

CAPÍTULO 1

ANTECEDENTES Y REFERENTES TEÓRICOS

La historia de los estándares internacionales resulta interesante para este estudio ya que da cuenta del esfuerzo realizado en beneficio de una aproximación a la teoría del régimen internacional que tiene la pretensión de ser funcional y capaz de identificar el origen de la regulación contable; así como de poder buscar el control sobre el acceso a las materias primas y al dinero. Dicha teoría también tiene el objetivo de velar por la legalidad de las empresas y por la producción de bienes de valor elevado. Dado a ello, los estándares están determinados e interrelacionados con asuntos diplomáticos, estratégicos y económicos, cuyo funcionamiento puede comprenderse en los contextos conflictivos que requieran acciones cooperativas.

Franco (2012) es quien ha desarrollado un acercamiento a la teoría ya mencionada, identificando su función en «las relaciones internacionales en un orden económico basado en cooperación, garantía del funcionamiento de la economía, identificando el origen y la funcionalidad de la regulación contable» (p. 9). Esto quiere decir que tales relaciones demuestran las acciones de los estados multinacionales y de las organizaciones gubernamentales en el área económica, política y legal. Según Franco (2012), la idea es que se puedan estudiar las políticas de esas relaciones, a fin de proporcionar información sobre la historia de las instituciones que tienen esos nexos. Además, esas relaciones aportan estrategias y soluciones a la política exterior, ya que tienen su fundamento en métodos de análisis que son objetivos y capaces de resolver problemas de carácter político y económico (p. 9).

Así pues, es posible afirmar que la teoría del régimen internacional se encuentra cimentada en conceptos económicos y políticos que la clasifican como una acción que es correlativa y activa cuando se trata de buscar poder y riqueza. Por tanto, la teoría posee un fuerte vínculo con la contabilidad, debido a su importancia en el cumplimiento de los objetivos económicos.

Por otro lado, es necesario recalcar que la contabilidad financiera es de importancia invaluable, ya que da cuenta de la situación de las finanzas y de los resultados de la economía de una organización. Esto lo da a entender García (s. f.) en el análisis de su obra *Mattessich Accounting and Analytical Methods* (citado por Agudelo, 2014). Por su parte, en el libro *Introducción a la contabilidad financiera*, Horngren *et al.* (2000) señalan que la contabilidad corresponde al

proceso de identificar, resumir y presentar información económica a quienes toman decisiones; mientras que la contabilidad financiera hace referencia específica a la rama que atiende las necesidades de aquellas personas externas a la empresa, pero que igual toman decisiones (p. 409).

Bajo este panorama se encuentra la concepción de modelo contable, entendido como esquema teórico diseñado con el propósito de comprender y estudiar la situación y evolución patrimonial de los entes (Fowler, 2008, p. 409). Álvarez (2010), a su vez, contempla la misma noción de modelo contable y de objetivos similares, incluyendo la capacidad de describir la situación patrimonial de un ente en un momento dado, de explicar su evolución y de predecir posibles comportamientos.

Conviene aclarar que para resolver el problema de investigación fue primordial resaltar estudios anteriores que tuvieran nexos con la cuestión de la adopción de las NIIF en Colombia y en otros países, a fin de examinar las investigaciones que han sido llevados a cabo en las instituciones de educación superior, y así dar solución —parcial o absoluta— a las dudas de los empresarios en cuanto a la nueva normatividad estipulada para los estados financieros.

No está demás señalar que, en 2007, Peña (2007) hizo un estudio en el que intentó identificar las repercusiones que, para esa época, tendría la adopción de las NIIF en lo tocante a los fines tributarios, debido a que estas desafiaban tanto al gremio de los contadores públicos como a la comunidad de negocios y de los mercados financieros.

