un delito (ejemplo: falsedad, fraude procesal, o encubrimiento) la consecuencia es la privación de la libertad y es investigado por el Estado. La acción penal es independiente de la civil y en la aplicación de la pena el contador se asimila a un funcionario público.
3. Responsabilidad administrativa: se encamina a asegurar el cumplimiento de la ley, la consecuencia del violar la ley se trata de sanciones o amonestaciones ante las entidades públicas.
4. Responsabilidad disciplinaria: está orientada al cumplimiento de las normas de ética y se constituye en proceso ante la Junta Central de Contadores y las consecuencias son multas, amonestaciones, sanciones por suspensión o cancelación de la matrícula profesional.

En cuanto a las normas de ética y con relación a la adopción de las NIIF, el contador cumple un papel fundamental en la transparencia de los hechos económicos como depositario de la confianza pública y su obligación de velar por los intereses de la comunidad.

En diciembre de 2012 el Gobierno colombiano emitió el Decreto 2706 de 2012, el cual hace referencia al marco técnico normativo de información financiera para las microempresas. Este decreto parte del hecho de que la Ley 1314 de 2009 reguló los principios y normas de

contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información aceptadas en Colombia. La contabilidad simplificada se aplica a microempresas con las siguientes características:

Se entiende por micro, pequeña y mediana empresa, toda unidad de explotación económica, realizada por persona natural o jurídica, en actividades empresariales, agropecuarias, industriales, comerciales o de servicios, rural o urbana, que responda a los siguientes parámetros: Microempresa: a) Planta de personal no superior a los diez (10) trabajadores; b) Activos totales por valor inferior a quinientos uno (501) salarios mínimos mensuales legales vigentes. Parágrafo 1°. Para la clasificación de aquellas micro, pequeñas y medianas empresas que presenten combinaciones de parámetros de planta de personal y activos totales diferentes a los indicados, el factor determinante para dicho efecto, será el de activos totales. (Ley 590, 2000)

En el contexto de las NIIF las microempresas pertenecen al Grupo 3 y se incluyen las personas naturales y entidades formalizadas o en proceso que cumplan con el conjunto de requisitos dispuestos en el artículo 499 del ET y las normas que los modifiquen o adicionen.

De acuerdo a los parámetros anteriores el decreto reglamentario de la Ley 1314 de 2009, para las microempresas es el Decreto 2706 del 2012, en el cual se menciona:

Que el objetivo de esta norma es presentar las directrices que conforman el marco técnico de contabilidad para las microempresas, las cuales deben ser consideradas al momento de elaborar y presentar los estados financieros de propósito general, según las necesidades y el sector de la economía en que se encuentre el microempresario. (Decreto 2706, 2012, p.3)

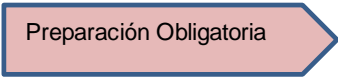

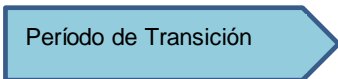



Esta norma se estructuró basándose en la Norma Internacional de Información Financiera para Pymes emitidas por el IASB, (NIIF para PYMES), abreviando su contenido para hacerlo más sencillo y práctico para ser aplicada por las microempresas; además la utilización de esta permitirá que los interesados en la información tengan una perspectiva de la situación financiera y desempeño de las microempresas.

En la Figura 3 se identifican de forma resumida los retos del Contador Público frente a la implementación de las NIIF.

Figura 3. Información general para la adopción de las NIIF

CONCEPTO	DESCRIPCIÓN	OBSERVACIONES
CLASIFICACIÓN DEL TIPO DE EMPRESA	Establecer el Grupo en el cual se encuentra la empresa que asesora para la aplicación del Decreto Reglamentario.	El contador público debe entender cuando una empresa o persona natural clasifica en el Grupo 3 - NIIF para microempresas
DEFINIR EL MARCO TÉCNICO NORMATIVO	Establecer qué marco técnico normativo se debe implementar.	Después de clasificar la empresa, el Contador también debe conocer los Decretos reglamentarios de la Ley 1314 de 2009; para aplicar el marco técnico normativo de información financiera.
CRONOGRAMA DE APLICACIÓN	Conocer el Cronograma de aplicación del marco normativo de la información financiera para las microempresas.	El Contador debe observar el cronograma de aplicación del marco normativo de información financiera para las microempresas, el cual será emitido por los órganos que ejercen inspección, vigilancia y control.