En su análisis, Peña (2007) sostuvo que estas normas son de difícil aplicación, ya que están diseñadas por grandes corporaciones de países desarrollados, y porque establecen condiciones sobre la forma y el alcance de la información que los estados financieros han de revelar. Sobre esto, Peña (2007) comenta lo siguiente:

Se puede puntualizar al respecto que, para fines contables, igual que para fines tributarios, la utilidad causa un incremento del patrimonio; sin embargo, para propósitos contables se reconoce durante el período económico en que se causa y no cuando se cobra, que es uno de los criterios que asume la norma tributaria para que esté disponible el enriquecimiento gravable. (p. 61)

Ahora bien, en lo que concierne a la aplicación de las NIIF, Peña (2007) ha concluido que no existe intrusión de la norma tributaria en el área contable; en realidad, dicha normativa ordena a todos los que contribuyen a que apliquen los principios contables y dejen constancia de su uso en algún registro. Por otra parte, el que las NIIF sean adoptadas no repercute en la modificación de los principios contables, aunque la utilidad contable sí puede verse cambiada dependiendo de lo que las NIIF establezcan en determinada situación. A excepción de los dividendos, el importe del impuesto a la renta que deba pagarse a los contribuyentes no estará implicado, debido a que la base imponible para calcular el tributo se define según lo que la Ley disponga.

No está demás señalar que, según Peña (2007):

La modificación de la renta neta (utilidad contable) que sirve de base para el pago de dividendos puede conllevar a que la porción del enriquecimiento neto gravable como dividendo difiera de la que resulta de aplicar las normas vigentes y, consecuentemente, la recaudación puede resultar también distinta. (p. 68)

Por su parte, Forero y Velásquez (2008), identificaron el procedimiento contable de los activos biológicos y productos agrícolas al aplicar la NIC 41, y mediante el cotejo de dicha norma con el Decreto 2649 de 1993. Para llevar a cabo la comparación entre la norma y el decreto, los autores recurrieron a una investigación de carácter descriptiva. El resultado fue que la repercusión e implementación de la norma internacional en las empresas, en lo referente a su patrimonio y sus resultados, están sujetas a las cualidades del negocio y de la industria. El concepto de valor justo es el que más sobresale al momento de hacer la valoración. En cuanto a los activos biológicos, el reconocimiento inicial es medido con base en el valor justo. Respecto a los activos fijos, se encontró que al no haber ajuste por inflación, puede hacerse una reevaluación, o bien hacer un método de costos, llevando a cabo las modificaciones apropiadas.

Otro aspecto para resaltar del estudio de los autores sobre el resultado que obtuvieron en ese año es que la aplicación de las normas internacionales trajo consigo un grado de dificultad a los usuarios.

Así mismo, debido a su confusa redacción, también mostraron que procesos tales como los gastos tendrían variaciones en su contabilidad (Forero y Velásquez, 2008).

Dada esa situación y teniendo en cuenta la relevancia de la contabilidad de costos en la generación de datos para la construcción de estados financieros, Morillo y Marysela (2010) hicieron una investigación documental, cuyo objetivo fue el de identificar y demostrar el impacto financiero en la contabilidad de costos, según el análisis de las NIIF al momento de ser implementadas en Venezuela, según la Federación de Contadores Públicos. El resultado de dicha investigación llevó a considerar que la preparación de estados financieros, en palabras de Morillo y Marysela (2010), requiere de:

Una minuciosa determinación del importe de los inventarios, dado que los mismos se presentan en el balance general (activo corriente), y en el estado de resultados por formar parte importante del costo de los productos vendidos con elevada incidencia en el resultado obtenido. (p. 113)

Todo esto es relevante para las variadas formas de asignar costos, debido a la inequidad e imparcialidad. Pese a esto, tanto la inequidad como la imparcialidad pueden reducirse si se aplica la NIC, ya que esta puede generar un mayor impacto en la contabilidad de costos y modificar los estados financieros a las NIIF.

Conviene mencionar el siguiente artículo que lleva por nombre: «Colombia: hacia la adopción y aplicación de las NIIF y su importancia», de Luna y Muñoz (2011). El estudio de las autoras consistió en exponer la evolución de las NIIF en Colombia, así como la internacionalización del sistema contable colombiano y los problemas que ha habido al momento de adoptar la normatividad contable internacional. Tras dicha exposición, se indicaron los requisitos que cada profesional contable debe cumplir, al igual que los motivos válidos para la implementación de las NIIF en Colombia; basando sus postulados en datos obtenidos de sitios web y leyes vigentes. La investigación de las autoras concluyó con la afirmación de que el país debía sumarse, sin duda alguna, al proceso de armonización contable,

en vista de que, para esa época, era requisito fundamental en el contexto del mercado competitivo y de la globalización (Luna y Muñoz, 2011).

Otra investigación que vale la pena considerar se titula: *Propuesta de aplicación de la NIIF 1 y la NIC 41, en la empresa avícola Avilife*, por Pullaguari (2012). Este estudio es una constancia de los pasos que deben seguirse, a fin de llevar a cabo la convergencia a normas internacionales. De igual modo, el documento también es valioso debido a que describe la manera en la que una organización económica puede poner en práctica dichas normas internacionales. Cabe añadir que este estudio habla de la categoría de revelación como una característica especial de los estándares internacionales, ya que facilita la información de una manera razonable y de fácil identificación en los principales efectos de este suceso (Pullaguari, 2012).

Por su parte, *Perspectiva para el sector agrícola colombiano desde la experiencia chilena en Normas Internacionales de Información Financiera: Activos biológicos*, elaborado en 2012, en la Universidad de San Buenaventura, da cuenta sobre el proceso de transición a las normas internacionales que Chile asumió, teniendo como punto de referencia algunas empresas, con el fin de determinar qué factores de esa experiencia podrían ser aprovechados en Colombia para la convergencia a estándares internacionales; después de todo, el país fue el último en adoptar las NIIF, un factor que, por supuesto, es catalogado como negativo, pues no se consideró una opción, sino una obligación (Olivos, 2012).

Valencia y Quique (2013), por su lado, han propuesto una serie de soluciones en lo referente al análisis de esta nueva norma para las organizaciones más importantes y que representan un apoyo para la economía del Valle del Cauca. Tal serie de soluciones consistió en reconocer cuál podría ser la metodología de evaluación más apropiada, definir qué tan pertinente era la medición de valor, y establecer qué tareas ayudarían a conocer tanto el valor como la definición de los flujos de efectivos. Una vez que los objetivos fueron planteados y el análisis fue hecho, Valencia y Quique llegaron a la conclusión de que la propuesta de ellos era sencilla de comprender, dado que solo era necesario hacer algunos ajustes a las demandas de cada ingenio.

Además, consideraron que el impacto financiero de la NIC 41 se refleja, ya sea en la pérdida, o en la ganancia obtenida por la variación de los precios.

Asimismo, Herrera y Ospina (2013), llevaron a cabo un estudio en el que identificaron, analizaron, clasificaron y evaluaron las consecuencias surgidas a raíz de la convergencia de la contabilidad simplificada, de acuerdo con lo estipulado en el Decreto 2706 de 2012. No está demás mencionar que Herrera y Ospina cogieron los datos financieros y contables de la empresa Gallego y Asociados S. A. S., a fin de apreciar mejor el cambio que ocurriría en aquel entonces.

El estudio que se llevó a cabo fue un indagatorio documental, que se aplicó a Gallego y Asociados S. A. S. Fue necesario recurrir a datos de segunda mano, otorgados tanto por la empresa como por los estados de finanzas. La conclusión a la que llegaron los investigadores fue que, de acuerdo con la clasificación proporcionada por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, Gallego y Asociados S. A. S., estaba dentro del tercer grupo. Esto indicaba la necesidad de adoptar las NIIF, según el Decreto 2706 de 2012. Consecuentemente, ambos encontraron que el impacto, después de la convergencia, afectó directamente al patrimonio de la compañía, gracias a la valoración de sus activos (Herrera y Ospina, 2013).