Figura 3. Información general para la adopción de las NIIF

CONCEPTO	DESCRIPCIÓN	OBSERVACIONES
CRONOGRAMA DE APLICACIÓN	Períodos de aplicación	2013 
		1-ene-14 
		2014 
		31-dic-14 
		2015 
		31-dic-15 
	Adecuada preparación obligatoria a las microempresas a este régimen.	Es responsabilidad del profesional de la Contaduría Pública capacitarse con regularidad acerca de las normas técnicas, interpretaciones y guías en materia de contabilidad e información financiera emitidas por las entidades de control. Con la entrada en vigencia de las NIIF se hará una renovación contable; además de acuerdo a la Ley 43 de 1990 el contador sólo puede contratar con respecto a lo que se encuentre capacitado.
APLICAR CONCEPTOS Y PRINCIPIOS GENERALES	Aplicación de Conceptos y principios generales en los períodos de aplicación	El Contador debe conocer el Decreto 2706 para aplicar la adopción por primera vez de NIIF para microempresas - Grupo 3
		Debe comprender y organizar las actividades que realizará para preparar el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA)
		Establecer cómo y cuándo aplicar las retroactivamente la NIIF para las microempresas en la preparación del ESFA.
		Comprender cuándo aplicar las exenciones y excepciones y el concepto de impracticabilidad en la conversión inicial.
		Entender la conversión de las cifras más relevantes del ESFA hacia la NIIF para las microempresas.
		Analizar los resultados y la conciliación en la preparación del ESFA.

A continuación se enuncian algunos ejemplos acerca del reconocimiento en los estados financieros en el marco normativo del Decreto 2706 de 2012, de:

Activos

Se reconocerá un activo en el estado de situación financiera si existe la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros, que tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad. (Decreto 2706, 2012)

Así: el preparador de la información que ejerza la actividad económica por fabricación de productos de panadería y pastelería podrá reconocer la compra de una balanza de presión por el costo histórico, el cual representa el monto original pagado (Factura de la compra) más todos los costos y gastos incurridos para su utilización (transportes, servicios de montaje).

Pasivos

El preparador de la información podrá reconocer un pasivo siempre que la obligación sea el resultado de un evento pasado, es probable que se haya requerido la transferencia de recursos para cancelar una obligación y esta pueda medirse de forma confiable. (Decreto 2706, 2012)

Tal es el caso de un préstamo bancario desembolsado en la cuenta bancaria del microempresario, para cancelar la obligación a un proveedor que entregó harina para la producción de los productos de pastelería.

Ingresos

El reconocimiento de los ingresos ocurre a la vez con los incrementos en los activos o de las disminuciones en los pasivos, si se puede medir con fiabilidad. (Decreto 2706, 2012)

Por ejemplo la venta 20 tortas de chocolate a \$15.000; corresponde a un ingreso de \$300.000; el cuál será consignado en la cuenta bancaria del microempresario que representa un aumento del activo corriente.

Gastos

El reconocimiento de los gastos ocurre paralelamente con la disminución en los activos o del aumento en los pasivos, si se puede medir con fiabilidad. (Decreto 2706, 2012)

Tal es el caso de la compra de coberturas de chocolate, azúcar, endulzante y frutas secas por valor de \$120.000 pagado en efectivo al proveedor; lo anterior representa para el microempresario una disminución del activo corriente.

Inversiones

Con respecto a las inversiones son instrumentos financieros en los que las microempresas tiene control sobre sus beneficios, con el propósito de obtener rendimientos financieros; el reconocimiento para la incorporación en el estado de situación financiera debe cumplir con la definición de activo, que exista la probabilidad de obtener beneficios futuros y que el costo o valor pueda ser medido con fiabilidad. (Decreto 2706, 2012)

Así, por ejemplo el preparador de la información obtiene un Certificado de Depósito a término (CDT), en un Banco local a un plazo de doce meses, con una periodicidad de pago de intereses de tres meses; el banco le ofrece una tasa fija y por tratarse de un título valor es negociable en el Mercado Secundario de Valores. La medición de esta inversión se hará por el costo de adquisición y se contabilizarán los intereses pendientes de cobro en el estado de resultados y afectando las cuentas por cobrar; en este caso se clasifica como un activo corriente en el estado de situación financiera.

Cuentas por cobrar

Las cuentas, documentos y otras cuentas por cobrar son derechos contractuales para recibir dinero u otros activos financieros de terceros, derivadas del ejercicio de la actividad económica por la microempresa. El reconocimiento para la incorporación en el estado de situación financiera debe cumplir con la definición de activo, que exista la probabilidad de obtener beneficios futuros y que el costo o valor pueda ser medido con fiabilidad. (Decreto 2706, 2012)

Este ejemplo basta para que ilustremos lo dicho, el preparador de la información que vende artículos de pastelería; le suministra a una empresa 180 cupcakes corporativos a \$5.000, por tanto se elabora una factura de venta por valor de \$900.000 la cual es aceptada por el cliente a un plazo de 30 días, la transacción se presenta en los estados financieros como activos corrientes, puesto que se espera cobrar dentro de un año.

Si el cliente no cancelará dentro del plazo establecido el microempresario debe estimar el valor por deterioro de las cuentas por cobrar y registrar en el estado de resultados los intereses.

Propiedad Planta y equipo

El decreto 2706 de 2012 define la propiedad planta y equipo como activos tangibles para el uso en la fabricación o en el suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros, con fines administrativos o con intención de valorización y se esperan que su uso dure más de un periodo contable.

El siguiente ejemplo sirve para explicar lo contemplado en el capítulo 9 del decreto 2706 de 2012: Un microempresario adquiere piezas de repuestos para un horno rotatorio de 12 latas; dichos repuestos se importaron a un costo de USD 3.000 a una tasa de cambio de \$3.200 más aranceles de \$900.000; y los costos de instalación pagados fueron de \$1.200.000; para un total de \$11.700.000. Ahora bien, tratándose de un repuesto importante que se utilizará durante más de un periodo su reconocerán \$11.700.000 como propiedad planta y equipo y no al estado de resultados.

Además las cifras de propiedad planta y equipo se presentarán en el estado de situación financiera como activos no corrientes y en las notas debe revelarse para cada categoría, una conciliación del valor contable al comienzo y al final del periodo en que se indiquen: a) las adiciones; las enajenaciones; la depreciación; y otros movimientos.

Preparación del Estado de Situación Financiera

El contador debe conocer la información a revelar y como presentar el estado de situación financiera del microempresario; en el cual se mencionan los activos, pasivos y patrimonio en una fecha determinada. Además deberá distinguir entre partidas corrientes y no corrientes teniendo en cuenta que se clasifican dependiendo de lo establecido en los numerales 4.3 a 4.6 del Capítulo 4 del Decreto 2706 de 2012.

Preparación del Estado de Resultados

Así mismo, el Contador debe saber que la microempresa presentará los resultados de sus operaciones, derivado de un periodo determinado, en el cual incluirá todas las partidas de ingresos y gastos registrados en el periodo.

5. CONCLUSIONES

Según el Decreto 302 del 20 de febrero de 2015, se expidió el marco técnico de las Normas de Aseguramiento de la Información (NIA), conformado por: Normas Internacionales de Auditoría, de Control de Calidad, de Trabajos de Revisión, de Trabajos de atestiguar, de Servicios Relacionados y el código de ética para Profesionales de la Contaduría Pública.

Con la implementación de las NIIF en las microempresas se genera una reflexión para el profesional de la contaduría pública, y se trata de que requiere la profesión de nosotros? Ser solamente responsable en la preparación de la información para cumplir con las obligaciones tributarias que las microempresas tienen frente a las diferentes entidades del Estado; o estar siempre preparados para asumir retos frente a las responsabilidades de ser garantes de la información contable que manejamos.

El ejercicio de la profesión contable supone una responsabilidad social esencialmente a través de la fe pública que se concede en favor del orden y la seguridad en los vínculos económicos entre el Estado y los particulares, o de estos entre sí; una infracción del contador con dolo o culpa genera consecuencias a los grupos de interés que depositan en este toda su confianza sobre los hechos económicos que certifica.

6. RECOMENDACIONES

Es importante resalta que la implementación de las NIIF en Colombia no sólo representa un reto para la administración y el contador; también para la academia y las instituciones que velan por el buen desempeño de la profesión, por lo tanto sería apropiado hacer cambios en los planes de estudio.