Vale la pena dar cuenta sobre la investigación de Guzmán (2018), que consistió en un análisis de los cambios contables producidos en las cuentas de deudores, de inventario y de activos fijos, durante la ejecución de las NIIF para empresas del sector agrícola del segundo grupo, tal y como lo señala el Decreto 3022 de 2013; hecho que representó un impacto financiero, puesto que dichas normativas se prestaban para ser o un obstáculo o una oportunidad para la internacionalización de las relaciones económicas de las empresas. De los resultados obtenidos del estudio de Guzmán (2018) el más destacable es que las herramientas financieras pueden ser medidas a valor razonable, con algunas modificaciones en el valor de mercado, registrado por medio del ingreso neto, y solamente si hay criterios represivos. Sobre esto, Guzmán (2018) sostiene que:

Las NIIF para pymes contemplan la clasificación de ciertos instrumentos con características

de deuda y patrimonio que se enfocan en la obligación contractual de entregar efectivo, activos o las propias acciones de una entidad. La compulsión económica no constituye una obligación contractual. Los contratos que están indexados o potencialmente liquidados en acciones de una compañía se clasifican como patrimonio cuando son liquidados mediante la entrega de un número fijo de acciones por un monto de efectivo fijo. (p. 111)

Conviene aclarar que las normas internacionales para pymes, dependiendo de las herramientas financieras, necesitan tasas de interés útiles y capaces de ser empleadas durante la vida de los instrumentos para activos y pasivos financieros.

En cuanto al método de costeo, Guzmán (2018) indica:

Se puede afirmar que ahora las NIIF prohíben el método UEPS (LIFO), mientras que la norma colombiana establece que: 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 deben determinar utilizando el método PEPS (Primeros en Entrar, Primeros en Salir), el de identificación específica y el promedio ponderado. (p. 111)

Otro asunto relevante que no se debe obviar es que al finalizar el período es imprescindible ser consciente de las pérdidas del valor registradas en los inventarios. De ese modo, las pérdidas por deterioro que fueron reconocidas pueden revertirse mediante el valor de la pérdida original por deterioro.

Por último, Guzmán (2018) considera que las NIIF son importantes para el sector agrícola de Colombia, más aún en estos tiempos en los que impera la globalización. Para concluir, y en lo que respecta a los activos fijos, el autor explica que:

Al no haber ajuste por inflación, existe la alternativa del método de costo o reevaluación, en este último dependiendo de la volatilidad que tiene el valor justo de este activo, se debe periódicamente realizar los ajustes correspondientes en la cuenta de activos, por lo tanto, los activos se mantendrán a su valor justo de los estados financieros. (p. 114)

Pasando a otro tema, conviene dar cuenta sobre el contexto en el que se encuentran las NIIF y sus características, así como las categorías de análisis que se propusieron para esta investigación.

Es necesario tener en cuenta que las NIIF se caracterizan por ser: (a) comparables; (b) transparentes; (c) tener calidad. Ahora bien, estas normas se hallan dentro del marco de la globalización (que puede ser visto como la máxima expresión del capitalismo) y se cimentan sobre cuestiones fundamentales como la interdependencia económica, la estandarización de productos, la integración de mercados, la homogeneidad de las demandas nacionales, etc.

En Colombia, estas normativas fueron reconocidas tanto por la Ley 1314 de 2009, expedida por el Congreso de la República de Colombia, como por el Decreto 3022 de 2013, expedido por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. Ambos, la ley y el decreto se encargan de ajustar el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el segundo grupo, que en este caso son las pymes.

Por su parte, las pymes se han constituido como las entidades (de varias, por cierto) más productivas para los países con economías emergentes, debido a que contribuyen al crecimiento económico y la generación de riquezas. Las pymes se conforman por un individuo, sea natural o jurídico; dispone de un grupo limitado de empleados y sus actividades se concentran en la explotación económica. Este tipo de organizaciones también se distinguen por adoptar órdenes empresariales sólidas y por utilizar recursos que puedan conllevar a que la productividad se incremente. De acuerdo con la norma internacional para pymes, estas no tienen por qué rendir cuentas de manera pública, y pueden divulgar estados financieros para usuarios que sean externos (IFRS Foundation, 2015, p. 1).