Además el Estado deberá implementar un medio de control que vigile la continua capacitación del contador y evitar que al dar juicio poco profesionales se ponga en riesgo el capital de las microempresas.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Barreno, L. (2011). *Manual de formulación y evaluación de proyectos*. Lima, Ecuador: Universidad de Lima.
- Cámara de Comercio de Bogotá. (2007). *Cómo identificar los grupos de interés de tu empresa* (Versión digital ed.). Bogotá: CCB.
- Camara Oficial de Comercio Industria y Navegación de Valencia. (2010). *Cuadernos de Trabajo de Responsabilidad Social para Pyme*. Valencia: Camara Oficial de Comercio Industria y Navegación de Valencia.
- Colombia, C. d. (10 de Julio de 2000). Ley 590 de 2000. *Ley 590 de 2000*. Bogotá, Bogotá , Colombia .
- Congreso de la República. (2005). *Ley 962 de 2005. por la cual se dictan disposiciones sobre racionalización de trámites y procedimientos administrativos de los organismos y entidades del Estado y de los particulares que ejercen funciones públicas o prestan servicios públicos*. Bogotá: Imprenta Nacional.
- Congreso de la República. (2009). *Ley 1314 de 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* . Bogotá: Imprenta Nacional.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2009). *Implicaciones proyecto de ley Nro. 203-2008-Senado*. Bogotá: CTCP.
- Decreto 2649. (1993). *Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia*. Bogotá: Presidencia de la República. Imprenta Nacional.
- Decreto 2706. (2012). *Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo de información financiera para las microempresas*. Bogotá: Publicado: Imprenta Nacional.

- García, Ó. (2009). *Administración Financiera, Fundamentos y Aplicaciones*. Bogotá: Prensa Moderna Impresores S.A.
- Guédez, V. (2009). *Los grupos de interés: de lo transaccional, a lo relacional y a lo consustancial* (Versión digital ed.). Barcelona: Universidad de Barcelona.
- IASC. (2009). *NIIF PARA PYMES, Módulo 17 Propiedad, Planta y equipo*. International Accounting Standards Comitee.
- ISAB, C. d. (2009). *NIIF para las PYMES. Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES)*. Bogotá: ISAB.
- Ley 43. (1990). *Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y .* Bogotá : Congreso de la República, Publicado Diario Oficial No. . 39602.
- Ley 590. (10 de Julio de 2000). *Por la cual se dictan disposiciones para promover el desarrollo de las micro, pequeñas y medianas empresa*. Bogotá: Congreso de Colombia. Imprenta Nacional.
- Mincomercio, M. d. (2011). *Convergencia hacia las Normas Internacionales de Información Financiera y Aseguramiento de la Información NIIF*. Bogotá: Mincomercio.
- Ministerio de Hacienda. (1989). *Decreto 3019 de 1989. por el cual se modifica el Decreto 1649 de 1976 y se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales*. Ministerio de Hacienda.
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (1993). *Decreto 2649 de 1993. Por medio del cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas generalmente aceptados en Colombia*. Bogotá: Imprenta Nacional.
- Noguera, N. (2014). *Implementación, valuación de la propiedad, planta y equipo mediante NIIF plenas (NIC 16) y sección 17 de NIFF para PYMES*. Bogotá: Universidad Militar Nueva Granada.

- ORSE, O. s. (2009). *Diálogo con los grupos de interés. Guía Práctica para empresas y stakeholders*. (Versión digital ed.). Paris: ORSE.
- Presidencia de la República. (1993). *Decreto 2649. Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia*. Bogotá: Imprenta Nacional.
- Programa de Contaduría Pública de la Universidad de La Salle (2014, 10 de abril). *Responsabilidad de los administradores en la implementación de los IFRS en Colombia*. Recuperado el 5 de diciembre de 2015, de <http://www.lasalle.edu.co/wps/portal/Home/Principal/ProgramasAcademicos/FacultaddeCienciasAdminyContables/asportadilla/ifrs>
- Superintendencia de Sociedades. (2014). *Comportamiento de las empresas del sector real año 2013. Excluye a las 1000 más grandes*. Bogotá: Superintendencia de Sociedades.
- The Economist. (2012). *The Rise of Mexico. America needs to look again at its increasingly important neighbour*. Londres: The Economist.
- Zamorano, R. (2013). *Investigación normativa sobre el sistema documental contable, registro, depósito y difusión de información contable financiera electrónica. Ley 1314 de 2009*. Cali: Universidad ICESI.

ANEXO. METODOLOGÍAS DE DEPRECIACIÓN DE ACTIVOS

De acuerdo con las NIIF, el método de depreciación a utilizar y la vida útil de los activos, deberán quedar establecidos en las políticas establecidas por la compañía. Además se deben tener en cuenta tres variables como son la base de depreciación, el valor residual y la vida útil. La primera está compuesta por el valor del bien, que comprende el costo de adquisición más todos los costos necesarios para ponerlo en uso; a la suma resultante se le debe restar el valor residual, en caso de que exista. Por su parte el valor residual corresponde al monto que se podrá recuperar una vez termine la vida del bien y la vida útil es el tiempo que se considera que se va a utilizar el bien (IASB, 2009). Para efectos de la depreciación, se toma como base el valor del bien menos el valor residual.

Por otro lado, uno de los criterios que contiene la NIC 16 para reconocer un activo es su capacidad de generación de flujos de efectivo, lo que puede llevar a que algunos bienes que actualmente las compañías tienen registrados como propiedades, planta y equipo no cumplan con las condiciones para su reconocimiento y deban darse de baja. La consecuencia directa de esta norma es la disminución de los activos y del patrimonio, además de los posibles efectos en los resultados.

Así mismo, las NIIF establecen que se podrán reconocer inspecciones generales sobre los activos cuando se cumpla con el criterio de reconocimiento; este proceso implica incrementos en los activos, con lo que se dejaría de reconocer un gasto por el total del valor ajustado como producto de la inspección, para diferirlo vía depreciación a lo largo de la vida útil que se determine. Igualmente se puede hacer reconocimiento de los costos por desmantelamiento, retiro, rehabilitación y restauraciones desde el momento en que se adquiere el activo, lo que ocasiona incrementos en la propiedad, planta y equipo y en los pasivos, adicional a los efectos en el estado de resultados vía depreciación.

El impacto de estos criterios de las NIIF sobre la forma como se debe registrar contablemente la depreciación, resulta de especial interés para para las empresas del sector industrial, si se tiene en cuenta que usualmente una parte significativa de sus activos y del patrimonio de los accionistas de este tipo de empresas está representado precisamente en las propiedades, planta y equipos, lo

que hace que sus estados financieros puedan verse más afectados que en otras empresas, como consecuencia de la Sección 17 de las NIIF.

De acuerdo con la Sección 17 de la NIIF para las Pymes, “las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que se mantienen para su uso en la producción o el suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y se esperan usar durante más de un periodo” (IASB, 2009). Esta norma es clara al señalar que se excluyen de este concepto los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, así como los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares, como tampoco los activos destinados a la venta o los activos intangibles.

En cuanto al alcance de esa Sección de las NIIF, la misma señala que las propiedades de inversión se caracterizan por generar flujos de efectivo que en su mayor parte son independientes de los generados por otros activos de la entidad, por lo que se puede distinguir entre las propiedades de inversión y las ocupadas por el dueño. La producción de bienes o la prestación de servicios generan flujos de efectivo atribuibles no solamente a las propiedades, sino también a otros activos utilizados en la operación de la empresa. Es por ello que en algunos casos se requiere del juicio de un experto para definir si una partida corresponde o no a una inversión, así como en otros casos resulta muy claro identificar que un terreno adquirido sin ninguna destinación específica, corresponde a este rubro.

Una propiedad, planta y equipo se identifica como un activo en la medida en que la empresa pueda obtener beneficios económicos del mismo y que su costo se pueda establecer con fiabilidad (IASB, 2009, p. 6). El costo inicial de estos elementos incluye todos los costos necesarios para que el activo esté en condición de funcionar. Los repuestos para una propiedad, planta y equipo se clasifican como gasto cuando se va a utilizar por más de un periodo o cuando el valor de las herramientas es mínimo, y cuando un repuesto clasificado como propiedad, planta y equipo va a ser reemplazado, se debe dar de baja al que se daña o cambia. En cambio, “los terrenos y los edificios son activos separables, y una entidad los contabilizará por separado, incluso si hubieran sido adquiridos de forma conjunta” (IASB, 2009, p. 8).

De acuerdo con la Sección 17 de la NIIF para las Pymes (IASB, 2009, pp. 8-9), los componentes del costo son: i) el precio de adquisición, ii) todos los costos directamente atribuibles a la

ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia, y iii) los costos de desmantelamiento o retiro del activo. En cuanto a los primeros, incluyen los honorarios legales y de intermediación, los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas, mientras que los segundos pueden incluir los costos de preparación del emplazamiento, los costos de entrega y manipulación inicial, así como los de instalación y montaje y los de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.