Ahora, en lo que respecta a las mipymes, estas poseen un espacio crucial en la actividad económica del país, debido a que contribuyen al desarrollo empresarial y social. No obstante, las mipymes han tenido que afrontar grandes desafíos en pro de perfeccionar la competitividad a nivel nacional, dado que han sido necesarios varios esfuerzos (dentro de los cuales se incluyen las dinámicas del mercado)

para lograr que zonas productivas sean integradas y que aumenten los fondos sociales.

Para apoyar el proceso de implementación de las NIIF, la Superintendencia de Sociedades (2014), ha establecido una serie de 20 actividades, distribuidas en un orden lógico para elaborar el estado financiero de apertura, tal como se muestran en la Figura 1.

Por otra parte, Castiblanco y Rojas (2015) han planteado una serie de etapas que se debe seguir para llevar a cabo el proceso de adopción de las NIIF en Colombia.

La primera etapa consiste en diagnosticar y planificar. Para ello, es necesario llevar a cabo actividades como: integrar el equipo que hace parte del proyecto; analizar el ambiente actual de la empresa; identificar las reglas, principios y prácticas contables de la organización; entre otras.

En la segunda etapa se deben diseñar y desarrollar varias tareas como, por ejemplo: reconocer las oportunidades que se presenten con el fin de acatar las políticas de la norma; acordar de manera formal la adopción de la normativa, y mejorar los sistemas de información de la empresa, como las estructuras organizacionales, los manuales, los reglamentos, entre otros.

La tercera etapa, en la que se debe convertir e implementar, comprende acciones tales como: poner en práctica todas las medidas que se hubiesen identificado y analizado, capacitar el personal de la empresa, y determinar las modificaciones cuantitativas y cualitativas de los estados financieros.

Por último, en la cuarta fase, que es la de mantenimiento, la empresa ha de vigilar el acatamiento de la norma, lo que implica que se realice un examen que permita verificar dicho cumplimiento (pp. 7-8).

Pasando a otro tema, es necesario tener presente que en Colombia se promulgó la Ley 590, que luego fue modificada por la Ley 905, cuyo objetivo es el de estimular la promoción y formación de mercados altamente competitivos mediante el fomento a la permanente creación y funcionamiento de la mayor cantidad de micros, pequeñas y medianas empresas, mipymes. Cuando se habla de microempresas, se trata de cualquier organización dedicada a la explotación económica, llevada a cabo por individuos naturales o jurídicos, y cuyas actividades son