Por el contrario, no se consideran como parte de ese rubro, los costos de apertura de una nueva instalación productiva, los costos de publicidad para el lanzamiento de un nuevo producto o las actividades promocionales, los costos de administración y otros costos indirectos generales, como tampoco los costos por préstamos. Esta medida implica que estos conceptos son considerados como gasto, lo cual puede afectar a las empresas en el corto plazo dado que impactan de manera inmediata el estado de resultados.

Las NIIF también establecen que el costo de una partida de propiedad, planta y equipo se mide por el valor pagado en el momento del reconocimiento por dicho activo, y cuando el pago se realiza a crédito, se debe registrar el costo calculando el valor presente de los pagos futuros (IASB, 2009, p. 11). Así mismo, cuando se trata de una adquisición que hace la empresa por medio de una permuta, el activo recibido se debe medir por su valor razonable, excepto cuando los activos intercambiados no tengan carácter comercial o no se puedan medir con suficiente confiabilidad; en este caso el costo se contabiliza por el valor en libros que tengan los activos objeto de la permuta (IASB, 2009, p. 12).

DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS SEGÚN LAS NIIF

La depreciación es el mecanismo contable que permite valorar el desgaste de un activo por el uso y tiempo de vida, por lo que este rubro se asocia de manera directa con la vida útil de cada activo. Dado que las propiedades, planta y equipo poseen elementos diferentes, la entidad debe distribuir el costo inicial entre sus componentes principales y así mismo depreciarlos por separado a lo largo de su vida útil. En cuanto a los terrenos, éstos no se deprecian. La

depreciación de los activos se contabiliza en el gasto, disminuyendo el valor del activo. (IASB, 2009, p. 13)

Por su parte, el importe depreciable corresponde al costo del activo menos el valor residual o valor de salvamento, es decir, el valor total a depreciar. Las NIIF señalan que para cada propiedad, planta y equipo se debe determinar un valor residual o valor de salvamento, que corresponde al valor final que tendrá cada activo después de haber sido utilizado durante su vida útil. Se trata entonces del valor del activo en el momento en que ya no se utilice, y será determinado por un profesional experto de acuerdo con cada activo. Esto implica que no se puede establecer un valor residual de \$0.

La norma establece cinco factores que pueden modificar el valor residual de un activo como son la obsolescencia del activo, el cambio de la forma en que se usa el activo, su desgaste inesperado, la variación de los precios del mercado o un cambio en su vida útil. Si se llega a presentar alguno de éstos factores, la entidad debe realizar una revisión y modificación del valor residual, el método de depreciación o la vida útil, contabilizando tales modificaciones como un cambio o ajuste de la estimación contable (IASB, 2009, p. 14).

El período de depreciación de una propiedad, planta y equipo comienza a partir del momento en que encuentre en condiciones de poder operar y que se encuentre disponible para su uso. Así mismo, esta depreciación se detiene en el momento que se le dé baja en las cuentas del activo, por ejemplo cuando se dispone del mismo en alguna fecha determinada. Debe advertirse que el hecho de que se suspenda la utilización del activo no se debe suspender su depreciación contable; de hecho, la única forma de que se presente dicha suspensión, es cuando se haya depreciado totalmente y haya dejado de usarse. Sin embargo, en el caso en que se hay determinado un método de depreciación en función del uso, no hay valor de depreciación debido a que no se encuentra en actividad de producción. (IASB, 2009, pp. 14-16)

DETERMINACIÓN DE LA VIDA ÚTIL

Las NIIF contemplan cuatro formas para determinar la vida útil de una propiedad, planta y equipo, como se muestra en la Tabla

Tabla 6. Determinación de la vida útil

criterio	Descripción
Por su uso	Se evalúa con respecto a la capacidad que se tenga del activo o al producto final que se espere de este. La vida útil puede ser a criterio profesional evaluado por la gerencia, dado que se espera de dicho activo tenga un uso limitado
Por el desgaste físico	Depende de múltiples factores como son su cuidado y mantenimiento.
La obsolescencia	Puede deberse a razones técnicas o comerciales procedentes a los cambios o mejoras en la producción, como consecuencia del avance tecnológico que tengan productos iguales o sustitutos en el mercado
Los límites legales o restricciones	Éstos pueden referirse al uso del activo, incluyendo las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento; cuando se toma en arriendo un activo, su vida útil depende de la vigencia del contrato de arrendamiento

Fuente: (IASC, 2009, p. 16)

MÉTODOS DE DEPRECIACIÓN

Los métodos de depreciación a emplear son el método lineal o de línea recta, el método de unidades de producción y el método de depreciación decreciente. En el primero, refleja el patrón por el cual la entidad espera consumir los beneficios económicos futuros del activo, por lo cual siempre genera una depreciación constante en el transcurso de su vida útil. El valor a depreciar en cada año se calcula entonces al dividir el valor del activo por el número de años en los cuales éste de deprecia. (IASC, 2009, pp. 17-18)

La depreciación por unidades de producción, en cambio, refleja el patrón por el cual la entidad espera consumir los beneficios económicos futuros del activo, pues parte del supuesto de que el activo permitirá producir una cantidad dada de unidades de producción. Es un método similar al de línea recta, dado que lo que se cambia es el número de años, que se sustituye por el número de

unidades a producir, de manera que el valor a depreciar se estima dividiendo el valor del activo por el número de unidades producidas en el período correspondiente. (IASB, 2009, pp. 17-18)

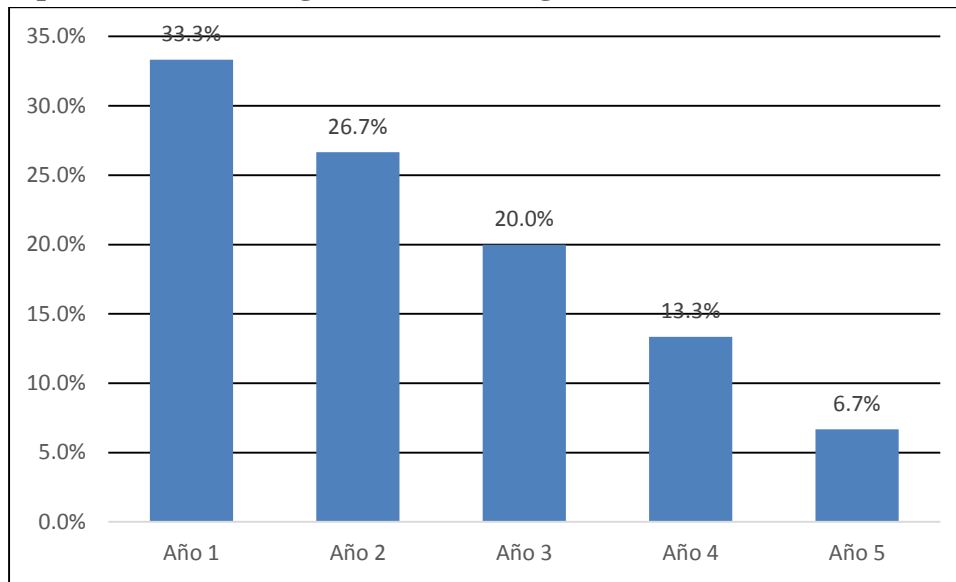
Por último, el método de depreciación decreciente presenta dos opciones: el método de la suma de los dígitos del año o depreciación acelerada, y el método de reducción de saldos. En el primero se refleja una mayor depreciación para los primeros años de vida del activo y las fórmulas que se emplean son las siguientes:

$$\% \text{ depreciación } (\text{Valor del activo}) * \frac{\text{Vida útil actual}}{\text{Suma dígitos}}$$

$$\text{Suma de dígitos} = (\text{vida útil total} (\text{vida útil total} + 1))/2$$

Este método hace se acelere la depreciación en los primeros años. Así por ejemplo, si un activo tiene una vida útil total de 5 años, la suma de dígitos es igual a $(5*(5+1))/2$, es decir, 30/2, o sea 15. Y porcentaje de depreciación es entonces para el primer año de 5/15, es decir, 33.3%. A su vez, el porcentaje de depreciación es de 4/15, o sea 26.66%, para el tercer año de 20%, para el cuarto año de 13.33% y para el quinto año de 6.66%.