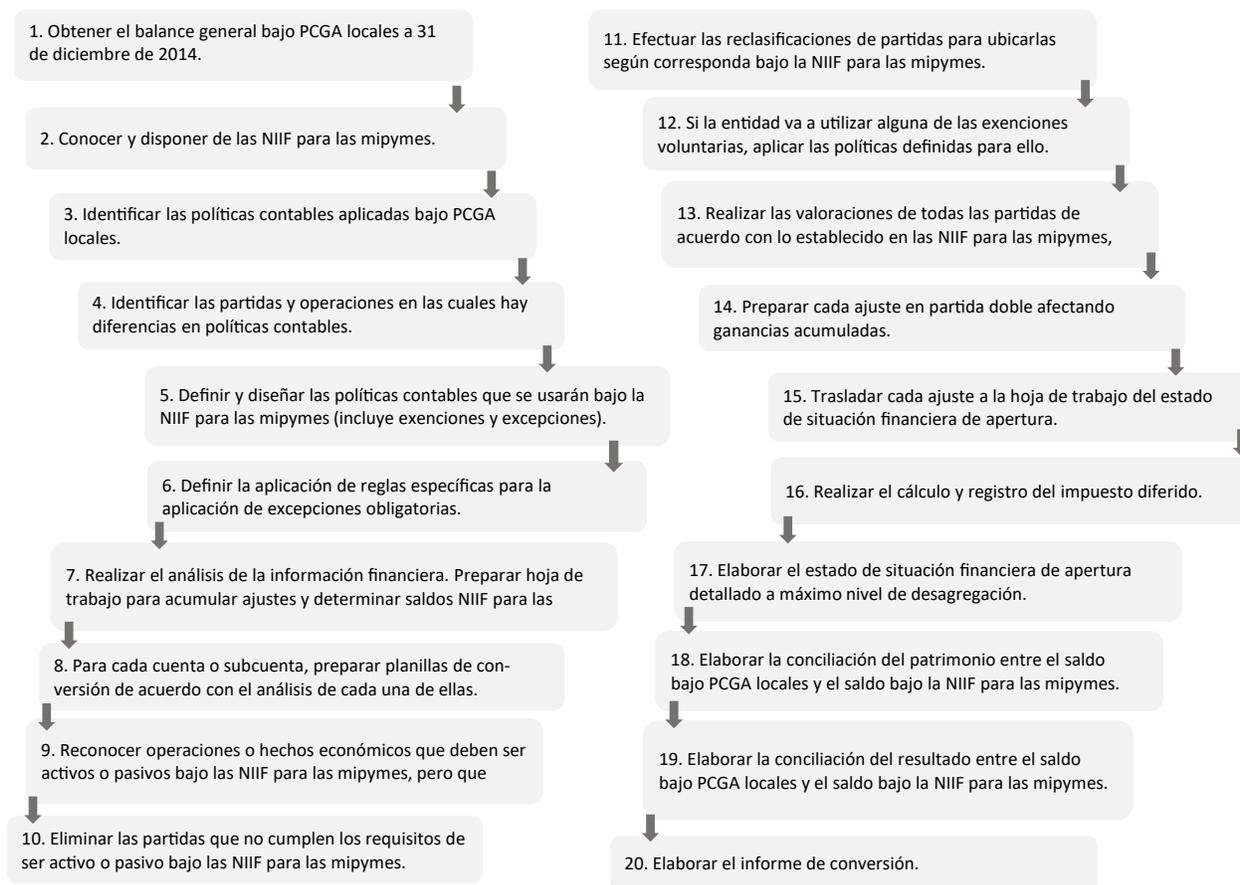


Figura 1. Actividades, en su orden, para elaborar el estado de situación financiera de apertura bajo NIIF

Fuente: adaptado de Superintendencia de Sociedades (2014).

de carácter empresarial, agropecuario, industrial, comercial, rural o urbano. Las microempresas deben cumplir al menos con dos de los siguientes parámetros (que también caracterizan a los tres tipos de empresa que a continuación se muestran):

- Empresa mediana: debe tener una planta de personal entre cincuenta y uno (51) y doscientos (200) trabajadores, así como activos totales por valor entre cinco mil uno (5001) a treinta mil (30000) SMMLV.
- Empresa pequeña: ha de contar con un personal que posea entre once (11) y cincuenta (50) empleados, y con activos totales por valor entre quinientos uno (501) y menos de cinco mil (5000) SMMLV.

- Empresas micro: tiene que poseer un número que no supere los diez (10) empleados, al igual que activos totales (excluyendo la vivienda) por un valor que esté debajo de los quinientos (500) SMMLV.

El requerimiento de las pequeñas y medianas empresas, cuyo fin es alcanzar mayores niveles de productividad y rentabilidad, amerita la puesta en práctica de políticas y estrategias centradas en el individuo, específicamente en quien dirige la organización (Hernández *et al.*, 2008), lo cual facilitará la toma de decisiones gerenciales orientadas a lograr una mayor eficiencia en el uso de los recursos disponibles, contribuyendo a mejorar los niveles de competitividad y, por consiguiente, al desarrollo regional.

Cabe señalar que las mipymes recogen varias empresas que se dedican a la industria y al comercio, y que poseen altos niveles de eficiencia y competitividad. Así mismo, las mipymes también agrupan empresas rurales que sostienen la economía familiar; subcontratistas en etapas diferentes de la producción que trabajan para una compañía más grande; pequeños productores independientes que ofrecen productos para el mercado local; negocios especializados que participan en redes de operadores complementarios; y empresas medianas dedicadas al mercado internacional por medio de ofertas de productos (Marteau, 2002, pp. 1-48).