Figura 4. Depreciación anual según la suma de dígitos



Fuente: elaboración propia

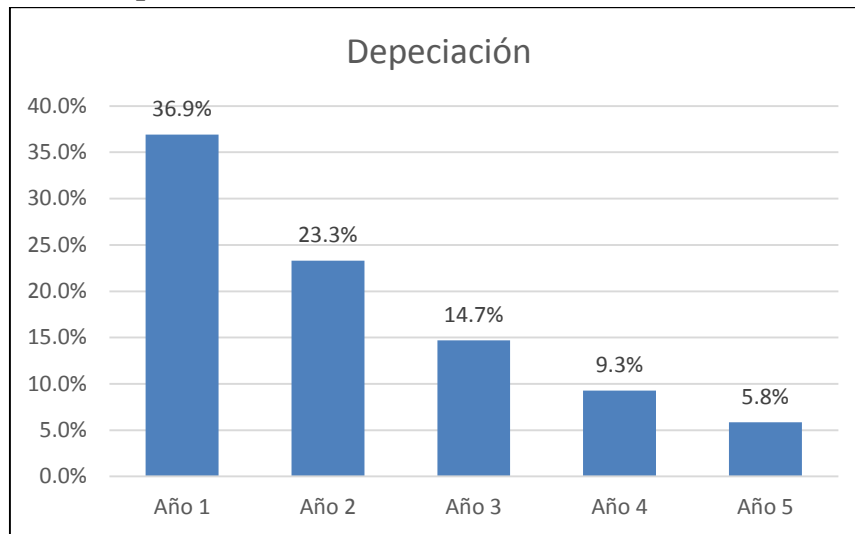
Como se observa en la Figura 4, el porcentaje de depreciación disminuye cada año, lo que equivale a decir que es más acelerada al comienzo de la vida útil del activo.

El otro método de depreciación acelerada es el método de reducción de saldos, que utiliza el concepto de tasa de depreciación. Este factor se calcula de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$Tasa\ de\ depreciación = 1 - \left(\frac{valor\ residual}{valor\ del\ activo}\right)^{\frac{1}{vida\ útil}}$$

Si el valor residual es del 10% del valor del activo, la tasa de depreciación para el primer año es de $1 - (0,1)^{0,2}$ lo que arroja un resultado de 0.6309. Entonces, la depreciación del primer año es de 36.9%, para el segundo de 23.3%, para el tercero de 14.7%, para el cuarto de 9.3% y para el quinto de 5.8%, como se muestra en la Figura.

Figura 5. Depreciación por reducción de saldos con valor residual de 10%



Fuente: elaboración propia

En estos dos ejemplos se aprecia que la depreciación es más acelerada en el caso de la depreciación por reducción de saldos, aunque no sucede lo mismo en todos los casos, dado que el valor residual afecta el resultado de la fórmula.

EL DETERIORO DEL VALOR SEGÚN LAS NIIF

Las NIIF establecen que se debe mostrar si, en la fecha en que se presenta la información de estados financieros, las partidas de propiedad planta y equipos sufrieron deterioro es decir, si el importe en libros excede el valor razonable estimado menos los costos de venta (IASB, 2009, p. 19). El deterioro que se presente se debe registrar en la cuenta del gasto, cruzándolo contra la depreciación acumulada del activo.

Las NIIF también establecen que se debe dar de baja una partida de propiedad, planta y equipo cuando se disponga para la venta o cuando no se espere obtener beneficios económicos del activo como consecuencia de su uso o disposición. (IASB, 2009, p. 21). Cuando se realiza la venta de un activo de propiedad, planta y equipo, el ingreso no debe registrarse como un ingreso por actividades ordinarias, dado que se trata de una operación que no corresponde al objeto social de la empresa. En cambio debe registrarse como otros ingresos.

Por otro lado, la información a revelar por cada categoría de propiedad, planta y equipo que se considere apropiada, la información que se describe a continuación:

- Las bases de medición utilizadas para determinar el importe bruto en libros; estas bases dependen del criterio profesional, cuando las partidas no puedan medirse con fiabilidad.
- Los métodos de depreciación utilizados, dependiendo del método que sea más adecuado para la entidad.
- La vida útil o la tasa de depreciación utilizada en cada caso. La definición de la vida útil también depende del criterio profesional.
- El importe bruto en libros y la depreciación acumulada (agregada con pérdidas por deterioro del valor acumulado), al principio y al final del periodo sobre el que se informa.
- Una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa. Esta conciliación debe mostrar por separado:
 - i. Las adiciones
 - ii. Las disposiciones
 - iii. Las adquisiciones mediante combinaciones de negocio
 - iv. Las transferencias a propiedades de inversión
 - v. Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas
 - vi. La depreciación
 - vii. Otros cambios, como pueden ser la existencia e importes en libros de las propiedades, planta y equipo a cuya titularidad la entidad tiene alguna restricción o que está pignorada como garantía de deudas, es decir que se haya dado como garantía una prenda, el importe de los compromisos contractuales para la adquisición de propiedades, planta y equipo. (IASB, 2009, pp. 23-26)